

Б. В. Колосов, М. Л. Богданов

ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ УЧРЕЖДЕНИЙ В СОВРЕМЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

***Аннотация.** Исследованы вопросы правосубъектности учреждений нового типа: казенных, бюджетных, автономных. Показано влияние среды правовой неопределенности на систему налогообложения учреждений. Приведен сравнительно правовой анализ норм налогового права, регулирующих налогообложение учреждений нового типа. Предложены пути устранения пробелов в налоговом законодательстве. Заявлена необходимость разработки и внедрения в практику применения норм налогового законодательства организационно-правового механизма налогообложения учреждений.*

***Ключевые слова:** налоги и налогообложение, учреждения нового типа, казенные учреждения, бюджетные учреждения, автономные учреждения, налоговая правосубъектность, налоговый правовой статус, проблемы налогообложения, правовая неопределенность, рекомендации.*

Основной научной гипотезой данного исследования является предположение, что государственные и муниципальные учреждения нового типа (УНТ), т.е. казенные, бюджетные и автономные учреждения, функционирующие не федеральном, региональном и муниципальном уровнях, обладают налоговой правосубъектностью, однако НК РФ не за всеми из них признает статус налогоплательщиков. Кроме того налогово-правовой статус УНТ до сих пор не имеет четкого закрепления в НК РФ.

Указанные обстоятельства негативно влияют на функциональную надежность управления национальной системой налогообложения в следствие чего она становится малоэффективной. По этому цель данной работы – предложить организационно-правовой механизм налогообложения УНТ и с его помощью: 1) усовершенствовать систему налогообложения; 2) устранить ситуацию правовой неопределенности при которой взимание налогов с УНТ в ряде случаев оказывается невозможным.

Для этого в работе ставится задача исследовать вопрос правосубъектности государственных и муниципальных автономных, бюджетных и казенных учреждений, принимая во внимание изменившуюся правовую среду их функционирования и рассматривая указанные типы учреждений в качестве взаимосвязанных элементов крупномасштабной организационной двухуровневой социальной системы. Если рассматривать организационно-правовой механизм налогообложения как часть указанной выше крупномасштабной системы, то данный подход представляется обоснованным.

Исходя из общепризнанной точки зрения, под правосубъектностью понимается способность юридического лица иметь и осуществлять непосредственно или через своих представителей юридические права и обязанности, то есть выступать субъектом соответствующих правоотношений.¹ Рассмотрим УНТ с точки зрения их налоговой правосубъектности и начнем с определения налоговой правосубъектности казенных учреждений.

Казенные учреждения упоминаются в НК РФ шесть раз, а именно: в ст. 161 «Об особенностях определения налоговой базы НДС налоговыми агентами», ст. 251 «О доходах, не учитываемых при определении налоговой базы налога на прибыль организаций», ст. 270 «О расходах, не учитываемых в целях налогообложения прибыли организаций», ст. 333.35 «О льготах для отдельных категорий фи-

¹ См., например, Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. – М.: Юридическая литература. 1961. С. 209-210.; Илларионова Т.И. Структура гражданской правосубъектности // Правовые проблемы гражданской правосубъектности: Межвузовский сборник научных трудов. Вып. 62. – Свердловск. УрГУ, 1978. С. 59.; Андреев В.К. Механизм осуществления правоспособности юридических лиц // Советское государство и право. 1970. №9. С.49; Богданов Е.В. Правовое положение органа юридического лица // Российское право. 2001. №3. С. 112; Братусь С.Н. Юридические лица в советском праве. – М.: Юрид. лит. 1950. С. 15; Лебединец О.Н. Гражданская правосубъектность (сущность, значение, содержание, элементы) // Адвокатская практика. – М.: Юрист. №4. С. 18; Толстой Ю.К. К разработке теории юридического лица на современном этапе. Сб. ст. : Проблемы современного гражданского права / Под ред. В.Н. Рахмиловича. – М.: Городец. 2000. С. 108. и др.

зических лиц и организаций», ст. 346.2 и ст. 346.12 «Налогоплательщики ЕСХН». Во все перечисленные статьи НК РФ были внесены изменения, на основании которых с 1 января 2011 года казенные учреждения становятся налогообязанными лицами и получают соответственно статус участников налоговых правоотношений.² Однако кроме норм, перечисленных выше, НК РФ не содержит нормативного закрепления налогово-правового положения казенных учреждений. Нет в НК РФ и норм, определяющих особенности ведения налогового учета казенными учреждениями, что не позволяет дать всестороннего и подробного анализа правовых норм, определяющих их специальную правосубъектность.

Рассмотрим некоторые примеры.

В п. 3 ст. 161 НК РФ закреплен особый порядок определения налоговой базы НДС, где сказано, что «... при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога»³. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества, указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.⁴

Анализ данной статьи указывает на то, что казенные учреждения, сдавая (наравне с органами государственной и муниципальной власти) в аренду федеральное или муниципальное имущество могут заниматься приносящей доходы деятельностью, т.е. получать доход. Однако в этом случае у казенного учреждения не возникает обязанности налогового агента по НДС, а также по налогу на прибыль организаций (НПО) так как данный вид дохода не включается в налоговую базу НПО.

² Федеральный закон Российской Федерации от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

³ От авторов: выделение подчеркиванием наше.

⁴ См. п.3 ст. 161 НК РФ в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 №57-ФЗ, от 08.05.2010 №83-ФЗ, последняя редакция действует с 1 января 2011 г.

Заметим, что норма, изложенная в п. 3 ст. 161 НК РФ не регулирует налоговых правоотношений бюджетных и автономных учреждений и не ставит в зависимость ее применение от уровня, на котором находится учреждение (федеральное учреждение, учреждение субъекта федерации или муниципальное учреждение).

Следующим примером будет анализ пп.14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Здесь закреплен порядок определения налоговой базы НПО, при котором не учитываются доходы в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям. Данная норма имеет первостепенное значение в исследовании проблемы определения правосубъектности государственных и муниципальных УНТ в налоговых отношениях. Дело в том, что указанные выше лимиты отнесены законодателем к средствам целевого финансирования, а значит, они не могут включаться в состав налоговой базы НПО. В этом случае казенные, бюджетные и автономные учреждения не являются налоговыми агентами по исчислению и уплате НПО.

Далее рассмотрим порядок исчисления расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли организаций и определим насколько он применим к УНТ. Данный порядок закреплен в ст. 270 НК РФ. К казенным учреждениям имеет отношение норма, изложенная в пп. 48.11 ст. 270 НК РФ, где сказано, что расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных (муниципальных) функций, в том числе с оказанием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ) при определении налоговой базы НПО не учитываются. Выходит, что казенные учреждения все же обязаны исчислять налоговую базу НПО, но не в случае, приведенном в пп. 48.11 ст. 270 НК РФ. Но в каком же именно случае казенное учреждение может получить статус плательщика налога на прибыль организаций? НК РФ не дает на этот вопрос ответа. Представляется, что в этом случае мы имеем дело с пробелом в налоговом законодательстве.

Казенные учреждения освобождены и от уплаты государственной пошлины. Здесь уместно провести аналогию казенных учреждений с органами управления, судами, органами власти, ЦБ РФ и др., за которыми ст. 333.35 НК РФ закреплен статус

налоговых льготников по уплате государственной пошлины, однако на бюджетные и автономные учреждения данная льгота не распространяется.

Чрезвычайно важным является норма, запрещающая казенным, бюджетным и автономным учреждениям переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога⁵. Как известно, переход к специальному режиму налогообложения, которым и является ЕСХН, возможен только в том случае, если налогоплательщик до такого перехода относился к общей системе налогообложения. В данном случае законодатель все же предполагает, что государственные и муниципальные учреждения нового типа могут иметь статус налогоплательщика (налогового агента). В этом случае налицо применение нормы фикции в налоговом праве – событие еще не наступило и вряд ли наступит, а правило не только сформулировано, но и введено в состав НК РФ. Аналогично законодатель зафиксировал запрет на переход казенными и бюджетными учреждениями от общей системы налогообложения к упрощенной системе налогообложения, что закреплено в пп. 17 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Однако по смыслу данной нормы, такой переход разрешен и для автономных учреждений.

Таким образом, возможно утверждение о том, что казенные учреждения, несмотря на статус участников налоговых отношений:

- 1) не являются налогообязанными лицами;
- 2) в сфере налогообложения властных полномочий не имеют;
- 3) налоговой правосубъектностью не обладают.

Что же касается бюджетных и автономных учреждений, то здесь правильно было бы считать их плательщиками налогов и сборов. Согласно НК РФ они платят НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество (находящегося в собственности), транспортный и земельный налоги. Анализ 25 главы НК РФ показывает, что при налогообложении бюджетных учреждений одна из основных проблем – распределение расходов между основной деятельностью и деятельностью приносящей доход. В связи с тем, что бюджетные учреждения формируют финансовые результаты, а также исчисляют авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально, представляется целесообразным данным учреждениям

придерживаться правила, согласно которому расходы за счет чистой прибыли могут производиться лишь при наличии прибыли предыдущего квартала либо предыдущих отчетных периодов.

При исчислении и уплате налога на имущество организаций в пределах территории субъекта Российской Федерации, бюджетным учреждениям следует руководствоваться главой 30 части второй Налогового кодекса РФ. При этом применяется ставка налога и сроки его уплаты, установленные региональным законом о налоге на имущество организаций. Если бюджетная организация не осуществляет иные виды деятельности, кроме основной (в том числе по оказанию платных услуг по этой деятельности), то ее имущество не должно подлежать обложению налогом на имущество организаций.

Транспортный налог установлен главой 28 НК РФ, при этом законами субъектов Российской Федерации определяются порядок и сроки уплаты данного налога, а также формы отчетности по нему. Применяя законодательство о налогах и сборах в отношении транспортного налога целесообразно учитывать соответствующие методические рекомендации, вносящие определенности в вопросы реализации данного налога. Вместе с тем, продолжает оставаться дискуссионной проблема уплаты бюджетными учреждениями транспортного налога по транспортным средствам, не подлежащим использованию (в частности, техники, находящейся в нерабочем состоянии, которую по каким-либо причинам затруднительно снять с государственного учета).

Ст. 143 НК РФ признает плательщиками налога на добавленную стоимость организации без какого-либо исключения. Поскольку бюджетные и автономные учреждения в силу требований законодательства относятся к организациям, следовательно, они выступают плательщиками НДС и подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. Бюджетные и автономные учреждения исполняют указанную налоговую обязанность, даже если они не осуществляют предпринимательскую деятельность. Это связано с тем, что Налоговый кодекс РФ освобождает отдельные товары и операции от обложения НДС (ст. 146, 149, 150 НК РФ), а также предусматривает определенные условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 145 НК РФ) и не содержит положений об освобождении в отношении бюджетных и автономных организаций.

⁵ См. пп.4 п.6 ст. 346.2 НК РФ в ред. Федерального закона от 08.05.2010 №83-ФЗ.

При этом, важно отметить, что независимо от того, кто передает имущество бюджетному или автономному учреждению на осуществление им своей уставной (непредпринимательской) деятельности: коммерческая организация, некоммерческая организация или индивидуальный предприниматель - передающая сторона НДС платить не должна, так как данная операция не является реализацией.

Помимо налога на прибыль, налога на имущество, транспортного налога и НДС, бюджетные и автономные учреждения являются плательщиками земельного налога. Земельный налог - местный поимущественный налог рентного типа. Будучи местным, земельный налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами муниципальных образований. При этом представительные органы муниципальных образований определяют: 1) ставку налога (в пределах, установленных НК РФ); 2) порядок и сроки уплаты налога; 3) налоговые льготы (основания и порядок их применения, включая установление раз-

мера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков). С земельным налогом связана актуальная проблема отсрочки или рассрочки его уплаты в случае недофинансирования бюджетных учреждений. Несмотря на то, что налоговые органы по различным причинам отказывают налогоплательщикам - бюджетным учреждениям в предоставлении отсрочки по уплате земельного налога, арбитражные суды встали на позицию данных коллективных субъектов налогового права⁶.

Для более четкого закрепления за бюджетными и автономными учреждениями статуса налогоплательщиков предлагается включить в НК РФ норму, закрепляющую порядок ведения налогового учета УНТ. Данная норма должна учитывать специфику и социальную направленность деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений.

В этом случае применение организационно-правового механизма налогообложения государственных и муниципальных учреждений было бы более эффективным.

Библиография:

1. Артемов Н.М., Ашмарина Е.М. Налоговое право: вопросы и ответы. М7: Юриспруденция, 2006. 412 с.
2. Богданов Е.В. Правовое положение органа юридического лица// Российское право. 2001. №3. С. 112.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая. СЗ РФ, 2008, N 20, ст. 2253; 2009, N 29, ст. 358.
4. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. – М.: Юридическая литература. 1961. 572 с.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под ред. Ю.Ф. Кваши. – 9-е изд., перераб. И доп. – М.: Издательство Юрайт, 2010. – 1417 с. – (профессиональные комментарии).
6. Толстой Ю.К. К разработке теории юридического лица на современном этапе. Сб. ст. : Проблемы современного гражданского права / Под ред. В.Н. Рахмиловича. – М.: Городец, 2000. С. 108.
7. Федеральный закон Российской Федерации от 8 мая 2010 г. N 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».
8. Финансовое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М.: Проспект, 2012. – 576 с.

⁶ См., например, Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением законодательства о земельном налоге Арбитражным судом Владимирской области: дело №А11-14273/2006-К2-22/739/47; дело №А11-12263/2006-К2-23/839; дело №А11-5922/2008-К2-22/377 и др.

References (transliteration):

1. Artemov N.M., Ashmarina E.M. Nalogovoe pravo: voprosy i otvety. M7: Yurisprudentsiya, 2006. – 412 s.
2. Bogdanov E.V. Pravovoe polozhenie organa yuridicheskogo litsa// Rossiyskoe pravo. 2001. №3. S. 112.
3. Grazhdanskiy kodeks Rossiyskoy Federatsii, chast' pervaya. SZ RF, 2008, N 20, st. 2253; 2009, N 29, st. 358.
4. Ioffe O.S., Shargorodskiy M.D. Voprosy teorii prava. – M.: Yuridicheskaya literatura. 1961. – 572 s.
5. Kommentariy k Nalogovomu kodeksu Rossiyskoy Federatsii, chastyam pervoy i vtoroy / pod red. Yu.F. Kvashi. – 9-e izd., pererab. I dop. – M.: Izdatel'stvo Yurayt, 2010. – 1417 s. – (professional'nye kommentarii).
6. Tolstoy Yu.K. K razrabotke teorii yuridicheskogo litsa na sovremennom etape. Sb. st.: Problemy sovremennogo grazhdanskogo prava / Pod red. V.N. Rakhmilovicha. – M.: Gorodets. 2000. S. 108.
7. Federal'nyy zakon Rossiyskoy Federatsii ot 8 maya 2010 g. N 83-FZ «O vnesenii izmeneniy v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiyskoy Federatsii v svyazi s sovershenstvovaniem pravovogo polozheniya gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniy».
8. Finansovoe pravo: uchebnyk / pod red. E.Yu. Grachevoy. – M.: Prospekt, 2012. – 576 s.