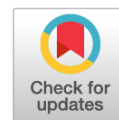


УДК 347.73

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS622881>

Научная статья



Проблемы правового регулирования операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость

А.Г. Пауль

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности правового регулирования операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, анализируются складывающиеся здесь проблемы, выявленные судебной практикой, предлагаются пути их разрешения.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; реализация товара; освобождение; вычет; восстановление.

Как цитировать

Пауль А.Г. Проблемы правового регулирования операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость // Российский журнал правовых исследований. 2023. Т. 10. № 4. С. 51–56. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS622881>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS622881>

Research article

Problems of Legal Regulation of Transactions Not Subject to Value-Added Tax

A.G. Paul

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

The paper analyzes the features of the legal regulation of transactions not subject to value added tax, analyzes the problems that arise here, and provides a way to resolve them.

Keywords: value added tax; supply of goods; exemption; deduction; restoration.

To cite this article

Paul AG. Problems of legal regulation of transactions not subject to value-added tax. *Russian journal of legal studies*. 2023;10(4):51–56.
DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS622881>

Received: 11.10.2023

Accepted: 15.11.2023

Published: 20.12.2023

Налоговое законодательство предусматривает различные исключения из общих норм о налогообложении добавленной стоимости. Способы формулирования таких исключений могут носить разный характер. Налоговый кодекс РФ (далее — НК РФ) определяет их через статус налогоплательщика (лица, не признаваемые плательщиками НДС, и лица, освобождаемые от исполнения обязанностей по исчислению и уплате НДС), через характеристику объекта налогообложения, через определение налоговых ставок (нулевая ставка НДС).

Важное место в правовом регулировании занимают исключения, сформулированные через характеристику объекта налогообложения НДС.

Объекты налогообложения НДС перечислены в ст. 146 НК РФ. Основным объектом этого налога является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Через указанное понятие охватывается практически весь хозяйственный оборот. В то же время несмотря на максимально широкий охват налоговое законодательство предусматривает различные операции, не облагаемые налогом на добавленную стоимость.

В первую очередь в объект обложения не включаются операции (факты хозяйственной жизни), которые по экономической природе не способны формировать добавленную стоимость, не соответствуют признакам, указанным в п. 1 ст. 146 НК РФ. К операциям, не формирующим добавленную стоимость, можно отнести предоставление и возврат займов (кредитов) в денежной форме. В качестве примера других операций, не отвечающих критериям, установленным ст. 146 НК РФ, можно назвать выбытие товаров в результате событий, независимых от воли налогоплательщика. Как разъяснил Высший Арбитражный Суд РФ, при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»)¹. Высший Арбитражный Суд РФ тем самым добавил волевой момент к характеристике передачи товаров как объекта налогообложения НДС.

Помимо вышеуказанных операций, не включаемых в объект налогообложения с учетом их экономической природы, НК РФ прямо предусматривает еще две группы операций, не облагаемых НДС:

1) операции, не признаваемые объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ);

2) операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) (ст. 149 НК РФ).

Давно известно, что установление освобождений от НДС не всегда реально представляет собой налоговое преимущество, т.к. налогоплательщик лишается права на налоговый вычет, а НДС утрачивает свойство переложимости. Как отмечают ученые, анализ положений гл. 21 НК РФ показывает, что ее отдельные нормы вступают в противоречие с принципом нейтральности НДС. В частности, в противоречие с этим принципом вступают нормы, устанавливающие освобождения для операций, предшествующих финальной облагаемой реализации товаров (работ, услуг) конечным приобретателям, а также избирательные освобождения в отношении реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям, нарушающие конкуренцию между налогоплательщиками-предпринимателями (ст. 149 НК РФ) [1].

С учетом указанных обстоятельств на практике часто налогоплательщики и их контрагенты-покупатели стараются обойти вышеуказанные предусмотренные законом исключения из налогообложения, вызывая тем самым проблемы в теории налогообложения добавленной стоимости и в правоприменении.

Наиболее жесткое с точки зрения обязательности налогообложения регулирование предусмотрено в п. 2 ст. 146 НК РФ в отношении операций, не признаваемых объектом налогообложения. Налогоплательщики фактически обязаны применять предусмотренное этим пунктом исключение из обложения. Точнее, они могут включить НДС в стоимость реализуемого товара, работы, услуги, выставить счет-фактуру. Однако законодательство и практика его применения не позволяют им воспользоваться налоговыми вычетами в отношении тех товаров, работ, услуг, которые использованы для совершения такой операции. Подпункт 2 п. 5 ст. 173 НК РФ предписывает уплачивать НДС налогоплательщикам при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае выставления ими счет-фактуры с выделенной суммой налога. Вместе с тем судебная практика не позволяет таким лицам применить налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления указанных операций. В этом случае налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), если сумма налога, предъявляемая к вычету, ранее была учтена им при исчислении названных налогов как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»).

Необходимость включения налогоплательщиком предъявленных ему сумм НДС в расходы по налогу на прибыль (по налогу на доходы физических лиц)

¹ Вестник ВАС РФ. 2014. № 7.

вызывает дополнительные споры. Не так давно законодатель с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ, сформулированных в Постановлении Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П², включил в полном объеме в состав операций, не признающихся объектом налогообложения, операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в том числе товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) (подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ). Из-за этого возник вопрос, связанный с восстановлением НДС, ранее уплаченного таким налогоплательщиком.

На основании подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретаемым налогоплательщиками, признанными банкротами, для выполнения работ (оказания услуг) в процессе осуществления хозяйственной деятельности, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). Одновременно согласно подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в случаях их дальнейшего использования для осуществления операций, в том числе не признаваемых объектом налогообложения.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

При этом восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления таких не признаваемых объектом налогообложения операций. Иными словами, налогоплательщики, признанные банкротами, не только лишаются права на применение вычетов по НДС, но и приобретают дополнительно обязанность восстановить НДС.

Такая ситуация вызывает в настоящее время активные дискуссии. Пока споры разрешаются в пользу отнесения такого восстановленного НДС к текущим платежам в делах о несостоятельности (банкротстве)³. Однако имеется

и иной возможный вариант развития событий. Это связано с тем, что близкую по смыслу ситуацию с налогом на прибыль организаций Конституционный Суд РФ разрешил в пользу отнесения образующегося в процессе конкурсного производства налога на прибыль организаций не к текущим требованиям, а к требованиям, включенным в реестр требований кредиторов⁴.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что необходимы законодательные изменения в НК РФ, которые бы разрешили указанную проблему.

Возникают близкие по смыслу вопросы также в отношении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), в отличие от операций, не признаваемых объектом налогообложения, по своему характеру (природе) в объект налогообложения включаются, но в силу прямого указания закона исключаются из налогообложения.

Эти операции делятся на две группы:

1) те, освобождение которых от налогообложения является обязательным (п. 2 ст. 149 НК РФ);

2) те, от освобождения которых налогоплательщик может отказаться (п. 2 ст. 149 НК РФ).

Как отмечают ученые, «в НК РФ есть диспозитивные нормы (в т.ч. и рассмотренные выше „добровольные освобождения“), смысл которых, на первый взгляд, не вполне понятен. Например, в ст. 149 НК РФ применен термин „освобождение“, которое может быть как „принудительным“, так и „добровольным“... Почему же „вдруг“ налогоплательщик может не захотеть пользоваться таким освобождением, становится ясно при учете косвенной природы НДС, а также урегулированного в ст. ст. 171–172 НК РФ права покупателя товаров (работ, услуг) на вычет по данному налогу» [2].

Отказ налогоплательщика от освобождения представляет ему возможность применять налоговые вычеты в отношении сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления данных операций. Следует учитывать, что не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Однако на практике возникли вопросы о последствиях исчисления налогоплательщиками НДС по операциям, освобождение которых является обязательным, т. е. перечисленным п. 2 ст. 149 НК РФ. Ученые отмечают,

² Постановление Конституционного Суда РФ от 19 декабря 2019 г. № 41-П «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 1.

³ См.: Определение Верховного Суда РФ от 29 июня 2023 г. № 305-ЭС22-16298 (1, 2) по делу № А40-24909/2020, а также иные судебные акты по этому делу.

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 31 мая 2023 г. № 28-П «По делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации и жалобой общества с ограниченной ответственностью «Предприятие строительных работ энергетики» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2023. № 24. Ст. 4388.

что «анализ действующих положений ст. ст. 146, 149 и 173 НК РФ позволяет квалифицировать правовую природу операций, перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ, как аналогичную операциям, не формирующим объект обложения» [3].

Проблемы применения указанных освобождений касаются двух моментов, во-первых, может ли этот налогоплательщик, исчисливший НДС по необлагаемым операциям, использовать налоговые вычеты по товарам, приобретенным для соответствующих операций, а во-вторых, может ли покупатель таких товаров (работ, услуг), уплативший стоимость с учетом НДС, претендовать на получение налоговых вычетов.

В основе решения этого вопроса лежат позиции, сформулированные Конституционным Судом РФ, который указывал, что «одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу п. 5 ст. 173 НК РФ возлагает на таких лиц обязанность выставить покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно п. 1 ст. 169 НК РФ, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету»⁵. Конституционный Суд РФ

подчеркнул, что предоставление налогоплательщикам возможности выставить контрагенту счета-фактуры с выделением в них НДС при реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению НДС, при условии уплаты НДС в бюджет, направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав.

С учетом указанной позиции Верховный Суд РФ признал право покупателей услуг, освобожденных от налогообложения на основании п. 2 ст. 149 НК РФ, на вычет в том случае, если лицо, оказывающее эти услуги, несмотря на существующее освобождение, тем не менее выставило ему счет-фактуру с НДС⁶. Данные позиции были подробно рассмотрены Федеральной налоговой службой РФ⁷.

Таким образом, правовое регулирование операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в настоящее время продолжает свое формирование. С учетом экономической природы НДС исключение определенных операций из налогообложения создает для налогоплательщика не всегда благоприятные последствия. В связи с этим часто они пытаются избежать такого освобождения. В результате суды вынуждены разрешать споры, связанные с обстоятельствами, на которые законодатель не рассчитывал.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость // Финансовое право. 2022. № 2. С. 41–43.
2. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2020.

REFERENCES

1. Shelkunov AD. Princip nejtral'nosti naloga na dobavlenную stoimost'. *Finansovoe pravo*. 2022;(2):41–43. (In Russ.).
2. Tyutin DV. Nalogovoe pravo: kurs lekciy // SPS Konsul'tantPlyus. 2020. (In Russ.).

3. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно-правовое исследование зарубежного и российского законодательства: учебное пособие. Москва: Финуниверситет, 2012.

3. Ruchkina GF, Terekhova EV. Vozmeshchenie vozvrata naloga na dobavlenную stoimost': sravnitel'no-pravovoe issledovanie zarubezhnogo i rossijskogo zakonodatel'stva: uchebnoe posobie. Moscow: Finuniversitet; 2012. (In Russ.).

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»».

⁶ Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24 октября 2016 г. №№ 305-КГ16-6640, 305-КГ16-8642, 305-КГ16-7096 (Дело ООО Авиакомпания «Когалымавиа»); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27 ноября 2017 г. № 307-КГ17-12461 по делу № А56-42572/2016 (дело ООО «Новая Голландия Девелопмент»).

⁷ Письмо ФНС России от 14 июня 2018 г. № СА-4-7/11482 «О направлении рекомендаций по вопросу применения вычетов по налогу на добавленную стоимость с учетом судебной практики».

ОБ АВТОРЕ

Алексей Георгиевич Пауль, доктор юридических наук, доцент, профессор; ORCID: 0000-0003-3955-5479; eLibrary SPIN: 5981-9932; e-mail: pag@law.vsu.ru

AUTHOR INFO

Aleksei G. Paul, doctor of law, associate professor, professor; ORCID: 0000-0003-3955-5479; eLibrary SPIN: 5981-9932; e-mail: pag@law.vsu.ru