

УДК 336.221

Д. В. Елисеев

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ В СФЕРЕ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА: ВОПРОСЫ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Рассматриваются актуальные вопросы налогообложения предприятий в сфере ЖКХ, как то: особенности субъектов налогообложения (на примере товарищества собственников жилья); правомерность предъявления ресурсоснабжающими организациями платы за коммунальные услуги с учетом НДС и другие вопросы. Все правовые ситуации разбираются автором на основании действующего законодательства Российской Федерации и с учетом правовой позиции Министерства финансов Российской Федерации.

Ключевые слова: налог, жилищно-коммунальное хозяйство, налогообложение.

Сегодня одной из наиболее бурно развивающихся отраслей народного хозяйства следует признать жилищно-коммунальное хозяйство (далее – ЖКХ). ЖКХ по своей сути есть одна из отраслей в сфере услуг и прежде всего в сфере создания комфортных и безопасных условия проживания граждан в жилых помещениях. ЖКХ как разновидность национальной экономики характеризуется следующими ключевыми особенностями:

1) сочетанием производственных и непроизводственных функций, связанных как с производством материальных благ, так и с оказанием услуг;

2) большой социальной значимостью, что предопределяет повышенный контроль со стороны государства;

3) сочетанием в отрасли как естественных монополистов (большинство ресурсоснабжающих организаций), так и конкурирующих субъектов (управляющие организации, товарищество собственников жилья и т.д.);

4) сочетание субъектов крупного, среднего и малого бизнесов;

5) необходимость гарантированного обеспечения населения минимумом услуг независимо от их платежеспособности.

Однако еще совсем недавно ЖКХ переживало далеко не лучшие времена. По сути, в данной отрасли народного хозяйства долгое время господствовал экстенсивный путь развития с применением административных методов, в результате чего наступил период стагнации. Фактически большинство материальных фондов отрасли ЖКХ находится в крайне неудовлетворительном состоянии.

С целью выхода из сложившейся ситуации власти пошли на проведение реформы ЖКХ. Одним из проявлений данной реформы стало снижение и оптимизация налоговой нагрузки на данный сектор.

Налогообложение представляет собой процесс установления и взимания налогов в стране, определение величин налогов, их ставок, а также порядок уплаты налогов и круга физических и юридических лиц, облагаемых налогами.

Основные нормы и принципы налогообложения изложены в налоговом законодательстве РФ. Вместе с тем в сфере налогообложения предприятий ЖКХ есть целый ряд нормативных правовых актов, содержащих определенную специфику, например:

- Жилищный кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон от 30 декабря 2004 года №210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса»;
- Федеральный закон «О теплоснабжении» от 27.07.2010 года №190-ФЗ;
- Федеральный закон «Об электроэнергетике» от 26.02.2003 года №35-ФЗ;
- Федеральный закон «О газоснабжении в Российской Федерации» от 31.03.1999 года №69-ФЗ;
- Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 года №212-ФЗ;
- Постановление Правительства РФ от 23 мая 2006 года №306 «Об утверждении Правил установления и определения нормативов потребления коммунальных услуг»;
- Постановление Правительства РФ от 23 мая 2006 года №307 «О порядке предоставления коммунальных услуг гражданам»;

– Постановление Правительства РФ от 14 июля 2008 года №520 «Об основах ценообразования и порядке регулирования тарифов, надбавок и предельных индексов в сфере деятельности организаций коммунального комплекса»;

– Постановление Правительства РФ от 26.02.2004 года №109 «О ценообразовании в отношении электрической и тепловой энергии в РФ»;

– Постановление Правительства РФ от 16.04.2011 года №283 «О совершенствовании порядка установления тарифов (цен) на производство тепловой энергии и на услуги по передаче тепловой энергии»;

– Приказ Министерства регионального развития РФ от 15.02.2011 года №47 «Об утверждении методических указаний по расчету тарифов и надбавок в сфере деятельности организаций коммунального комплекса»;

– Приказ Министерства регионального развития РФ от 10.10.2007 года №101 «Об утверждении методических рекомендаций по разработке производственных программ организаций коммунального комплекса»;

– Письмо Министерства регионального развития РФ от 02.05.2007 года №8166-РМ/07 «О применении тарифов для расчета размера платы за коммунальные услуги»;

– иные нормативные источники.

Основными элементами налогообложения являются:

1. Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;

2. Субъект налога (плательщик) – это юридическое и (или) физическое лицо, на которое возложена обязанность платить налоги;

3. Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога;

4. Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения;

5. Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы;

6. Налоговая льгота – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, предусмотренные законода-

тельством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Действующее налоговое законодательство России не делает никаких исключений в отношении предприятий, осуществляющих свою деятельность в сфере жилищно-коммунального хозяйства, и распространяет обязанность по уплате налогов на прибыль, НДС, налог на землю и недвижимость на данных субъектов, как и на организации любой другой отрасли экономики.

Вместе с тем налогообложение коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей в сфере ЖКХ обладает рядом особенностей, позволяющих их выделить из общего ряда налогоплательщиков.

В силу того, что жилищно-коммунальная сфера относится в состав социально значимых отраслей, государство, в лице законодателя, предусматривает для данной сферы особые условия налогообложения.

Предприятия в сфере ЖКХ чаще всего являются плательщиками налога на прибыль и налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Налог на прибыль подлежит оплате не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)). Кроме того, по истечении каждого отчетного и налогового периодов организации в сфере ЖКХ обязаны предоставить в налоговые органы по месту своего нахождения и каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. Форма налоговой декларации устанавливается Приказом Минфина РФ.

В силу того, что доход, полученный предприятиями в сфере ЖКХ, подлежит использованию исключительно на проведение работ и (или) оказание услуг по содержанию и ремонту общего имущества или предоставление коммунальных услуг, то есть имеет целевое назначение, он не подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Вместе с тем, согласно разъяснениям налоговой службы, изложенным в Письме МНС РФ от 19.04.1999 №ВГ-15-02/314 «О налогообложении предприятий жилищно-коммунального хозяйства», «прибыль, полученная предприятиями жилищно-коммунального хозяйства от оказания коммунальных и других услуг предприятиям и организациям, а также от других видов деятельности, облагается налогом на прибыль в установленном порядке». При этом ассигнования, поступившие предприятиям в сфере ЖКХ из федерального и (или) муниципального бюджетов,

предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения и при расходовании их по целевому назначению, финансовых результатов деятельности обозначенных предприятий не увеличивают и при налогообложении не учитываются.

Согласно налоговому законодательству Российской Федерации предприятиям в сфере ЖКХ предоставлена льгота в части обложения НДС.

Так, согласно п.п. 29–30 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению:

- 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;

- реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) 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 работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме указанными налогоплательщиками у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги).

Согласно п. 4 ст. 154 ЖК РФ плата за коммунальные услуги включает в себя плату за холодное и горячее водоснабжение, водоотведение, электро-снабжение, газоснабжение (в том числе поставки бытового газа в баллонах), отопление (теплоснабжение, в том числе поставки твердого топлива при наличии печного отопления).

В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2004 №210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса» (далее ФЗ №210) под организацией коммунального комплекса понимается юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, осуществляющее эксплуатацию

системы (систем) коммунальной инфраструктуры, используемой (используемых) для производства товаров (оказания услуг) в целях обеспечения водоснабжения, водоотведения и очистки сточных вод и (или) осуществляющее эксплуатацию объектов, используемых для утилизации (захоронения) твердых бытовых отходов.

Таким образом, коммунальные услуги, обозначенные в п. 4 ст. 154 ЖК РФ, предоставляемые управляющими организациями или ТСЖ, освобождаются от налогообложения НДС, при условии, что перечисленные услуги приобретаются ими у организаций, обозначенных в п. 1 ст. 2 ФЗ №210, а также поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций, что подтверждено письмом Минфина России от 23 декабря 2009 года №03-07-15/169.

Суммы НДС по коммунальным услугам, предъявленные управляющим организациям организациями коммунального комплекса, включаются управляющими организациями в стоимость коммунальных услуг и налоговому вычету согласно пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ не подлежат.

Однако вплоть до недавнего времени не было единообразия в правоприменительной практике в отношении правомерности предъявления ресурсоснабжающими организациями к управляющим организациям и (или) товариществу собственников жилья к оплате за коммунальные услуги сумм с учетом НДС.

Так, до появления Постановления Президиума ВАС РФ от 22.02.2011 №12552/10 по делу №А33-16422/2009 большинство судебных споров заканчивалось тем, что общая стоимость коммунальных ресурсов, реализуемых ресурсоснабжающими организациями в адрес исполнителя коммунальных услуг (управляющая компания или товарищество собственников жилья), по тарифам, утвержденным для населения (без НДС), в конечном счете должна формироваться с учетом налога. Однако Президиум ВАС РФ, проанализировав и дав оценку п.п. 1, 6 ст. 168 НК РФ, пришел к выводу, что при расчетах между управляющими организациями (ТСЖ) и ресурсоснабжающими организациями подлежит применению тариф, устанавливаемый для граждан, и в случае, если он утвержден без учета НДС, то ресурсоснабжающие организации не вправе самостоятельно изменять цену коммунальных ресурсов, реализуемых для потребностей граждан.

В связи с этим обращаем внимание, что содержащееся в обозначенном постановлении толкование перечисленных норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Таким образом, от налогообложения НДС освобождается предоставление коммунальных услуг управляющими организациями по стоимости, соответствующей стоимости приобретения этих коммунальных услуг, в том числе с учетом НДС, у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций.

Акцентируем внимание, что налоговое законодательство РФ не предусматривает освобождения от налогообложения коммунальных услуг, работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, работ (услуг) по управлению многоквартирными домами, а также других работ (услуг) выполняемых (оказываемых) собственными силами управляющей организации.

Ранее на практике возникал вопрос: если собственником жилых и нежилых помещений в многоквартирном доме являются исключительно юридические лица, то подлежат ли освобождению от налогообложения НДС перечисленные выше работы (услуги) управляющей организации. Согласно разъяснению Минфина РФ от налогообложения НДС освобождаются операции по реализации коммунальных услуг, а также услуги по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме по стоимости, соответствующей стоимости приобретения этих услуг у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги), независимо от того, кому оказываются услуги управляющей организации – физическим или юридическим лицам [1].

Необходимо отметить, что управляющие организации, реализующие работы (услуги), указанные в п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения. В данном случае заявления представитель управляющей организации, с надлежащим образом оформленными полномочиями, должен представить в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика, не позднее первого числа налогового периода, с которого она намерена отказаться от освобождения или приостановить его использование (п. 5 ст. 149 НК РФ).

Такой отказ или приостановление допускается исключительно в отношении всех осуществляемых управляющей организацией операций, предусмотренных п. 3 ст. 149 НК РФ и на срок не менее чем один год. При этом не допускается, чтобы подобные операции освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (конечным выгодоприобретателем) соответствующих работ (услуг).

Согласно разъяснениям Минфина России в случае отказа освобождения от налогообложения НДС вышеназванных операций налогообложение и налоговые вычеты по работам (услугам) следует производить в общеустановленном порядке [2].

Не стоит забывать и об общих положениях налогового законодательства, в соответствии с которыми организации в сфере ЖКХ, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), не являются плательщиками НДС. В данной ситуации, организации жилищно-коммунального комплекса оплачивают единый налог. В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ он представляет собой два основных коммерческих налога: налог на прибыль и налог на имущество. Особенности, позволяющих выделить налогообложение УО или ТСЖ при УСН, на первый взгляд нет. Единственное, что можно отметить, так это то, что согласно разъяснениям Минфина России денежные средства, полученные управляющей организацией из бюджета на проведение капитального ремонта многоквартирного дома в рамках реализации Федерального закона №185-ФЗ, не включаются в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН [3].

Остановимся на еще одной типичной ситуации: зачастую управляющие организации на основании договора управления многоквартирным домом принимают на свой расчетный счет платежи от населения за коммунальные услуги. Далее эти средства перечисляются управляющей организацией на счет ресурсоснабжающих организаций. В свою очередь, в договорах с ресурсоснабжающими организациями предусматривается вознаграждение управляющим организациям за сбор денежных средств с населения. Возникает вопрос: должны ли учитываться в доходах управляющей организации, применяющей УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», платежи за коммунальные услуги, полученные от собственников помещений?

Согласно ст. 346.15 НК РФ при применении УСН налогоплательщики должны включать в состав доходов, учитываемых при определении объекта налогообложения УСН, доходы от реализации и внереализационные расходы. Обозначенные доходы определяются, соответственно, исходя из положений ст. ст. 249 и 250 НК РФ. При этом доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ, в составе доходов не учитываются.

Так, подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ предусмотрено, что 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.

В этой связи особое значение имеет письмо Минфина России от 4 мая 2009 г. №03-11-06/2/77. Так, согласно разъяснениям, содержащимся в данном письме, в случае, если предпринимательская деятельность налогоплательщика – управляющей организации исходя из договорных обязательств является посреднической деятельностью по закупке, по поручению собственников помещений в МКД коммунальных услуг, то доходом указанной организации будет являться комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Особым субъектом налогообложения в сфере ЖКХ выступает – ТСЖ. Специфика налогообложения данного вида юридических лиц предопределена следующими обстоятельствами:

1) ТСЖ – это всегда объединение граждан, не преследующее коммерческих целей;

2) ТСЖ всегда выступает в роли посредника между собственниками помещений в многоквартирном жилом доме и третьими лицами (коммунальными и иными организациями), не имеет собственных экономических интересов и всегда выступает в интересах своих членов;

3) жилищно-коммунальные платежи и иные взносы, поступающие от членов ТСЖ, не являются доходами ТСЖ и как следствие не подлежат налогообложению НДС, налогом на прибыль или единым налогом на упрощенной системе. Данный вывод вытекает из смысла подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ и ст. 324 НК РФ и согласуется с письмом ФНС РФ от 22.04.2011 №КЕ-4-3/6526 «О налогообложении товариществ собственников жилья».

Вместе с тем учет других платежей от членов ТСЖ в адрес ТСЖ в состав доходов будет зависеть исключительно от содержания договорных отношений ТСЖ и его членов. В данном контексте возможны две ситуации.

Так, в одном случае, предположим, что Уставом ТСЖ на последнее возложены обязанности по обеспечению жилищно-коммунальных услуг и ТСЖ от своего имени по поручению членов ТСЖ или от имени и за счет членов ТСЖ заключает договоры с исполнителями (производителями) данного рода услуг. Таким образом, при данной схеме договорных отношений ТСЖ выступает в роли

посредника между своими членами и организациями, оказывающими жилищно-коммунальные услуги. В связи с этим на основании подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ доходом ТСЖ будет являться исключительно агентское (комиссионное) или иное подобное вознаграждение. Вместе с тем встречаются случаи, когда уставом ТСЖ на последнее возложена обязанность по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния многоквартирного жилого дома, включая придомовую территорию; оказание услуг и выполнение работ по содержанию и ремонту общего имущества многоквартирного жилого дома, включая предоставление коммунальных услуг. В таком случае ТСЖ самостоятельно и от своего имени заключает договоры с организациями, оказывающими данные виды услуг и (или) производящими данные виды работ, то есть фактически ТСЖ не выступает в роли посредника между членами ТСЖ и третьими лицами. Согласно ст. 249 НК РФ денежные средства, поступающие от членов ТСЖ за жилищно-коммунальные услуги, поступающие на счет организации, следует считать выручкой от реализации работ (услуг), а, следовательно, должны учитываться ТСЖ в составе его доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. При этом согласно все тем же разъяснениям ФНС РФ, если ТСЖ применяет упрощенную систему налогообложения с объектом в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, то оно имеет возможность, для целей налогообложения, учитывать расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. В случае если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, то ТСЖ обязано уплатить минимальный налог в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

В заключение отметим, что налогообложение предприятий в сфере ЖКХ имеет, безусловно, особенности по сравнению с налогообложением, скажем, организаций из сфер агропромышленного комплекса или автомобилестроения.

Литература

1. Письмо Минфина России от 30 апреля 2010 года №03-07-07/21.
2. Письмо Минфина России от 23 декабря 2009 года №03-07-15/169.
3. Письмо Минфина России от 07 мая 2010 года №03-11-06/2,73.