

## Реализация работ как объект налогообложения: методологическая проблема

**Я.Ю. Зубарев,**  
налоговый юрист, МВА

**Д.Б. Волков,**  
методолог по вопросам  
налогообложения, канд. экон. наук

### *Введение*

Объект налогообложения, в силу своего фундаментального значения для юридической конструкции налога, предопределяет правовое регулирование всех остальных элементов налога и, в конечном счете, его величину и порядок уплаты в бюджет. В связи с этим, особую значимость приобретает точность и обоснованность определения объекта налогообложения.

Вместе с тем, российское налоговое законодательство признает, что налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными<sup>1</sup>. Одним из следствий этого базового принципа налогообложения является непосредственная взаимосвязь между экономическим содержанием хозяйственной операции с одной стороны и возникшей налоговой обязанностью – с другой. Это, в свою очередь, означает, что хозяйственные операции, формирующие объект налогообложения, должны быть экономически и юридически определенными.

К числу признанных российским налоговым законодательством видов объектов налогообложения относятся: реализация товаров, реализация работ и реализация услуг<sup>2</sup>. Однако практика свидетельствует о сложностях в квалификации некоторых хозяйственных операций в качестве одного из перечисленных объектов налогообложения.

Основные существующие дилеммы сводятся к выбору между реализацией товаров и реализацией работ, а также между реализацией работ и реализацией услуг. Следствием существования данных дилемм, является возникновение неопределенности в отношении финансово значимых для организаций налогов: налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, так как порядок исчисления и уплаты налогов различен в зависимости от объекта налогообложения. Существование подобных дилемм в налоговых отношениях нарушает общепризнанный принцип определенности налогообложения<sup>3</sup>, что приводит к ухудшению делового климата из-за роста рисков в сфере налогообложения, а также к увеличению количества налоговых споров по данному вопросу.

Указанные выше проблемы, в настоящее время, разрешаются путем издания и опубликования разъяснений уполномоченными органами власти, а также судебным правоприменением. Однако давно уже назрела необходимость внесения ясности в существующую терминологию налогового законодательства. С этой целью мы предлагаем критически исследовать сам принцип использования триады «товары, услуги, работы» при определении объекта налогообложения, уточнение которой, по нашему мнению, позволит

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 3 п. 3

<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 38 п. 1

<sup>3</sup> Данный принцип также нашел признание в налоговом законодательстве Российской Федерации (Налоговый кодекс РФ ст. 3 п. 6)

устранить обозначенные дилеммы и, тем самым, исключить проблемы, возникающие в этой области.

### *Анализ законодательства*

Проблема квалификации хозяйственных операций в качестве одного из упомянутых объектов налогообложения усугубляется способом их указания в соответствующих нормах закона. Так, законодатель счел допустимым объединение этих операций в устойчивую триаду «реализация товаров (работ, услуг)»<sup>4</sup>. В результате, в подавляющем большинстве случаев, указанная триада используется как для установления объекта налогообложения, так и при определении иных элементов налога<sup>5</sup>. И если в ограниченном ряде случаев такое объединение оправданно, поскольку упрощает конструкцию нормы законодательства без ущерба для её содержания, то указание триады в нормах, посвященных порядку определения налоговой базы, срокам признания хозяйственных операций в учете для целей налогообложения, наоборот, приводит к неопределенности в налогообложении. Обладая абсолютно разной правовой природой, данные операции не могут порождать одинаковые налоговые последствия.

Так, например, установление срока выставления счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) (НК РФ, ст. 168 п. 3) порождает вопрос о том, какой день следует считать днем выполнения работ или днем оказания услуг.

Аналогичные проблемы возникают и в случаях, когда, например, необходимо определить период признания выручки для целей НДС (НК РФ ст. 167 п. 1), период признания дохода в целях налога на прибыль организаций (НК РФ ст. 271 п.3), установить возможность признания косвенных расходов в целях исчисления налога на прибыль в отчетном периоде без распределения на остатки незавершенного производства (ст. 272 п. 2).

Российское налоговое законодательство раскрывает содержание понятий «товар», «работа», «услуга»<sup>6</sup>.

Однако имеющиеся дефиниции порождают неопределенность в вопросах отнесения хозяйственных операций к тому или иному объекту налогообложения.

*Например:*

*Организация изготавливает плавучую буровую установку и передает права собственности на эту установку другой организации. Такая деятельность одновременно отвечает имеющимся дефинициям «товара» и «работы».*

*Организация осуществляет инженерную разработку по заказу другой организации. По окончании разработки, в соответствии с техническими стандартами и требованиями нормативных актов, исполнителем предоставляется техническая документация,*

---

<sup>4</sup> Данная триада в большинстве случаев дополнена таким объектом как реализация имущественных прав, однако вопросы, связанные с налогообложением имущественных прав, имеют самостоятельное значение и намеренно исключены из предмета нашего анализа

<sup>5</sup> См., например, Налоговый кодекс РФ ст. 146 п. 1; ст. 153 п. 1; ст. 154; ст. 161 п. 1; ст. 168 п. 3; ст. 211 п. 1; ст. 249; ст. 250 п. 8; ст. 253 п. 1; ст. 271 п.4 пп. 1; ст. 272; ст. 274 п. 4 и другие

<sup>6</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 38 п. 3, п. 4, п. 5:

«Товаром» признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

«Работой» признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

«Услугой» признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности

Налоговый кодекс РФ ст. 39 п. 1:

«Реализацией товаров, работ или услуг» признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

*содержащая инженерные решения. Такая деятельность одновременно отвечает имеющимся дефинициям «работы» и «услуги».*

Добавим к приведенным примерам, что условия оплаты по договору создания вещи (т.е. выполнения работ) могут быть сформулированы в формате, обычно используемом для договора оказания услуг (по количеству отработанных часов), и, наоборот, для услуг может быть предусмотрена оплата после подписания акта приемки документации.

По нашему мнению, НК РФ допускает обеднение понятий, выделяя в качестве единственного квалифицирующего признака работы либо услуги наличие материального результата, представляющего самостоятельную коммерческую ценность.

Во-первых, наличие такого материального результата является еще и признаком реализации товара.

А во-вторых, отсутствие материального результата не исключает возможности существования нематериального результата – объекта интеллектуальной собственности.

В настоящее время обозначенные выше вопросы разрешаются адресными разъяснениями официальных органов власти, а также толкованием норм, содержащимся в судебных прецедентах<sup>7</sup>. Анализ указанных разъяснений (прецедентов) позволяет сделать вывод о том, что единая и однозначная методология разграничения выполнения работ и оказания услуг отсутствует. При квалификации спорных хозяйственных операций используются не только дефиниции собственно налогового законодательства, но и положения гражданского законодательства, где содержатся определения обязательств соответствующего вида, а также прямое отнесение обязательств к работам или услугам. В силу фундаментальных различий в классификации обязательств между гражданским и налоговым законодательствами (о чем будет подробнее указано ниже) при разрешении практических вопросов налицо некоторая непоследовательность предлагаемых позиций.

*Например:*

В своем Постановлении от 10.05.2007 №А19-26152/06-53-Ф02-2605/07 ФАС Восточно-Сибирского округа использовал терминологию гражданского законодательства при разрешении налогового спора и отметил, что «по смыслу п. 1 ст. 779 Гражданского кодекса РФ всем услугам, оказываемым в рамках договора возмездного оказания услуг, присущ общий признак - результату предшествует совершение действий, которые в зависимости от вида услуги могут не иметь материального результата либо иметь такой результат». Таким образом, суд фактически нивелировал единственный критерий разграничения деятельности между «выполнением работ» и «оказанием услуг», установленный налоговым законодательством.

Согласно налоговому законодательству институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ<sup>8</sup>. В то же время, определение рассматриваемых объектов налогообложения, как указано выше, как раз является прерогативой Налогового Кодекса РФ. Следовательно, правомерность придания анализируемым понятиям значения, установленного гражданским законодательством, вызывает сомнения.

Казалось бы, единственно верным вариантом разграничения объектов налогообложения является формальное применение определений, установленных налоговым законодательством.

---

<sup>7</sup> См., например, Определение ВАС РФ от 08.12.2010 № ВАС-15640/10; Постановление ФАС Уральского округа от 22.07.2010 № Ф09-5582/10-СЗ; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2007 №А19-26152/06-53-Ф02-2605/07; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.04.2007 №А58-3158/06-Ф02-1669/07; Письмо Министерства финансов РФ от 15.06.2011 № 03-03-06/1/348; Письмо Министерства финансов РФ от 13.11.2009 № 03.03-06/1/750; Письмо УФНС по г. Москве от 02.09.2008 № 20-12/083102

<sup>8</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 11 п. 1

Это означало бы, что для разграничения работ и услуг должен применяться единственный критерий – наличие материального/нематериального результата, вкупе с моментом его потребления. Однако практика подтверждает, что такой подход противоречит природе многих видов деятельности в понимании гражданского законодательства.

Именно непосредственная связь налоговых последствий и гражданско-правовой сущности хозяйственных операций не позволяют применять установленные налоговым законодательством критерии без учета гражданско-правового подхода, понуждает вновь и вновь обращаться к положениям гражданского законодательства при разрешении возникающих вопросов в этой области.

В связи с изложенным мы полагаем, что в текущем налоговом законодательстве существует серьезная методологическая проблема в подходе к определению рассматриваемых нами объектов налогообложения, которая требует разрешения.

Поиск содержательных подходов к решению данного вопроса предопределяет необходимость обращения к гражданскому законодательству и правовой доктрине. В Гражданском Кодексе РФ понятия «товар», «работы» или «услуги», раскрываются в достаточно обобщенном виде в главах, посвященных соответствующего вида договорам, например, купля-продажа<sup>9</sup>, подряд<sup>10</sup>, возмездное оказание услуг<sup>11</sup>.

Из рассматриваемых нами понятий, наибольший интерес представляет «выполнение работ», поскольку именно это понятие является источником неопределенности в налоговом законодательстве как в отношении реализации товаров, так и в отношении оказания услуг.

Нами было изучено множество попыток цивилистов дать определение понятию «услуги», а также попыток отделить это понятия от понятия «работы». Следует признать, что далеко не все такие попытки, по нашему мнению, являются удачными<sup>12</sup>.

Отмечается, что работа - это деятельность, направленная на создание овеществленного результата, имеющего самостоятельное коммерческое значение, и это признается специфической особенностью, отличающей работы от услуг, кроме того, признается право заказчика контролировать процесс создания этого результата (сроки, качество выполнения этапов по созданию, стоимость создания и т.п.).

---

<sup>9</sup>Гражданский кодекс РФ глава 30

<sup>10</sup>Гражданский кодекс РФ глава 37

<sup>11</sup>Гражданский кодекс РФ глава 39

<sup>12</sup>Обобщение подходов к определению работ, услуг (ниже) произведено по материалам Санникова Л.В. Услуги в гражданском праве России. М.: Волтерс Клувер, 2006. 160 с.

Услуги как благо, по мнению Т.Н. Софиной, представляют собой "отношение между людьми, невещественный полезный эффект непосредственных взаимодействий экономических субъектов, т.е. результат материальной деятельности независимо от приобретения этим результатом (эффектом) материально-вещественной формы" (Софина Т.Н. Сфера услуг: Трансформации в рыночной экономике. СПб., 1999.);

Н.В. Миронова под услугой предлагает понимать "экономическое благо в форме деятельности, это действие (или последовательность действий), цель которого - повышение потребительской полезности объекта услуги, а задача - воздействие на этот объект услуги" (Миронова Н.В. Дифференцированный подход к маркетингу услуг // [www.marketologi.ru/11b/differ.htm](http://www.marketologi.ru/11b/differ.htm))

О.С. Иоффе указывал на то, что в договоре услуг идет речь "о деятельности таких видов, которые не получают или не обязательно должны получить воплощение в материализованном, а тем более в овеществленном результате" (Иоффе О.С. Советское гражданское право (курс лекций): Отдельные виды обязательств. Л., 1961.)

Е.Д. Шешенин выделял следующие признаки услуги: "а)... это деятельность лица (юридического или физического), оказывающего услугу... б) оказание услуги не оставляет вещественного результата... в) полезный эффект услуги (деятельности) потребляется в процессе предоставления услуги, а потребительная стоимость услуги исчезает" (Шешенин Е.Д. Предмет обязательства по оказанию услуг // Сб. учен. тр. Свердловск, 1964. Вып. 3. С. 177.)

Н.А. Баринов объединил в понятии услуги и выполнение работ, и оказание услуг, указав, что "одни услуги воплощаются в потребительных стоимостях вещей... Другие услуги (потребительные стоимости) как результат деятельности услугодателя... не воплощаются в товарах, а выражаются в форме деятельности услугодателя" (Баринов Н.А. Права граждан по договору бытового заказа и их защита. Саратов, 1973. С. 14.)

Т.Л. Левшина предлагает рассматривать услугу как совокупность деятельности и результата: "...результату предшествует совершение действий, не имеющих материального воплощения и составляющих вместе с ним единое целое. Поэтому при оказании услуги "продается" не сам результат, а действия, к нему приведшие" (Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй (постатейный) / Отв. ред. О.Н. Садиков. М., 1998. С. 344.)

Ю.В. Романец: "Особенностью услуг, отличающей их от подряда, является то, что работа, выполняемая по договору возмездного оказания услуг, направлена на достижение результата, который неотделим от процесса работы" (Романец Ю.В. Система договоров в гражданском праве России. М., 2001. С. 369.)

Следует отметить, что в соответствии со статьями 128 и 129 ГК РФ «работы» могут быть отнесены к оборотоспособным объектам гражданских прав. Однако, такая трактовка «работ» фактически будет юридической фикцией, так как оборотоспособность работ не реализована в гражданском законодательстве.

С одной стороны, мы не найдем ни одного примера, где бы работа выступала в качестве самостоятельного предмета договора. Работа может выступать объектом только обязательственных прав: обязательства и соответствующего права требования выполнения работ качественно и в срок. Однако и в этом случае нельзя говорить о возможности оборота «работ» как таковых.

С другой стороны, затраты на выполнение работы становятся частью стоимости созданного результата.

Таким образом, как с юридической, так и с экономической точки зрения работа воплощается в «результате».

### ***Предложение по уточнению перечня объектов налогообложения***

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов<sup>13</sup>. Одной из задач законодателя при установлении налогов является определение объекта налогообложения, соответствующего принципу экономического основания налога. Исходя из сказанного, а также принимая во внимание, что понятие «выполнение работ» не может выступать в качестве самостоятельного объекта коммерческого оборота (реализации)<sup>14</sup>, целесообразность введения данного понятия в качестве отдельного, самостоятельного объекта налогообложения, по нашему мнению, отсутствует. Налоговое законодательство индифферентно к праву заказчика контролировать процесс создания объекта либо к иным схожим правам и обязанностям, вытекающим из взаимодействия сторон правоотношения. С точки зрения налогообложения отсутствуют экономические основания, для того, чтобы идентифицировать понятие «работа», в качестве объекта налогообложения.

Исключение объекта налогообложения «выполнение работ» из налогового законодательства не повлечет за собой, образно говоря, сужение перечня налогооблагаемых операций. Отдельные операции могут быть отнесены к реализации товаров (передаче имущественных прав), другие операции могут быть отнесены к оказанию услуг, третьи – к созданию объектов интеллектуальной собственности.

Предлагаемое решение поможет систематизировать и гармонизировать классификацию хозяйственных операций, с точки зрения определения предмета налогообложения, по следующему принципу:

- при наличии материального результата, сделку следует классифицировать как реализацию товара;
- при наличии нематериального результата, сделку следует классифицировать как реализацию нематериального актива;
- при исполнении договоров, относимых ГК РФ к договорам услуг, при отсутствии материального/нематериального результата, сделку следует классифицировать как реализацию услуг;

---

<sup>13</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 2 абз. 1

<sup>14</sup> Как указано выше, самостоятельным объектом гражданского оборота при выполнении работ выступает результат работы

*Например:*

*При заключении договора подряда, предметом которого является возмездное создание недвижимого имущества, налоговые последствия должны определяться «по аналогии» с реализацией недвижимого имущества. Таким образом, в частности, все платежи, осуществленные в процессе создания имущества, следует квалифицировать или в качестве авансовых платежей, или как платеж за создание части имущества, в случае, если договором предусмотрена поэтапная приемка объекта, а момент определения налоговой базы будет являться момент передачи недвижимого имущества (его части) приобретателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества*

*При заключении договора на проведение инжиниринговых исследований, предметом которого является разработка инженерного решения, воплощенного в технической документации, результат должен квалифицироваться в качестве нематериального актива, налоговые последствия должны определяться как при реализации нематериального актива. В частности, расходы на приобретение таких услуг подлежат учету через амортизационные отчисления, момент определения налоговой базы является момент возникновения права собственности на сформированный нематериальный актив.*

*А при заключении консультационного договора, предметом которого являются консультации, не отвечающие критериям нематериального актива (например, общие консультации о размере налоговой ставки в определенном регионе), такие операции должны толковаться в качестве оказания услуг (вне зависимости от того, что результат услуг может быть зафиксирован на материальном носителе – в форме отчета). При этом налоговые последствия должны быть аналогичны всем другим видам услуг.*

Безусловно, мы осознаем, что предлагаемая реконструкция налоговой методологии потребует существенной доработки норм налогового законодательства, приведения их в соответствие с предлагаемым подходом, а также связано с решением ряда вопросов технического, локального характера, возникающих при реализации предлагаемой методологии. К числу таких вопросов относятся, в частности, необходимость установления специфического момента определения налоговой базы по договору подряда (в случаях, когда передачи права собственности на созданную вещь не происходит – оно возникает сразу у заказчика), необходимость разрешения вопросов, связанных с определением стоимости и квалификации в налоговых целях работ по ремонту или ликвидации вещей и тому подобное. Мы исходим из того, что данные вопросы в настоящее время являются дискуссионными.

Вместе с тем, описанное выше предложение позволит не только ликвидировать теоретический недостаток определения объектов налогообложения, закрепленного в настоящее время, а также решить сопутствующие практические сложности, но и повысить взаимосвязь между гражданско-правовой квалификацией возникших обязательств с публично-правовыми последствиями по исчислению и уплате налогов. Упрочение такой взаимосвязи должно служить повышению степени определенности налогообложения.

## **Выводы**

Обобщив сказанное выше, отметим наиболее существенные тезисы.

- Существующие в настоящее время сложности при определении объекта налогообложения выявляют пороки существующего методологического подхода к определению этих объектов.
- Объектом налогообложения, вносящим неопределенность в налоговое законодательство, следует признать «выполнение работ», поскольку неопределенность возникает только при квалификации операций в качестве «работ» либо «услуг» или в качестве «товаров» или «работ».
- Гражданско-правовое содержание понятия «работы», с одной стороны, а также задачи установления объекта налогообложения – с другой, позволяют сделать вывод о необходимости исключения «выполнения работ» из числа объектов налогообложения. При этом операции, на сегодняшний день трактуемые как «реализация работ», должны быть отнесены либо к реализации товаров, либо к реализации услуг, либо к реализации объектов интеллектуальной собственности
- При реализации предлагаемого методологического подхода, потребует от научно-практического сообщества корректного разрешения ряда возникших в связи с этим вопросов. Кроме того возрастет значимость гражданско-правовой квалификации возникших обязательств, что, в конечном счете будет служить совершенствованию определенности российского налогового законодательства.