

УДК: 441.4

**НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ АБЗАЦА 3
ПУНКТА 2 СТАТЬИ 154 И ПОДПУНКТА 2 ПУНКТА 1 СТАТЬИ 162
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В УСЛОВИЯХ
БЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ****Ступаченко Вячеслав Витальевич**

Выпускник 4 курса Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» Санкт - Петербург, бакалавр

e-mail: stupachenkov@yandex.ru**Аннотация**

В настоящее время институт субсидирования приобретает все большую актуальность, что не может вызывать сложности в процессе применения налогового законодательства, которое, в свою очередь, тесно связано с бюджетным правом. В настоящей статье автор объясняет отличия применения положений абзаца 3 пункта 2 статьи 154 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации при наличии бюджетного финансирования.

Ключевые слова: НДС, субсидии, государственные нужды, Налоговый кодекс, Бюджетный кодекс.

**SOME QUESTIONS OF APPLICATION OF THE PROVISIONS OF
SUBPARAGRAPH 3 OF PARAGRAPH 2 OF ARTICLE 154 AND
SUBPARAGRAPH 2 OF PARAGRAPH 1 OF ARTICLE 162 OF THE TAX CODE
OF THE RUSSIAN FEDERATION****Viacheslav V. Stupachenko**

4th year graduate of the National Research University Higher School of Economics Saint Petersburg, bachelor's degree

ABSTRACT

Currently, the institution of subsidies is becoming more and more relevant, which can not cause difficulties in the process of applying tax legislation, which, in turn, is closely related to budget law. In this article, the author explains the differences between the application of the provisions of subparagraph 3 of paragraph 2 of article 154 and subparagraph 2 of paragraph 1 of article 162 of the Tax code of the Russian Federation in the presence of budget funding.

Keywords: VAT, subsidies, state needs, Tax code, Budget code.

В большинстве случаев хозяйствующие субъекты производят товары, работы и услуги за счет собственных средств, однако в связи с характером осуществляемой деятельности, положением самого хозяйствующего субъекта или рыночной ситуации в целом, публично – правовое образование может оказывать финансовую поддержку такому лицу путем предоставления субсидии. На момент написания статьи действующая редакция Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) не определяет понятие субсидии (ст. 6 БК РФ). Согласно пункту 3 статьи 78 БК РФ субсидии производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Согласно абз. 3 п. 2 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот (в том числе скидок на цену товаров (работ, услуг) без учета налога), предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются. Интересно отметить, что НК РФ также не раскрывает понятие субсидии, направленной на возмещение недополученного дохода (компенсацию затрат), используемого в ст. 154 НК РФ.

Такого рода субсидии, как это прямо следует из вышеприведённого положения НК РФ, предоставляются налогоплательщику в связи с применением государственного регулирования цены. Таким образом, публично – правовое образование стремится компенсировать свое вторжение в хозяйствующую деятельность лица путем установления государственной цены, размер которой, как правило, значительно занижен в связи с социально – значимым характером предоставляемых хозяйствующим лицом товаров, работ или услуг.

Важно понимать, что в таких отношениях между публично – правовым образованием и частной стороной отсутствует возмездность, даже если государство компенсирует весь размер понесенных расходов конкретным лицом. Подобное положение дел объясняется следующим: во – первых, в силу положений п. 1 ст. 78 БК РФ субсидии предоставляются на безвозмездной основе, следовательно, они не могут являться формой оплаты товаров, работ, услуг или получения прибыли. Во – вторых, у государства при императивном регулировании цен образуется публичный долг¹, а у частной стороны, в свою очередь, право требования покрытия долга путем предоставления субсидии².

Таким образом, положения абз. 3 п. 2 ст. 154 НК РФ должны применяться только в том случае, когда в отношениях между публичным и частным субъектом присутствует административное правоотношение, основанное на одностороннем волеизъявлении и отсутствии возвратности. Одной из таких форм расхода бюджета является субсидия, направленная на возмещение недополученного дохода (компенсацию затрат).

Совершенно иная ситуация обстоит с положениями пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, согласно которым налоговая база увеличивается на суммы полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Иными словами, денежные средства, предоставляемые в рамках

¹Ильин А. В. Расходы бюджета в конституционном государстве. Дисс. ... докт. юрид. наук. СПб, 2016. С. 101.

²Определение ВС РФ от 21.01.2015 № 58-АПГ14-21, Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс

конкретной формы расхода бюджета, которые по своей сути родственны с получением дохода за поставленные товары, работы, услуги, должны включаться в налоговую базу по НДС.

Автор считает важным отметить правовую неточность в формулировке пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, вероятно, имеется в виду увеличение налоговой базы на суммы полученных средств за реализованные товары, работы, услуги.

В настоящее время встречается ошибочная административная практика использования конструкции субсидии, направленной на возмещение недополученного дохода (компенсацию затрат), которая предусмотрена положениями статьи 78 БК РФ, вместо финансовых закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, которые регулируются положениями статьи 72 БК РФ. Иными словами, существует правовая проблема подмены одной формы расходов бюджета другой³.

Деятельность, связанная с осуществлением закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд регулируется положениями 72 статьи БК РФ, Федеральным законом от 05.04.2013 N 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»⁴, а также Федеральным законом от 18 июля 2011 г. N 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»⁵.

Интересно, что законодатель не поясняет в Бюджетном кодексе или в указанных федеральных законах понятие государственных или муниципальных нужд, однако до вступления в силу Федерального закона от 27.06.2019 №152-ФЗ⁶, который отменил действие статьи 13 в 44-ФЗ, такие нужды определялись через выполнение государственных программ, международных обязательств, функций и полномочий государственных органов.

В предшествующем Федеральном законе от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» было дано более точное определение: пункт 1 статьи 3 определял государственные нужды как потребности Российской Федерации, государственных заказчиков в товарах, работах, услугах, необходимых для осуществления функций и полномочий Российской Федерации, а муниципальные как потребности муниципальных образований, муниципальных заказчиков в товарах, работах, услугах, необходимых для решения вопросов местного значения и осуществления отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления федеральными законами и (или) законами субъектов Российской Федерации, функций и полномочий муниципальных заказчиков (пункт 2 статьи 3 названного Федерального закона)⁷.

³ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18.03.2014 N Ф03-605/2014 по делу N А59-5847/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ, 08.04.2013, N 14, ст. 1652.

⁵ Федеральный закон от 18 июля 2011 г. N 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» // Собрание законодательства РФ, 25.07.2011, N 30 (ч. 1), ст. 4571.

⁶ Федеральный закон от 27.06.2019 N 152-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ, 01.07.2019, N 26, ст. 3318.

⁷ Федеральный закон от 21.07.2005 № 94-ФЗ (ред. от 02.07.2013) «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ. 2005. № 30.

Федеральные (муниципальные) нужды следует понимать как потребность Российской Федерации (либо ее органов федеральной исполнительной власти) или муниципальных образований в предоставлении требуемых товаров, работ или услуг, что позволяет применять к такой конструкции отношений понятие государственного (муниципального) контракта⁸. Государственный (муниципальный) контракт согласно пункту 8 статьи 3 Федерального закона №44 определяется как гражданско-правовой договор, предметом которого являются поставка товара, выполнение работы, оказание услуги (в том числе приобретение недвижимого имущества или аренда имущества) и который заключен от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации (государственный контракт), муниципального образования (муниципальный контракт) государственным или муниципальным заказчиком для обеспечения соответственно государственных нужд, муниципальных нужд.

Большинство судебных споров связано с подменой финансового обеспечения закупок для государственных (муниципальных) нужд и субсидии, направленной на возмещение недополученного дохода (компенсацию затрат). Суды, в таком случае, указывают на то, что, если отношения носят возмездный и возвратный характер, их нельзя квалифицировать как отношения субсидирования⁹.

ВС РФ также указал, что отношения, направленные на обеспечение деятельности органов исполнительной (муниципальной) власти должны обеспечиваться путем исполнения размещенных заказов на поставку товаров, выполнения работ, оказания услуг, а не путем предоставления субсидий в порядке статьи 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг¹⁰.

Субсидия, предоставляемая в целях возмещения затрат или недополученных доходов, не имеет под собой природу возмездности или взаимности, поскольку направлена на стимулирование участника рынка в поставке социально - значимых работ, услуг и товаров или на компенсацию за вторжение публично - правового образования в деятельность лица. Поставка для государственных (муниципальных) нужд, напротив, характеризуется наличием возмездных отношений и конкурентной среды. Иначе говоря, такая форма расхода бюджета является государственным контрактом, который, в свою очередь, является гражданским договором, осложненным наличием публичного субъекта, однако такое «усложнение» никак не может переqualифицировать возмездные отношения в безвозмездные.

Положения пп. 2 п. 1 ст. 162 исходят из идеи наличия в реализации товаров, работ, услуг между публично - правовым образованием и хозяйствующим субъектом взаимных возмездных отношений. Если, получая субсидию, хозяйствующий субъект имеет прибыль (выручку) или такая субсидия не является исключительно покрывающей недополученный доход (компенсацию затрат), то она должна включаться в налоговую базу по НДС. В таком случае идея предоставления льготы налогоплательщикам не реализуется, поскольку появляются рыночные отношения, а также присущая им возмездность.

В свою очередь, положения абз. 3 п. 2 ст. 154 НК РФ должны применяться только в том случае, когда в отношениях между публичным и частным субъектом присутствует

⁸Курбатова С. С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования. Дисс. ... докт. юрид. наук. СПб, 2016. С. 14-26.

⁹ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18 марта 2014 года по делу N Ф03-605/2014 // СПС «Консультант Плюс».

¹⁰ Определение ВС РФ от 28 октября 2009 г. N 15-Г09-13 // СПС «Консультант Плюс»

административное правоотношение, основанное на одностороннем волеизъявлении и отсутствии возвратности.

Список литературы

1. Нормативные правовые акты и иные официальные документы

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.: по состоянию на 21 июля 2014 г. // Российская газета. – 1993. – №237.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 07.04.2020) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, N 31, ст. 3823.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // «Российская газета», № 148-149, 06.08.1998.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
5. Федеральный закон от 18. 07. 2011 г. N 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» // Собрание законодательства РФ, 25.07.2011, N 30 (ч. 1), ст. 4571.
6. Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ, 08.04.2013, N 14, ст. 1652.
7. Федеральный закон от 27.06.2019 N 152-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ, 01.07.2019, N 26, ст. 3318.

2. Материалы судебной практики

1. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 г. No 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, No 8, 2006.
2. Определение ВС РФ от 28 октября 2009 г. N 15-Г09-13 // СПС «Консультант Плюс».
3. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18.03.2014 N Ф03-605/2014 по делу N А59-5847/2012 // СПС «КонсультантПлюс».
4. Определение ВС РФ от 21.01.2015 No 58-АПГ14-21// СПС КонсультантПлюс.

3. Научная литература

1. Ильин А. В. Расходы бюджета в конституционном государстве. Дисс. ... докт. юрид. наук. СПб, 2016.
2. Курбатова С. С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования. Дисс. ... докт. юрид. наук. СПб, 2016.

References

1. Normative legal acts and other official documents

1. The Constitution of the Russian Federation: adopted by popular vote December 12, 1993: as of July 21, 2014 // Russian newspaper. - 1993. – №237 [in Russian].
2. The budget code of the Russian Federation of July 31, 1998 No. 145-FZ (as amended on April 7, 2020) // Meeting of the legislation of the Russian Federation, August 3, 1998, No. 31, Art. 3823 [in Russian].
3. The tax code of the Russian Federation (part one) dated July 31, 1998, No. 146-FZ // Rossiyskaya Gazeta, No. 148-149, August 6, 1998 [in Russian].

4. The tax code of the Russian Federation (part two) dated 05.08.2000 No. 117-ФЗ // "Collection of the legislation of the Russian Federation", 07.08.2000, No. 32, Art. 3340 [in Russian].
5. Federal law of 18. 07. 2011 G. N 223-ФЗ "On the procurement of goods, works, services by certain types of legal entities" // Collection of legislation of the Russian Federation, 07.25.2011, N 30 (part 1), Art. 4571 [in Russian].
6. Federal law dated 05.04.2013 N 44-ФЗ "On the contract system in the field of procurement of goods, works, services to ensure state and municipal needs" // Collection of legislation of the Russian Federation, 04/08/2013, N 14, Art. 1652 [in Russian].
7. Federal Law of June 27, 2019 N 152-ФЗ "On Amendments to the Federal Law" On the Contract System in the Sphere of Procurement of Goods, Work, and Services to Ensure State and Municipal Needs " // Collected Legislation of the Russian Federation, July 1, 2019, No. 26 , Art. 3318 [in Russian].

2. Judicial practice materials

8. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of June 22, 2006 No. 23 "On some issues of application by the arbitration courts of the norms of the Budget Code of the Russian Federation" // VAS Bulletin of the Russian Federation, No. 8, 2006 [in Russian].
9. Determination of the Armed Forces of the Russian Federation of October 28, 2009 N 15-Г09-13 // ATP "Consultant Plus" [in Russian].
10. Decision of the Federal Antimonopoly Service of the Far Eastern District dated March 18, 2014 No. F03-605 / 2014 in the case No. A59-5847 / 2012 // ATP "Consultant Plus" [in Russian].
11. Definition of the Armed Forces of the Russian Federation dated 01.21.2015 No. 58-APG14-21 // ATP Consultant Plus [in Russian].

3. Scientific literature

12. Ilyin A. V. Budget expenditures in a constitutional state. Diss. ... doctor. legal sciences. SPb, 2016 [in Russian].
13. Kurbatova S. S. Subsidies in the system of budget expenditures: problems of legal regulation. Diss. ... doctor. legal sciences. SPb, 2016 [in Russian].