

---

---

## Вопросы конституционного, муниципального, административного и финансового права

Научная специальность

12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право»

УДК 336.22

DOI <https://doi.org/10.26516/2071-8136.2020.4.25>

### АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ

© **Мошненко О. В., 2020 г.**

Кузбасский институт ФСИН России, г. Новокузнецк, Россия

Анализируются проблемы правового регулирования налогообложения федеральных казенных учреждений, входящих в уголовно-исполнительную систему, приводящие к невозможности реализации ряда налоговых льгот учреждениями уголовно-исполнительной системы, а в некоторых случаях неисполнению налоговых обязательств. На основе анализа не только налогового, но и бюджетного законодательства, судебной практики, экспертных оценок, информационных писем Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы, отмечены противоречивые позиции по вопросу реализации ряда норм налогового законодательства, регламентирующего порядок исполнения налоговых обязательств казенными учреждениями УИС в отношении федеральных налогов, а также актуальные изменения в налоговом законодательстве, вызванные широким спектром судебных споров. Рассмотрены особенности налогообложения лечебных исправительных учреждений уголовно-исполнительной системы. Обращается внимание на сложности, возникающие при выполнении федеральными казенными учреждениями УИС функций налогового агента. Делается вывод о том, что осуществление правового регулирования налогообложения учреждений УИС требует учета специфики их правового статуса как субъектов не только налогового, но и бюджетного права, что предполагает необходимость обеспечения непротиворечивого правового регулирования исполнения данными субъектами налоговой обязанности, в том числе на основе согласования норм налогового и бюджетного законодательства. Сделан вывод о необходимости усовершенствования правовых норм, регулирующих порядок налогообложения учреждений, входящих в структуру уголовно-исполнительной системы с учетом специфики вида исправительного учреждения, так как существующее правовое регулирование налогообложения данных учреждений вызывает массу вопросов и трудностей как при реализации своих прав, так и исполнении налоговых обязательств. Отмечается, что «прозрачность» правового статуса учреждений уголовно-исполнительной системы позволит повысить эффективность реализации государственных задач учреждений и органов уголовно-исполнительной системы.

*Ключевые слова:* казенные учреждения, налог, льготы, уголовно-исполнительная система.

**К**онцепция развития уголовно-исполнительной системы содержит различные мероприятия, направленные на повышение ее эффективности. Достижение данных мероприятий возможно и путем совершенствования налогового законодательства. Эффективно построенный механизм налогообложения органов и учреждений уголовно-исполнительной системы (далее – УИС) может стать фактором обеспечения ее безопасности, создать оптимальные условия для развития и стимулирования инновационных процессов в производственном секторе УИС; способствовать обеспечению законных прав и интересов как сотрудников, так и спецконтингента.

В налоговом законодательстве существует большое количество льгот для учреждений УИС, что обусловлено спецификой задач, возложенных на данные учреждения. Однако анализ судебной практики показывает, что не всегда учреждения УИС, налоговые органы как участники налоговых правоотношений в условиях отсутствия «прозрачного» правового регулирования правильно толкуют и применяют нормы Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), что приводит к негативным последствиям в виде вынесения налоговыми органами решений о доначислении налогов и привлечения к ответственности учреждений УИС,

необходимости отстаивания учреждениями УИС своих прав на налоговые льготы в судах.

Современная система исполнения наказания имеет сложную структуру и состоит из различного рода органов и учреждений<sup>1</sup>.

Однако большая часть организаций, входящих в уголовно-исполнительную систему, имеют организационно-правовую форму казенных учреждений, что обуславливает их правовой статус и специфику правового регулирования налогообложения.

Во многом причины конфликтов в налоговой сфере, возникающих в деятельности казенных учреждений УИС, связаны с пробелами в правовом регулировании налогообложения определенных видов вышеуказанных учреждений.

Так, например, довольно сложно сконструированы в действующем НК РФ правовые нормы, определяющие порядок налогообложения казенных учреждений УИС, что приводит к необходимости отстаивания данными учреждениями своих прав в судах.

Например, согласно подп. 11 п. 3 ст. 149 НК РФ учреждения УИС освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) при осуществлении внутрисистемной реализации. Статья 149 НК РФ также содержит положение о том, что лечебно-производственные (трудовые) мастерские УИС «также» освобождены от уплаты НДС. При этом остается непонятным, относится ли данное положение к лечебно-производственным (трудовым) мастерским в случаях внутрисистемной реализации или же можно данное положение распространить и на внесистемную реализацию продукции.

С одной стороны, мы видим попытку законодателя учесть специфику того или иного вида учреждения УИС, с другой стороны, это вызывает трудности с пониманием правового статуса в налоговых правоотношениях конкретных видов учреждений УИС.

Таким образом, определенный круг налоговых правоотношений остается неурегулированным действующим законодательством.

Министерство финансов РФ в одном из информационных писем уточнило, что товары, произведенные учреждениями УИС и не предназначенные для обеспечения внутрисистемной реализации, не подлежат освобождению от НДС. Таким образом, реализация казенными учреждениями УИС товаров (за исключением реализации между органами, предприятиями

и учреждениями УИС) подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке<sup>2</sup>. Однако вопрос о налогообложении таких видов исправительных учреждений, как «лечебные исправительные учреждения», являющиеся также казенными учреждениями УИС, в данном письме не поднимается.

Таким образом, действующее налоговое законодательство не дает ответа на вопрос: во всех ли случаях реализация лечебными исправительными учреждениями товаров, работ, услуг не подлежит налогообложению? В связи с этим исследование особенностей уплаты НДС учреждениями УИС в настоящее время является довольно актуальной темой [1; 2; 4].

Отсутствие «прозрачного» правового регулирования налогообложения учреждений УИС приводит зачастую к ошибкам, допускаемым данными учреждениями в иных сферах и выявляемым при осуществлении различных видов финансового контроля<sup>3</sup>.

Определенные сложности отмечаются и в трактовке положений гл. 25 НК РФ, регламентирующей основные элементы налога на прибыль организаций, тем самым определяющей налоговые обязательства казенных учреждений УИС как налогоплательщиков данного налога.

Так, например, с одной стороны, в гл. 25 НК РФ четко определено, что доходы казенных учреждений, полученных от оказания государственных услуг и выполнения работ, не учитываются при определении прибыли. С другой стороны, неясно, подлежит ли налогообложению доход, полученный в результате привлечения к труду осужденных, можно ли рассматривать его как доход, полученный в результате выполнения учреждениями УИС государственной функции?

В международных и российских правовых актах отмечается, что целью привлечения к труду осужденных не может быть получение прибыли. Однако, на наш взгляд, такая деятельность не должна быть убыточной. Аналогичной точки зрения, например, придерживается Ю. С. Трифонова [5, с. 20]. Таким образом, привлечение осужденных к труду является государственной функцией.

<sup>2</sup> Об исчислении НДС и налога на прибыль в отношении доходов, полученных от приносящей доход деятельности Федеральными казенными учреждениями ФСИИ России в результате осуществления собственной производственной деятельности: письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики от 1 марта 2012 г. № 03-03-05/21. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-прав. системы «Гарант».

<sup>3</sup> Так, например, Счетной палатой РФ было обращено внимание на нарушение учреждений УИС, «выразившееся во включении в стоимость выполненных работ, осуществляемых предприятиями УИС на объектах уголовно-исполнительной системы, НДС (при наличии льгот по данному налогу), что привело к необоснованному завышению цен по государственным контрактам. Информатизация ФСИИ: движение без стратегии развития // Счетная палата Российской Федерации : офиц. сайт. URL: <http://www.ach.gov.ru/activities/control/34414/> (дата обращения 22.12.2019).

<sup>1</sup> На 1 февраля 2020 г. в систему входят: 700 исправительных учреждений, 209 следственных изоляторов, 8 тюрьм, 23 воспитательных колонии для несовершеннолетних, 81 федеральное казенное учреждение «Уголовно-исполнительная инспекция» и 1347 их филиалов, 15 исправительных центров, 31 федеральное государственное унитарное предприятие, находящееся в ведении ФСИИ России и т. д.

На протяжении ряда лет Министерство финансов РФ в своих письмах от 1 марта 2012 г. № 03-03-10/18, от 13 июля 2015 г. № 03-03-06/40083 выражало свою позицию о том, что положения ст. 251 НК РФ применяются к тем государственным услугам (работам), выполнение которых напрямую связано с предусмотренными законодательством РФ полномочиями органов государственной власти, в связи с чем доход от производства и продажи продукции, выпускаемой исправительными учреждениями, не может рассматриваться в качестве государственной функции<sup>1</sup>.

Стоит заметить, что в соответствии с бюджетным законодательством доходы федеральных казенных учреждений УИС в результате осуществления ими производственной деятельности в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет.

Таким образом, Министерство финансов РФ и Федеральная налоговая служба РФ, разъясняя вопросы налогообложения, не учитывали специфику правового статуса казенных учреждений УИС как субъектов бюджетных правоотношений.

Неурегулированность вопросов налогообложения в отношении налога на прибыль организаций учреждений УИС привела к необходимости защиты своих прав и интересов данными учреждениями в арбитражных судах [3].

Проведенный анализ судебной практики показал, что долгое время складывалась противоречивая практика судов по вопросу отнесения тех или иных видов доходов казенных учреждений УИС к налоговой базе налога на прибыль организаций.

Определенная точка в этом вопросе была поставлена Верховным Судом РФ. Судебной коллегией Верховного Суда РФ была признана необходимость учета правового положения казенных учреждений УИС как субъектов не только налогового, но и бюджетного права. Обращено внимание на тот факт, что средства, полученные казенными учреждениями УИС от реализации товаров, «перечисляются на счет Федерального казначейства как средства федерального бюджета»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> О направлении письма Министерства финансов Российской Федерации от 1 марта 2012 г. № 03-03-10/18 (вместе с письмом Минфина от 1 марта 2012 г. № 03-03-10/18); письмо ФНС России от 27 марта 2012 г. № ЕД-4-3/5100@ // КонсультантПлюс : справочная правовая система; О направлении разъяснений по учету доходов казенными учреждениями (вместе с Письмом Минфина России от 13 июля 2015 г. № 03-03-06/40083); письмо ФНС России от 21.07.2015 № ЕД-4-3/12819 // КонсультантПлюс : справочная правовая система.

<sup>2</sup> Решение Арбитражного суда Иркутской области от 16 августа 2017 г., Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27 февраля 2018 г. по делу № А19-10889/2017; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 октября 2018 г. № 302-КГ18-7510 по делу № А19-10889/2017 // КонсультантПлюс : справочная правовая система.

В 2019 г. с принятием Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ, изменившего состав доходов, не учитываемых при определении налоговой базы казенными учреждениями, было осуществлено правовое регулирование данного вопроса<sup>3</sup>. Положения подп. 31.1 п. 1 ст. 251 НК РФ закрепили ранее высказанную позицию Верховного Суда РФ.

Таким образом, осуществление правового регулирования налогообложения учреждений УИС требует учета специфики их правового статуса как участников не только налоговых, но и бюджетных правоотношений, согласования норм налогового и бюджетного законодательства.

Следующим актуальным вопросом правового регулирования налогообложения учреждений УИС является порядок регламентации в действующем налоговом законодательстве механизма организации исполнения учреждениями УИС функции налогового агента в отношении доходов как сотрудников, работников, так и осужденных, привлекаемых к оплачиваемому труду и признаваемых налогоплательщиками НДФЛ.

Среди перечня обязанностей налоговых агентов основными являются: обязанность по исчислению налога, осуществление его удержания из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, перечислению его в бюджетную систему РФ; предоставлению информации о невозможности его удержания, сумме задолженности; ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов.

Самым сложным моментом при исполнении данных обязанностей учреждениями УИС является вопрос о правильности осуществления расчета удержаний из заработной платы осужденного: до исчисления и удержания НДФЛ либо после удержания НДФЛ<sup>4</sup>.

В действующем налоговом законодательстве отсутствуют нормы, регламентирующие порядок осуществления удержаний. В нем содержится лишь положение о том, что различного рода удержания из дохода, по каким бы причинам они ни осуществлялись, не уменьшают налоговую базу.

Таким образом, пробелы в правовом регулировании приводят к трудностям, возникающим при исполнении казенными учреждениями УИС своих обязательств как налоговых агентов. Несомненно, определение размера заработной платы осужденных, например, к исправитель-

<sup>3</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ // КонсультантПлюс : справочная правовая система.

<sup>4</sup> Согласно уголовно-исполнительному законодательству, удержания из заработной платы осужденных к исправительным работам осуществляются из заработной платы осужденного за каждый отработанный месяц при выплате заработной платы. Однако порядок произведения удержания из заработной платы осужденного не регламентирован уголовно-исполнительным законодательством.

ным работам, с которого необходимо осуществлять исчисление и удержание НДФЛ, требует нормативно-правового регулирования.

Многие нарушения налогового законодательства при исполнении учреждениями функций налогового агента органами и учреждениями УИС связаны с постоянными изменениями, вносимыми в налоговое законодательство (изменение форм налоговых деклараций, порядка предоставления налоговых вычетов по НДФЛ и др.).

На основании вышесказанного мы можем выделить следующие основные проблемы, возникающие при налогообложении учреждений УИС и вызванные отсутствием «прозрачности» правового регулирования:

1. Отсутствие четкой регламентации налоговых льгот в отношении учреждений УИС, что вызывает противоречивую практику их использования.

2. Отсутствие правовой регламентации порядка удержаний из дохода осужденных (с учетом НДФЛ, без его учета).

3. Отсутствие четкого правового регулирования в отношении уплаты НДС различного рода учреждениями УИС.

4. Частые внесения изменений в действующее налоговое законодательство, что создает проблемы в правоприменении. Например, введение новых форм отчетности, требований о подаче деклараций по НДС в электронной форме, изменение правил предоставления налоговых льгот и др.

Все вышесказанное свидетельствует о необходимости «донастройки» системы налогообложения учреждений УИС, позволяющей казенным учреждениям УИС как налогоплательщикам реализовать свои права, выполнить обязательства, а налоговым органам – исключить неоднозначность в их действиях. 

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бузина М. В., Юнусов С. А. Административно-правовое регулирование налоговой деятельности органов и учреждений уголовно-исполнительной системы // Административная деятельность правоохранительных органов Российской Федерации и зарубежных стран : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. / под ред. Л. В. Павловой. Рязань : Академия ФСИН России, 2019. С. 83–88.

2. Зарипов Р. Р., Попова Т. В. Особенности льготного налогообложения учреждений уголовно-исполнительной системы // Вестник Владимирского юридического института. 2018. № 1(46). С. 34–38.

3. Проблемы налогообложения прибыли в учреждениях УИС России: судебная практика : практ. рекомендации. Рязань : Академия ФСИН России, 2014. 43 с.

4. Степанов А. Г. Особенности налоговых отношений Федеральных казенных учреждений силовых структур // Институциональные основы опережающего развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. 18 марта 2019 г. / под ред. Л. Г. Батраковой. Ярославль : РИО ЯФГПУ, 2019. С. 78–83.

5. Трифонова Ю. С. Специфика участия учреждений УИС в предпринимательской деятельности // юриди-

ческая наука и практика : альманах научных трудов Самарского юридического института ФСИН России. 2017. Вып. 5, ч. 2. С. 17–21.

#### REFERENCES

1. Buzina M.V., Yunusov S.A. Administrativno-pravovoe regulirovanie nalogovoy deyatel'nosti organov i uchrezhdenij ugodovno-ispolnitel'noj sistemy [Administrative and legal regulation of tax activities of bodies and institutions of the penal system]. *Administrativnaya deyatel'nost pravoohranitel'nykh organov Rossijskoj Federacii i zarubezhnykh stran* [Administrative activity of law enforcement agencies of the Russian Federation and foreign countries: Proc. of the Int. Sci. and Pract. Conf. Ed. by L.V. Pavlova]. Ryazan, Akademiya FSIN Rossii Publ., 2019, pp. 83-88. (in Russian)

2. Zari'pov R.R., Popova T.V. Osobennosti lgotnogo nalogooblozheniya uchrezhdenij ugodovno-ispolnitel'noj sistemy [Features of preferential taxation of penal institutions]. *Vestnik Vladimirs'kogo yuridicheskogo instituta* [Bulletin of the Vladimir Law Institute], 2018, no. 1(46), pp. 34-38. (in Russian)

3. *Problemy nalogooblozheniya pribyli v uchrezhdeniyah UIS Rossii: sudebnaya praktika* [Problems of profit taxation in institutions of the penal correction system of Russia: judicial practice: practical recommendations]. Ryazan, Akademiya FSIN Rossii, 2014, 43 p. (in Russian)

4. Stepanov A.G. Osobennosti nalogovykh otnoshenij Federal'nykh kazennykh uchrezhdenij silovykh struktur [Features of tax relations of Federal state institutions and law enforcement agencies]. *Institucionalnye osnovy operezhayushchego razvitiya: materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii (18 marta 2019g.)*. [Institutional foundations of advanced development: Proc. of the Int. Sci. and Pract. Conf. March 18, 2019. Ed. L.G. Batrakova]. Yaroslavl, 2019, pp. 78-83. (in Russian)

5. Trifonova YU.S. Specifika uchastiya uchrezhdenij UIS v predprinimatel'skoy deyatel'nosti [Specifics of participation of MIS institutions in entrepreneurial activities]. *Yuridicheskaya nauka i praktika: Almanah nauchnykh trudov Samarskogo yuridicheskogo instituta FSIN Rossii* [Legal science and practice: almanac of scientific works of the Samara law Institute of the Federal Penitentiary Service of Russia], 2017, iss. 5, part 2, pp. 17-21. (in Russian)

### Current Issues of Taxation Regulation of State-Funded Institutions of the Penal System

© Moshnenko O. V., 2020

The article considers the problems of taxation regulation of federal state-funded institutions belonging to the penal system that make it impossible to implement a number of fiscal advantages by the institutions of the penal system, and in some cases, the failure to fulfill tax obligations. Based on the analysis of tax law and budget legislation as well, litigation practice, expert rating, information letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation and the Federal Tax Service, conflicting stances on the implementation of a number of statutory tax provisions regulating the procedure of tax obligation fulfillment by state-funded institutions the Penal Service towards federal taxes and taxation updates caused by a wide range of legal disputes are highlighted. The features of taxation of medical correctional institutions of the penal system are considered. Attention is drawn to the difficulties that arise when federal state-funded institutions of the penal system perform the functions of a tax agent for income tax. It is concluded that the implementation of the taxation regulation of the institutions of the penal system requires taking into account the specific features of their legal nature as the subjects of both tax law and budget legislation that implies the need to ensure consistent legal regulation of the performance of tax obligation by these subjects through the harmonization of tax and budget legislation. It is concluded that it is necessary to improve the legal norms governing the taxation of institutions included in the structure of the penal system in view of the type of correctional institution as the current taxation regulation of these institutions many questions and challenges both in the realization of their rights and in the fulfillment of tax obligations. «Transparency» of the legal status of the institutions of the penal system will increase the effectiveness of the mission implementation of the institutions and bodies of the penal system.

*Keywords:* state-funded institutions, tax, fiscal advantages, the penal system.