

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 13 августа 2018 г. N СА-4-7/15613@

Федеральная налоговая служба в целях единообразного применения норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс) направляет обзор сложившейся судебной практики по вопросу налогообложения платежей за коммунальные услуги, перечисляемых собственниками (пользователями) помещений в многоквартирных домах товариществам собственников жилья (товариществам собственников недвижимости, жилищным кооперативам) и управляющим организациям.

Согласно подпункту 9 пункта 1 статьи 251 главы 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» при определении налоговой базы 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. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Подпунктом 1 пункта 1.1 статьи 346.15 главы 26.2 Налогового кодекса «Упрощенная система налогообложения» предусмотрено, что при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в статье 251 Кодекса.

В связи с этим, если исходя из договорных обязательств, деятельность товарищества собственников жилья либо управляющей организации по закупке коммунальных услуг является посреднической деятельностью, выполняемой по поручению собственников помещений в многоквартирном доме, то налогооблагаемым доходом указанных организаций будет являться комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

При этом квалификация договорных отношений осуществляется не только исходя из наименования и условий договоров, но и из фактических обстоятельств исполнения обязательств.

Так, по делу N А74-10158/2016, рассмотренному по заявлению ООО «Ремонтно-эксплуатационное управление» (выводы, содержащиеся в судебных актах апелляционной и кассационной инстанций поддержаны Определением Верховного Суда Российской Федерации от 30.10.2017 N 302-КГ17-15230) суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции указал, что из условий договоров с учетом обстоятельств их исполнения не следует, что заявитель в правоотношениях с ресурсоснабжающими организациями и собственниками жилых помещений выступал в качестве посредника, агента.

Принимая во внимание то обстоятельство, что в соответствии с договорами на техническое обслуживание жилых помещений и предоставление коммунальных услуг, заключенными с собственниками жилых помещений и договорами общества с исполнителями работ (услуг), общество приобретало коммунальные услуги для обеспечения жильцов этими видами коммунальных услуг, а также обеспечивало техническое обслуживание жилых домов, суды пришли к выводу о том, что общество является исполнителем коммунальных услуг по отношению к собственникам жилых помещений.

Правомерность такой позиции подтверждается Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.11.2010 N 10841/10 по делу N А26-9658/2009, рассмотренному по заявлению ООО «Эксплуатация, текущий ремонт и обслуживание недвижимости».

В данном постановлении Президиум поддержал выводы нижестоящих судов о том, что суммы платежей, перечисленные обществу собственниками помещений за оказанные им услуги по содержанию и ремонту недвижимости, неправомерно не учтены обществом в целях налогообложения в составе дохода от реализации товаров (работ, услуг), так как общество не являлось посредником (агентом) по предоставлению собственникам помещений услуг по содержанию и ремонту недвижимости организациями-исполнителями, которым и перечислялась плата за эти услуги.

При этом судами по данному делу учтено, что согласно условиям договора управления многоквартирным домом общество от своего имени и за счет собственников за вознаграждение обязуется осуществлять деятельность, направленную

на организацию предоставления собственнику услуг по управлению, ремонту общего имущества и коммунальных услуг; плата за услуги включает в себя плату за содержание и ремонт общего имущества, а также вознаграждение управляющей организации за осуществление функций управления многоквартирным домом; плата за содержание и ремонт общего имущества перечисляется организациям-исполнителям; плата за осуществление функций управления многоквартирным домом является вознаграждением управляющей организации и ее доходом; размер платы за услуги устанавливается в соответствии со сметой расходов на содержание и текущий ремонт общего имущества многоквартирного дома, утвержденной решением общего собрания собственников помещений. По данному спору суды также сочли, что на оценку взаимоотношений сторон по договору управления не влияет, собственными ли силами выполняет такие работы общество или в этих целях оно привлекает других лиц.

При таких обстоятельствах суды пришли к обоснованному выводу, что общество обязано было определять налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль в соответствии с положениями статей 153, 249, 274 Кодекса.

Налоговым органам также следует учитывать изменения, внесенные в Налоговый кодекс Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым дополнен пункт 1.1 статьи 346.15 Налогового кодекса подпунктом 4 из которого следует, что доходы, полученные товариществами собственников жилья, товариществами собственников недвижимости, управляющими организациями, садоводческими, огородническими или дачными некоммерческими товариществами (некоммерческими партнерствами), жилищными, садоводческими, огородническими, дачными или иными специализированными потребительскими кооперативами от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, при определении объекта налогообложения по упрощенной системе налогообложения не учитываются.

При этом такие изменения в главу 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» не вносились.

Таким образом, при наличии документов, подтверждающих самостоятельное исполнение работ (услуг) либо поставок товаров, а также в случае, когда управляю-

щая компания либо товарищество собственников жилья не является агентом (комиссионером), в доход включаются все поступившие денежные средства от собственников многоквартирных домов.

В то же время, учитывая вышепоименованные изменения, внесенные в Налоговый кодекс, с 2018 года данные выводы распространяются только на лиц, применяющих общий режим налогообложения. При этом учитывая, что оплата коммунальных услуг, перечисляемая управляющим компаниям и товариществам собственников жилья, является выручкой от реализации, а расходы, связанные с перечислением платежей ресурсоснабжающим организациям, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в размере, равном полученным доходам, то дополнительного налогообложения поступивших указанным организациям денежных средств за коммунальные услуги не происходит.

Вместе с тем, в случае, если фактические обстоятельства хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика свидетельствуют о получении и последующем перечислении в полном объеме денежных средств, полученных от собственников жилья, то такой налогоплательщик выступает в имущественном обороте в интересах собственников помещений в многоквартирных домах, то есть действует не в самостоятельных экономических интересах, а в интересах собственников помещений в многоквартирных домах.

Соответственно, поступившие денежные средства от собственников помещений в данной ситуации признаками дохода не обладают.

В Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.05.2018 N 305-КГ17-22109 по делу N А41-86032/2016, рассмотренному по заявлению ТСЖ «Новый бульвар, 19» Судебная коллегия по экономическим спорам отметила, что если фактическая деятельность товарищества собственников жилья соответствует его предназначению, установленному жилищным законодательством, и, в частности, товарищество собственников жилья не получает какую-либо выгоду в связи с передачей от собственников помещений оплаты за выполненные коммунальные работы (оказанные услуги) их поставщикам, то, в отсутствие иных на то указаний в налоговом законодательстве, не имеется оснований полагать, что денежные средства, поступившие от собственников жилых помещений на оплату данных работ (услуг), являются доходом в смысле, придаваемом этому понятию пунктом 1 статьи 41 Налогового кодекса.

Соответственно, в таких случаях поступления от собственников помещений, квалифицированные налоговым органом при проверке как доходы, подлежащие обложению, в действительности доходами не являлись.

Такие выводы применимы и к налогообложению деятельности управляющих компаний в случае отсутствия доказательств самостоятельного исполнения ими работ (услуг) либо поставки товаров, а также при отсутствии доказательств, подтверждающих, что собственникам помещений в многоквартирных домах предъявлена стоимость работ (услуг, товаров) по содержанию и ремонту общего имущества, оказанию коммунальных услуг, не соответствующая стоимости их приобретения у сторонних лиц (поставщиков).

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 по делу N А53-15798/2017, рассмотренному по заявлению ООО «Фирма ЖКХС», суд пришел к выводу, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса (пункт 1 статьи 41 Налогового кодекса).

Суд, ссылаясь на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 N 5-П, отметил, что в сфере налогообложения равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

Следовательно, доход для целей исчисления и уплаты налога по упрощенной системе налогообложения, должен исчисляться исходя из результатов экономической деятельности налогоплательщика, в том числе с учетом заработанных им денежных средств в отчетном периоде. Иной подход не отвечает требованиям справедливости и соразмерности.

Наличие у общества статуса управляющей компании, а не товарищества собственников жилья, при отсутствии фактов получения посреднического, агентского

или иного аналогичного вознаграждения за перечисление спорных денежных средств, какой-либо выгоды в связи с передачей оплаты от собственников помещений за оказанные им ресурсоснабжающими организациями и подрядными организациями услуги (работы, товары при выполнении текущего ремонта) правового значения не имеет в связи с установленными статьями 3 и 5 Налогового кодекса общеправовыми принципами всеобщности и равенства налогообложения, запрета различного применения исходя, в том числе, из таких критериев, как форма собственности, организационно-правовая форма субъекта предпринимательской деятельности.

При этом Арбитражный суд Северо-Кавказского округа по рассматриваемому делу также обратил внимание на то, что взыскание с контрагентов перечисленных им денежных средств собственниками помещений в многоквартирных домах невозможно в силу фактического исполнения такими подрядчиками (поставщиками) обязательств перед собственниками.

Так, согласно позиции, отраженной в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 15.08.2017 N 305-ЭС17-8232 по спору между ООО «Радуга-Хит» и ООО «Жилищный сервис», пункт 1 статьи 157 Жилищного кодекса Российской Федерации, а также пункт 13 Правил предоставления коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 06.05.2011 N 354, в их системном истолковании рассматриваются как исключаящие возложение на управляющую организацию — исполнителя коммунальных услуг в отношениях с ресурсоснабжающими организациями обязанностей по оплате коммунальных ресурсов в большем объеме, чем аналогичные коммунальные ресурсы подлежали бы оплате в случае получения гражданами — пользователями коммунальных услуг указанных ресурсов напрямую от ресурсоснабжающих организаций, минуя посредничество управляющей организации.

Указанное правовое регулирование свидетельствует о неправомерности включения платежей за коммунальные услуги, перечисляемых собственниками (пользователями) помещений в многоквартирных домах товариществам собственников жилья (товариществам собственников недвижимости, жилищным кооперативам) и управляющим организациям в налоговую базу по налогу на прибыль организаций либо по упрощенной системе налогообложения указанных налогоплательщиков

в случаях получения и последующего перечисления ими в полном объеме денежных средств, полученных от собственников жилья.

Кроме того, арбитражные суды также квалифицируют платежи за коммунальные услуги, перечисляемые собственниками (пользователями) помещений в многоквартирных домах некоммерческим организациям (товариществам собственников жилья) как целевые, что исключает их из-под налогообложения на основании пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса.

По делу N А43-4208/2017, рассмотренному по заявлению ТСЖ «Факел» (Определение Верховного Суда РФ от 24.11.2017 N 301-КГ17-17182) суды установили, что товарищество в силу своего правового статуса не является хозяйствующим субъектом с самостоятельными экономическими интересами, отличными от интересов его членов, является некоммерческой организацией. Осуществляя функции по сбору коммунальных платежей, товарищество не преследовало цели получения дохода, а удовлетворяло потребности собственников помещений в многоквартирном доме. Заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, а также трудовые договоры со специалистами, товарищество выступает в имущественном обороте не в своих интересах, а в интересах членов товарищества. Товарищество оплачивает услуги организациям, непосредственно, выполняющим работы (оказывающим услуги) для собственников помещения дома.

Учитывая изложенное, суды пришли к выводу о том, что денежные средства, поступившие в проверяемом периоде на расчетный счет товарищества от собственников жилых помещений, были израсходованы им на оплату коммунальных услуг, предоставленных сторонними организациями собственникам жилья в многоквартирном доме, и в силу пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса не подлежат учету при определении налоговой базы.

При таких обстоятельствах доначисления сумм налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признано судами неправомерным.

Таким образом, доначисления налогов в рассматриваемых в настоящем обзоре случаях возможны только при наличии доказательств, подтверждающих, что собственникам помещений в многоквартирных домах предъявлена стоимость работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества, оказанию коммунальных услуг,

превышающая стоимость их приобретения у сторонних лиц (поставщиков), а также в случае выполнения работ (оказания услуг) непосредственно управляющими компаниями или товариществами собственников жилья.

Учитывая вышеизложенное, налоговым органам при рассмотрении вопроса налогообложения платежей за коммунальные услуги, перечисляемые собственниками (пользователями) помещений в многоквартирных домах товариществам собственников жилья либо управляющим организациям, следует руководствоваться настоящим письмом и приведенной судебной практикой.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести вышеизложенные рекомендации до нижестоящих налоговых органов.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 2 класса
С. А. АРАКЕЛОВ