

ПРАВОВОЕ УПРАВЛЕНИЕ

К заседанию Методологического совета
по бухгалтерскому и налоговому учету
от _____ 2017 года

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

по вопросу: «О квалификации и отражении в налоговом учете доходов, полученных ресурсоснабжающей организацией за электроэнергию, поставленную в многоквартирные дома в целях содержания общего имущества в данных домах по договорам ресурсоснабжения, заключенным между указанными организациями и управляющими организациями, товариществами или кооперативами, и доходов, полученных ресурсоснабжающими организациями за коммунальную услугу по электроснабжению, предоставленную потребителям в жилых помещениях, в части превышения соответственно стоимости электроэнергии и платы за коммунальную услугу по электроснабжению, рассчитанных с применением повышающего коэффициента, над стоимостью электроэнергии и платы за коммунальную услугу по электроснабжению, рассчитанных без применения таких повышающих коэффициентов»

Правовое управление Ассоциации «НП Совет рынка» рассмотрело вопрос о квалификации и отражении в налоговом учете доходов, полученных ресурсоснабжающей организацией за электроэнергию, поставленную в многоквартирные дома в целях содержания общего имущества в данных домах по договорам ресурсоснабжения, заключенным между указанными организациями и управляющими организациями, товариществами или кооперативами, и доходов, полученных ресурсоснабжающими организациями за коммунальную услугу по электроснабжению, предоставленную потребителям в жилых помещениях, в части превышения соответственно стоимости электроэнергии и платы за коммунальную услугу по электроснабжению, рассчитанных с применением повышающего коэффициента, над стоимостью электроэнергии и платы за коммунальную услугу по электроснабжению, рассчитанных без применения таких повышающих коэффициентов, и сообщает следующее.

В соответствии с частью 1 статьи 153 Жилищного кодекса Российской Федерации от 29.12.2004 N 188-ФЗ (далее ЖК РФ) граждане и организации обязаны своевременно и полностью вносить плату за жилое помещение и коммунальные услуги.

Перечень лиц, на которых возложена обязанность по внесению платы за жилое помещение и коммунальные услуги, установлен частью 2 статьи 153 ЖК РФ.

Согласно части 4 статьи 154 ЖК РФ плата за коммунальные услуги включает в себя плату за холодную воду, горячую воду, электрическую энергию, тепловую энергию, газ, бытовой газ в баллонах, твердое топливо при наличии печного отопления, плату за отведение сточных вод, обращение с твердыми коммунальными отходами.

Исходя из анализа части 5 статьи 154 ЖК РФ, а также частей 7.1, 8, 9 статьи 155 ЖК РФ, в случае непосредственного управления многоквартирным домом собственниками помещений в многоквартирном доме, либо в случаях, если собственниками помещений в многоквартирном доме не выбран способ управления таким домом или выбранный способ управления не реализован, непосредственным исполнителем коммунальной услуги выступает ресурсоснабжающая организация. При этом предоставление коммунальной услуги собственникам помещений в многоквартирном доме осуществляется в рамках договора энергоснабжения, содержащего условия предоставления коммунальных услуг и заключаемого между ресурсоснабжающей организацией и собственником соответствующего помещения в соответствии с жилищным законодательством.

В соответствии с частью 1 статьи 157 ЖК РФ размер платы за коммунальные услуги рассчитывается исходя из объема потребляемых коммунальных услуг, определяемого по показаниям приборов учета, а при их отсутствии исходя из нормативов потребления коммунальных услуг (в том числе нормативов накопления твердых коммунальных отходов), утверждаемых органами государственной власти субъектов Российской Федерации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При этом при расчете платы за коммунальные услуги для собственников помещений в многоквартирных домах, которые имеют установленную законодательством Российской Федерации обязанность по оснащению принадлежащих им помещений приборами учета используемых воды, электрической энергии, и помещения которых не оснащены такими приборами учета, применяются повышающие коэффициенты к нормативу потребления соответствующего вида коммунальной услуги в размере и в порядке, которые установлены Правительством Российской Федерации (часть 1 статьи 157 ЖК РФ).

Порядок применения повышающих коэффициентов при расчетах за коммунальную услугу в соответствии с частью 1 статьи 157 ЖК РФ в настоящее время установлен в Правилах предоставления коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.05.2011 г. № 354 (далее – Правила предоставления коммунальных услуг).

Применение повышающих коэффициентов при расчетах за коммунальную услугу по электроснабжению в размере 1,5 предусмотрено пунктами 42, 43, 50, 59, 60, 60.1 Правил предоставления коммунальных услуг в следующих случаях:

- при отсутствии индивидуального или общедомового (квартирного) прибора учета электрической энергии, в случае наличия обязанности установки такого прибора учета;
- при выходе из строя или утраты ранее введенного в эксплуатацию индивидуального, общего (квартирного), комнатного прибора учета либо истечения срока его эксплуатации, определяемого периодом времени до очередной поверки, по истечении предельного количества расчетных периодов, указанных в части «а» пункта 59 Правил предоставления коммунальной услуги;
- при отсутствии приборов учета электрической энергии, установленных в целях раздельного учета потребления коммунальных ресурсов в помещении, отведенном в многоквартирном доме под машино-места.

При этом размер платы за коммунальную услугу по электроснабжению, предоставленную потребителю в жилом помещении, определяется как произведение количества граждан, постоянно и временно проживающих в жилом помещении, норматива потребления коммунальной услуги, тарифа (цены) на коммунальный ресурс, установленный в соответствии с законодательством Российской Федерации, и повышающего коэффициента (формула 4(1) приложение N 2 к Правилам заключения договора ресурсоснабжения).

Исходя из совокупного анализа указанных выше норм, по мнению Правового управления Ассоциации «НП Совет рынка», повышающие коэффициенты, установленные положениями пунктов 42, 42.1, 43 и 60, 60.1 Правил предоставления коммунальных услуг и указанные в расчетных формулах 4(1), 7(1) Приложения № 2 «Расчет размера платы за коммунальные услуги» к Правилам предоставления коммунальной услуги, применяются как один из параметров для расчета платы за коммунальную услугу.

При этом считаем необходимым отметить, что исходя из части 2 статьи 157 ЖК РФ, пункта 63 Постановления Правительства РФ от 29.12.2011 N 1178 (ред. от 20.01.2017) "О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике" и Приказа ФСТ России от 16.09.2014 N 1442-э "Об утверждении Методических указаний по расчету тарифов на электрическую энергию (мощность) для населения и приравненных к нему категорий потребителей, тарифов на услуги по передаче электрической энергии, поставляемой населению и приравненным к нему категориям потребителей" размер платы за коммунальные услуги, поставляемые населению, рассчитывается по тарифам, установленным органами государственной власти субъектов Российской Федерации, который включает налог на добавленную стоимость (далее – НДС).

Учитывая изложенное, поступающие ресурсоснабжающей организации от потребителей средства за поставленную электрическую энергию, стоимость которой определяется с учетом норматива потребления, а также с учетом повышающего коэффициента, уже содержат суммы НДС, включенные регулирующим органом в тариф при его установлении.

Согласно части 1 статьи 156 ЖК РФ плата за содержание жилого помещения устанавливается в размере, обеспечивающем содержание общего имущества в многоквартирном доме (далее - ОДН) в соответствии с требованиями законодательства.

Плата за содержание жилого помещения включает в себя плату за холодную воду, горячую воду, отведение сточных вод, электрическую энергию, потребляемые при содержании общего имущества в многоквартирном доме, при условии, что конструктивные особенности многоквартирного дома предусматривают возможность потребления соответствующей коммунальной услуги при содержании общего имущества, определяемой в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (часть 9.1 статьи 156 ЖК РФ).

При этом исходя из статьи 155 ЖК РФ получателем платы за оказанную коммунальную услугу выступает управляющая организация либо иное лицо, выполняющие функции по управлению многоквартирным домом, между тем поставка коммунальных ресурсов в целях содержания общедомового имущества (потребления на

общедомовые нужды) осуществляется по договору ресурсоснабжения между управляющей компанией и ресурсоснабжающей организацией.

Перечень требований, обязательных при заключении управляющей организацией или товариществом собственников жилья либо жилищным кооперативом или иным специализированным потребительским кооперативом договоров ресурсоснабжения с ресурсоснабжающими организациями согласно статье 157 ЖК РФ устанавливается Правилами, обязательными при заключении управляющей организацией или товариществом собственников жилья либо жилищным кооперативом или иным специализированным потребительским кооперативом договоров с ресурсоснабжающими организациями, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 14.02.2012 N 124 «О правилах, обязательных при заключении договоров снабжения коммунальными ресурсами» (далее - Правила заключения договора ресурсоснабжения).

При этом порядок определения объемов и стоимости поставляемого коммунального ресурса (электрической энергии) по договору ресурсоснабжения (электроснабжения), заключенному исполнителем в целях предоставления коммунальных услуг и потребляемого при содержании общего имущества в многоквартирном доме (далее - ОДН), установлен пунктами 21 и 22 Правил заключения договора ресурсоснабжения.

Указанными пунктами также установлены обязательные элементы (параметры), необходимые для определения стоимости поставленного ресурса, одним из которых является повышающий коэффициент.

Исходя из пункта 38 Правил предоставления коммунальных услуг и пункта 22 Правил заключения договоров ресурсоснабжения при расчете стоимости коммунального ресурса (размера платы за коммунальные ресурсы), приобретенного исполнителем у ресурсоснабжающей организации в целях оказания коммунальных услуг потребителям, применяются тарифы (цены) ресурсоснабжающей организации, используемые при расчете размера платы за коммунальные услуги для потребителей, содержащие суммы НДС.

Согласно пункту 22 Правил заключения договоров ресурсоснабжения при установлении в договоре ресурсоснабжения порядка определения стоимости поставленного коммунального ресурса при наличии обязанности и технической возможности установки коллективного (общедомового) прибора стоимость коммунального ресурса определяется исходя из нормативов потребления соответствующих видов коммунальных ресурсов в целях содержания ОДН с учетом повышающего коэффициента в размере 1,5 в следующих случаях:

- отсутствия коллективного (общедомового) прибора учета;
- выхода коллективного (общедомового) прибора учета из строя;
- утраты ранее введенного в эксплуатацию коллективного (общедомового) прибора учета или истечения срока его эксплуатации по истечении 3 месяцев после наступления такого события.

Из изложенного следует, что указанные выше повышающие коэффициенты не увеличивают ни объем предоставленных коммунальных услуг, ни объем ресурсов, поставленных по договору ресурсоснабжения, а представляют собой один из отдельных элементов (является составным элементом), который применяется при расчете платы за

коммунальные услуги и при определении стоимости коммунальных ресурсов, потребленных в целях содержания общего имущества в многоквартирном доме, в установленных Правительством Российской Федерации случаях.

В отношении налогообложения налогом на прибыль организаций указанных выше операций Правовое управление Ассоциации отмечает, что согласно статье 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, в целях главы 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Статьей 249 НК РФ установлено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах (пункт 2 статьи 249 НК РФ).

Иными словами, ресурсоснабжающими организациями в составе выручки от реализации учитываются все поступления, связанные с расчетом платы за реализуемые коммунальные услуги и (или) с расчетом стоимости реализуемой электроэнергии, в том числе в случае, если плата за коммунальные услуги и (или) стоимость поставляемого ресурса рассчитывается с применением повышающего коэффициента.

Поскольку повышающий коэффициент в соответствии с жилищным законодательством является отдельным элементом расчета платы за коммунальную услугу (стоимости коммунального ресурса), следовательно, указанная плата (стоимости) за поставленную электроэнергию в указанных выше случаях (определенных на основании нормативов с учетом повышающего коэффициента) подлежит учету в составе выручки от реализации в полном объеме.

Таким образом, по мнению Правового управления Ассоциации «НП Совет рынка», в составе доходов от реализации электрической энергии, в том числе должны учитываться поступления в части превышения стоимости электроэнергии по договорам ресурсоснабжения или платы за коммунальную услугу по энергоснабжению, рассчитанные с применением повышающего коэффициента, соответственно над стоимостью электроэнергии или платы за коммунальную услугу по электроснабжению, рассчитанных без применения повышающий коэффициентов.

При этом дата признания дохода, полученного ресурсоснабжающей организацией от реализации коммунальной услуги (коммунального ресурса), определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов в соответствии со статьями 271 или 273 НК РФ, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, учитываемые в составе выручки от реализации товаров (работ, услуг).

В отношении налогообложения налогом на добавленную стоимость указанных выше операций Правовое управление Ассоциации отмечает, что в соответствии со статьями 153, 154 НК РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В указанном случае моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 статьи 167 НК РФ, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, при реализации ресурсоснабжающей организацией управляющей компании (исполнителю) коммунальных ресурсов, как и оказание соответствующих коммунальных услуг населению, в налоговой базе по НДС учитывается вся стоимость за реализованную электрическую энергию, в том числе определенная с учетом повышающих коэффициентов.

При этом считаем необходимым отметить, что в составе платы за коммунальную услугу (ресурс), реализованную потребителю (исполнителю коммунальной услуги), определенной по тарифу, установленному регулирующим органом, уже должен быть включен налог на добавленную стоимость в соответствии с Приказом ФСТ России от 16.09.2014 N 1442-э «Об утверждении Методических указаний по расчету тарифов на электрическую энергию (мощность) для населения и приравненных к нему категорий потребителей, тарифов на услуги по передаче электрической энергии, поставляемой населению и приравненным к нему категориям потребителей».

В отношении выставления счетов-фактур ресурсоснабжающими организациями в адрес управляющих компаний за поставку коммунального ресурса, по мнению Правового управления Ассоциации «НП Совет рынка», следует руководствоваться пунктом 3 статьи 168 НК РФ и подпунктом 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ, в соответствии с которым ресурсоснабжающая организация при наличии письменного согласия сторон вправе не выставить счет-фактуру в адрес управляющей компании за поставку коммунального ресурса, если такая управляющая компания не является налогоплательщиком налога на добавленную стоимость либо освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога по письменному согласию сторон, согласно 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ).

Одновременно обращаем внимание, что ресурсоснабжающая организация не освобождается от обязанности по исчислению и оплате налога на добавленную стоимость с указанной операции.

При этом стоимость поставленной ресурсоснабжающей организацией электрической энергии, подлежащая налогообложению в соответствии с порядком, установленным налоговым законодательством, определятся с учетом всех обязательных элементов (параметров), необходимых для ее исчисления, перечень которых установлен Правилами заключения договора.

Одновременно сообщаем, что Правовое управление Ассоциации «НП Совет рынка» не наделено правом давать разъяснения норм законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Настоящее письмо не содержит обязательных требований для участников оптового рынка электрической энергии и мощности и иных лиц по вопросам применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Представленное мнение Правового управления Ассоциации «НП Совет рынка» носит информационный характер и не препятствует применению норм законодательства Российской Федерации в понимании, отличном от изложенного в настоящем заключении.

**Член Правления –
начальник Правового управления**



Н.П. Рощенко

