Расчеты бюджетного учреждения с прикрепленными потребителями коммунальных услуг

Одной из особенностей развития предпринимательства в постсоветской России является то, что коммерческие организации возникали в значительной своей части на базе либо вокруг ранее существовавших государственных организаций, используя в своей хозяйственной деятельности коммунальную инфраструктуру последних. При этом в роли государственных организаций, закрепленное за которыми имущество сдается в аренду коммерческим предприятиям, выступают бюджетные учреждения.

При создании бюджетных учреждений государство наделяет их имуществом, а также обеспечивает подключение их к системе обеспечения коммунального обслуживания. Возникающие рядом с бюджетным учреждением коммерческие организации первоначально не имеют возможности создать собственную систему коммунальных коммуникаций, поэтому они, как правило, арендуют площади бюджетного учреждения с возмещением последнему коммунальных затрат.

В другом случае площади сторонних организаций принадлежат им, не закреплены за бюджетным учреждением, но подключены к их единым коммунальным сетям. При этом все проблемы возмещения учреждению его затрат на оплату коммунальных услуг такими организациями аналогичны проблемам возмещения данных затрат арендаторами закрепленного за учреждением имущества.

Получая от таких потребителей (арендаторов) платежи в возмещение произведенных в их интересах коммунальных затрат без согласования их с энергоснабжающей организацией, бюджетное учреждение зачастую не учитывает правовых и финансовых особенностей своей деятельности, что может привести к возникновению различных налоговых и бюджетных рисков.

**Налоговые риски**

Налоговые риски, связанные с операциями по возмещению бюджетным учреждениям коммунальных затрат, произведенных ими в интересах арендаторов закрепленного за ними имущества, во многом обусловлены неоднозначностью подхода к данному вопросу специалистов Минфина России и ФНС России.

Специалисты Минфина России считают, что бюджетные учреждения не являются энергоснабжающими организациями и в соответствии с требованиями п. 1 ст. 539 ГК РФ не могут самостоятельно обеспечивать коммунальными услугами сторонние организации.

Данная позиция подкрепляется и существующей судебной практикой. Так, Постановлением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 декабря 1998 г. N 5905/98 предусмотрено, что в указанном случае абонентом является лицо, на балансе которого числится объект, потребляющий энергию. Кроме того, согласно Постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 апреля 2000 г. N 7349/99 арендодатель не может являться энергоснабжающей организацией для арендатора, поскольку сам в качестве абонента получает электроэнергию для снабжения здания у энергоснабжающей организации.

Поэтому при оплате бюджетным учреждением коммунальных услуг за счет бюджетных ассигнований с последующей частичной компенсацией этих затрат (с учетом оплаченного учреждением НДС) арендаторами возмещение коммунальных затрат учреждения не является реализацией и не подлежит обложению НДС.

Поскольку возмещение коммунальных расходов не относится специалистами Минфина России к реализации услуг учреждения, в соответствии с Письмом Минфина России от 6 сентября 2005 г. N 07-05-06/234 "если согласно договору на оказание услуг по предоставлению в аренду помещений расходы арендодателя по оплате электроэнергии не включаются в стоимость арендной платы, а перечисляются арендатором в порядке компенсации расходов арендодателя по оплате электроэнергии с налогом на добавленную стоимость, то счета-фактуры по электроэнергии арендодателем арендаторам не выставляются". Данная позиция подтверждается также Письмом Минфина России от 3 марта 2006 г. N 03-04-15/52.

Поскольку специалисты Минфина России не считают возмещение коммунальных расходов учреждения арендаторами реализацией соответствующих услуг, получаемые учреждением платежи не подлежат включению в расчет облагаемой базы по налогу на прибыль. Соответственно исключаются из данного расчета и затраты учреждения в части стоимости услуг, оказанных в интересах арендаторов.

Налоговые органы, напротив, считают получаемые учреждением платежи в возмещение арендаторами коммунальных расходов выручкой учреждения от коммерческой деятельности, подлежащей обложению налогом на прибыль и НДС.

В части уменьшения данных доходов на суммы понесенных учреждением затрат на оплату потребленных арендаторами коммунальных услуг позиция налоговых органов состоит в следующем:

- если расчеты учреждения с энергоснабжающими организациями за коммунальные услуги проводились с "бюджетного" лицевого счета, то в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ они не уменьшают облагаемую базу по налогу на прибыль;

- если расчеты проводятся и через внебюджетный ("коммерческий") счет учреждения, то в соответствии с п. 3 ст. 321.1 НК РФ затраты учреждения на оплату коммунальных услуг относятся на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только в части "коммерческой" доли данных затрат, определенной пропорционально объему поступлений из "бюджетных" и внебюджетных источников;

- учитывая, что электроэнергия, тепло и другие коммунальные услуги отпускаются бюджетным учреждениям, как правило, по льготным тарифам, реализация их сторонним организациям по тем же ценам, как правило, подпадает под действие требований ст. ст. 40 и 154 НК РФ о доначислениях в целях обложения НДС и налогом на прибыль полученного дохода до рыночных (в данном случае без применения льгот) цен.

Аналогична позиция налоговых органов в части отнесения на налоговые вычеты сумм "входного" НДС по оплаченным учреждением услугам:

- при оплате учреждением отпущенных арендаторам коммунальных услуг за счет бюджетных средств суммы "входного" НДС относятся не на налоговые вычеты, а на "бюджетные" затраты учреждения;

- при оплате данных услуг за счет средств от коммерческой деятельности при ведении бюджетным учреждением как облагаемых, так и не облагаемых НДС видов предпринимательской деятельности сумма "выставленного" НДС будет принята к зачету не в полном объеме, так как в соответствии с требованиями п. 4 ст. 170 НК РФ данные суммы подлежат распределению между расчетами с бюджетом и затратами учреждения пропорционально объему полученной от вышеуказанной деятельности выручки.

При этом, как ни странно, в части правомерности перевыставления арендаторам счетов-фактур за возмещаемые коммунальные затраты учреждения, а следовательно, и принятия арендаторами к налоговым вычетам сумм "входного" НДС с этих затрат позиция налоговых органов, несмотря на все сказанное выше, полностью совпадает с позицией Минфина России.

**Риски признания "коммунальных" затрат**

**нецелевым использованием бюджетных средств**

Органы, контролирующие правомерность использования бюджетных ассигнований, при анализе ситуации с возмещением арендаторами коммунальных затрат учреждения придерживаются следующей позиции.

Во-первых, так как в договорах энергоснабжения бюджетного учреждения в рассматриваемых случаях не предусматривается обеспечение коммунальными услугами, кроме самого учреждения, сторонних организаций, налицо неверное определение размеров норм обеспечения учреждения данными услугами.

Во-вторых, учреждение в рассматриваемом случае первоначально оплачивает как собственные коммунальные затраты, так и коммунальные услуги, предоставленные сторонним организациям. Поэтому при утверждении ему повышенных норм обеспечения данными услугами и оплате их за счет выделенных в соответствии с этими нормами бюджетных ассигнований фактически происходит возмещение за счет бюджета затрат сторонних организаций, что классифицируется органами бюджетного контроля как нецелевое использование бюджетных средств.

При этом "возмещение" сторонними организациями понесенных на данные цели затрат при отсутствии договоров энергоснабжения между бюджетным учреждением и сторонними организациями может быть не признано органами федерального казначейства возмещением бюджетных расходов. Следовательно, поступившие учреждению платежи могут быть зачислены только на лицевые счета, открытые для операций со средствами от коммерческой (внебюджетной) деятельности. В результате происходит фактически перевод бюджетных ассигнований во внебюджетную деятельность учреждения, что является грубейшим нарушением бюджетного законодательства.

И наконец, начисляемые на полученные платежи налоги при отсутствии другой коммерческой деятельности также могут быть оплачены только за счет бюджетных средств. Учитывая описанные при анализе налоговых рисков случаи начисления учреждением НДС, а также необходимость доначисления налоговыми органами в соответствии с требованиями ст. ст. 40 и 154 НК РФ полученной выручки до рыночной стоимости отпускаемых услуг, избежать возмещения учреждением налоговых платежей за счет бюджетных ассигнований будет крайне затруднительно.

**Учет и налогообложение операций**

**по возмещению арендаторами затрат**

**учреждения на оплату коммунальных услуг**

На практике перечисленные выше проблемы решаются бюджетными учреждениями по-разному. Однако большинство из таких решений либо вступает в противоречие с требованиями действующих нормативных документов, либо не застраховано от других рисков. Проанализируем возможности реализации отдельных таких "решений".

Стоимость предоставленных арендаторам коммунальных услуг целесообразно включать в арендную плату. В результате арендная плата, поступающая на счета органов федерального казначейства в соответствии со ст. 30 Федерального закона от 26 декабря 2005 г. N 189-ФЗ "О федеральном бюджете на 2006 год", возвращается учреждению в виде дополнительного бюджетного финансирования, тем самым устраняя риски начисления на стоимость отпущенных сторонним организациям коммунальных услуг установленных законодательством налогов и сборов, а также возмещая на законных основаниях произведенные ранее перерасходы бюджетных средств на оплату данных услуг. Так как нормативы использования коммунальных услуг рассчитываются исходя из всей закрепленной за учреждением площади, при включении стоимости коммунальных услуг в сумму арендной платы без учета предоставленных учреждению тарифных льгот нарушений бюджетного законодательства не возникает. Предъявить претензии к учреждению могут только энергоснабжающие организации, вынужденные фактически предоставлять услуги арендаторам по льготным тарифам, установленным для бюджетного учреждения. Однако, поскольку ограничений на минимальные сроки аренды, а также обязанности информировать энергоснабжающие организации о передаче закрепленных за ними помещений в аренду у учреждений нет, при соблюдении установленных лимитов потребления коммунальных услуг энергоснабжающей организации сложно будет выявить и доказать факт нарушения учреждением условий предоставления льгот по размерам тарифов на коммунальные услуги.

Так, казалось бы, идеальное решение включать стоимость производимых в интересах арендаторов коммунальных затрат в состав взимаемой с них арендной платы с перечислением ее в бюджет, минуя счета учреждения - балансодержателя соответствующего имущества, не регламентировано установленными местными органами власти формами типовых договоров аренды. Например, в соответствии с п. 5.4.4 типового договора аренды, утвержденного Постановлением Правительства Москвы от 15 апреля 2003 г. N 251-ПП, плата за оказываемые арендатору коммунальные услуги исключена из арендной платы, а арендатор "в двухнедельный срок после подписания Акта приема-передачи обязан заключить договоры на эксплуатационное обслуживание и предоставление коммунальных услуг с учетом пользования общей собственностью в размере, пропорциональном арендуемой площади".

Таким образом, предлагается исключить коммунальные платежи арендаторов из арендной платы с заключением ими самостоятельных договоров с энергоснабжающими организациями и с одновременным разделением лицевых счетов учреждений - балансодержателей сдаваемого в аренду имущества и его арендаторов.

В случае указанного выше разделения лицевых счетов необходимо обеспечить количественный контроль за потреблением сторонними организациями коммунальных услуг путем установки дополнительных счетчиков расхода электроэнергии, воды и т.п. Затем надо вызвать из соответствующей энергоснабжающей организации специалиста для оформления документов разделения лицевого счета. На практике энергоснабжающие организации идут на разделение лицевых счетов абонентов крайне неохотно, так как им удобнее получать совокупную плату за свои услуги с финансируемого из бюджета учреждения, а не с подверженных различным коммерческим рискам сторонних организаций.

В частности, отдельные бюджетные учреждения заключают с арендаторами договоры не на возмещение своих затрат на оплату коммунальных услуг, а на оказание им так называемых административно-хозяйственных услуг, включающих кроме коммунальных дополнительные услуги учреждения по содержанию (уборке), охране и ремонту сданных в аренду помещений. В результате суммы возмещения коммунальных затрат учреждения "обезличенно" включаются в тариф на административно-хозяйственные услуги и отражаются в бюджетном и налоговом учете учреждения как доходы от коммерческой деятельности.

При всей внешней привлекательности такой схемы следует обратить внимание на следующие риски, связанные с ее применением.

В результате реализации описанной выше схемы учреждение платит налог на прибыль и НДС в повышенном размере, так как в выручку от оказания административно-хозяйственных услуг арендаторам фактически включены суммы отпущенных им коммунальных услуг, стоимость которых согласно приведенным выше нормативным документам Минфина России не является выручкой, подлежащей обложению данными налогами.

Произведенные учреждением расходы на полученные в интересах арендаторов коммунальные услуги, несмотря на неотражение их отдельно в платежных документах, все равно имеют место. Следовательно, как контрольно-ревизионные, так и налоговые органы могут в процессе проверок вычленить их из общего объема затрат учреждения на оказание административно-хозяйственных услуг арендаторам (например, пропорционально доле сдаваемой в аренду площади в общей площади закрепленных за учреждением помещений, пропорционально мощностям используемых сторонами договора аренды электроприборов и т.п.).

Если учреждение оплачивает коммунальные услуги за счет бюджетных ассигнований, выделенные коммунальные затраты учреждения, произведенные в интересах арендаторов, будут классифицированы контрольно-ревизионными органами как нецелевое использование бюджетных средств, а при оплате за счет доходов от коммерческой деятельности учреждения - не приняты налоговыми органами к уменьшению облагаемой базы по налогу на прибыль с соответствующей корректировкой налоговой базы по НДС.

Устранить данные противоречия, на наш взгляд, можно путем заключения между организациями-арендаторами и бюджетным учреждением договоров на выполнение последним функций платежного агента по перечислению коммунальных платежей прикрепленных к нему сторонних организаций энергоснабжающей организации. При этом суммы по счетам, выставляемым учреждению энергоснабжающей организацией, делятся между собственными затратами учреждения (агента) и расходами, произведенными в интересах организаций-арендаторов (принципалов), в порядке, определенном заключенными с ними договорами (т.е. пропорционально либо занимаемым площадям, либо потребляемой мощности используемых ими электроприборов).

Таким образом, поступающие и перечисляемые учреждением коммунальные платежи не подлежат налогообложению и не относятся на исполнение его бюджетных обязательств. Кроме того, в данном случае порядок перевыставления учреждением счетов-фактур арендаторам за оплаченные в их интересах коммунальные услуги прямо определен Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914 и введенное Письмом Минфина России от 3 марта 2006 г. N 03-04-15/52 запрещение на проведение таких операций в части возмещения коммунальных затрат не действует.