

УДК 347.73

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS642292>

Налогоплательщики налога на добавленную стоимость при совершении облагаемых операций публично-правовыми образованиями и их органами

А.Г. Пауль

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности определения состава лиц, обязанных уплачивать налог на добавленную стоимость при совершении облагаемых операций публично-правовыми образованиями и их органами. Автором обобщается вывод, что при определении состава налогоплательщиков НДС приоритет имеют принципы экономической нейтральности НДС, признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. В связи с этим в тех случаях, когда образуется объект налогообложения НДС, при отсутствии предусмотренных в законодательстве о налогах и сборах освобождений, соответствующие операции будут обложены либо через налоговых агентов (при их наличии), либо через органы публичной власти.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; налогоплательщик; организация; публично-правовое образование; налоговый агент.

Как цитировать

Пауль А.Г. Налогоплательщики налога на добавленную стоимость при совершении облагаемых операций публично-правовыми образованиями и их органами // Российский журнал правовых исследований. 2024. Т. 11. № 4. С. 55–60. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS642292>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS642292>

Taxpayers of value added tax in situations of performing taxable transactions by public-law entities and their bodies

A.G. Paul

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

The article examines the specifics of determining the composition of persons obliged to pay value added tax when performing taxable transactions by public-law entities and their bodies. The author substantiates the conclusion that when determining the composition of value added tax payers, the principles of economic neutrality of value added tax, recognition and protection of private, state, municipal and other forms of ownership are of priority. In this regard, in cases where an object taxable with value added tax is formed, in the absence of exemptions envisaged in the legislation on taxes and fees, the relevant transactions will be taxed either through tax agents (if any) or through public authorities.

Keywords: value added tax; taxpayer; organizations; public-law entity; revenue agent.

To cite this article

Paul AG. Taxpayers of value added tax in situations of performing taxable transactions by public-law entities and their bodies. *Russian journal of legal studies*. 2024;11(4):55–60. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS642292>

Received: 21.10.2024

Accepted: 27.11.2024

Published online: 28.12.2024

Налоговое право традиционно признается подотраслью финансового права. В связи с этим для налогового права применимы общие положения и выводы, сформулированные в теории финансового права относительно его субъектного состава.

Субъекты финансового права обычно делятся на три группы:

- публично-правовые образования;
- коллективные субъекты;
- индивидуальные субъекты¹.

Такой перечень субъектов финансового права может являться основой для определения состава налогоплательщиков по налогам и сборам, включая налог на добавленную стоимость (далее — НДС). В то же время в процессе анализа состава налогоплательщиков конкретного налога общие положения финансового права могут уточняться.

Обычно основным субъектом финансового права называют публично-правовые образования. Это связано с тем, что они, с одной стороны, являются носителями суверенных (исключительных) прав в области финансов, а с другой — обладают правом собственности в отношении государственных (муниципальных) фондов денежных средств, вокруг которых строится финансово-правовое регулирование.

Традиционно в области налогово-правового регулирования публично-правовые образования признаются налоговыми кредиторами в рамках налогового обязательства [1], получателями налогов и сборов. В качестве налогоплательщиков эти лица не обозначаются. Такой вывод следует из ст. 19 НК РФ, а также из ст. 143 НК РФ, которая не включает публично-правовые образования в состав налогоплательщиков НДС. Но, как отмечают ученые, «нельзя не учитывать, что в ряде случаев законодатель тем не менее косвенно предполагает в качестве налогоплательщиков публично-правовые образования, что вызывает определенные теоретические и практические трудности»².

Как известно, публично-правовые образования как субъекты гражданских отношений (гл. 5 ГК РФ) могут участвовать в хозяйственном обороте, совершать сделки, в том числе являющиеся объектом налогообложения НДС, например осуществлять реализацию товаров (работ, услуг) на территории РФ. В таких случаях встает вопрос, имеются ли основания для обложения таких операций НДС с учетом того, что возникает объект налогообложения, или таких оснований нет, т.к. нет прямо обозначенного налогоплательщика.

Ситуация усложняется тем, что от имени публично-правовых образований могут своими действиями приобретать и осуществлять имущественные права и обязанности органы государственной власти (органы местного

самоуправления) в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов (ст. 125 ГК РФ). В то же время сами эти государственные органы (органы местного самоуправления), как правило, обладают правами юридического лица (являются учреждениями). Кроме того, реализуемое государственное (муниципальное) имущество может составлять казну, а может находиться на праве оперативного управления у этих лиц (ст. ст. 214, 215 ГК РФ). В результате не всегда понятно, кто является действительным продавцом товара (работы, услуги), какие вещные права на такой товар существуют.

Можно выделить два варианта участия публично-правовых образований в отношениях, где у них может возникнуть объект налогообложения НДС:

1) участие органов публичной власти (государственных (муниципальных) учреждений) в отношениях, в рамках которых у них возникает объект налогообложения НДС, в том числе когда осуществляется реализация товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, закрепленным на праве оперативного управления за государственными (муниципальными) учреждениями;

2) непосредственное участие публично-правового образования в таких отношениях, в том числе в тех случаях, когда осуществляется реализация товаров (работ, услуг), связанных с государственным (муниципальным) имуществом, составляющим казну.

В первом случае, при реализации товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, закрепленным за организациями на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, налогоплательщиком признается сама соответствующая организация, обладающая правом хозяйственного ведения или оперативного управления.

В данном случае организация, обладающая правом хозяйственного ведения или оперативного управления, должна самостоятельно исполнять обязанности по уплате НДС. Например, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 прямо указывается, что «государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу пункта 1 статьи 143 Кодекса (Налогового кодекса Российской Федерации — *прим. автора*) могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном статьей 125 Гражданского кодекса Российской Федерации»³.

¹ Финансовое право Российской Федерации: учебник / под ред. М.В. Карасевой. 4-е изд., перераб. и доп. Москва: КНОРУС, 2012. С. 105.

² Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «Консультант-Плюс». 2020.

³ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33. «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // СПС «КонсультантПлюс».

Во втором случае, при непосредственном участии публично-правового образования в экономическом обороте, в том числе в тех случаях, когда осуществляется реализация товаров (работ, услуг), связанных с государственным (муниципальным) имуществом, составляющим казну, объект налогообложения может возникать у самих этих публично-правовых образований. Участвующие в таких правоотношениях государственные (муниципальные) органы действуют от их имени.

В подобных случаях реализации товаров (работ, услуг), связанных с государственным (муниципальным) имуществом, составляющим казну, законодательство о налогах и сборах в первую очередь возлагает обязанности по исчислению, удержанию и перечислению НДС на налоговых агентов. В связи с этим, например, ученые обращают внимание на то, что неисчисление и неуплата НДС при передаче казенным учреждением в аренду имущества, не закрепленного за ним на праве оперативного управления и составляющего муниципальную казну, несет определенный риск, поскольку ФНС России и суды в целях применения подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ для казенных учреждений разделяют деятельность казенного учреждения как самостоятельного юридического лица и как субъекта, выполняющего муниципальные функции. И в последнем случае, по мнению судов, сдача муниципального имущества в аренду подлежит обложению НДС [2].

С учетом п. 3 ст. 161 НК РФ к таким случаям, когда обязанности по исчислению, удержанию и перечислению НДС исполняют налоговые агенты, относятся следующие:

- предоставление в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества, имущества, находящегося в собственности федеральной территории «Сириус»;
- предоставление права ограниченного пользования земельным участком (сервитута) в отношении земельных участков, находящихся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации и муниципальной собственности, земельных участков, находящихся в собственности федеральной территории «Сириус»;
- реализация (передача) государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну субъекта Российской Федерации, муниципальную казну, казну федеральной территории «Сириус».

Налоговые агенты пытались оспорить соответствующие нормы в судебном порядке со ссылкой на то, что публично-правовые образования не названы в качестве налогоплательщиков НДС, в связи с чем не может быть и налоговых агентов по соответствующим операциям. Однако Конституционный Суд РФ указал, что «взимание налога на добавленную стоимость при предоставлении публичного имущества в аренду обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения, т.е. операции по реализации услуг, имеющие стоимостную характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает

возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Освобождение таких операций от налогообложения означало бы изъятие из общего правового режима, несовместимое с конституционными принципами экономической нейтральности налогов и признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности»⁴.

Фактически Конституционный Суд РФ обозначил в качестве более высокой конституционной ценности принципы экономической нейтральности налогов и равенства всех форм собственности.

Отметим, что такой подход не является уникальным или новым. Например, в ст. 13 Директивы № 2006/112/ЕС Совета Европейского Союза «Об общей системе налога на добавленную стоимость»⁵ указано, что государства, региональные или местные органы власти и другие органы, осуществляющие государственные функции, не должны рассматриваться как налогооблагаемые лица в части видов деятельности или трансакций, осуществляемых ими в качестве государственных властных структур, даже если они взимают пошлины, сборы, взносы или платежи в связи с этой деятельностью или трансакциями. Однако при осуществлении такой деятельности или трансакций они должны трактоваться как налогооблагаемые лица в связи с данной деятельностью или трансакциями, если их рассмотрение в качестве лиц, не облагаемых налогом, могло бы привести к значительным нарушениям конкурентных условий.

Интересным является вопрос о соответствии указанной позиции Конституционного Суда РФ другим принципам законодательства о налогах и сборах. Как следует из п. 1 ст. 17 НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Одновременно п. 6 ст. 3 НК РФ закрепляет, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

Из буквального текста ст. 19 НК РФ, а также ст. 143 НК РФ и других норм гл. 21 НК РФ не следует, что публично-правовые образования прямо обозначены как налогоплательщики НДС. Однако Конституционный Суд РФ относительно этого вопроса в том же Определении Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О обратил внимание, что «законодатель вправе определить элемент юридического состава налога на добавленную стоимость, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, как это осуществлено в пункте 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку органы государственной власти и управления и органы местного управления являются организациями,

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 2 окт. 2003 г. № 384-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁵ СПС «КонсультантПлюс».

обладающими правами юридического лица»⁶. Иными словами, Конституционный Суд РФ фактически указал, что налогоплательщик считается установленным, если в Налоговом кодексе РФ определен налоговый агент и, исходя из этого, имеется возможность логически установить налогоплательщика. Как представляется, такой способ определения налогоплательщиков и элементов налогообложения является не совсем обычным и, возможно, не совсем отвечающим принципу п. 6 ст. 3 НК РФ.

Кроме того, дополнительную неопределенность в вышеуказанный подход внесло Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23 мая 2017 г. № 310-КГ16-17804 по делу № А09-10032/2015, в котором Верховный Суд РФ, рассматривая спор, связанный с неисполнением налоговым агентом обязанностей, предусмотренных п. 3 ст. 161 НК РФ, и возлагая на такого налогового агента обязанность перечислить НДС в бюджетную систему, сделал вывод, что налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм НДС с муниципального образования, которое не является плательщиком НДС при реализации полномочий, предусмотренных Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Иными словами, Верховный Суд РФ фактически высказался против придания (хотя бы фактического) статуса налогоплательщика непосредственно публично-правовому образованию, т.е. лицу, реализующему свое имущество. В результате в налоговом правоприменении появилась конструкция налога без налогоплательщика, лишь с налоговым агентом. Такая позиция нашла отрицательные отзывы в литературе⁷.

Во всех вышеуказанных случаях налоговыми агентами названы организации и индивидуальные предприниматели. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, не признаются налоговыми агентами. В связи с этим возник вопрос, имеются ли основания для возложения на кого-либо обязанности по исчислению и уплате НДС при совершении таких же операций в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Первоначально сформировались судебные позиции, в соответствии с которыми при таких обстоятельствах ни физическое лицо, не являющееся предпринимателем, ни публично-правовые образования, в том числе в лице своих органов, НДС не уплачивали⁸.

Однако в дальнейшем практика изменилась. Конституционный Суд РФ со ссылкой на свою вышеуказанную позицию, отраженную в Определении Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О, сделал вывод, что, в частности, правовой статус органов местного самоуправления позволяет признавать их плательщиками НДС в отношении операций по реализации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, и, соответственно, возлагать на них обязанность по исчислению и уплате НДС в случае, если указанное имущество реализуется физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями⁹.

Дополнительно Конституционный Суд РФ сослался на аналогичную практику, сформированную Высшим Арбитражным Судом РФ¹⁰.

Отметим, что не совсем понятно, как эта позиция соотносится с вышеуказанной позицией Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23 мая 2017 г. № 310-КГ16-17804 по делу № А09-10032/2015, в котором Верховный Суд РФ отказался признать статус налогоплательщика у муниципального образования при реализации имущества муниципальной казны, а также не счел возможным возложить такую обязанность на выступающий от его имени орган местного самоуправления.

С учетом указанной позиции актуальным становится вывод специалистов о том, что законодатель вправе определить элемент юридического состава НДС, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны [3].

Во всех вышеперечисленных случаях, на наш взгляд, просматривается тенденция придания приоритетности при регулировании отношений, связанных с исчислением и уплатой НДС, определению объекта налогообложения. Иными словами, при наличии объекта налогообложения НДС законодатель и суды стараются найти субъекта, который уплачивал бы НДС в отношении этого объекта налогообложения. Создается впечатление,

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 2 окт. 2003 г. № 384-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО „Дизайн-группа „Интерьер Флора“ на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁷ Жигачев А.В. Налоговый агент вместо налогоплательщика: интересные выводы Верховного Суда РФ в Определении от 23 мая 2017 г. № 310-КГ16-17804 // СПС «Консультант-Плюс».

⁸ См.: Постановление ФАС Уральского округа от 22 фев. 2012 г. № Ф09-527/12 по делу № А76-11891/11, ФАС Волго-Вятского округа от 14 дек. 2011 г. по делу № А82-3937/2011.

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 19 июля 2016 г. № 1719-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования „Юргинский городской округ“ на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 3 статьи 161 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2014 года № 17383/13. См. также: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 апр. 2012 г. № 16055/11.

что налогоплательщик здесь вторичен и иногда полностью подменяется налоговым агентом.

Такой подход требует более системной оценки потенциальных возможностей возникновения обязанности по уплате НДС при возникновении объекта налогообложения непосредственно у публично-правовых образований.

Выше обозначены случаи, когда в законодательстве о налогах и сборах прямо указаны налоговые агенты (п. 3 ст. 161 НК РФ), и случаи, когда высшими судебными инстанциями обязанность по уплате возложена на государственный (муниципальный) орган (обладающий правами юридического лица), выступающий от имени публично-правового образования. Однако круг объектов налогообложения (ст. 146 НК РФ) шире вышеуказанных случаев. В связи с этим встает вопрос о налогообложении иных объектов НДС, возникающих у публично-правовых образований, и его субъектном составе.

После появления правовой позиции Конституционного Суда РФ, позволяющей признавать плательщиками НДС органы местного самоуправления в отношении операций по реализации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну, под налогообложение НДС могут попасть фактические любые операции, указанные в п. 1 ст. 146 НК РФ. Ограничителями здесь могут выступить лишь правила, определяющие состав операций, не признаваемых объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ), и нормы, устанавливающие перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) (ст. ст. 149, 150 НК РФ). Подобные освобождения установлены, например, подп. 4, 4.1, 9.3, 10, 12 ст. 146 НК РФ и др.

В то же время применение указанных освобождений также создает дополнительные сложности в правоприменении. Например, судам приходится оценивать связь услуг, оказываемых публичными органами, и исключительных полномочий

в соответствующей сфере деятельности, установленных законодательством. В частности, Верховный Суд РФ, оценивая наличие основания обложения НДС услуг по предоставлению органом местного самоуправления земельного участка под размещение рекламной конструкции, указал, что «орган местного самоуправления, согласовывая установку и эксплуатацию рекламной конструкции и получая встречное предоставление, фактически исполняет полномочия собственника земельного участка, а не его исключительные полномочия, поскольку согласно положениям Федерального закона от 06 октября 2003 г. № 131-ФЗ „Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации“ предоставление земельного участка под размещение рекламной конструкции не входит в вопрос местного значения, то есть не является исключительным полномочием. Подобный договор заключается с любым собственником объекта недвижимости. Поскольку предоставление органом местного самоуправления земельного участка под размещение рекламной конструкции не относится к вопросам местного значения, то есть не является его исключительным полномочием, такая деятельность облагается НДС»¹¹.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах и практика его применения идут по пути наделения публично-правовых образований статусом налогоплательщиков. В отдельных актах суды стараются завуалировать такого субъекта, перенося акцент на его органы. Причиной сложившегося регулирования является приоритет принципов экономической нейтральности НДС, признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. В результате фактически в тех случаях, когда образуется объект налогообложения НДС, при отсутствии предусмотренных в законодательстве о налогах и сборах освобождений, подобные операции будут обложены либо через налоговых агентов (при их наличии), либо через соответствующие органы публичной власти.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве. Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. 312 с.
2. Брызгалин А.В., Федорова О.С. Налог на добавленную стоимость: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2021. № 8. С. 9–92.

REFERENCES

1. Krasnyukov AV. *Property relations in tax law*. Voronezh: Publishing house of VSU; 2018. 312 p. (In Russ.)
2. Bryzgalin AV, Fedorova OS. Value added tax: current issues from the practice of tax consulting. *Taxes and Financial Law*. 2021;(8): 9–92. (In Russ.)

ОБ АВТОРЕ

Алексей Георгиевич Пауль, д-р юрид. наук, доцент, профессор; e-mail: pag@law.vsu.ru

3. Комарова Г.В. Правовое регулирование налоговых отношений: актуальные теоретические проблемы // Российская юстиция. 2011. № 9. С. 10–14. EDN: OIZEQR

3. Komarova GV. Legal regulation of tax relations: current theoretical problems. *Russian Justice*. 2011;(9):10–14. (In Russ.) EDN: OIZEQR

AUTHOR INFO

Aleksei G. Paul, Dr. Sci. (Jurisprudence), associate professor, professor; e-mail: pag@law.vsu.ru

¹¹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 26 июня 2024 г. № 305-ЭС24-4194 по делу № А41-40409/2023.