

## **Необходимо внести ясность**

В последнее время некоторые письма представителей налогового ведомства, разъяснения аудиторов, выступления специалистов на семинарах создают противоречивое мнение о характере деятельности товариществ собственников жилья (ТСЖ), жилищно-строительных (ЖСК) и жилищных (ЖК) кооперативов. Руководители и бухгалтеры этих организаций недоумевают, почему стали подвергаться ревизии доселе ясные и понятные вопросы функционирования ТСЖ, ЖСК и ЖК и делаются необоснованные и зачастую некомпетентные заявления.

В основном это касается следующих вопросов:

- 1) ошибочной трактовки услуг, которые якобы оказывают ТСЖ, ЖСК или ЖК (далее – ТСЖ) собственникам помещений дома в рамках своей основной уставной (непредпринимательской) деятельности;
- 2) ошибочного утверждения, что коммунальные платежи жильцов, поступающие на расчетные счета ТСЖ, представляют собой доходы;
- 3) ошибочного (либо нарочитого) противопоставления понятий «членские взносы» и «обязательные платежи».

Проанализируем каждый из этих вопросов.

Следуя смыслу статей 39, п. 3 и 251, п. 2 НК РФ, под «уставной» будем понимать основную непредпринимательскую деятельность, в целях которой создана некоммерческая организация.

### **Уставная деятельность ТСЖ или оказание услуг?**

Первый вопрос, требующий недвусмысленного ответа, следующий: совместимо ли понятие «уставная деятельность» с понятием «услуга»; может ли уставная деятельность некоммерческой организации или какая-то часть уставной деятельности трактоваться как услуга?

Вначале следует очертить сами рамки уставной деятельности ТСЖ, т.е. конкретизировать, какие функции определяют и составляют уставную деятельность. Для этого можно обратиться к статье 135 Жилищного кодекса Российской Федерации (ЖК РФ), в которой сформулирована цель создания товарищества. Согласно этой статье ТСЖ создаются для *управления* комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, *обеспечения эксплуатации* этого комплекса, а также *обеспечения владения, пользования* и в установленных законодательством пределах *распоряжения* общим имуществом в многоквартирном доме. Обратим внимание, что в соответствии со статьей 36 ЖК РФ понятия «комплекс недвижимого имущества в многоквартирном доме» эквивалентно понятию «общее имущество собственников помещений в многоквартирном доме».

Следовательно, объект уставной деятельности ТСЖ – это общее имущество, а функции, определяющие уставную деятельность ТСЖ, – это *управление общим имуществом, его содержание, обслуживание и ремонт*.

Следующие аргументы приводят к правильному ответу на поставленный вопрос о соотношении понятий «уставная деятельность» и «услуга».

1. ТСЖ как некоммерческая организация обладает специальной правоспособностью (способностью иметь гражданские права и нести обязанности). Содержание и объем правоспособности ТСЖ определяется законом и уставом этой организации.

ТСЖ вправе заниматься только теми видами деятельности, которые указаны в их учредительных документах и соответствуют целям их создания.

Деятельность ТСЖ в настоящее время в значительной мере регулируется ЖК РФ.

Специальная правоспособность ТСЖ определена:

- ст. 137, п.1. пп. 1 ЖК РФ - товарищество имеет право заключать в соответствии с законодательством договоры управления многоквартирным домом, а также договоры о содержа-

нии и ремонте общего имущества в многоквартирном доме, договоры об оказании коммунальных услуг и прочие договоры *в интересах членов товарищества*;

- ст. 137, п. 2, пп. 5 ЖК РФ - товарищество имеет право заключать сделки отвечающие целям и задачам ТСЖ;

- ст. 138, п. 8 ЖК РФ - ТСЖ обязано представлять законные интересы собственников помещений в многоквартирном доме, в том числе в отношениях с третьими лицами (ТСЖ представляет интересы, в том числе и не членов товарищества);

- ст. 148, п. 4 - 5 ЖК РФ - в обязанности правления ТСЖ входят: управление многоквартирным домом или заключение договоров на управление им и наем работников для обслуживания многоквартирного дома и увольнение их.

Таким образом, ЖК РФ не возлагает на ТСЖ обязанности по предоставлению жилищных и коммунальных услуг для собственников многоквартирного дома (членов ТСЖ и не членов ТСЖ). В системе договорных отношений ТСЖ выступает на условиях представительства (ст. 182 ГК РФ).

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

3. Одним из обязательных атрибутов услуги является *реализация* (ст. 38, п. 5 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 (ст. 50, п. 1 ГК РФ).

4. Косвенным признанием, что уставная деятельность некоммерческой организации – это не услуга, является тот факт, что целевые поступления на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности не облагаются налогом на прибыль (статья 251, пункт 2 НК РФ), т.е. не считаются выручкой от реализации.

5. Услуга – это сделка, от исполнения которой сторона может в любой момент отказаться (ст. 782 ГК РФ). В отношении уставной деятельности ТСЖ это, конечно, невозможно.

Таким образом, *в рамках своей уставной деятельности ТСЖ никому никаких услуг не оказывают. Осуществляются не услуги, а уставные обязанности, носящие некоммерческий характер.*

Соответственно самостоятельное управление общим имуществом в многоквартирном доме, обеспечение его эксплуатации и распоряжение им в пределах, установленных ЖК РФ, – все это входит в уставную деятельность товарищества, которую нельзя трактовать как услуги, если эта деятельность осуществляется силами самого ТСЖ. Например, если техобслуживание общего имущества дома осуществляют штатные работники ТСЖ, то это уставная деятельность товарищества, а не услуга. Если же техобслуживание, согласно заключенному договору с ТСЖ, выполняет сторонняя организация, то для нее это услуга (рис. 1).

С учетом вышеизложенного выглядят нелогичными положения пункта 2 статьи 138 и пункта 6 статьи 155 Жилищного кодекса РФ, т.к. общее имущество в натуре выделению не подлежит и соответственно самостоятельным предметом договора с собственником жилого помещения быть не может. Законодатель не делает различий в праве на общее имущество между членами и не членами ТСЖ (см., например, ст. 249 ГК РФ; ст. 36 ЖК РФ; ст. 39 ЖК РФ). А поскольку собственник не вправе обособлять свою долю в праве собственности на общее имущество (ст. 290 ГК РФ; п. 4 ст. 37 ЖК РФ), то непонятно, как может выглядеть договор о содержании и ремонте доли общего имущества, принадлежащей конкретному собственнику. На наш взгляд, данные положения ЖК подлежат изменению либо исключению.



Рис. 1. Уставная деятельность и услуги.

### Коммунальные платежи – это не доход ТСЖ

Следующий вопрос касается коммунальных платежей. Под коммунальными платежами здесь понимается плата за коммунальные и иные услуги, которые оказывают собственникам помещений обслуживающие организации. Разумеется, коммунальные платежи никакого отношения к общему имуществу дома не имеют, и поэтому они не считаются целевыми поступлениями.

В связи с этим в некоторых выступлениях аудиторов и представителей налогового ведомства утверждается, что разницу между суммой поступивших от домовладельцев и суммой фактически израсходованных коммунальных платежей надо рассматривать как объект обложения налогом на прибыль.

Согласно ст. 247 НК РФ прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Можно ли считать коммунальные платежи, поступающие на расчетный счет ТСЖ, доходом этих организаций?

Прежде всего, нужно сразу исключить всякую связь коммунальных платежей с выручкой от продаж. К сожалению, и такие высказывания можно услышать. Если ТСЖ осуществляет только уставную деятельность, то оно никому ничего не продает. Утверждения о том, что ТСЖ «перепродают услуги» жильцам, не выдерживают критики. Услуги тем и отличаются от товаров и работ, что они производятся, реализуются и потребляются *одновременно* (см., например, НК РФ, ст. 38, п. 5). Это означает, что услуга всегда направлена *непосредственно потребителю*, перепродать услугу невозможно. Собственники помещений непосредственно потребляют все услуги, которые им оказывают обслуживающие организации. ТСЖ лишь оплачивают эти услуги из средств, поступающих на расчетный счет в виде коммунальных платежей (рис. 2), действуя на условиях представительства.

ТСЖ не может быть абонентом по договору оказания услуг. Примером тому является судебная практика – Постановление кассационной инстанции по проверке законности и обоснованности решений (постановлений) арбитражных судов, вступивших в законную силу Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 октября 2002 года, дело N Ф04/3876-848/А46-2002:

«Исследуя условия договора от 09.01.2001 N 2211, апелляционная инстанция установила, что он заключен между энергоснабжающей организацией ОАО "АК "Омскэнерго" и ТСЖ "Первомаец-4" как с абонентом на поставку тепловой энергии в жилые дома, расположенные по улице Блюхера, 26, и по улице Магистральной, 18; данный договор является договором энергоснабжения.

В соответствии со статьей 539 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору энергоснабжения энергоснабжающая организация обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а абонент обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии.

Между тем нормы Федерального закона "О товариществах собственников жилья", в соответствии с которым действует ТСЖ "Первомаец-4", не предусматривают право ТСЖ заключать с энергоснабжающей организацией договоры как абоненту - потребителю соответствующей энергии.

Апелляционная инстанция правомерно признала договор от 09.01.2001 N 2211 недействительным в силу статьи 168 Гражданского кодекса Российской Федерации, как заключенный с нарушением статьи 539 Гражданского кодекса Российской Федерации, статей 17, 29, 31, 41 Федерального закона "О товариществах собственников жилья"». <sup>1</sup>



Рис.2. ТСЖ, ЖСК, ЖК услуг домовладельцам не оказывают, а лишь оплачивают их (услуги перепродавать невозможно)

Коммунальные платежи – это не доход ТСЖ. В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Это значит, что доходом можно считать любое поступление, если только оно не сопровождается равноценным приростом обязательств, ибо в этом случае экономической выгоды от такого поступления не происходит (чистые активы не увеличиваются). Примерами подобных поступлений служат получаемые авансы, кредиты, займы, которые никогда не считались и не могут считаться доходом. Поступающие от жильцов средства на оплату коммунальных услуг ничем не отличаются от заемных средств, т.к. они образуют у ТСЖ обязательство перед жильцами оплатить оказанные им услуги точно в той сумме, какая поступила на расчетный счет. То есть мы имеем дело с обычными транзитными платежами.

Поскольку поступление коммунальных платежей не есть доход, то и образование на расчетном счете ТСЖ избытка указанных платежей – это не прибыль, а остаток кредиторской задолженности перед домовладельцами. В дальнейшем эти средства должны быть либо полностью использованы по назначению, либо по решению общего собрания ТСЖ направлены на иные цели. Более подробно об этом см. Финансовая газета. Региональный выпуск, № 50, декабрь 2002.

<sup>1</sup> Жилищный кодекс РФ, регулирующий деятельность ТСЖ, аналогично ранее действовавшему Федеральному закону «О товариществах собственников жилья» не содержит нормы, обязывающей ТСЖ предоставлять жилищно-коммунальные услуги собственникам помещений в многоквартирном доме.

## «Обязательные платежи» и «членские взносы»

Согласно п. 2 ст. 151 ЖК РФ в состав средств ТСЖ входят «обязательные платежи, вступительные и иные взносы членов товарищества». Когда задаешь вопрос аудиторам или представителям налогового ведомства, к какой части этого определения относятся членские взносы, получаешь самые противоречивые ответы. Одни утверждают, что о членских взносах здесь вообще нет речи. Другие придерживаются мнения, что членские взносы – это «иные взносы членов товарищества». Третьи считают, что членские взносы входят в состав обязательных платежей. Необходимо разобраться, кто прав.

Сразу отбросим первое утверждение. Членские взносы реально существуют, и поэтому, согласно п. 3 ст. 213 ГК РФ, они не могут не входить в состав средств ТСЖ.

Приравнивать членские взносы к «иным взносам» явно нелогично. Членские взносы – это регулярно осуществляемые платежи, основной источник финансирования. К подобным объектам законодатель не может применять термин «иные». Обычно данная норма («иные») используется для обозначения разовых, случайных, нетипичных явлений. Применительно к ТСЖ «иными взносами» могут быть, например, дополнительные взносы на расходы, не предусмотренные сметой, или на покрытие перерасхода по смете и т.п.

Следовательно, остается признать, что *членские взносы – это часть обязательных платежей*. Так оно и есть в действительности. Согласно ст. 39 п. 2 ЖК РФ расходы на содержание общего имущества в многоквартирном доме – это *обязательные* расходы. Согласно п. 5 ст. 155 ЖК РФ члены ТСЖ «вносят 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». Согласно ст. 251 п. 2 НК РФ членские взносы обеспечивают содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности, что применительно к ТСЖ означает содержание, обслуживание и ремонт общего имущества. Таким образом, приходим к выводу, что у ТСЖ членские взносы – это обязательные платежи.

Помимо членских взносов в состав обязательных платежей входят также поступления на содержание общего имущества от собственников, не являющихся членами ТСЖ. Совершенно необоснованно некоторые представители налогового ведомства и аудиторы приравнивают эти поступления к выручке от реализации. По-видимому, при этом чисто механически и формально воспринимают положения п. 2 ст. 251 НК РФ, полагая, что выручкой либо внереализационным доходом является любое поступление, если оно не поименовано в данной статье.

Членство или не членство в ТСЖ влияет лишь на статус владельца помещения в товариществе, на его право голоса, на право избирать и быть избранным в руководящие органы ТСЖ и т.п. Но отношения собственности в многоквартирном доме не зависят от того, является или не является собственник помещения членом ТСЖ. Следует подчеркнуть, что, согласно ст. 249 ГК РФ, ст. 39 п. 2 ЖК РФ и ст. 158 п. 1 ЖК РФ, *собственник помещения* в многоквартирном доме обязан участвовать в расходах на содержание общего имущества *соразмерно своей доле* в праве общей собственности на это имущество. Для всех участников долевой собственности размер платежей определяется долей в общей собственности, а не тем, является или не является собственник членом ТСЖ. И если платежи участников долевой собственности, не являющихся членами ТСЖ, облагать налогами, то норма о соразмерности платежей с долей в праве общей собственности будет грубо нарушаться.

Платежи не членом ТСЖ, если они направлены «на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности» (п.2 ст. 251 НК РФ) следует приравнивать к членским взносам и считать целевыми поступлениями. Но даже если по формальным признакам (до ввода соответствующей нормы) они не будут признаваться целевыми поступлениями, это не означает, что данные платежи автоматически превращаются в выручку от ре-

ализации. В этом случае их следует признавать кредиторской задолженностью ТСЖ перед собственниками аналогично коммунальным платежам.

Переплата обязательных платежей, как и переплата любых устанавливаемых взносов не может образовывать прибыль. Переплата всегда должна возмещаться тем или иным способом. Если это переплата целевых поступлений, то она должна быть использована по целевому назначению в последующих периодах. Если это переплата иных обязательных платежей или взносов, то она должна быть отражена в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность перед собственниками и тоже в дальнейшем использована на цели, соответствующие деятельности ТСЖ.

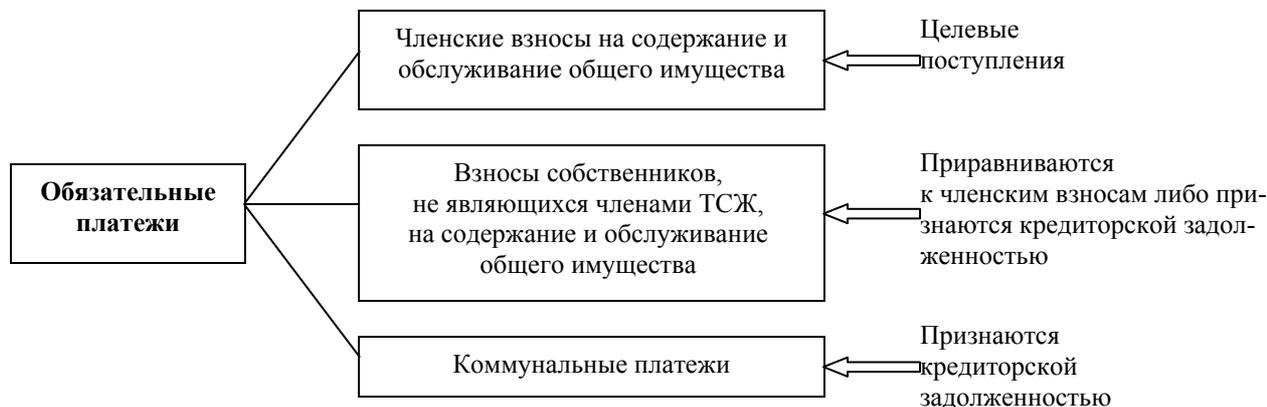


Рис. 3. Структура обязательных платежей собственников помещений

В соответствии со ст. 155 ЖК РФ третьей составной частью обязательных платежей является оплата коммунальных и иных услуг, оказываемых собственникам (коммунальные платежи) (рис. 3). Как было установлено в предыдущем разделе, коммунальные платежи должны признаваться кредиторской задолженностью ТСЖ перед собственниками.

**И. ФЕЛЬДМАН,**  
председатель Экспертного совета  
по методологии бухгалтерского учета  
в некоммерческих организациях ИПБ России

**С. ФИЛИМОНОВ,**  
генеральный директор ООО «Юридическая фирма  
«Центр правовой поддержки ЖСК, ГСК, ТСЖ, ЖКХ»