

Институт экономики переходного периода

А. Золотарева, И. Толмачева

**Налогообложение
товариществ собственников жилья**



*ИЭПП
Москва 2010*

УДК 332.834.6:[347.73:336.2](470+571)
ББК 67.402.231(2Рос)+67.404.212.47(2Рос)+67.711(2Рос)-917

3-80 Золотарева, Анна Борисовна.

Налогообложение товариществ собственников жилья / А. Золотарева, И. Толмачева; Ин-т экономики переход. периода. - М.: ИЭПП, 2010. - 72 с.: ил. - ISBN 978-5-93255-291-9.

И. Толмачева Ирина Вячеславовна.

Агентство СІР РГБ

Работа посвящена исследованию законодательства, регулирующего правовое положение таких некоммерческих организаций как товарищества собственников жилья (ТСЖ) и жилищно-строительные кооперативы (ЖСК). Рассматриваются основные проблемы в области их налогообложения, а также сложившаяся судебная практика по рассмотрению споров с участием ТСЖ и ЖСК. Сформулированы предложения по совершенствованию законодательства по предмету исследования.

A. Zolotareva, I. Tolmacheva

Taxation of condominiums

Research of legislation stipulating the legal status of such nonprofit organizations as Homeowners Associations (HOA) and Housing Construction Cooperatives (HCC). The main problems in terms of taxation, as well as the existing court practice to address disputes involving HOA and HCC are reviewed. Proposals for legislation enhancement on the subject of research.

JEL Classification: H20, H25, K20, K34.

Настоящее издание подготовлено по материалам исследовательского проекта Института экономики переходного периода, выполненного в рамках гранта, предоставленного Агентством международного развития США.

УДК 332.834.6:[347.73:336.2](470+571)
ББК 67.402.231(2Рос)+67.404.212.47(2Рос)+67.711(2Рос)-917

ISBN 978-5-93255-291-9 © Институт экономики переходного периода, 2010

Содержание

Введение	5
1. Правовое положение ТСЖ	6
2. Правовое положение ЖСК (ЖК)	12
3. Проблемы налогообложения ТСЖ (ЖСК)	16
3.1. Позиция органов власти.....	16
3.2. Мнения экспертов.....	27
4. Судебная практика по вопросам налогообложения ТСЖ (ЖСК)	39
5. Выводы и предложения	51
Приложение. Налогообложение ТСЖ (и аналогичных им объединений) в развитых странах	57

Введение

Данная работа посвящена исследованию законодательства, регулирующего правовое положение таких некоммерческих организаций как товарищества собственников жилья (ТСЖ) и жилищно-строительные кооперативы (ЖСК). Будут также рассмотрены мнения экспертов в указанной области и судебная практика по рассмотрению споров с участием ТСЖ (ЖСК).

В работе основное внимание уделено спорным моментам налогообложения ТСЖ (ЖСК), существование которых во многом обусловлено разногласиями по вопросу о правовой природе взносов, поступающих на расчетные счета ТСЖ от собственников помещений и других жильцов для покрытия расходов на содержание и ремонт общего имущества многоквартирного дома. Законодательство рассматривает такие взносы в качестве выручки ТСЖ от оказания услуг, тогда как суды и большинство экспертов считают их целевыми поступлениями некоммерческим организациям на ведение уставной деятельности. От решения этого вопроса зависит сама возможность включения основного вида доходов ТСЖ в налоговую базу по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. В приложении к работе рассмотрен опыт налогообложения ТСЖ и аналогичных им объединений в развитых странах.

По результатам анализа сформулированы предложения по совершенствованию действующего законодательства в части налогообложения ТСЖ и ЖСК.

1. Правовое положение ТСЖ

Многое в вопросах регулирования деятельности ТСЖ до сих пор остается неясным, в том числе в налоговом законодательстве в части налогообложения деятельности ТСЖ. Прежде чем перейти к анализу основных проблем налогообложения ТСЖ кратко рассмотрим, что представляет собой ТСЖ.

Основополагающим документом, определяющим правовой статус товарищества собственников жилья (ТСЖ), помимо Гражданского кодекса РФ и Закона «О некоммерческих организациях», является Жилищный кодекс РФ (от 29.12.2004 г. № 188-ФЗ).

Согласно ст. 135 ЖК РФ товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

Под общим имуществом собственников помещений в многоквартирном доме подразумеваются помещения, не являющиеся частями квартир и предназначенные для обслуживания более одного помещения в данном доме. К общему имуществу собственников квартир относятся лестничные площадки, лестницы, лифты, коридоры, технические этажи, чердаки, подвалы, крыши, несущие и ненесущие конструкции, оборудование здания, земельный участок, на котором находится дом, и т.п. (п. 1 ст. 36 ЖК РФ).

Из определения видно, что ТСЖ как субъект права является:
во-первых, некоммерческой организацией;
во-вторых, объединением собственников помещений;
и в-третьих, создается, прежде всего, в целях совместного управления комплексом недвижимого имущества и обеспечения эксплуатации этого комплекса.

Согласно п. 1 ст. 136 ЖК РФ решение о создании ТСЖ принимается на общем собрании собственников помещений в

доме. Решение считается принятым, если за него проголосовали собственники помещений в многоквартирном доме, обладающие более чем 50% голосов от общего числа голосов собственников помещений в таком доме (п. 1 ст. 136 ЖК РФ). Число членов ТСЖ должно превышать 50% голосов от общего числа голосов собственников помещений в многоквартирном доме (п. 3 ст. 135 ЖК РФ).

Создание ТСЖ является не единственным возможным способом управления многоквартирным домом. Помимо него общее собрание собственников помещений может выбрать такие способы управления как непосредственное управление собственниками помещений в многоквартирном доме (т.е. управление через общее собрание жильцов без образования юридического лица) или управление управляющей организацией. Решение общего собрания о выборе способа управления является обязательным для всех собственников помещений в многоквартирном доме. Это означает, что меньшинство, голосовавшее против создания ТСЖ, в случае его создания не может избрать другой способ управления частью данного имущественного комплекса. Согласно п. 4 ст. 161 ЖК, если в течение года собственниками помещений в многоквартирном доме не выбран способ управления этим домом или принятое решение о выборе способа управления этим домом не было реализовано, орган местного самоуправления проводит открытый конкурс по отбору управляющей организации.

Создание ТСЖ не обязательно означает, что оно непосредственно реализует все функции по управлению, содержанию и обслуживанию многоквартирного дома. Оно *вправе* заключать договор управления многоквартирным домом, договоры о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме, договоры об оказании коммунальных услуг¹ и прочие договоры *в ин-*

¹ В частности, предоставление коммунальных услуг гражданам регулируется «Правилами предоставления коммунальных услуг гражданам», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.05.2006 № 307. Коммунальные услуги предоставляются потребителю на основании договора, содержащего условия предоставления коммунальных услуг и заключаемого исполнителем с собственником

тересах членов товарищества (пп. 1 п. 1 ст. 137 ЖК РФ). При этом ТСЖ *обязано* заключать договоры о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме с собственниками помещений в многоквартирном доме, не являющимися членами товарищества (п. 1 ст. 138 ЖК РФ)¹. Для лиц, не являющихся членами ТСЖ, заключение таких договоров также является обязательным (п. 6 ст. 155), причем из ряда норм ЖК вытекает отсутствие у этих лиц каких-либо возможностей влиять на содержание договоров. Так, согласно п. 1 ст. 137 ЖК РФ товарищество собственников жилья вправе, в частности:

«2) определять смету доходов и расходов на год, в том числе необходимые расходы на содержание и ремонт общего имущества в многоквартирном доме, затраты на капитальный ремонт и реконструкцию многоквартирного дома, специальные взносы и отчисления в резервный фонд, а также расходы на другие установленные настоящей главой и уставом товарищества цели;

3) устанавливать на основе принятой сметы доходов и расходов на год товарищества размеры платежей и взносов для каждого собственника помещения в многоквартирном доме в соответствии с его долей в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме;».

Таким образом, размер платы за жилое помещение и коммунальные услуги, истребуемой ТСЖ «по договору» от собственни-

жилого помещения в соответствии с законодательством РФ. Так, Минрегион РФ в Письме от 03.05.2007 № 8326-РМ/07 обращает внимание на то, что договоры оказания коммунальных услуг заключаются ТСЖ и ЖСК со всеми собственниками, как являющимися, так и не являющимися их членами. И хотя отсутствие таких договоров не освобождает собственников от обязанности вносить плату за предоставляемые им коммунальные услуги, в то же время наличие договоров является своеобразной гарантией исполнения обязательств гражданами.

¹ Собственник помещения, не желающий вступать в члены ТСЖ, заключает с товариществом договор о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме. В дальнейшем все отношения между ними строятся на основании данного договора. Члены ТСЖ с товариществом договоров не заключают, так как они подчиняются уставу ТСЖ и решениям общего собрания членом ТСЖ.

ков помещений, не являющихся его членами, может быть оспорен лишь в случае, если он не соответствует их доле в праве общей собственности. При этом согласно п. 3 ст. 137 ЖК в случае неисполнения собственниками помещений в многоквартирном доме своих обязанностей по участию в общих расходах ТСЖ в судебном порядке вправе потребовать принудительного возмещения обязательных платежей и взносов.

На практике возможны следующие варианты реализации ТСЖ функций управления домом:

1. ТСЖ самостоятельно выполняет функции управляющей, обслуживающей и эксплуатирующей организации (создавая собственное домоуправление, нанимая работников и заключая прямые договоры с ресурсоснабжающими организациями), либо

2. ТСЖ самостоятельно выполняет функции управляющей организации, передавая функции технического обслуживания и эксплуатации дома выбранной товариществом эксплуатирующей организации.

В указанных случаях собственники жилых и нежилых помещений, в том числе и не являющиеся членами товарищества, должны перечислять ТСЖ денежные средства за коммунальные услуги, воду, теплоснабжение и прочее. А уже ТСЖ со своего расчетного счета расплачивается со специализированными организациями.

3. ТСЖ передает все функции управления профессиональной управляющей организации, заключив с ней договор управления и осуществляя только контроль за ее работой (в этом случае жильцы, независимо от членства в ТСЖ, должны оплачивать коммунальные и другие услуги либо напрямую управляющей компании, либо товариществу).

Средства ТСЖ, согласно п. 2 ст. 151 ЖК РФ, состоят из:

- 1) обязательных платежей и взносов членов ТСЖ;
- 2) доходов от хозяйственной деятельности ТСЖ, направленных на осуществление целей, задач и выполнение обязанностей ТСЖ;
- 3) субсидий и прочих поступлений.

Являясь некоммерческой организацией, ТСЖ вправе вести предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано (п. 2 ст. 24 Закона об НКО). При этом законодательством РФ могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую деятельность отдельных видов НКО. В частности, в данном случае перечень видов хозяйственной деятельности, которыми может заниматься ТСЖ, является закрытым и включает следующие (п. 2 ст. 152 ЖК РФ):

- обслуживание, эксплуатация и ремонт недвижимого имущества в многоквартирном доме;
- строительство дополнительных помещений и объектов общего имущества в многоквартирном доме;
- сдача в аренду, внаем части общего имущества в многоквартирном доме.

Согласно жилищному законодательству на основании решения общего собрания членов товарищества собственников жилья доход от хозяйственной деятельности товарищества используется для оплаты общих расходов или направляется в специальные фонды, расходуемые на цели, предусмотренные уставом товарищества (например, на капитальный ремонт дома). Дополнительный доход¹ может быть направлен на иные цели деятельности товарищества собственников жилья, предусмотренные главой 14 ЖК РФ «Правовое положение членов ТСЖ» и уставом

¹ Нормы Жилищного кодекса РФ не поясняют, осуществление каких из указанных видов деятельности ТСЖ будут составлять дополнительный доход. Полагаем, что дополнительный доход товарищества возникает в результате строительства дополнительных помещений и объектов общего имущества, от сдачи общего имущества в аренду и внаем. В частности, путем использования земли, переведенной в общую долевую собственность. Доходы здесь могут быть получены от сдачи земельных участков в аренду, например под автостоянку, теннисный корт, торговую палатку и т.п. Имея в собственности землю, товарищество может стать застройщиком дополнительных помещений, например, павильона или гаражей и предоставлять их также в аренду. Дополнительный доход могут принести подвалы, чердаки или иные пристройки, переоборудованные, например, под мастерские, кабинеты и сданные в аренду.

товарищества (п. 3 ст. 152 ЖК РФ). Поскольку ТСЖ не может заниматься никакой другой деятельностью, кроме указанных в ст. 152 ЖК РФ видов, все полученные доходы ТСЖ в любом случае может тратить только на осуществление целей, задач и выполнение обязанностей товарищества, предусмотренных уставом, т.е. для эффективного управления домом.

2. Правовое положение ЖСК (ЖК)¹

Жилищные и жилищно-строительные кооперативы (ЖК, ЖСК) в соответствии со ст. 116 ГК РФ и ст. 110 ЖК РФ являются потребительскими кооперативами – формой некоммерческого добровольного объединения граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения потребностей граждан в жилье, а также управления жилыми и нежилыми помещениями в кооперативном доме.

Цель создания ЖСК – удовлетворение потребности граждан в жилье (в том числе путем его строительства), а также управление жилыми и нежилыми помещениями в кооперативном доме. Именно поэтому члены ЖСК в первую очередь участвуют в строительстве или реконструкции многоквартирного дома и только во вторую – в его содержании (при наличии такой цели среди целей ЖСК). Вступить в ЖСК вправе любое физическое и (или) юридическое лицо. По окончании строительства ЖСК может быть преобразован в ТСЖ по решению общего собрания его членов (конференции).

Граждане и юридические лица могут объединиться и просто в ЖК (жилищный кооператив). В этом случае они участвуют в приобретении, реконструкции и последующем содержании многоквартирного дома, а о строительстве речь уже не идет.

На основании ст. 112 ЖК РФ решение об организации ЖСК принимает собрание учредителей. В нем участвуют лица, желающие организовать ЖСК. Проголосовавших за создание ЖСК должно быть не менее пяти, но не более количества жилых помещений в строящемся многоквартирном доме.

¹ При написании раздела также использованы следующие статьи: Давыдова О.В. Как ЖСК строит дом //Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2008, № 9; Чистякова М.А. Создание ТСЖ путем реорганизации ЖСК // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2008, № 2.

После организации ЖСК граждане и юридические лица могут изъявить желание стать его членами путем подачи в правление соответствующего заявления. В момент подачи заявления членство в ЖСК, в отличие от ТСЖ, не возникает. Это произойдет в момент уплаты вступительного взноса после рассмотрения заявления правлением ЖСК и его утверждения решением общего собрания членов кооператива (конференцией). Срок для этого отведен в один месяц.

При вступлении в ЖСК гражданин или юридическое лицо уплачивает вступительные паевые взносы в определенном размере от общей суммы пая на строительство дома¹. Вступительный взнос (его еще называют первоначальным паевым взносом), как правило, направляется на покрытие расходов, связанных с текущей деятельностью ЖСК. За счет паевых взносов членов кооператива (паенакоплений) ЖСК ведет строительство. Уставом ЖСК также может быть предусмотрено, что члены кооператива обязаны уплачивать периодические членские взносы (например, ежемесячно), которые направляются также на содержание ЖСК.

Членство в ЖСК является основанием для владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения жилым помещением. При этом право собственности на жилое помещение в силу прямого указания на это в Гражданском (п. 4 ст. 218) и Жилищном (п. 1 ст. 129) кодексах возникает только после выплаты паевого взноса в полном объеме. Порядок и условия внесения этого взноса устанавливаются уставом ЖСК. Чаще всего уставом ЖСК предусмотрено, что паевые взносы можно вносить как в денежной форме, так и путем передачи в собственность кооператива иного имущества: жилых помещений, объектов незавершенного строительства, строительных материа-

¹ В момент вступления в ЖСК общая сумма пая определяется на основании сметной стоимости строительства жилого дома. Если фактические расходы на строительство дома окажутся больше сметной стоимости, члены обязаны будут уплатить дополнительные взносы.

лов и т.д. Причем пай¹ может принадлежать как одному, так и нескольким гражданам или юридическим лицам.

Как только хотя бы один член ЖСК выплатит пай в полном размере и станет собственником занимаемого им жилого помещения, в отношении общего имущества многоквартирного дома возникает режим общей собственности со всеми вытекающими последствиями. До этого момента единым субъектом права собственности на имущество многоквартирного дома является ЖСК.

Итак, ЖСК обеспечивает своих членов жильем путем строительства кооперативного дома. При этом кооператив выступает в качестве застройщика² либо заказчика-застройщика. В первом случае ЖСК привлекает для строительства дома заказчика, который, в свою очередь, заключает договоры с подрядчиками или сам выступает в этой роли. В этом случае ЖСК направляет полученные от членов кооператива средства или заемные средства заказчику, т.е. занимается инвестиционной деятельностью. Возникающие при этом затраты ЖСК, за исключением расходов, непосредственно связанных с организацией строительства дома, являются его текущими расходами, которые покрываются за счет вступительных и членских взносов. Выступая в роли заказчика-застройщика, ЖСК работает непосредственно с подрядчиками. Заказчиком кооператив является по отношению к подрядчику. В любом случае затраты по строительству дома в последующем покрываются за счет паевых взносов.

Таким образом, и ТСЖ, и ЖСК являются некоммерческими организациями, не имеющими цели извлечения прибыли из своей деятельности. Правовое регулирование в отношении товарищества собственников жилья и жилищно-строительного кооператива как форм управления многоквартирным домом во многом сход-

¹ То есть доля паенакопления члена ЖСК в паевом фонде этого кооператива.

² Содержание термина «застройщик» разъясняется в п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ. Им может быть как физическое, так и юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации.

но. Так, структура органов управления, порядок распоряжения общим имуществом и ведения хозяйственной деятельности товарищества и кооператива аналогичны. Различия имеются в объектах управления. ЖСК управляет общими денежными средствами, предназначенными для создания жилого дома, а ТСЖ – готовым домом и обслуживаемыми объектами. До недавнего времени закон¹ обязывал ЖСК реорганизовываться в ТСЖ при выплате пая всеми членами кооператива. В настоящее время реорганизация ЖСК является не обязанностью, а правом (ст. 122 ЖК РФ), впрочем, и ТСЖ имеет право преобразовываться с ЖСК (ст. 140 ЖК РФ).

Теперь перейдем к анализу спорных вопросов деятельности ТСЖ (ЖСК) и порядка его налогообложения и возникающих в этой связи неясностей и проблем.

¹ См. ст. 14 Федерального закона от 29.12.2004 № 189-ФЗ «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации». Данное положение было отменено Федеральным законом от 30.06.2006 № 93-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества».

3. Проблемы налогообложения ТСЖ (ЖСК)¹

Действующее законодательство не дает четкого ответа на вопрос, как необходимо квалифицировать платежи, получаемые ТСЖ от своих членов и других собственников помещений многоквартирного дома на его содержание и ремонт. Соответственно, не ясно, какие должны быть налоговые последствия их деятельности: следует ли включать в налоговую базу по НДС и в состав доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, различные платежи, поступающие от собственников помещений. Здесь существует несколько точек зрения.

Сначала рассмотрим разъяснения Минфина РФ и ФНС РФ, в которых уполномоченные органы сформулировали свою позицию относительно налогообложения деятельности ТСЖ.

3.1. Позиция органов власти

Концептуальный подход Минфина РФ к вопросам налогообложения ТСЖ отражает письмо от 26.02.2007 № 03-07-15/24². Минфин выделяет две возможные на практике ситуации:

1) Когда ТСЖ заключает договоры о предоставлении коммунальных услуг, о содержании и ремонте общего имущества дома с производителями (поставщиками) данных работ (услуг) **от сво-**

¹ При написании раздела также использованы следующие статьи: Широков С.В., А.А.Артемьев. Спорные вопросы налогообложения товариществ собственников жилья // Налоговая политика и практика, 2007, № 4; Белоусова М.В. Товарищество собственников жилья: суровая реальность // Налоги (газета), 2007, № 21; Ю.И. Продан. Товарищество собственников жилья //Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 3; Маттейс О. ТСЖ: Вопросы учета и налогообложения //Финансовая газета. Региональный выпуск, 2006, № 37; Емельянова И.В. ТСЖ и НДС // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 5; Фельдман И., С.Филимонов. Актуальные вопросы деятельности товариществ собственников жилья и жилищно-строительных кооперативов //Финансовая газета. Региональный выпуск, 2005, № 26 и № 27.

² Ранее аналогичная позиция была сформулирована в Письме Минфина от 05.05.2006 № 03-03-05/8.

его имени, а не от имени членов ТСЖ (т.е. исходя из договорных обязательств не является посредником, закупающим по поручению членов ТСЖ коммунальные услуги, услуги по обеспечению санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; услуги по технической инвентаризации жилого дома; услуги по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; услуги по капитальному ремонту жилого дома).

В этом случае поступившие от жильцов обязательные платежи и (или) взносы, связанные с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также с оплатой коммунальных услуг, являются выручкой от реализации работ (услуг) и в полном объеме учитываются ТСЖ при определении налоговой базы по налогу на прибыль и НДС (ниже будет показано, что в части НДС указанное письмо Минфина устарело в связи с принятием Федерального закона от 28.11.2009 N 287-ФЗ).

На эти поступления не распространяется п. 2 ст. 251 Налогового Кодекса, согласно которому при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления, поступившие безвозмездно на содержание и ведение уставной деятельности некоммерческих организаций, к которым отнесены осуществляемые в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях вступительные и членские взносы. Вносимые членами ТСЖ на основании п. 5 ст. 155 Жилищного кодекса обязательные платежи и (или) взносы на содержание и ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также на оплату коммунальных услуг, к членским взносам не относятся, поскольку обязанность их уплаты возникает не в связи с членством в ТСЖ, а в связи с владением и пользованием имуществом в многоквартирном доме. На этом основании Минфин приходит к выводу, что средства, поступившие от членов ТСЖ в оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также в оплату коммунальных услуг, целевыми поступлениями не являются.

2) Если ТСЖ заключает договоры о предоставлении коммунальных услуг; содержании и ремонте общего имущества дома **от своего имени по поручению членов ТСЖ или от имени и за счет членов ТСЖ** (т.е. является исходя из договорных обязательств посредником, действующим по поручению членов ТСЖ), то налогообложение налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль организаций средств, поступающих на счета ТСЖ, осуществляется в порядке, предусмотренном, соответственно, п. 1 ст. 156 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" и пп. 9 п. 1 ст. 251 главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса для организаций, осуществляющих посредническую деятельность. В этом случае при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. Однако к указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

На наш взгляд, вторая из описанных в письме Минфина ситуаций практически невозможна. Статьи 156 и 251 Налогового кодекса применяются к лицам, действующим «на основании договоров поручения, комиссии либо агентских договоров», ТСЖ же действует не на основании договоров с жильцами¹, а на основании своего устава. Более того, заключение подобных договоров ТСЖ с жильцами в принципе невозможно, поскольку в случае

¹ Хотя, как будет показано ниже, действующая редакция Жилищного кодекса предписывает ТСЖ заключать договоры о содержании и ремонте общего имущества дома с лицами, не являющимися членами товарищества, указанная норма критикуется специалистами как некорректная.

создания ТСЖ собственники помещений в многоквартирном доме – безотносительно к их членству в ТСЖ – утрачивают право непосредственного управления этим домом, а значит, не могут его делегировать никому, включая ТСЖ. Следовательно, в договорах о предоставлении коммунальных услуг, о содержании и ремонте общего имущества дома ТСЖ всегда действует от своего имени и за свой счет (поскольку обязательные платежи за ремонт и содержание общего имущества жильцы обязаны перечислять не подрядчикам, а именно ТСЖ). Другое дело, что по самому своему определению ТСЖ создается для представительства интересов жильцов.

Безотносительно к различиям между выделенными в письме Минфина вариантами, в обоих случаях обязательные платежи жильцов рассматриваются в качестве **выручки ТСЖ от реализации**. Следует, правда, оговориться, что на практике в большинстве случаев обязательств по налогу на прибыль у ТСЖ не возникает, поскольку указанная «выручка» полностью расходуется в течение налогового периода или освобождается от обложения в качестве резерва на проведение ремонта в следующем налоговом периоде (подробнее об этом см. ниже). Однако выяснение правовой природы обязательных платежей имеет теоретическое, а в ряде случаев и практическое значение.

Логика, аналогичная сформулированной в рассмотренном письме Минфина РФ от 26.02.2007 № 03-07-15/24 применительно к ТСЖ, повторена в письме УФНС по г. Москве от 26.05.2008 № 20-12/050118 применительно к деятельности ЖСК.

Вплоть до 2008 г. среди прочих взносов на содержание и ремонт дома в базу по налогу на прибыль включались и поступления от членов ТСЖ на формирование резерва предстоящих расходов на капитальный ремонт дома. При этом ТСЖ не имело права создавать предусмотренный ст. 260 и 324 НК РФ резерв под предстоящие ремонты основных средств, расходы на форми-

рование которого уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, так как жилой дом не находится в собственности ТСЖ¹.

В дальнейшем в НК РФ была внесена поправка², вступившая в силу в январе 2008 г. и касающаяся ТСЖ, а также жилищных, садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных (ГСК), жилищно-строительных (ЖСК) и иных специализированных потребительских кооперативов. Данные НКО теперь могут формировать резерв на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества в порядке, установленном ст. 324 НК РФ. Формироваться резерв может за счет специальных отчислений, которые делают члены ТСЖ или кооператива, а не за счет взносов и пожертвований. Теперь такие отчисления признаются в целях налогообложения прибыли целевыми поступлениями и не увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ в новой редакции). Действие этой поправки имеет обратную силу и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.³ Кроме того, Федеральным законом от 28.11.2009 N 287-ФЗ в ст. 162 НК РФ был дополнительно включен п. 3, согласно которому средства, поступающие указанным организациям на формирование резерва для проведения текущего и капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме, не включаются в базу по НДС.

Эти поправки, решившие часть проблем ТСЖ, в то же время подтвердили правильность толкования Минфином режима налогообложения поступающих от членов и нечленов ТСЖ взносов на содержание и ремонт общего имущества в многоквартирном доме. Если для исключения взносов на формирование резерва на

¹ См. ответы на частные вопросы ТСЖ: Письма Минфина России от 17.02.2006 № 03-03-04/4/32; от 01.08.2005 № 03-03-04/4/28; от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/235.

² См. пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ в редакции Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

³ Поэтому если до этих изменений ТСЖ включали платежи на создание резерва в доходы, то при расчете налоговой базы за 2007 г. они вправе произвести перерасчет. См. Письмо Минфина России от 13.09.2007 № 03-11-04/2/224.

проведение ремонта общего имущества в многоквартирном доме из базы по налогу на прибыль нужна специальная норма, это означает, что прочие взносы, не относящиеся к числу членских, в том числе взносы на содержание общего имущества в многоквартирном доме, в налоговую базу включаются. Кроме того, следует отметить непоследовательность формулировки указанной льготы. Исключение из налогооблагаемой базы доходов, резервируемых налогоплательщиком для покрытия предстоящих расходов на ремонт основных средств, предусмотрено ст. 324 НК РФ именно потому, что в отсутствие указанной льготы эти доходы подлежат налогообложению. Целевые же поступления по самому их определению, предусмотренному Налоговым кодексом, являются доходами, освобожденными от налогообложения. Поэтому формирование резерва из средств, полученных в качестве целевых поступлений, бессмысленно.

Кроме того, рассматриваемая льгота создает неоправданные различия в режиме налогообложения взносов членов ТСЖ, имеющих одинаковое целевое назначение. Очевидно, что образование резерва является не единственным возможным способом покрытия расходов ТСЖ на ремонт общего имущества. С равным успехом они могут покрываться за счет прочих обязательных взносов членов ТСЖ и иных собственников помещений в многоквартирном доме. Различие платежей, связанных с оплатой текущих расходов, и взносов, которые формируют резерв на ремонт, состоит только в порядке их расходования. Первые, связанные с оплатой текущих расходов, тратятся в том же отчетном (налоговом) периоде, за который были начислены собственникам. Вторые, те, что формируют резерв, напротив, аккумулируются в течение периода, установленного общим собранием членов ТСЖ (который может быть и более года). Поскольку сущность платежей и взносов, связанных с оплатой текущего содержания и предстоящего ремонта общего имущества, идентична, казалось бы, и принцип их налогообложения должен быть одинаковым. А получается, что часть платежей может представлять собой вы-

ручку (обязательные платежи), а часть – признаваться целевыми поступлениями (взносы на формирование резерва).

Еще одна специальная льгота предусмотрена для поступлений на содержание и ведение деятельности ТСЖ и ЖСК из бюджетов различных уровней – пп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ относит их к целевым поступлениям, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Однако встречаются случаи, когда официальные органы об этом забывают. В частности, показательно письмо УФНС по г. Москва от 07.07.2008 г. № 20-12/064115¹, в котором оно дает ответ на вопрос ЖСК, получившего средства в виде субсидий Правительства Москвы на содержание и текущий ремонт общего имущества в многоквартирном доме, учитываются ли эти средства в качестве доходов в целях исчисления налога на прибыль.

Налоговое управление считает, что средства, выделяемые из бюджета г. Москва ТСЖ, ЖСК и ЖК на содержание и текущий ремонт общего имущества в многоквартирном доме, подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе доходов. УФНС рассудило, что поскольку бюджетные средства формально выделены ЖСК на содержание и текущий ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а не на «ведение уставной деятельности некоммерческой организации»², то пп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ не подлежит применению. Вместо него следует применять предусмотренный пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ исчерпывающий перечень освобождаемых от налогообложения целевых поступлений, в котором поступления из бюджета не значатся. Однако совершенно ясно, что поскольку содержание и текущий ремонт общего имущества многоквартирного дома яв-

¹ Формально письма УФНС не носят нормативного характера, являясь разъяснениями по конкретным запросам налогоплательщиков, однако они формируют подход налоговых органов к решению аналогичных вопросов при проведении налоговых проверок.

² Дословно пп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ звучит так: суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций.

ляется основной целью деятельности ЖСК, фактически бюджетные субсидии предоставлены именно на ведение уставной деятельности, и льгота должна применяться.

Стоит отметить, что Законом № 323-ФЗ от 30.12.2008 г. были внесены изменения в Налоговый кодекс РФ (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ¹), в соответствии с которыми при определении базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств бюджетов, выделяемых организациям, осуществляющим управление многоквартирными домами, в том числе товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам, на долевое финансирование проведения капитального ремонта.

Таким образом, фискальные органы приравнивают целевые поступления от членов и нечленов ТСЖ на содержание и ремонт общего имущества к выручке, подлежащей обложению налогом на прибыль.

Этот подход к налогообложению по налогу на прибыль предопределяет и ситуацию с налогом на добавленную стоимость. Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается реализация товаров, работ, услуг на территории РФ. Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией признается возмездная передача товаров, выполнение работ, оказание услуг одним лицом другому. В связи с этим возникновение объекта обложения НДС зависит от квалификации деятельности ТСЖ в качестве предпринимательской деятельности в форме оказания услуг. Как было сказано выше, управление домом, содержание, ремонт общего

¹ К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства».

имущества квалифицируются Минфином РФ именно как оказание услуг (для целей налогообложения прибыли).

Вплоть до 1 января 2010 г. в соответствии с рассмотренным выше письмом Минфина РФ от 26.02.2007 № 03-07-15/24¹ средства, взимаемые ТСЖ со своих членов в оплату выполненных работ (оказанных услуг) по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; технической инвентаризации жилого дома; коммунальных услуг; по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; капитальному ремонту жилого дома, включались в базу по налогу на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. При этом суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные ТСЖ по вышеуказанным работам (услугам), выполненным (оказанным) непосредственно производителями (поставщиками), принимались к вычету в порядке и на условиях, установленных ст. 171 и 172 НК РФ.

Кроме того, фискальные органы подчеркивали, что НДС следует начислять в общеустановленном порядке, даже если деятельность по содержанию и ремонту дома осуществляется ТСЖ собственными силами за счет целевых взносов его членов (см. Письмо Минфина России от 03.03.2006 № 03-03-04/4/45, Письмо ФНС России от 17.06.2005 № 03-1-04/1047/11).

Однако, как будет показано в разделе, посвященном судебной практике, большинство судов не разделяло мнение Минфина о необходимости начисления НДС на обязательные платежи и взносы членов ТСЖ на оплату коммунальных услуг и на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме. В конце 2007 г. эта судебная практика получила поддержку в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 05.10.2007 г. № 57².

¹ Необходимость уплаты НДС со взносов членов ТСЖ в оплату содержания и ремонта общего имущества подтверждалась и другими разъяснениями уполномоченных органов (например, письмами Минфина России от 01.11.2004 № 03-04-09/19, УФНС по г. Москве от 27.07.2005 № 21-24-И/0149).

² Подробно содержание указанного Постановления рассматривается ниже

Таким образом, возникло противоречие между позицией фискальных и судебных органов, которое было разрешено внесением поправок в текст Налогового кодекса Федеральным законом от 28.11.2009 № 287-ФЗ. Хотя решение законодателя оказалось в пользу налогоплательщика, его логика повторяет логику Минфина. В соответствии с пп. 29 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса в новой редакции с 1 января 2010 г. от налогообложения НДС освобождается реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения коммунальных услуг указанными налогоплательщиками у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций.

При этом в соответствии с вышеуказанной нормой освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость коммунальных услуг, реализуемых управляющим компаниям, товариществам собственников жилья и другим вышеназванным налогоплательщикам организациями коммунального комплекса, а также поставщиками электрической энергии и газоснабжающими организациями, Кодексом не предусмотрено.

Аналогичный порядок применения освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость установлен пп. 30 п. 3 ст. 149 Кодекса по работам (услугам) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме. Так, с 1 января 2010 г. от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождается реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) управляющими организациями и ТСЖ, при условии приобретения работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме управляющими организа-

циями и ТСЖ у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги).

Освобождение от обложения НДС взносов жильцов в ТСЖ на оплату коммунальных услуг, содержание и ремонт общего имущества в многоквартирном доме, равных стоимости приобретения этих работ (услуг) у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги)¹, подтверждает неизменность позиции Минфина России в части квалификации указанных взносов в качестве выручки ТСЖ (ЖСК) от реализации. Следовательно, данные освобождения преимущественно были приняты в целях упрощения администрирования НДС и лишь в незначительной степени способствуют облегчению налоговой нагрузки ТСЖ для случаев приобретения работ (услуг) по содержанию и ремонт общего имущества у организаций, также освобожденных от обязанности уплаты НДС (например, применяющих специальные налоговые режимы).

В результате введения освобождений суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные ТСЖ поставщикам соответствующих работ (услуг), согласно пп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса включаются в стоимость последних и вычету не подлежат, то есть ТСЖ по сути становятся конечными потребителями данных работ (услуг).

Также следует заметить, что все работы (услуги), которые ТСЖ будут осуществлять *собственными силами*, не освобождаются от уплаты налога, даже несмотря на то что целевой характер их деятельности от этого не меняется. Дело в том, что в этом случае силами ТСЖ создается добавленная стоимость в виде зарплаты сотрудников ТСЖ (администрации и пр.), амортизации и прочих расходов. Согласно Налоговому кодексу при осуществлении подобных операций у налогоплательщиков возникают обязанности по уплате НДС, в то же время согласно п. 1 ст. 171 НК РФ

¹ См. Письма Минфина от 23 декабря 2009 г. N 03-07-15/169 и от от 30.04.10 № 03-07-07/21.

налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, облагаемых НДС (пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ). Следовательно, в отношении товаров (работ, услуг), использованных при выполнении работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, работ (услуг) по управлению многоквартирными домами, организация вправе принять к вычету НДС, предъявленный поставщиками материалов, на дату оприходования этих материалов после представления соответствующих счетов-фактур.

Таким образом, с фискальной точки зрения в случае хозяйственного способа выполнения работ (оказания услуг) деятельность ТСЖ ничем не отличается от деятельности иных сторонних организаций-подрядчиков, непосредственно выполняющих (оказывающих) аналогичные работы (услуги), а значит принцип нейтральности налогообложения остается соблюденным. Кроме того, согласно п. 5 ст. 149 Налогового кодекса ТСЖ и управляющие компании вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование, и перейти на общеустановленный порядок осуществления начислений и вычетов НДС.

3.2. Мнения экспертов

Итак, из разъяснений Минфина и ФНС РФ следует, что в целом они приравнивают деятельность ТСЖ (ЖСК) к предпринимательской деятельности, которая в общеустановленном порядке подлежит обложению налогом на прибыль, не проводя различий между платежами, поступающими от членов ТСЖ и собственников помещений, не вступивших в ТСЖ, а также жильцов, не являющихся собственниками помещений. Рассмотрим точки зрения

независимых экспертов в области налогообложения на данную ситуацию.

Некоторые эксперты¹ разделяют мнение фискальных органов и считают, что в отсутствие законодательно установленных льгот ТСЖ следует учитывать полученные от жильцов денежные средства при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом некоторые специалисты² выделяют две группы платежей, которые ТСЖ получает от жильцов: первая – за содержание, ремонт и управление многоквартирным домом, вторая – за коммунальные услуги. Платежи за содержание, ремонт и управление домом, по их мнению, следует квалифицировать как выручку от оказания товариществом услуг. Это мотивируется тем, что указанные платежи со стороны собственников помещений, не вступивших в ТСЖ, а также граждан, не являющихся собственниками, осуществляются на основе договора с ТСЖ³. Поскольку подобные платежи от разных субъектов (членов и не членов ТСЖ) имеют одинаковую правовую природу, деятельность ТСЖ по эксплуатации дома в целом следует рассматривать в качестве выполнения работ, оказания услуг. Соответственно и платежи членов ТСЖ нельзя рассматривать как членские взносы на осуществление уставной деятельности.

Иную природу, по мнению данной группы экспертов, имеет плата за коммунальные и иные услуги, которые оказывают собственникам помещений обслуживающие организации. Коммунальные платежи никакого отношения к общему имуществу дома не имеют, и потому не предназначены для финансирования деятельности ТСЖ. Очевидно, что ТСЖ не может самостоятельно оказывать услуги по электро-, тепло- или водоснабжению, поскольку

¹ См., например, Маттейс О. ТСЖ: Вопросы учета и налогообложения // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2006, № 37.

² См., например, Продан Ю.И. Товарищество собственников жилья // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 3; Емельянова И.В. ТСЖ и НДС // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 5.

³ Напомним, что ТСЖ обязано заключать такие договора на основании ст. 138 ЖК РФ.

товарищество не является энерго- или водоснабжающей организацией. Такие услуги приобретаются у коммунальных организаций, а само ТСЖ лишь выполняет функции по аккумулированию денежных средств жильцов. Применительно к платежам за коммунальные услуги, где ТСЖ выступает в роли представителя жильцов, налоговая база по НДС и прибыли равна нулю, при условии что ТСЖ полностью перечисляет собранные средства коммунальным организациям. Таким образом, эта позиция соответствует мнению Минфина о том, что в случаях, когда ТСЖ выступает в качестве представителя, базой НДС и налога на прибыль выступает только комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение. Отличие заключается в том, что Минфин считает возможным деятельность ТСЖ в качестве представителя и применительно к управлению общим имуществом дома, что нам представляется спорным.

Но есть и прямо противоположное мнение, которое состоит в том, что – поскольку в рамках своей уставной деятельности ТСЖ никому никаких услуг не оказывают, осуществляя лишь обязанности некоммерческого характера – налоговая база по прибыли и НДС отсутствует.

В обоснование этой позиции используется следующий набор аргументов¹:

1. Оказание услуг – это разновидность предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 2 ГК РФ)². При оказании услуги проявляются все характерные свойства предпринимательства. Производитель, оценив издержки производства услуги, предлагает ее на рынке. Рынок определяет стоимость и цену услуги, при этом возникает риск того, что она не будет востребована или ее реализа-

¹ Фельдман И., С.Филимонов. Актуальные вопросы деятельности товариществ собственников жилья и жилищно-строительных кооперативов //Финансовая газета. Региональный выпуск, 2005, № 26 и № 27.

² Напомним, что согласно п. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

ция будет убыточной. В рамках уставной деятельности ТСЖ все эти признаки предпринимательской деятельности отсутствуют.

2. Одним из обязательных атрибутов услуги является реализация (п. 5 ст. 38 НК РФ). Но уставная деятельность некоммерческой организации не может включать реализацию, так как это означало бы появление выручки и прибыли, что противоречит самому определению некоммерческой организации – организации, не имеющей извлечение прибыли в качестве основной цели деятельности и не распределяющей полученную прибыль между участниками (п. 1 ст. 50 ГК РФ).

3. Косвенным признанием того, что уставная деятельность некоммерческой организации – это не услуга, является тот факт, что большинство целевых поступлений на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности не облагаются налогом на прибыль (п. 2 ст. 251 НК РФ), т.е. не считаются выручкой от реализации, а являются целевым финансированием. Ведь, как уже говорилось выше, одним из обязательных признаков услуги является реализация.

4. Услуга – это сделка, от исполнения которой сторона может в любой момент отказаться в одностороннем порядке (ст. 782 ГК РФ). В отношении уставной деятельности ТСЖ это не применимо.

Таким образом, данные специалисты приходят к выводу, что в рамках своей уставной деятельности ТСЖ никому никаких услуг не оказывают. Осуществляются не услуги, а уставные обязанности, носящие некоммерческий характер. Самостоятельное управление общим имуществом в многоквартирном доме, обеспечение его эксплуатации и распоряжение им в пределах, установленных ЖК РФ, – все это входит в уставную деятельность ТСЖ, которую неверно трактовать как услуги, если эта деятельность осуществляется силами самого ТСЖ. Например, если техническое обслуживание и ремонт, санитарное содержание, управление эксплуатацией домохозяйства выполняют штатные работники ТСЖ, – это уставная деятельность товарищества, а не услуга. Если техобслуживание согласно заключенному договору

с ТСЖ выполняет сторонняя организация, то для нее это услуга, а для ТСЖ – это также уставная деятельность.

Не оспаривая вывода специалистов о том, что основная деятельность ТСЖ не должна рассматриваться в качестве реализации для целей налогообложения, не всю приведенную выше аргументацию мы считаем убедительной. Утверждение о том, что оказание услуг возможно только в рамках предпринимательской деятельности, не соответствует действительности. Любая активная экономическая деятельность – как предпринимательская, так и непредпринимательская – выражается в производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг. Также, на наш взгляд, неправильно противопоставлять уставную деятельность НКО и оказание услуг, считая последнее предпринимательской деятельностью. Любая легальная предпринимательская деятельность некоммерческой организации является уставной в том смысле, что в соответствии с ГК некоммерческая организация вправе осуществлять только ту предпринимательскую деятельность, виды которой прямо указаны в ее уставе. Эту предпринимательскую деятельность, осуществляемую в уставных целях, можно считать вспомогательной¹, но во всяком случае она является уставной. Таким образом, более правильно говорить об услугах в рамках основной уставной деятельности, оказание которых финансируется за счет целевых поступлений, и услугах в рамках предпринимательской деятельности, оказание которых финансируется за счет выручки.

Что касается коммунальных платежей, то они, по мнению противников налогообложения основной уставной деятельности ТСЖ, тем более не могут рассматриваться в качестве выручки от реализации и вообще дохода, так как услугу нельзя перепродать

¹ В данном случае мы не рассматриваем возможность проведения более дробного деления, как то: отнесения конкретных видов деятельности НКО к основной деятельности, осуществляемой на возмездной основе, вспомогательной или побочной деятельности. Подробнее об обосновании различных видов деятельности НКО см. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России. Научные труды ИЭПП № 108Р, М., ИЭПП, 2007.

(услуги потребляются в процессе их оказания), а какой-либо экономической выгоды от получения указанных платежей у ТСЖ не возникает. В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Это означает, что доходом можно считать любое поступление, если только оно не сопровождается равноценным приростом обязательств, поскольку в этом случае экономической выгоды от такого поступления не происходит (чистые активы не увеличиваются). Примерами подобных поступлений служат, например, получаемые займы, которые никогда не считались и не могут считаться доходом¹. Поступающие от жильцов средства на оплату коммунальных услуг ничем не отличаются от заемных средств, так как они образуют у ТСЖ обязательство перед жильцами оплатить оказанные им услуги точно в той сумме, какая поступила на расчетный счет.

На этом основании сторонники рассматриваемой позиции делают вывод, что все обязательные платежи в ТСЖ на содержание, ремонт и управление многоквартирным домом должны приравниваться к членским взносам и рассматриваться в налоговых отношениях либо в качестве целевых поступлений, либо в качестве кредиторской задолженности перед плательщиками.

Мы полагаем правильным рассматривать в налоговых отношениях обязательные платежи на содержание, ремонт и управление многоквартирным домом в адрес ТСЖ от его членов и прочих жильцов в качестве целевых поступлений. В обоснование такой позиции можно привести следующие аргументы. Во-первых, содержание, ремонт и управление многоквартирным домом являются основной уставной деятельностью ТСЖ, а по действующему законодательству поступления на ведение основной уставной деятельности некоммерческих организаций признаются целевыми поступлениями. Следует, правда, оговориться, что до 1 января 2010 г. целевыми поступлениями признавались лишь те средства на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, которые поступали от других орга-

¹ Целевые поступления согласно НК РФ также не признаются доходом НКО.

низаций или физических лиц **безвозмездно**. Применительно к некоммерческим организациям, основанным на членстве, какими являются в том числе потребительские кооперативы и ТСЖ, поступления от членов нельзя признать в полной мере безвозмездными, поскольку деятельность таких организаций направлена на удовлетворение материальных потребностей их членов. В этом состоит существенное отличие некоммерческих организаций, основанных на членстве, от прочих некоммерческих организаций, учредители которых не имеют никакой материальной заинтересованности в их деятельности и не вправе получать прибыль от нее. Более того, учредителям некоторых некоммерческих организаций, разрешается пользоваться их услугами только на равных условиях с другими лицами (см. ст. 10 Федерального закона «О некоммерческих организациях»). В противоположность этому, доходы, полученные потребительским кооперативом от предпринимательской деятельности, распределяются между его членами (п. 5 ст. 116 Гражданского кодекса), а доходы, полученные ТСЖ, предназначены для содержания имущества, принадлежащего членам ТСЖ на праве общей долевой собственности. Однако эти особенности потребительских кооперативов и ТСЖ не были признаны законодателем препятствием для признания их организациями некоммерческими. Можно приводить приблизительно равные по силе аргументы «за» и «против» такого решения вопроса о гражданско-правовом статусе потребительских кооперативов и ТСЖ. Однако в любом случае, по нашему убеждению, режим налогообложения организации должен быть производным от ее гражданско-правового статуса. Это значит, что если потребительские кооперативы и ТСЖ имеют статус некоммерческих в гражданском законодательстве, то они должны приравниваться к некоммерческим организациям и для целей налогообложения. В частности, поступления от членов ТСЖ и прочих жильцов на содержание, ремонт и управление домом, должны признаваться целевыми поступлениями на ведение уставной деятельности ТСЖ безотносительно к тому, в какой мере эти поступления можно признать безвозмездными.

Трудно сказать, этой или какой-то другой логикой руководствовался законодатель, но с 1 января 2010 года определение целевых поступлений в п. 2 ст. 251 НК РФ изменено таким образом, что взносы членов ТСЖ и прочих жильцов на содержание, ремонт и управление домом ему вполне соответствуют. В редакции Федерального закона от 25.11.2009 N 281-ФЗ этот пункт гласит, что к целевым поступлениям относятся «поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению». Конструкция этой фразы такова, что слово «безвозмездно» можно отнести только к поступлениям от органов государственной власти, местного самоуправления и органов управления государственных внебюджетных фондов. Поступления же от организаций и физических лиц могут быть и безвозмездными.

Проблема налогообложения ТСЖ, однако, таким образом решена не вполне, поскольку (как неоднократно отмечалось выше) помимо общего определения целевых поступлений, освобождаемых от налогообложения, п. 2 ст. 251 Налогового кодекса содержит их исчерпывающий перечень, в котором обязательные платежи (взносы) членов ТСЖ и прочих жильцов на содержание, ремонт и управление домом отсутствуют, однако присутствуют отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся ТСЖ, ЖСК или иному потребительскому кооперативу их членами. Такой подход представляется нелогичным, поскольку по своему источнику и назначению часть обязательных платежей – а именно обязательные платежи на ремонт общего имущества – совпадает с отчислениями на формирование резерва на проведение ремонта общего имущества, которые освобождены от налогообложения. Различие состоит лишь в моменте осуществления

соответствующих расходов: при формировании резерва период поступления и расходования средств разделены во времени. Представляется, что режим налогообложения тождественных по своему целевому назначению поступлений не должен различаться в зависимости от столь второстепенных факторов. Также не усматривается экономических оснований для различий в режиме налогообложения взносов членов ТСЖ на ремонт общего имущества, с одной стороны, и содержание и управление этим имуществом – с другой.

Грань между понятиями «содержание» и «ремонт» имущества вообще является условной. Например, согласно п. 11 Правил содержания общего имущества в многоквартирном доме, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.2006 N 491, содержание общего имущества многоквартирного дома включает в себя:

- осмотр общего имущества;
- освещение помещений общего пользования;
- обеспечение установленных законодательством температуры и влажности в помещениях общего пользования;
- уборку и санитарно-гигиеническую очистку помещений общего пользования, а также земельного участка, входящего в состав общего имущества;
- сбор и вывоз твердых и жидких бытовых отходов;
- меры пожарной безопасности;
- содержание и уход за элементами озеленения и благоустройства, расположенными на земельном участке, входящем в состав общего имущества;
- **текущий и капитальный ремонт, подготовку к сезонной эксплуатации и содержание общего имущества** [*выделение автора*].

Таким образом, несмотря на то что действующее законодательство рассматривает капитальный и текущий ремонт как один из элементов «содержания» общего имущества, по прочим видам деятельности, входящим в понятие «содержание общего имущества», налоговые льготы не предоставляются.

Что касается платы за коммунальные услуги, то мы не усматриваем особой необходимости отграничивать ее от прочих обязательных платежей, хотя коммунальные услуги и не имеют отношения к общему имуществу многоквартирного дома. Это мнение связано с тем, что по определению ТСЖ к его уставным обязанностям относится не только владение, пользование и распоряжение общим имуществом в многоквартирном доме, но также «совместное управление комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечение эксплуатации этого комплекса». В частности, при наличии в доме ТСЖ на него возлагается обязанность аккумулирования и перечисления поставщикам коммунальных платежей со всех жильцов, в том числе не являющихся членами ТСЖ. Таким образом, аккумулируя коммунальные платежи от собственников, не являющихся членами ТСЖ, последнее действует не только от имени жильцов, но и от собственного имени, выполняя свои уставные обязанности. Для выполнения этих обязанностей, как и обязанностей по содержанию общего имущества, ТСЖ необходимо оплачивать функционирование аппарата. И если соответствующая часть затрат на функционирование аппарата ТСЖ не учитывается при расчете стоимости коммунальных платежей, она должна покрываться за счет платежей на управление общим имуществом. Таким образом, мы не видим принципиальной разницы между закупкой ТСЖ у сторонних организаций коммунальных услуг и услуг по содержанию или ремонту общего имущества дома, хотя во втором случае ТСЖ выполняет только собственные обязанности, а в первом – также обязанности жильцов.

Это позволяет рассматривать плату за коммунальные услуги для налоговых целей как в составе прочих обязательных платежей, так и отдельно – в качестве платежей, при сборе которых ТСЖ одновременно выступает в роли комиссионера (агента) и исполняет уставные задачи. Однако практического значения эта дилемма не имеет, поскольку в любом случае налоговых обязательств возникать не должно.

В первом случае эта плата должна освобождаться от налогообложения в качестве целевого взноса на исполнение ТСЖ уставных обязанностей. Во втором случае та часть коммунальных платежей, которая не превышает суммы счетов, выставленных жильцам коммунальными службами, должна освобождаться от налогообложения как средства, поступающие в распоряжение комиссионера (агента). В случае же взимания ТСЖ комиссионных при перечислении коммунальным организациям платежей от жильцов, эти комиссионные должны освобождаться от налогообложения в качестве целевого взноса на исполнение ТСЖ уставной обязанности по сбору и аккумулированию коммунальных платежей.

Другим важным для налогообложения вопросом является вопрос о том, следует ли уравнивать в налоговых целях обязательные платежи, поступающие в ТСЖ от его членов и собственников, не вступивших в ТСЖ. Противники налогообложения обязательных платежей считают некорректными нормы Жилищного кодекса РФ, предписывающие ТСЖ заключать договоры о содержании и ремонте общего имущества дома с лицами, не являющимися членами товарищества. Во-первых, потому что законодатель не различает прав на общее имущество между членами и не членами ТСЖ (ст. 249 ГК РФ, ст. ст. 36, 39 ЖК РФ). Во-вторых, так как содержание и ремонт дома являются уставными обязанностями ТСЖ, для их осуществления не требуется дополнительных договоров с собственниками. Кроме того, собственник не может обособить свою долю в общем имуществе (ст. 290 ГК РФ, п. 4 ст. 37 ЖК РФ), т.е. общее имущество в натуре выделению не подлежит и соответственно не может быть самостоятельным предметом договора с собственником жилого помещения. Следовательно, неясно, как может выглядеть договор о содержании и ремонте доли общего имущества, принадлежащей конкретному собственнику.

Мы согласны с мнением о необходимости внесения изменений в данные положения ЖК РФ. Обязанность нечленов ТСЖ участвовать в расходах по содержанию и ремонту общего имущества

дома в размере, определяемом решениями ТСЖ, прямо предусмотрена жилищным законодательством (пп. 3 п. 1, п. 3 и 4 ст. 137, п. 6 ст. 155 ЖК). Заключение договора для подтверждения этой обязанности не просто излишне, но противоречит такому базовому принципу гражданского законодательства как свобода договора.

Таким образом, взимая с собственников квартир платежи на содержание, управление и ремонт общего имущества и коммунальные платежи, ТСЖ реализует свои основные уставные обязанности. При исполнении этих обязанностей применительно к собственникам, являющимся и не являющимся членами ТСЖ, различие состоит лишь в том, что первые вправе участвовать в определении величины и порядка осуществления соответствующих расходов, а вторые – нет. Однако принятое органами ТСЖ решение одинаково обязательно для обеих категорий собственников, поскольку соответствующие полномочия закреплены за ТСЖ законом. Из этого следует, что факт членства в ТСЖ никак не влияет на определение природы обязательных платежей для налоговых целей. Для этих целей платежи на содержание, управление и ремонт общего имущества и коммунальные платежи, поступающие от членов и нечленов ТСЖ, тождественны и подлежат освобождению от налогообложения в качестве целевых поступлений некоммерческой организации на ведение уставной деятельности.

4. Судебная практика по вопросам налогообложения ТСЖ (ЖСК)¹

В последние годы сформировалась хотя и не очень масштабная, но все же полезная для налогоплательщиков арбитражная практика. Практика разрешения споров по поводу уплаты налога на прибыль и налога на добавленную стоимость между налоговыми органами и ТСЖ в подавляющем большинстве случаев складывается в пользу ТСЖ.

Рассмотрим ряд судебных дел в отношении платежей членов товарищества.

Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 13.03.2006 № Ф09-1380/06-С7 указывает, что платежи, предназначенные для капитального ремонта дома, следует рассматривать как целевые поступления некоммерческой организации (ТСЖ), не учитываемые в составе доходов при исчислении налога на прибыль. Налогоплательщик является некоммерческой организацией, формой объединения домовладельцев для совместного управления и эксплуатации комплекса недвижимого имущества в кондоминиуме. Полученные от собственников жилья средства аккумулировались им на отдельном банковском счете и не использовались не по целевому назначению, что, по мнению суда, свидетельствует об отсутствии реализации работ, услуг, товаров в смысле, заложенном в п. 1 ст. 39 НК РФ, и, следовательно, об отсутствии дохода от реализации².

¹ Источник: Консультант плюс. При написании раздела также использованы следующие статьи: Широков С.В., А.А.Артемьев. Спорные вопросы налогообложения товариществ собственников жилья // Налоговая политика и практика, 2007, № 4; Емельянова И.В. ТСЖ и НДС // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 5; Ермолаева Е.В. Арбитражные споры с участием ТСЖ и управляющих компаний // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, № 6.

² Аналогичные выводы сделаны в Постановлении ФАС Уральского округа от 04.09.2006 № Ф09-7840/06-С7. Кроме того, с 2008 г. вступила в силу поправка в пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ и к уже перечисленным целевым поступлениям добави-

В Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 29.06.2007 по делу № А56-29818/2006 и от 07.12.2007 г. по делу № А56-12206/2007 суды указывали, что обязательные платежи и взносы собственников помещений в многоквартирном доме, используемые ТСЖ на оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также на оплату коммунальных услуг, являются целевыми отчислениями собственников помещений в многоквартирном доме на содержание созданной ими некоммерческой организации и ведение товариществом собственников жилья уставной деятельности по управлению комплексом недвижимого имущества и обеспечению эксплуатации этого комплекса. Такие целевые поступления от собственников жилых помещений, использованные созданным ими товариществом собственников жилья по назначению в соответствии с принятой им сметой, в силу п. 2 ст. 251 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы для исчисления налога на прибыль.

Аналогичная практика имеется и применительно к ЖСК. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 18.07.2007 по делу № А56-25404/2006 суд указал, что обязательные платежи и взносы собственников помещений в многоквартирном доме, используемые ЖСК на оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также на оплату коммунальных услуг, являются целевыми поступлениями собственников помещений в многоквартирном доме на содержание созданной им некоммерческой организации и ведение уставной деятельности по управлению комплексом недвижимого имущества и обеспечению эксплуатации этого комплекса. Таким образом, целевые поступления от собственников жилых помещений, используемые созданным ими кооперативом по назначению в соответствии с принятой им сметой, не являются выручкой от реализации товаров (работ, услуг) по определению ст. 249 НК РФ и не учитываются при определении налоговой базы для исчисления налога на при-

лись отчисления, производимые ТСЖ и кооперативам их членами в целях формирования резерва на проведение ремонта или капитального ремонта общего имущества.

быль в силу п. 2 ст. 251 НК РФ как целевые поступления на содержание некоммерческой организации и ведение уставной деятельности.

Арбитражный суд Республики Дагестан в решении от 07.12.2007 по делу №А15-2067/2007¹ указал, что «согласно пункту 2 статьи 251 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления, к которым относятся в том числе целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие от физических лиц и использованные указанными получателями по назначению», и на основании этого признал, что доначисление ТСЖ к уплате налогов и налоговых санкций с денежных средств, внесенных собственниками помещений на техническое обслуживание общего имущества кондоминиума, не соответствует требованиям НК РФ».

При возникновении спора с ТСЖ, применяющим упрощенную систему налогообложения, ФАС Уральского округа в Постановлении от 20.06.2006 № Ф09-5416/06-С1 сделал вывод об обоснованности неотражения в доходах денежных средств, полученных от членов ТСЖ на содержание и эксплуатацию дома, с учетом поступлений на ремонт.

Таким образом, средства, поступившие от членов ТСЖ в оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также в оплату коммунальных услуг, суды чаще всего признают целевыми поступлениями, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. На наш взгляд, такой подход возможен лишь при условии отнесения этих поступлений к какому-то конкретному из предусмотренных п. 2 ст. 251 НК видов освобождаемых от налогообложения целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поскольку этот перечень является исчерпывающим. В частности, в предусмотренный п. 2

¹ См. «Сравнительный анализ нормативных актов, регулирующих налогообложение товариществ собственников жилья и аналогичных им организаций в Российской Федерации и государствах Центральной Азии», ICNL, 2008.

ст. 251 перечень освобождаемых от налогообложения целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, входят членские взносы.

Для обхода существующих законодательных ограничений некоторые ТСЖ именуют платежи от членов товарищества в оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта общего имущества членскими взносами. Такая позиция, на наш взгляд, имеет право на существование, поскольку согласно п. 5 ст. 155 ЖК РФ члены ТСЖ оплачивают расходы на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также коммунальные услуги путем внесения «обязательных платежей и (или) взносов». Учитывая, что членские взносы предназначены для содержания некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности, что применительно к ТСЖ означает содержание, обслуживание и ремонт общего имущества, допустимо утверждать, что у ТСЖ членские взносы – это и есть обязательные платежи. Эта терминологическая замена создает формальные основания для применения п. 2 ст. 251 НК, хотя остается проблема налогообложения обязательных платежей на содержание и ремонт общего имущества от собственников, не являющихся членами ТСЖ. Тем не менее, как было показано выше, вынося решения в пользу ТСЖ, суды не всегда утруждают себя мотивацией принимаемого решения, игнорируя тот факт, что «обязательные платежи и взносы» на содержание, обслуживание и ремонт общего имущества многоквартирного дома не входят в предусмотренный п. 2 ст. 251 перечень видов целевых поступлений, освобождаемых от налогообложения.

Как отмечалось в предыдущих разделах, в настоящее время вопрос о налогообложении НДС обязательных платежей и взносов членов ТСЖ решен законодательно и во многом утратил актуальность. Однако эти законодательные изменения были реакцией на сложившуюся судебную практику, которая в этой связи по-прежнему представляет интерес.

Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 30.10.2006 № Ф09-9509/06-С2 занял следующую позицию в отношении об-

ложения НДС взносов членов ТСЖ: суммы, переданные ТСЖ в качестве членских взносов для выполнения уставных целей, не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности и обложению НДС не подлежат. Доказательствами по делу в пользу ТСЖ являлись учредительные документы ТСЖ, платежные документы и договоры с организациями, оказывающими коммунальные и иные услуги по содержанию, ремонту, обслуживанию инженерных систем и оборудования дома. Из них видно, что ТСЖ не реализовало работы и услуги, которые оплачивались за счет платежей по оплате жилья и коммунальных услуг, а лишь аккумулировало денежные средства для перечисления их соответствующим поставщикам работ и услуг. Поэтому взимать НДС с названных платежей безосновательно.

ФАС Поволжского округа, принимая похожее решение в Постановлении от 03.11.2005 № А55-6829/05-34, пришел к следующим выводам. Налоговый орган считал, что ТСЖ не доказало, что полученные им средства являются членскими взносами, а не оплатой услуг, оказываемых ТСЖ. Однако, как отметил суд, из материалов дела видно, что собранные от собственников жилых помещений коммунальные платежи перечислялись конкретным продавцам энергоресурсов и услуг. Товарищество не оказывало себе своими силами услуги по техническому обслуживанию, текущему ремонту и т.д., в этой связи указанная сумма членских взносов не может быть отнесена к объекту налогообложения НДС. Кроме того, как отметил суд, оплата энергоресурсов и услуг по договорам произведена с уплатой НДС в размере 18%. Один и тот же объем выручки, полученной от покупателей организациями (продавцами), не может рассматриваться дважды в качестве налоговой базы по НДС. Поэтому товарищество, не имевшее объекта налогообложения, а лишь занимавшееся централизацией на своем расчетном счете собранных платежей и перечислением их затем продавцам, не может рассматриваться в качестве лица, обязанного уплатить НДС с данных сумм.

Интересно, что суд даже не стал квалифицировать поступления ТСЖ как членские взносы или как оплату услуг, называя их

то коммунальными платежами, то членскими взносами. Таким образом, по мнению суда (с которым, как указывалось выше, мы не вполне согласны), это не имеет решающего значения.

Арбитражные суды ряда субъектов Российской Федерации¹ в своих решениях занимают позицию, что «налоговый статус товарищества собственников жилья, как элемент его правового статуса, произведен от правового (налогового) статуса граждан – членов товарищества собственников жилья. Поскольку в силу ст. 143 Налогового кодекса РФ граждане не являются плательщиками НДС, то не является плательщиком данного налога по указанным операциям и товарищество собственников жилья, в связи с чем оно не должно представлять соответствующие налоговые декларации и исчислять сумму НДС по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов», а также что «что средства, взимаемые с жильцов – членов товарищества для оплаты за техническое обслуживание домов, придомовой территории, мест и сетей общего пользования, не связаны с реализацией товаров (работ, услуг) и, следовательно, не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость».

Такой же позиции придерживается и ФАС Московского округа в Постановлении от 28.12.2006, 09.01.2007 № КА-А41/12869-06. По его мнению, членские взносы в ТСЖ – это предусмотренные обязательные платежи на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, которые не являются объектом налогообложения НДС. Жилищный кодекс РФ не возлагает на ТСЖ обязанности по предоставлению жилищных и коммунальных услуг для собственников помещений.

¹ Республика Дагестан: решение от 07.12.2007 по делу № А15-2067/2007, Республика Хакасия: решение от 31.01.2008 по делу № А74-16/2008, решение от 08.02.2008 по делу № А74-14/2008, Тамбовская область: решение от 17.05.2007. См. «Сравнительный анализ нормативных актов, регулирующих налогообложение товариществ собственников жилья и аналогичных им организаций в Российской Федерации и государствах Центральной Азии», ICNL, 2008.

Оказание услуг – это разновидность предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 2 ГК РФ). При оказании услуги проявляются все характерные свойства предпринимательства: у производителя образуется себестоимость услуги, он выходит с предложением на рынок. Рынок формирует стоимость и цену услуги, при этом возникает риск того, что она не будет реализована. В рамках уставной деятельности ТСЖ все эти признаки предпринимательства отсутствуют.

По другому делу суд (ФАС Московского округа от 28.06.2007 № КА-А41/4789-07 по делу № А41-К2-12912/06) также занял сторону ТСЖ. Налоговый орган считал, что товарищество неправомерно применило льготу, предусмотренную подп. 10 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности. Суд указал, что невключение ТСЖ в объект обложения НДС спорных денежных средств связано не с применением товариществом льготы, предусмотренной подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, а с тем, что членские взносы, полученные ТСЖ на осуществление уставной деятельности, не включаются в налоговую базу по НДС, поскольку их получение не связано с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг. ТСЖ как некоммерческая организация осуществляет основную уставную деятельность, не связанную с предпринимательской.

Итак, судебные органы, как правило, считают начисление НДС на членские взносы и обязательные платежи неправомерным по причине того, что их получение не связано с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, поскольку сама деятельность ТСЖ связана с управлением имуществом собственников, а также с заключением в их интересах договоров об оказании коммунальных услуг и прочих договоров, что по определению ст. 39 НК РФ не относится к операциям по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 02.10.2006 по делу № А05-2960/2006-22 признал отсутствие объекта налогообложения НДС у ЖСК, поскольку реализация жильцам услуг по водоснабжению и отоплению осуществлялась непосредственно энергоснабжающими организациями, а кооператив участвовал в этих отношениях лишь как сборщик платы за услуги.

Похожий вывод сделан и в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 31.03.2006 по делу № А17-4366/5/2005: деятельность ТСЖ по перечислению собранных от собственников жилых помещений коммунальных платежей конкретным продавцам услуг НДС не облагается. Налоговый орган утверждал, что с жильцов взималась плата за услуги по техническому обслуживанию, а не членские взносы на осуществление уставной деятельности кондоминиума, поэтому ТСЖ обязано исчислить и уплатить с такой платы НДС. Суд отказал налоговому органу во взыскании с ТСЖ сумм НДС, так как в рассматриваемой ситуации товарищество осуществляло уставную деятельность (управляло общим имуществом в многоквартирном доме, обеспечивало его эксплуатацию), а не оказывало услуги членам товарищества. Как отметил суд, суммы, взимаемые с участников ТСЖ за техническое обслуживание, фактически являлись членскими взносами, направляемыми на содержание штатных сотрудников кондоминиума (председателя правления, бухгалтера и др.), проведение ремонта помещения, покрытие иных расходов, связанных с содержанием совместного имущества. Необходимо также обратить внимание на то, что, по мнению судов, все взносы не должны включаться в налогооблагаемую базу, в том числе суммы превышения коммунальных платежей. В частности, в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.05.2007 № 09АП-4854/2007-АК говорится, что раз «товарищество лишено возможности распоряжаться суммами превышения по собственному усмотрению, и они не поступают в его доход», объект обложения отсутствует.

Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.10.2006 № А19-8136/06-11-Ф02-5734/06-С1. В данном случае налоговая инспекция доначислила единый налог на разницу между аккумулированными ТСЖ суммами коммунальных платежей и средствами, перечисленными коммунальным организациям; при этом разница образовалась по причине бесспорного списания налоговым органом с расчетного счета ТСЖ недоимки по налогам и пеням за прошлые периоды. Суд поддержал ТСЖ и указал, что экономической выгоды в виде не уплаченной поставщикам суммы ТСЖ не получило.

На сторону ТСЖ встал и Высший Арбитражный суд. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 05.10.2007 г. № 57 «О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов» указано, что ТСЖ освобождены от обложения НДС по операциям, связанным с коммунальными услугами, с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов. Мотивируя свое решение, судьи указали, что ТСЖ выступают в имущественном обороте не в своих интересах, а в интересах членов ТСЖ.

В Постановлении говорится, что суды при разрешении споров с участием ТСЖ должны исходить из статуса данных лиц в структуре соответствующих договорных связей. Обращаясь к положениям Жилищного кодекса РФ, Пленум ВАС России отмечает, что ТСЖ не является хозяйствующим субъектом с интересами, отличными от интересов его членов. Заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, ТСЖ выступает не в своих интересах, а в интересах членов товарищества. Поэтому товарищества собственников жилья не представляют декларации по НДС и не уплачивают налог в отношении данных услуг. Не оспаривая решение ВАС по сути,

приведенную аргументацию мы считаем недостаточно убедительной, поскольку Налоговый кодекс не предусматривает освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС на том основании, что совершающее операцию лицо представляет чьи-то интересы. Как отмечалось выше, в Налоговом кодексе (ст. 156) предусмотрены особенности налогообложения лиц, действующих в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров. Для таких лиц налоговая база определяется как сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. При этом даже в случае, если сумма вознаграждения, а значит и налоговая база по соответствующим операциям равна нулю, это само по себе не освобождает от обязанностей налогоплательщика, в том числе от представления налоговой декларации. К ТСЖ даже эти нормы НК неприменимы, поскольку интересы своих членов оно представляет не на основании договора, а на основании Устава – т.е. в соответствующих операциях действует от своего имени. По нашему мнению, единственным правомерным основанием для освобождения ТСЖ от обязанностей налогоплательщика НДС по операциям, связанным с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов, является непризнание этих операций реализацией.

Рассмотрим также дело в отношении поступлений от нечленов ТСЖ. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21.01.2005 № А56-20628/04 судом было установлено следующее. Товарищество, не являясь ресурсоснабжающей организацией, заключило договоры с собственниками нежилых помещений (юридические лица и индивидуальные предприниматели) на предоставление коммунальных и эксплуатационных услуг, платежи по этим договорам перечислялись конкретным продавцам указанных ресурсов. При этом ТСЖ выставляло собственникам нежилых помещений счета-фактуры за коммунальные услуги, но НДС не платило. Суд указал, что ТСЖ приняло на себя не предусмотренные гл. 21 НК РФ функции по перечислению платежей от покупателей к продавцам ресурсов, и признал, что один и тот же

объем выручки не может рассматриваться дважды в качестве налоговой базы по НДС. Поэтому у ТСЖ не было объекта обложения НДС. Поскольку данный способ сбора платежей с последующим их перечислением продавцам не урегулирован положениями гл. 21 НК РФ, то согласно ч. 6 ст. 13 АПК РФ арбитражный суд применил нормы права, регулирующие сходные правоотношения – в качестве таковых суд признал определение налоговой базы при уступке права требования. ТСЖ в таком правоотношении рассмотрено как новый кредитор, получивший от покупателей ресурсов плату за них. Но поскольку за такую уступку требования предыдущими кредиторами ТСЖ вынуждено уплатить им ровно столько, сколько получило от покупателей, то налоговая база в данном случае равна нулю. Таким образом, суд не признает отсутствие объекта налогообложения в данном случае, но поскольку налоговая база равна нулю, обязательств перед бюджетом не возникает.

Среди судебных решений есть и такие, которые приняты не в пользу ТСЖ. Так, в Постановлении ФАС Центрального округа от 23.05.2006 по делу № А14-22092-2005924/33 отмечено, что с 01.01.2004 услуги по техническому обслуживанию, текущему ремонту, капитальному ремонту, санитарному содержанию, управлению эксплуатацией домохозяйства (в том числе осуществляемые за счет целевых расходов) в домах ЖСК и ТСЖ должны оплачиваться с учетом НДС. Интересно, что данное решение суда было в значительной степени основано на том, что поступившие денежные средства учитывались не как членские взносы, а как плата за текущий ремонт. Именно исходя из этого судом был сделан вывод о том, что данные денежные средства являются платой за оказанные товариществом услуги по содержанию и ремонту дома, т.е. их получение связано с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Обобщая судебную практику, можно сказать, что все же в большинстве случаев арбитражные суды принимают решения в пользу налогоплательщиков, не разделяя мнение Минфина и ФНС о квалификации поступлений ТСЖ как выручки от реализа-

ции, а также признавая «обязательные платежи» целевыми поступлениями. При этом суды, исследуя фактические обстоятельства дела, обращают внимание на то, как учитывает поступившие платежи сам налогоплательщик: как плату за услуги или как целевые, в том числе членские, взносы.

Особое практическое значение имеет принятое решение Высшего Арбитражного суда, имеющее обязательный для нижестоящих судов характер¹. Учитывая это обстоятельство, можно говорить о том, что в случае обращения ТСЖ в арбитражный суд по спорным вопросам в части обложения НДС, они с высокой долей вероятности смогут доказать правомерность своих действий.

¹ См. п. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» от 28.04.1995 г. № 1-ФКЗ.

5. Выводы и предложения

На основании проведенного анализа можно сделать следующие выводы.

1. До 2008 г. налоговое законодательство не предусматривало никаких специальных льгот по налогу на прибыль и НДС для текущих взносов (обязательных платежей) на содержание и ремонт общего имущества, поступающих ТСЖ и ЖСК от их членов и других собственников квартир. Минфин России рассматривал и продолжает рассматривать указанные взносы (обязательные платежи) в качестве выручки ТСЖ и ЖСК от реализации услуг, подлежащей обложению налогом на прибыль и НДС в общем порядке.

2. Несмотря на неблагоприятную для ТСЖ позицию Минфина судебная практика по спорам о налогообложении ТСЖ (ЖСК) в основном складывалась в их пользу. В обоснование исключения из базы по налогу на прибыль и НДС поступающих в ТСЖ (ЖСК) обязательных платежей и взносов на содержание и ремонт общего имущества суды относили их к «целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности», хотя предусмотренный п. 2 ст. 251 НК перечень видов таких целевых поступлений является закрытым и этого вида поступлений в ТСЖ (ЖСК) не включает. Некоторые суды в обоснование своей позиции приравнивали обязательные платежи и взносы на содержание и ремонт общего имущества к членским взносам, которые входят в законодательно закрепленный перечень целевых поступлений. Однако Минфин в своих разъяснениях прямо исключал возможность такой трактовки законодательства.

3. Противоречия во взглядах Минфина и судов на правовую природу обязательных платежей и взносов в ТСЖ (ЖСК) на содержание и ремонт общего имущества порождали крайнюю неопределенность правоприменительной практики. Пытаясь устранить почву для споров, законодатель постепенно расширял пере-

чень налоговых льгот для ТСЖ (ЖСК). В итоге на сегодняшний день законодательство предусматривает следующие льготы для ТСЖ и ЖСК по налогу на прибыль организаций:

- освобождение от обложения целевых поступлений из бюджетов, выделяемых организациям, осуществляющим управление многоквартирными домами, в том числе ТСЖ и ЖСК, на доленое финансирование проведения капитального ремонта;
- освобождение от обложения целевых поступлений из бюджетов всех уровней, выделяемых ТСЖ и ЖСК на содержание и ведение деятельности;
- освобождение от обложения целевых поступлений на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, поступающих ТСЖ, ЖСК или иному специализированному потребительскому кооперативу от их членов¹.

По НДС с 1 января 2010 г. действует льгота в виде освобождения от налогообложения операций по реализации ТСЖ, ЖСК и иными специализированными потребительскими кооперативами своим членам и другим жильцам коммунальных услуг, а также услуг по содержанию и ремонту общего имущества. Однако освобождение от НДС действует лишь применительно к сумме платежей и взносов членов ТСЖ (ЖСК), равной стоимости приобретения соответствующих услуг у поставщиков. Учитывая, что в данном случае налоговое обязательство и по ранее действовавшему законодательству было равно нулю, льгота имеет практический смысл лишь в случае, когда услуги по содержанию и ремонту общего имущества ТСЖ приобретает у организации, также

¹ Следует отметить непоследовательность формулировки указанной льготы. Исключение из налогооблагаемой базы доходов, резервируемых для покрытия предстоящих расходов на ремонт, нужно лишь при условии, когда в отсутствие указанной льготы эти доходы подлежат налогообложению. Целевые же поступления по самому их определению являются доходами, освобожденными от налогообложения. Поэтому формирование резерва из средств, полученных в качестве целевых поступлений, бессмысленно.

освобожденной от уплаты НДС (например, у малого предприятия, применяющего специальные налоговые режимы).

4. С тех пор, как для ТСЖ были введены льготы в виде исключения из налогооблагаемой базы поступлений на формирование резерва на проведение ремонта, который может накапливаться в течение более чем одного налогового периода, проблема статуса обязательных платежей в адрес ТСЖ (ЖСК) на управление, содержание и ремонт общего имущества во многом утратила остроту. Реальные обязательства по налогу на прибыль возникают лишь в случае, когда поступившие суммы взносов (обязательных платежей) не полностью израсходованы в течение налогового периода и не направлены в резерв, либо когда учетной политикой ТСЖ (ЖСК) не предусмотрено накопление резерва в течение более чем одного налогового периода. Вместе с тем, сохраняющаяся неопределенность налогового статуса обязательных платежей в адрес ТСЖ (ЖСК) зачастую приводит к нарушению равенства налогообложения налогоплательщиков, находящихся в одинаковых экономических условиях, в зависимости от случайных факторов.

По нашему мнению, для устранения оснований возникновения коллизий по поводу включения в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль обязательных платежей в адрес ТСЖ (ЖСК) на управление, содержание и ремонт общего имущества их следует признать целевыми поступлениями, по аналогии с тем, как законодатели поступили с отчислениями на формирование резерва на проведение ремонта.

Эта аналогия является прямой и наиболее ярко проявляется при сравнении режима налогообложения поступлений от жильцов ТСЖ на проведение ремонта и на формирование резерва на проведение ремонта. В данном случае совпадает природа, источник и целевое назначение поступлений, разница состоит лишь в порядке их расходования. Первые, связанные с оплатой текущих расходов, тратятся в том же периоде, за который были начислены собственникам. Вторые, те, что формируют резерв, напротив, аккумулируются в течение периода, установленного общим собра-

нием членов ТСЖ, и тратятся по его истечении. Поскольку природа этих взносов идентична, принцип налогообложения таких платежей должен быть одинаковым. А по действующему законодательству часть платежей представляет собой выручку (платежи на ремонт при отсутствии резерва), а часть – признается целевыми поступлениями (платежи на формирование резерва на ремонт).

Тот же вывод касается и обязательных платежей, связанных с компенсацией затрат на управление и содержание общего имущества. Согласно п. 2 ст. 154 ЖК РФ плата за содержание и ремонт жилого помещения для собственника помещения в многоквартирном доме включает в себя плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию, текущему и капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме. Об этом же говорится и в пп. «з» п. 11 Правил содержания общего имущества в многоквартирном доме, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 13.08.2006 г. № 491: содержание общего имущества включает в себя текущий и капитальный ремонт. Сама плата за работы по текущему и капитальному ремонту входит в плату за жилое помещение и коммунальные услуги по статье «Содержание жилья». Таким образом, действующее законодательство не разделяет финансирование содержания и ремонта (в том числе капитального) общего имущества – природа этих платежей одинаковая. Размер таких платежей определяется в общем порядке – путем распределения расходов по смете пропорционально долям в праве общей собственности, относительно к членству в ТСЖ (ЖСК). Это предполагает единство правил налогообложения всех взносов и платежей, вносимых в ТСЖ (ЖСК) всеми собственниками помещений многоквартирного дома безотносительно к их членству в кооперативе и предназначенных для исполнения кооперативом его основных уставных задач.

5. Хотя, по нашему мнению, услуги, оказываемые ТСЖ в рамках основной уставной деятельности, во всяком случае не должны считаться реализацией, в жилищном законодательстве суще-

ствуют формальные препятствия к такому подходу применительно к взаимоотношениям между ТСЖ и собственниками помещений, не являющимися его членами. В данном случае деятельность товарищества по формальным основаниям (нормы п. 2 ст. 138 и п. 6 ст. 155 ЖК РФ устанавливают обязанность ТСЖ заключать с нечленами ТСЖ договоры о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме) можно рассматривать как реализацию услуг. Однако учитывая, что к уставным целям ТСЖ относится содержание и ремонт общего имущества многоквартирного дома в целом, а не той только его части, которая соответствует доле членов ТСЖ, по своей природе платежи собственников помещений, не входящих в члены ТСЖ, являются не платой за предоставляемые им услуги, а целевым взносом товариществу на осуществление уставной деятельности, результаты которой необходимы всем собственникам независимо от факта членства в товариществе. Большинство экспертов считают, что для целей налогообложения такие платежи нельзя считать доходом, так как отсутствует экономическая выгода и, следовательно, не выполняется требование ст. 41 НК РФ.

Мы разделяем мнение о необходимости уравнивания статуса обязательных платежей на содержание и ремонт общего имущества многоквартирного дома, вносимых членами ТСЖ и прочими собственниками жилых помещений. Помимо поправок в налоговое законодательство для реализации этого предложения потребуется отмена норм Жилищного кодекса, предусматривающих заключение договоров о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме между ТСЖ (ЖСК) и собственниками помещений многоквартирного дома, не являющимися их членами. Обязанность собственников помещений многоквартирного дома, не являющихся членами ТСЖ (ЖСК), вносить плату за содержание и ремонт общего имущества в объеме, определяемом решениями товарищества (кооператива), вытекает непосредственно из норм Жилищного кодекса и в дополнительном подтверждении договором не нуждается. Более того, заключение такого договора противоречит такому базовому принципу гражданского

законодательства, как свобода договора, т.к. одна из сторон не вправе ни определять его условия, ни отказаться от его заключения.

6. Для реализации изложенных выше предложений потребуются следующие основные поправки к действующему законодательству:

а) включить обязательные платежи и взносы, перечисляемые в адрес ТСЖ, ЖСК и иных специализированных потребительских кооперативов их членами и другими жильцами на управление, содержание и ремонт общего имущества многоквартирного дома, в предусмотренный п. 2 ст. 251 НК РФ перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, освобождаемых от обложения налогом на прибыль;

б) признать утратившими силу (как не имеющие смысла в случае реализации предложений, изложенных в предыдущем пункте) существующие частные льготы по налогу на прибыль и НДС для платежей и взносов, перечисляемых в адрес ТСЖ (ЖСК) на управление, содержание и ремонт общего имущества, включая:

- освобождение от обложения целевых поступлений на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, поступающих ТСЖ, ЖСК или иному специализированному потребительскому кооперативу от их членов (пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ);
 - освобождение от налогообложения операций по реализации ТСЖ, ЖСК и иными специализированными потребительскими кооперативами своим членам и другим жильцам коммунальных услуг, а также услуг по содержанию и ремонту общего имущества (пп. 29, 30 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- в) отменить нормы п. 2 ст. 138 и п. 6 ст. 155 ЖК РФ, предусматривающие заключение договоров о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме между ТСЖ и жильцами, не являющимися членами ТСЖ.

Приложение. Налогообложение ТСЖ (и аналогичных им объединений) в развитых странах

Для целей налогообложения в развитых странах¹ обычно выделяют жилищные организации двух типов: кооперативы и кондоминиумы.

Кооперативы. Жилищный кооператив по структуре аналогичен любому другому кооперативу (среди которых выделяют сельскохозяйственные кооперативы, закупочные кооперативы, сельские кооперативы, производящие электроэнергию и т.д.). Кооператив организуется в целях поставки товаров и услуг своим членам. Члены кооператива занимают равноправное положение в кооперативе, и величина их доли пропорциональна размеру инвестиций. В ответ кооператив поставляет конкретные товары и оказывает конкретные услуги своим членам (жилье, минеральные удобрения, сельскохозяйственные продукты, электроэнергию и прочее). Иногда кооператив поставляет те же самые товары и услуги внешним потребителям (не членам кооператива).

Исторически некоторые кооперативы создавались как организации, деятельность которых не была направлена на получение прибыли в налоговых целях. В некоторых странах (например, в США) кооперативы создавались как «транзитные» организации, похожие на совместные фонды акций и облигаций. Те кооперативы (физические или юридические лица), которые поставляет товары или услуги, уплачивают налог со своих доходов, а у получающих выгоды от членства в кооперативе (собственники-бенефициары), эти выгоды могут облагаться или не облагаться налогом.

Облагать налогом «доход» собственников может быть трудно, поскольку члены кооператива оплачивают услуги и могут получать «патронажные» дивиденды (дивиденды, выплачиваемые пропорционально потребляемым услугам и приобретаемым товарам) двумя способами. Во-первых, сборы, уплачиваемые членами кооператива за услуги или товары, могут быть ниже сумм, которые платят нечлены

¹ Раздел основан на материалах, любезно предоставленных Р.Конрадом и М.Алексеевым

кооператива за идентичную услуги, товары. Например, сельскохозяйственный кооператив может брать одну цену с не членов кооператива и другую, более низкую, со своих членов. Во-вторых, если кооператив в конце налогового года получил незапланированную прибыль, тогда «патронажные» дивиденды могут выплачиваться, исходя из стоимости услуг, предоставленных членам кооператива (пропорционально приобретаемым товарам). Таким образом, фактически выгоды от такого членства пропорциональны участию в деятельности кооператива, но не пропорциональны долям участия. Указанные дивиденды могут выплачиваться и в жилищном кооперативе, где кооператив предоставляет услуги своим членам.

С учетом того, что члены кооператива не являются прямыми собственниками, кооператив несет ответственность за уплату налогов с имущества и других прямых налогов, взимаемых с имущества. Кроме этого, собственник-бенефициар будет платить налог в соответствии с общепринятым режимом налогообложения доходов с суммы продажи своей доли в кооперативе после продажи, т.е. резидент, который уходит из кооператива, продает свою долю в кооперативе, а не само жилье, и поэтому обязан платить налог в соответствии с общим налоговым законодательством по взиманию налога с доходов от прироста капитала.

Кондоминиум. Кондоминиум (ассоциация, организация или иная юридическая структура) – это инструмент собственности, при котором участник имеет документально подтвержденное право собственности на свое жилье, отдельное и независимое от других физических лиц, и от организации, предоставляющей услуги. В этом случае физическое лицо рассматривается как любой другой владелец жилья в налоговых целях. Компания-кондоминиум может иметь сервисную компанию, оказывающую эксплуатационные и иные услуги владельцам жилья. Сервисная компания уплачивает налоги по общим правилам, тогда как компания-кондоминиум, как правило, освобождается от налогообложения.

Подробнее международный опыт налогообложения кондоминиумов и кооперативов, их налоговый статус и обязательства освещен ниже в *табл. 1 и 2.*

Международный опыт налогообложения кондоминиумов / кооперативов

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
Австралия ¹	Кооперативы. Демократические организации, контролируемые их членами, которые принимают активное участие в определенных направлений деятельности и принятии решений. Представители, избранные в Правление кооператива, подотчетны его членам. В первичных кооперативах все их члены имеют равные избирательные права (один член – один голос), кооперативы других уровней также организованы на демократической основе. Торговые кооперативы (1) должны иметь акционерный капитал и (2) распределять между своими участниками прибыль или доход с избыточного или акционерного капитала.	Облагаются налогом. Кооперативная корпорация является юридическим лицом для целей налогообложения	Специальный налоговый режим не предусмотрен.

¹ Cooperatives Act 1992. <http://www.ilo.org/images/empent/static/coop/policy/pdf/austra.pdf>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
Канада	Корпорация – кондоминиум. Жилищные единицы принадлежат физическим лицам, но зоны общего пользования (парковки, ландшафтные участки, помещения прачечных, холлы, лифты и лестничные клетки) находятся в совместном владении всех индивидуальных собственников. Имущественные интересы отдельных лиц в отношении зон общего пользования в пропорциональном отношении устанавливаются в документах, записываемых в земельном кадастре. Корпорация осуществляет администрирование и управление зонами общего пользования, входящими в состав имущества, а также любыми другими активами, которые могут принадлежать корпорации – кондоминиуму; кроме того, корпорация обязана обеспечивать соблюдение собственности всех требований, содержащихся в зарегистрированных документах и правилах корпорации. Как правило, расходы корпорации должны пропорционально покрываться собственниками.	Не облагается налогами, если принадлежит частным лицам, но подлежит налогообложению, если принадлежит юридическим лицам.	Имущественный налог (property tax). Физические лица подлежат обложению налогом на собственность в отношении принадлежащих им жилищных единиц и долей в зонах общего пользования. Подоходный налог: все корпорации – кондоминиумы обязаны заполнять декларацию по подоходному налогу (корпорации, освобожденные от подоходного налога, обязаны заполнить декларацию о доходах некоммерческих организаций). Полученные корпорацией дополнительные взносы, предназначенные для покрытия расходов, не считаются доходом корпорации. Другие доходы, например, проценты, полученные с оборотных или резервных средств корпорации, ренты или другие побочные доходы, являются, тем не менее, важной составной частью доходов корпорации, и корпорация обязана платить с них налог. Большинство жилищных кондоминиумов освобождены от налогообложения. Корпорации – кондоминиумы, занимающиеся предпринимательством, облагаются налогом на прибыль. Взносы, предназначенные для покрытия расходов, не подлежат налоговому вычету до момента действительного осуществления этих расходов.
Налог на прирост капитала: физические лица облагаются налогом на прирост			

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
	Жилищный кооператив. Жилищный кооператив – это инкорпорированная хозяйственная единица, сдающая в аренду своим членам жилищные единицы. При решении вопросов, связанных с деятельностью кооператива, каждый из его членов имеет право на один голос. Избыточные средства кооператива распределяются между его членами в зависимости от их доли в капитале.	Облагается налогами.	Капитала в отношении доходов, полученных от продажи собственности. Налог на прирост капитала не взимается с продажи основной жилищной собственности. Налог на товары и услуги / <u>Согласованный налог с продаж</u> : специальный налоговый режим не предусмотрен, применяются общие правила налогообложения ^{1,2,3} . <u>Поимущественный налог (property tax)</u> : поимущественные налоги уплачиваются на муниципальном уровне. В целом кооперативы облагаются теми же налогами, что и предприятия, следовательно, они обязаны платить и поимущественный налог. <u>Подходный налог</u> : для кооперативов установлен такой же налоговый режим, как и для предприятий. Налог на прирост капитала: кооперативы облагаются теми же налогами, что и предприятия. <u>Налог на товары и услуги / Согласованный налог с продаж</u> : Кооператив имеет право на новую налоговую скидку по налогу на товары и услуги / согласован-

¹ <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it304r2/it304r2e.pdf>

² <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4036/t4036-06e.pdf>

³ European Tax Handbook 2006, Juhani Kesti, ed., IBFD: Amsterdam, 2006. P. 100, 103, 113.

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
Франция ^{5,6,7}	"Societe civile immobiliere de copropriete" (жилищное товарищество – кондоминиум). Индивидуальные налогоплательщики владеют жилищными единицами, а зоны общего пользования находятся в общей собственности. Каждому собственнику выделяется процентная доля в	«Перевод» доходов и расходов в товариществе непосредственно на его индивидуальных членов (flow-through)	ному налогу с продаж в отношении сдаваемой в аренду жилищной собственности, если кооператив купил жилищный комплекс или долю в жилищном комплексе, построенном не им, или построил жилищный комплекс и сдает в аренду жилищные единицы, что не облагается данным налогом; кооператив не имеет права на налоговые скидки с налога на затраты. Налоговые скидки предоставляются кооперативу в случае проведения им в жилищном комплексе масштабных ремонтных работ ^{1,2,3,4} .
			Поимущественный налог (proprety tax): индивидуальные налогоплательщики обязаны платить налог с той части имущества, которой они владеют, а также со своей процентной доли в зонах общего пользования. Подходящий налог: доход от сдачи иму-

¹ <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/19-3-3/19-3-3-e.pdf>

² <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-087/b-087-e.pdf>

³ http://www.canadabusiness.ca/servelet/ContentServer?cid=1089652231096&lang=en&pagename=CBSC_ON%2Fdisplay&c=GuideInfoGuide#Tax_Information_for_a_Co-operative

⁴ http://entreprisescanada.gc.ca/servelet/ContentServer?printFlag=true&pagename=CBSC_NS%2Fdisplay&lang=en&cid=1099919425009&c=GuideInfoGuide

⁵ <http://www.lesechos.fr/patrimoine/guide/FIS57.html>

⁶ <http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?collection=BOI&numero=5D-4-06&FILE=docFiscale.html>

⁷ http://www.properties-in-europe.com/info_france_tax.htm

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
	<p>зонах общего пользования; в зависимости от величины этой доли определяется размер взноса, который собственник должен вносить для покрытия расходов, связанных с ремонтом, оплатой счетов за коммунальные услуги, уборкой зон общего пользования, выплатой жалования управляющим, страховыми взносами и т. д.</p>		<p>щества в аренду или субаренду облагается налогом как часть личного дохода. Налогоплательщикам разрешается вычитать из налогооблагаемой суммы величину их взноса на покрытие расходов по содержанию или ремонту комплекса. Проценты, выплаченные по займу, следящему для приобретения или ремонта жилищной собственности, также подлежат вычету.</p>
			<p>Подоходственный налог (Wealth Tax). Индивидуальные налогоплательщики обязаны платить подоходственный налог в отношении рыночной стоимости своего имущества. Налогоплательщикам предоставляется 20% налоговый вычет относительно жилищного имущества, которое является основным местом их проживания^{1,2,3,4,5,6}.</p> <p>Налог на прирост капитала: прирост</p>

¹ http://www.impots.gouv.fr/portail/dgi/public;jsessionid=RBNO5IGLGEA1QFIEMQCFE4AVARW4IV1?paf_dm=full&paf_gm=content&paf_gear_id=100006&sfid=04&action=resultSimple&pageId=sub_rch_simple_res&requestid=9097247

² http://www.impots.gouv.fr/portail/dgi/public;jsessionid=RBNO5IGLGEA1QFIEMQCFE4AVARW4IV1?paf_dm=full&paf_gm=content&paf_gear_id=100006&sfid=04&action=resultSimple&pageId=sub_rch_simple_res&requestid=9097247

³ European Tax Handbook 2006. Juhani Kesti, ed., IBFD: Amsterdam, 2006. P. 217, 253.

⁴ http://www.properties-in-europe.com/info_france_tax.htm

⁵ http://www.impots.gouv.fr/portail/dgi/public;jsessionid=JMIZ3PEL2HI3FQFIEMPSFFGAVARW4IV1?paf_dm=popup&paf_gm=content&paf_gear_id=500018&typePage=cpr02&docId=documentstandard_2663&espId=2&temNv/PopUp=true

⁶ <http://www.bloc.com/article/immobilier/droit-et-gestion/les-charges-de-copropriete.html>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
			<p>капитала рассматривается как обычный доход, и индивидуальные собственники обязаны платить налог на прирост капитала.</p> <p><u>НДС</u>: Ситуация не ясна, но, по-видимому, корпорация не обязана регистрироваться для целей НДС.</p> <p><u>Налог на жилище</u>: налогоплательщик, занимающий объект жилищного имущества на 1 января каждого года, обязан платить данный налог. От его уплаты освобождаются налогоплательщики старше 60 лет, кроме того, он не выплачивается, если имущество стало жильем в результате капитальной перестройки или ремонта.</p>
	<p>“Societe civile immobiliere de gestion” (товарищество по управлению недвижимостью: по большинству характеристик – кооператив). Собственником имущества является кооператив. Кооператив ведет дела и управляет имуществом, включая его продажу, покупку и сдачу в аренду. Кооператив может быть образован двумя или более товариществами, которые могут быть как юридическими, так и физическими лицами. При регистрации кооператива товарищества обязаны указать, в чем состоит взнос каждого товарищества, форму кооператива, его цели,</p>	<p>Облагается налогом.</p>	<p><u>Поимущественный налог (Property Tax)</u>: кооператив облагается данным налогом. Каждое из товариществ несет ответственность по долгам кооператива пропорционально своей доле в капитале кооператива. Индивидуальным налогоплательщикам при исчислении суммы налогооблагаемого дохода разрешено вычитать сумму своих убытков, связанных с недвижимостью, из суммы своих доходов, получаемых из других источников. Налог на прирост капитала: кооператив облагается налогом с доходов корпораций; прирост капитала рассматривается</p>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
	<p>величину его капитала, срок, на который создается кооператив (не более 99 лет), местонахождение офиса кооператива, вид операций, которыми ему предстоит заниматься, а также то, каким образом будет распределяться доход кооператива. По-видимому, чаще всего кооператив не покупает здание, а строит его сам.</p>		<p>как обычный доход и облагается налогом с доходов корпораций по стандартной ставке (33,33%). НДС: кооператив облагается НДС, если сдает в аренду оборудованные для проживания жилищные единицы жилого комплекса; если имущество используется в коммерческих целях; если участники кооператива владеют акциями коммерческого предприятия, чья деятельность осуществляется на площадях, входящих в состав жилищного имущества; если гаражи, расположенные на территории, относящейся к жилищному имуществу, сдаются в аренду; а также если более одной четверти здания, построенного кооперативом, используется не под жилье, а в каких-либо иных целях. Кооперативы, не подлежащие обложению НДС, имеют право зарегистрироваться в целях НДС (хотя при этом кооператив должен зарегистрироваться в целях НДС на срок не менее 10 лет). Зарегистрировавшись таким образом, кооператив, строящий здание, сможет возместить часть НДС, выплаченного за землю, а также за стройматериалы и рабочую силу. Понимательный налог (Wealth Tax): участники кооператива все равно обязаны платить поимущественный налог в</p>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
Румыния	"Asociatie de proprietati" (товарищество <u>совладельцев недвижимости</u>). Физические лица владеют жилищными единицами, но зоны общего пользования находятся в ведении товарищества. Кроме того, товарищество оплачивает коммунальные услуги, после чего эти расходы распределяются пропорционально между собственниками (доля, оплачиваемая каждым собственником, также зависит от числа лиц, проживавших в жилищной единице в течение данного месяца).	«Перевод» доходов и расходов в товарищество непосредственно на его индивидуальных членов (flow - through)	отношении своих долей в имуществе кооператива. Однако налогоплательщикам больше не предоставляется право на налоговый вычет в размере 20 % в отношении их основного жилища ^{1,2,3,4,5}
			<p><u>Понимательный налог (proprietu tax)</u>: каждый совладелец должен заплатить налог относительно принадлежащей ему жилищной единицы, а также относительно своей доли в зонах общего пользования.</p> <p><u>Подходный налог</u>: физические лица облагаются налогом на доход от сдачи своего имущества в аренду или лизинг по ставке 16%. Товарищество освобождено от уплаты налога на доходы, полученные от сдачи в аренду зон общего пользования.</p> <p><u>Налог на прирост капитала</u>: с прироста капитала, возникшего в результате продажи имущества, удерживается налог по ставке 16%. Однако прирост капитала не облагается налогом, если налогоплательщик владеет данным имуществом</p>

¹ http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=RBNO51GLGJEA1QFIEMQCFE4AVARW4IV1?paf_dm=full&paf_gm=content&paf_gear_id=100006&sfid=04&action=resultSimple&pagelid=sub_rch_simple_res&requestid=9097247

² <http://www.bloc.com/article/immobilier/droit-et-gestion/la-societe-civile-immobiliere-sci.html>

³ European Tax Handbook 2006. Juhani Kesti, ed., IBFD: Amsterdam, 2006. P. 217, 234.

⁴ <http://www.snof.org/accueil/sci.html>

⁵ <http://www.sci-societecivileimmobiliere.com/infosfisc.html>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии	Кооперативное жилье. Совокупности жилищных единиц, которые управляются жильцами и принадлежат им на совместной основе. Управляемые «кооперативы собственников жилья» - большинство из них «абсолютно взаимного типа» (все владельцы должны быть членами кооператива, и все члены кооператива должны быть владельцами жилья). ⁵ Как показы-	Облагается налогом. См. Справочник по совместной собственности Управления по налогам и сборам Соединенного Королевства (UK Internal Revenue Manual on jointly owned property). ⁶	<p>более трех лет, если имущество было получено им в процессе реституции, или если имущество было им унаследовано. НДС: по-видимому, индивидуальные собственники должны платить НДС со стоимости работ по постройке или ремонту их собственных единиц жилищной собственности; кроме того, они несут пропорциональную ответственность за работы, осуществленные в зонах общего пользования.^{1,2,3,4}</p> <p><u>Помущественный налог (property tax)</u>: данные отсутствуют.</p> <p><u>Подходный налог</u>: рентный налог, подлежащий физическим лицом, облагается личным подоходным налогом независимо от типа собственности, сдаваемой в аренду.⁷</p> <p><u>Налог на прирост капитала</u>: в большинстве случаев прирост капитала, возник-</p>

¹ European Tax Handbook 2006. Juhani Kesti, ed., IBFD: Amsterdam, 2006. P. 555-6.

² <http://www.juridiceonline.ro/asociatii.html>

³ http://www.softagency.ro/cf/utile/ghid_proprietari1.html

⁴ <http://blocb7.idilis.ro/>

⁵ <http://www.ech.coop/coopinfo/glossary.html>

⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pimmanual/pim1030.htm>

⁷ <http://www.taxationweb.co.uk/news/news.php?id=162>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
	<p>вет практика, кооперативы – это самый доступный способ решения жилищной проблемы для лиц, которым нравятся жить своего рода коммуной.</p>		<p>ший в результате продажи основного жилья, этим налогом не облагается¹.</p>
Соединенные Штаты Америки	<p>Кондоминиум. Каждая жилищная единица находится в индивидуальном владении, тогда как элементы общего пользования являются совместной собственностью и содержатся на совместной основе. Товарищество управляет собственностью; каждый владелец жилья должен быть членом товарищества². Как правило, многоквартирные дома и городские квартиры, если они не сдаются в аренду, являются кондоминиумами.</p>	<p>Индивидуальный владелец облагается налогом. Товарищество по управлению недвижимостью не облагается налогом.</p>	<p><u>Помущественный налог (propery tax)</u>: облагается каждый индивидуальный владелец. <u>Подходный налог</u>: рентный доход включается в личный доход за вычетом амортизации, расходов на ремонт и содержание жилья, взносов, процентов, налогов и выплат по требованиям оплаты расходов по содержанию зон общего пользования (за исключением выплат, произведенных на основании специальных требований оплатить товариществу его расходы на разного рода улучшения).</p>
			<p><u>Налог на прирост капитала</u>: взимается лишь в том случае, если владелец не проживал в принадлежащем ему жилье в течение 2 из 5 предшествующих лет (максимальная исключашья оговорка)³.</p>
			<p><u>НДС</u>: данные отсутствуют.</p>

¹ http://www.taxationweb.co.uk/guides/selling_the_home.php

² http://www.bdo.com/about/publications/industry/re_summer02/condo.asp

³ IRS Publication 527 <http://www.irs.gov/publications/p527/ar02.html#d0e242>

⁴ IRS Publication 523 <http://www.irs.gov/publications/p523/ar02.html#d0e1939>

Страна	Организационная форма	Налоговый статус	Налоговые обязательства
	<p>Кооператив. Собственность принадлежит корпорации; пай распределяются по жилищным единицам в соответствии с их площадью и месторасположением. Кооперативная корпорация в лице Совета директоров, избираемого пайщиками, управляет принадлежащим ей зданием. Жильцы в действительности являются не владельцами недвижимости, а ее арендаторами.¹ Многоквартирные дома – кооперативы сравнительно редки и встречаются только в больших городах, таких как Нью-Йорк.</p>	<p>Индивидуальный собственник облагается налогом как пайщик (акционер). <u>Кооперативная корпорация</u> облагается налогом как корпорация.</p>	<p>Налог на собственность (property tax): кооперативная корпорация платит этот налог в отношении всей собственности; расходы распределяются среди пайщиков. <u>Подоходный налог</u>: рентный доход включается в личный доход за вычетом сумм, выделенных кооперативной корпорации за техобслуживание (но не за капитальные активы / улучшения) и прямых платежей за ремонт и содержание комплекса. Корпорация облагается стандартным налогом на корпорации в зависимости от типа ее бизнес структуры и от того, каким образом распределяются дивиденды.² Налог на прирост капитала: стандартный режим налогообложения корпоративных / личных доходов НДС: данные отсутствуют.</p>

¹ See footnote #1.

² IRS Publication 527.

Таблица 2

Соединенные Штаты Америки: характерные особенности кооперативов и кондоминиумов

Признаки	Типичный кооператив	Типичный кондоминиум
<i>Способ привлечения к участию</i>	Путем подписки и подачи заявления о приеме в члены кооператива.	Посредством заключения контракта купли-продажи недвижимости с условием внесения предварительной платы или гарантийного соглашения относительно покупки жилищной единицы.
<i>Характер участия</i>	Член кооператива является участником соглашения о членстве и проживании на жилой площади. Этот титул собственности является его личной собственностью.	Владелец жилищной единицы является держателем безусловного титула собственности в отношении жилищной единицы, а также держателем неделимого титула аренды – как и все остальные владельцы жилищных единиц – элементов общего пользования данного проекта. Титулы, относящиеся к жилищной единице и элементам общего пользования, являются недвижимым имуществом.
<i>Управление</i>	Кооператив управляет зданием в соответствии с подзаконными актами и Соглашением о занятии жилой площади, контроль за соблюдением которых является обязанностью Правления кооператива.	Элементы общего пользования, относящиеся к проекту, управляются Товариществом собственников; собственники обладают полным правом распоряжаться своими жилищными единицами и содержать их по своему собственному усмотрению.
<i>Голоса</i>	Одно членство – один голос, независимо от стоимости жилищной единицы или стоимости членства; собственники, располагающие более чем одним членством, часто имеют право лишь одного голоса.	
<i>Финансирование проекта</i>	Чаще всего весь проект финансируется посредством совокупной закладной, распространяющейся как на жилищные единицы, так и на элементы общего пользования.	Физические лица должны самостоятельно закладывать свои жилищные единицы. Каждая закладная распространяется как на соответствующую жилищную единицу, так и на неделимый титул в отношении элементов общего пользования.

Признаки	Типичный кооператив	Типичный кондоминиум
<i>Членские взносы или требования о покрытии расходов</i>	Выплачиваются в соответствии с Соглашением о проживании на жилой площади, включая все расходы по содержанию и финансированию объекта, в том числе обслуживание долга, страховку, содержание объекта, эксплуатационные расходы, налоги на собственность и выплаты в резервный фонд.	Требования о покрытии расходов предъявляются владельцу жилищной единицы – они являются требованиями в отношении конкретной жилищной единицы; включают в себя только административные расходы, относящиеся к элементам общего пользования, выплатам в резервный фонд и страховым взносам. Налоги на собственность и взносы в счет обслуживания долга уплачиваются владельцем жилищной единицы в отдельном порядке.
<i>Использование или проживание</i>	Кооператив может ввести ряд определенных требований на основе своих инструкций, правил внутреннего распорядка и прочие правил, установленных Советом директоров; их действие данных требований будет ограничиваться исключительно положениями государственных законов и правительственных распоряжений.	Какие-либо ограничения (помимо запрещения на проживание временных постояльцев или на использование жилья в целях инвестирования средств) встречаются редко, и их трудно осуществить на практике, поскольку согласно совокупности правовых норм, относящихся к недвижимости, их можно интерпретировать как «ограничение свободы отчуждения».
<i>Контроль над перепродажами</i>	Совет директоров кооператива должен одобрять кандидатуру каждого нового члена. Кроме того, за кооперативом остается право первой руки в отношении покупки членства, принадлежащего умершему / выбывающему члену кооператива.	Товарищество, как правило, не имеет возможности контролировать продажу или перепродажу жилищных единиц.
<i>Участие товарищества в перепродаже</i>	Кооператив, как правило, оказывает содействие своему члену в поиске перспективных покупателей.	Как правило, лицо, желающее продать свою жилищную единицу, самостоятельно находит покупателя.
<i>Характер сделки по продаже или перепродаже жилищной единицы</i>	Сделка, заключенная на основании Соглашения о членстве и проживании на жилой площади, не включает в себя передачу недвижимого имущества или финансирование недвижимого имущества.	Передач прав собственности на жилищную единицу и заклад жилищной единицы являются сделками с недвижимостью.

Источник: Bassford, Charles. 1996. "Co-op Counsel's Corner: A Comparison Between Condominiums and Кооперативы." *Homestead Happenings: Homestead Housing Newsletter*. <http://www.uwcc.wisc.edu/info/condo.html>

**Золотарева Анна Борисовна
Толмачева Ирина Вячеславовна**

**Налогообложение
товариществ собственников жилья**

*Редактор: Н. Главацкая
Компьютерный дизайн: В. Юдичев*

Подписано в печать 21.06.2010
Тираж 150 экз.

125993, Москва, Газетный пер., 5
*Тел. (495) 629-6736
Fax (495) 697-8816
www.iet.ru
E-mail: wwwiet@iet.ru*

ISBN 978-5-93255-291-9



9 785932 552919