

УДК 347.73 + 336.22

Попов Н. А.  
Popov N. A.

## НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОДПУНКТА 20 ПУНКТА 2 СТАТЬИ 149 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### SOME ISSUES OF LAW INFORSMENT OF SUBPOINT 20 POINT 2 OF SECTION 149 OF THE RUSSIAN FEDERATION TAX LAW

Статья посвящена некоторым проблемам применения льготы по налогу на добавленную стоимость в отношении учреждений культуры и искусства.

The article is devoted to some problems of tax benefits application on the value added concerning the institutions of culture and art.

*Ключевые слова:* налоговые льготы, налог на добавленную стоимость, налогоплательщик, учреждения культуры и искусства.

*Keywords:* tax benefits, tax on the value added, taxpayer, institutions of culture and art.

Сама по себе норма об исключении услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства, из числа операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, сформулированная в пп. 20 ч. 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (*далее* – НК РФ), предполагает распространение таких исключений на целый ряд операций упомянутых учреждений, вместе с тем их детальное рассмотрение не представляется возможным в рамках настоящей статьи. По этой причине, мы остановимся лишь на некоторых аспектах применения данной нормы.

Несмотря на наличие в пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ формулировки об освобождении от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства (*далее* – Учреждения) с самого начала существования части второй НК РФ, наше обращение к данной норме и отдельным вопросам ее применения предопределено как изменениями нормы, так и противоречивыми разъяснениями по использованию вновь возникших новелл.

Так, в Федеральном законе от 23.07.2013 № 215-ФЗ пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ изложен в новой редакции, в соответствии с которой к операциям, не подлежащим обложению налогом на добавленную стоимость, отнесены услуги по предоставлению музейных предметов, музейных коллекций, по организации выставок экспонатов, по показу спектаклей, концертов и концертных программ, иных зрелищных программ *вне места нахождения организации*, осуществляющей деятельность в сфере культуры и искусства [1].

Как следует из пояснительной записки к проекту данного закона, он направлен на освобождение от обложения НДС услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых *вне места постоянного нахождения Учреждения* [20].

Официальные разъяснения уполномоченных государственных органов о применении новой редакции пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ в настоящее время раскрывают, как правило, очевидные особенности применения данной нормы, однако, не отвечают на действительно актуальные вопросы, которые, как следует из пояснительной записки, стояли перед разработчиками данных дополнений в налоговое законодательство и должны были быть разрешены в результате их вступления в законную силу.

Сразу после внесения нормы, в течение 2013–2015 гг. Минфином России были даны разъяснения по вопросам налогообложения НДС услуг таких организаций, вместе с тем в

них не поднимался вопрос, показавшийся актуальным разработчикам [6–8]. В течение минувшего 2016 г. фискальные органы к указанной проблеме вообще не обращались, что позволяет констатировать нам наличие полной неопределенности в ее применении.

Как известно, многие крупные, в том числе градообразующие предприятия, со значительной «доперестроечной» историей всегда поддерживали культурные и спортивные учреждения, что приводило к возникновению в числе их структурных подразделений спорткомплексов, бассейнов, дворцов спорта, домов культуры и т. п. Все мы помним дворцы или дома культуры или спорта железнодорожников, металлургов, шахтеров, нефтяников, строителей, энергетиков, геологов. Однако многие учреждения продолжают функционировать и в настоящее время, а крупные социально ответственные предприятия продолжают сохранять в своей структуре подобные подразделения, поэтому рассматриваемые нами далее вопросы сохраняют свою актуальность.

Первая проблема, требующая нашего внимания, – правомерность исключения из налогооблагаемой базы по НДС с 01.10.2013 расходов, связанных с концертами и иными зрелищными мероприятиями, проводимыми Учреждениями для собственных нужд организации-владельца Учреждения, которые не учитываются при исчислении налога на прибыль организации (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Как показывает практика, услуги оказываются Учреждениями как в пределах, так и за пределами муниципальных образований, в которых они расположены. Однако НК РФ, уточняя специфику применения рассматриваемого нами подпункта, подчеркивает, что услуги должны оказываться «вне места нахождения организации», не определяя содержание данного термина.

Законодатель в других нормах НК РФ, для указания географических координат их применения использует термины «место осуществления деятельности», «место учета (постановки на учет в налоговом органе)», «фактическое место нахождения».

Последний термин применяется в НК РФ для указания на место нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения (ст. 385.2 НК РФ) и им признается территория соответствующего субъекта Российской Федерации, в котором осуществляются добыча, транспортировка, хранение и (или) поставки газа.

Термин «место осуществления деятельности» не поможет определению географических координат, поскольку представляет собой более широкий и отчасти противоположный «месту нахождения организации» термин.

«Место постановки на учет в налоговом органе» также не приближает нас к пониманию «места нахождения организации», поскольку может быть как местом постановки на учет в территориальном налоговом органе, так и налоговых инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам, осуществляющим постановку на учет не по территориальному, а скорее, по функциональному принципу.

Таким образом, для определения места нахождения организации, считаем целесообразным прибегнуть к формулировкам Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), с той лишь оговоркой, что речь идет не о юридическом лице, а об организации (Учреждении, которое, как мы уточнили ранее, может быть и структурным подразделением юридического лица).

Согласно п. 2 ст. 54 ГК РФ, место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа, если иное не установлено законом о государственной регистрации юридических лиц.

Таким образом, географически термин «вне места нахождения организации», по нашему мнению, указывает на то, что услуги по показу спектаклей, концертов, концертных программ, иных зрелищных программ оказываются Учреждениями вне территории муниципального образования, в котором зарегистрировано Учреждение, либо вне муниципального образования, которое указано в положении об Учреждении (в случае если последнее является структурным подразделением юридического лица).

Абз. 5 пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ содержит перечень организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства. Наряду с прочими к ним относятся музеи, выставки, дома и дворцы культуры.

Однако первый вопрос связан с тем, как быть, когда Учреждение не является самостоятельной организацией, а имеет статус структурного подразделения. Более того, в приведенном перечне содержится упоминание о *домах и дворцах культуры*, но, допустим, *дворцы искусств* в нем не указаны.

Понятия «дом культуры» и «дворец культуры» в НК РФ не даются, но они приведены в п. 1.4. Приказа Минкультуры России от 01.09.2011 № 906 «О нормативах штатной численности работников государственных и муниципальных учреждений культурно-досугового типа и библиотек» [3].

Как следует из наименования и содержания данного приказа, он имеет ограниченное действие, но при этом содержит формулировку, оговаривающую, что данные учреждения *«как правило, имеют статус юридического лица»*. Следовательно, можно утверждать, что содержание терминов, использованных в пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, определено не в полной мере, а, поскольку, согласно п. 7 ст. 3 НК РФ, неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), можно утверждать, что Учреждением по смыслу рассматриваемого нами подпункта должна считаться и организация, не обладающая статусом самостоятельного юридического лица (структурная единица какого-либо юридического лица, муниципального или государственного органа).

Действующее законодательство не содержит термин «дворец искусств», однако арбитражные суды указывают, что использование льготы связано, прежде всего, со сферой ее применения и характером оказываемых налогоплательщиком услуг [17–19].

В письме Министерства культуры и массовых коммуникаций РФ от 17.03.2005 № 7-01-16/08 подчеркивается, что средством, позволяющим определить принадлежность организации к учреждениям культуры и искусства, являются ее учредительные документы, в которых должны быть указаны в том числе, предмет ее деятельности [5]. Такая принадлежность также подтверждается через присвоение организации соответствующего кода Общероссийского классификатора видов экономической деятельности [4]. На последнее обстоятельство обращается внимание в разъяснениях УФНС России по г. Москве [13; 14].

Таким образом, можно сделать вывод, что учреждение культуры не обязательно должно иметь статус юридического лица, а его принадлежность к таким учреждениям определяется учредительными и иными документами. Осуществление культурно-массовой деятельности, деятельности в сфере искусства, закрепленное в уставе, либо положении о структурном подразделении (филиале), а также отраженное в Едином государственном реестре юридических лиц деятельности библиотек, архивов, учреждений клубного типа (код ОКВЭД 92.51), позволяет говорить о возможности применения организацией в отношении ее структурного подразделения пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ при соблюдении прочих условий. Данные выводы подтверждаются также и судебными инстанциями [15; 16].

Из всего сказанного выше можно сделать вывод, что с 01.10.2013 к услугам, оказываемым Учреждениями (в том числе, не поименованными в абз. 5 пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, но, согласно ОКВЭД, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства) за пределами муниципального образования, и облагаемым налогом на добавленную стоимость на основании пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, можно применять льготу, установленную новой редакцией пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Вместе с тем не отмененные и не обозначенные в качестве неактуальных разъяснения МНС России [12], Минфина России [9; 10] и противоречивая судебная практика, позволяют говорить о сохранении налоговых рисков при использовании последней редакции пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Как прямо следует из рассматриваемого подпункта, услуги по предоставлению музейных предметов, музейных коллекций, по организации выставок экспонатов, по показу спектаклей, концертов и концертных программ, иных зрелищных программ, оказываемые Учреждениями на территории муниципального образования, под действие указанной нормы не подпадают.

Зачастую в структуре организации создаются коллективы и подразделения, которые осуществляя деятельность в сфере культуры и искусства, не находят своего отражения в учредительных документах юридического лица, либо положениях (приказах и других локальных актах).

Таковыми могут быть различные кружки, драматические клубы, танцевальные коллективы и даже музеи соответствующих организаций.

В соответствии с пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ к организациям, осуществляющим деятельность в сфере культуры и искусства, относятся, в частности, музеи.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 26.05.96 № 54-ФЗ «О Музейном фонде РФ и музеях в РФ», музеем является некоммерческое учреждение культуры, созданное собственником для хранения, изучения и публичного представления музейных предметов и музейных коллекций, а также для достижения иных целей, определенных настоящим Федеральным законом [2].

Ст. 120 ГК РФ устанавливает, что учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера. Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение).

В том случае, если в структуре организации отсутствует не только музей в значении, придаваемом ему законодательством, но и учреждение культуры даже в статусе структурного подразделения, а также какие-либо документы, определяющие его статус, периодичность и порядок работы, содержание коллекций и экспонатов, а кроме этого отсутствуют квалифицированные сотрудники, имеющие соответствующие должности при музее, не обеспечивается публичность представления экспонатов, под которой понимается доступность предметов для широкого круга лиц, их расположение в общественном месте, применение в отношении услуг подобного музея пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ неправомерно.

В отношении иных формирований (скорее, общественных объединений с искусствоведческой либо культурной направленностью, не получивших юридического оформления посредством локальных актов и отражения в кодах ОКВЭД), на наш взгляд, достаточно однозначным выглядит разъяснение Минфина России, согласно которому показ культурных программ такими объединениями под действие рассматриваемого подпункта также не подпадает [11].

### Литература

1. О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 23.07.2013 № 215-ФЗ // СЗ РФ. 2013. № 30. Ст. 4049.
2. О Музейном фонде Российской Федерации и музеях в Российской Федерации : федер. закон от 26.05.1996 № 54-ФЗ // Рос. газ. 1996. № 104. 4 июня.
3. О нормативах штатной численности работников государственных и муниципальных учреждений культурно-досугового типа и библиотек : Приказ Минкультуры России от 01.09.2011 № 906 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс» (дата обращения: 31.12.2016).

4. О принятии и введении в действие ОКВЭД : постановление Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст (вместе с «ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности») [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

5. Об особенностях функционирования билетного хозяйства в сфере культуры и искусства Российской Федерации : Письмо Минкультуры РФ от 17.03.2005 № 7-01-16/08 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

6. Письмо Минфина России от 05.09.2013 № 03-07-07/36541 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

7. Письмо Минфина России от 12.03.2013 № 03-07-08/7435 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

8. Письмо Минфина России от 13.02.2015 № 03-07-11/6449 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

9. Письмо Минфина РФ от 03.11.2009 № 03-07-07/72 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

10. Письмо Минфина РФ от 13.02.2015 № 03-07-11/6449 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

11. Письмо Минфина РФ от 29.12.2014 № 03-07-07/68140 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

12. Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года – I квартал 2004 года : письмо МНС РФ от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

13. О порядке налогообложения НДС театрально-концертной деятельности : письмо УФНС РФ по г. Москве от 06.02.2007 № 19-11/10261 // Московский налоговый курьер. 2007. № 9.

14. Об освобождении от уплаты НДС при реализации входных билетов на концертные мероприятия : письмо УФНС РФ по г. Москве от 28.09.2009 № 16-15/100505 // Московский налоговый курьер. 2010. № 3–4.

15. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.07.2010 по делу № А38-6687/2009 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

16. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.07.2010 по делу № А38-6688/2009 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

17. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.03.2010 по делу № А19-18332/09 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

18. Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2009 № КА-А41/251-09 по делу № А41-К2-18135/07 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

19. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.07.2012 по делу № А32-37251/2011 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).

20. К проекту Федерального закона «О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (о мерах налоговой поддержки организаций сферы культуры)» : пояснительная записка [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.12.2016).