Санкт-Петербургский государственный университет

направление «Юриспруденция»

**Субсидии из бюджетов бюджетной системы**

**Российской Федерации как объект налога**

**на прибыль организаций**

Выпускная квалификационная работа

студентки 2 курса направления «Налоговое право»

очной формы обучения

Сухогузовой Алены Павловны

Научный руководитель:

профессор, доктор юридических наук

Шевелева Наталья Александровна

Санкт-Петербург

2018 год

Оглавление

[Введение 3](#_Toc511719365)

[1. Вопросы определения налоговой базы при учете бюджетных средств в целях налогообложения 5](#_Toc511719366)

[2. Правовая природа соглашений о предоставлении субсидий 15](#_Toc511719367)

[3. Налогообложение субсидий в рамках концессионных соглашений и возмездных договоров 24](#_Toc511719368)

[4 Бюджетные средства, не облагаемые налогом на прибыль 32](#_Toc511719369)

[5 Анализ исчисления налога на добавленную стоимость при использовании бюджетных субсидий 38](#_Toc511719370)

[Заключение 43](#_Toc511719371)

[Список использованной литературы 45](#_Toc511719372)

# Введение

Участие государства в финансовой сфере в условиях рыночной экономики обусловлено, прежде всего, необходимостью поддержания социально значимых отраслей народного хозяйства и способствует гармоничному развитию экономической системы общества. Бюджетные ассигнования являются инструментом финансовой и экономической политики — воздействуя на хозяйственную конъюнктуру, экономический рост, они выступают важнейшим фактором развития общественного производства.

Актуальность выбранной темы обусловлена необходимостью повышения эффективности администрирования бюджетных средств во взаимосвязи с налоговой системой.

Из открытой лекции Председателя Счетной палаты РФ Т.А. Голиковой в Финансовом университете: «По данным Федерального казначейства, на 1 апреля 2016 года объем неиспользованных субсидий юридическими лицами составил 134,8 млрд. руб. и 78,7 млрд. руб. из них – это средства корпораций, которые были выделены на соответствующие цели, для конкретных работ, но и задачи не были сделаны, и средства не были использованы. Как правило, эти средства находятся на счетах в коммерческих банках, с них получаются депозитные проценты, которые не являются доходами бюджета, они являются доходами соответствующих корпораций». Из приведенных данных можно сделать вывод о неэффективном администрировании бюджетных средств, неэффективном и нецелевом использовании их получателями. Кроме того, ущерб бюджетной системе наносит и неоднозначное налоговое администрирование бюджетных средств, поступающих в распоряжение субъектов предпринимательской деятельности. Соответственно, повышение прозрачности и определенности налогового администрирования субсидий юридическим лицам будет способствовать снижению рисков ущемления интересов казны и оптимизации расходования бюджетных ресурсов.

Объект работы – общественные отношения, складывающиеся при реализации механизма налогообложения получателей бюджетных средств.

Предмет работы – нормы бюджетного и налогового права, регламентирующие субсидирование юридических лиц и налогообложение бюджетных средств.

Целью работы является определение сущности механизма обложения налогом на прибыль бюджетных средств, получаемых юридическими лицами.

Для достижения цели необходимо поставить и выполнить следующие задачи:

1. Выявить трудности при определении налоговой базы при учете бюджетных средств в целях налогообложения;
2. Установить особенности правовой природы соглашений о предоставлении субсидий;
3. Выявить особенности налогообложения субсидий в рамках концессионных соглашений и возмездных договоров;
4. Определить случаи, когда бюджетные средства не подлежат обложению налогом на прибыль;
5. Провести анализ исчисления налога на добавленную стоимость при использовании бюджетных субсидий.

При написании работы использованы следующие методы: анализ, синтез, системный метод.

В рамках указанной темы проведен анализ нормативных правовых актов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, обобщен опыт правоприменительной практики, приведены примеры из судебной практики.

Основой настоящего исследования стали труды в области финансового права таких ученых, как С.С. Курбатова, Н.А. Шевелева, А.В. Ильин, О.В. Пантюшов и др.

Работа состоит из следующих структурных единиц: введение, основная часть, состоящая из пяти разделов, заключение, список использованной литературы.

# 1. Вопросы определения налоговой базы при учете бюджетных средств в целях налогообложения

В силу п. 2 ст. 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс) субсидии юридическим лицам могут предоставляться из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов.

Предоставление субсидий и иных бюджетных средств является одной из статей расходов бюджетов, расходным обязательством бюджетной системы Российской Федерации и одной из стадий бюджетного процесса. Хотя правовой статус юридических лиц в бюджетном процессе в настоящее время не определен, следует отметить, что юридические лица не являются участниками бюджетного процесса (в смысле понятия «получатель бюджетных средств», данного ст. 6 Бюджетного кодекса), поэтому первоначально полномочия по распоряжению бюджетными ассигнованиями распределяются между участниками бюджетного процесса – администраторами, распорядителями, получателями бюджетных средств разных уровней бюджетной системы.

Для того чтобы на конкретном уровне бюджетной системы сформировалось бюджетное обязательство, необходимо правовое основание – закрепление в законе о федеральном бюджете и законах субъекта о бюджете субъекта Российской Федерации, решении представительного органа муниципального образования о бюджете. Таким образом, ежегодно при планировании бюджетов определяется предельный размер расходов бюджетной системы, частью которых являются бюджетные обязательства по предоставлению субсидий и иных видов бюджетных средств, в том числе юридическим лицам.

Важно отметить, что расходное бюджетное обязательство охватывает систему правоотношений, включающую в себя как правоотношение по финансированию из бюджета, так и правоотношение по фактическому использованию средств бюджета[[1]](#footnote-1).

Получатели бюджетных средств принимают бюджетные обязательства в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств[[2]](#footnote-2) и обязаны вести бюджетный учет. Юридические лица, не являющиеся получателями бюджетных средств, в понимании Бюджетного кодекса, такую обязанность не несут. Юридические лица учитывают государственную помощь на счетах бухгалтерского учета на основании соответствующего положения по бухгалтерскому учету.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 предписывает коммерческим организациям формировать информацию о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий (которые определяются единым понятием «бюджетные средства») и бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств). При этом бюджетные средства подразделяются на средства для финансирования капитальных расходов на приобретение внеоборотных активов и средства для финансирования текущих расходов.

Таким образом, государственная помощь принимается для целей бухгалтерского учета как часть собственных средств – доход, в счет которого организация производит расходы.

Бюджетный кодекс предусматривает передачу бюджетных средств коммерческим организациям в виде бюджетных субсидий и инвестиций, а так же в рамках оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), в том числе ассигнования на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд.

Для целей обложения налогом на прибыль важно определить порядок учета поступлений бюджетных средств в качестве дохода при определении налоговой базы. Доходом, в соответствии со ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Экономическая теория не определяет понятия экономической выгоды, что в значительной мере усложняет толкование норм налогового права. В некоторых источниках экономическая выгода определяется как реальное приращение имущества в результате хозяйственной деятельности налогоплательщика[[3]](#footnote-3). Следовательно, необходимо определить, создают ли бюджетные средства, предоставляемые организации на основании положений Бюджетного кодекса, приращение имущества налогоплательщика.

Указанное выше Положение по бухгалтерскому учету определяет государственную помощь как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов. Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации, то есть как увеличение объема прибыли. Из дальнейшего анализа Положения следует, что законодатель признает государственные ассигнования в качестве дохода организации. Так, например, при принятии бюджетных средств на финансирование текущих расходов, бюджетное финансирование признается в качестве доходов будущих периодов. Бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов, понесенных организаций в предыдущих отчетных периодах отражаются как прочие доходы (активы, полученные безвозмездно)[[4]](#footnote-4).

Бюджетные субсидии, предоставляемые коммерческим организациям, имеют целевое назначение, контролируемое источником финансирования. Однако ст. 251 Налогового кодекса прямо не относит этот вид доходов к доходам, не подлежащим налогообложению. Так как перечень в указанной статье является закрытым, можно сделать вывод о том, что законодатель относит бюджетные субсидии, предоставляемые коммерческим организациям, к налогооблагаемым доходам таких организаций.

Если процедура принятия бюджетных средств к бухгалтерскому учету регламентируется соответствующим положением по бухгалтерскому учету, то при налоговом учете бюджетных средств у налогоплательщика, применяющего метод начисления, может возникать вопрос момента признания дохода в виде субсидии, в частности в виде компенсации из бюджета в счет возмещения выпадающих (недополученных) доходов.

В правоприменительной практике последних 12 лет складывались следующие точки зрения по этому вопросу.

В 2006 году суд признал, что средства, предназначенные для покрытия убытков налогоплательщика, возникших вследствие отпуска газа населению по льготным ценам, носят компенсационный характер. Они подлежат налогообложению как внереализационные доходы по факту их получения[[5]](#footnote-5).

Данная позиция стала преобладающей вплоть до 2013 года. В 2013 году правоприменительная практика дважды меняла свою позицию.

Так, несколькими судебными решениями подтверждается мнение о том, что средства, выделяемые налогоплательщику из бюджета на возмещение недополученной платы за оказанные услуги в связи с применением регулируемых цен и льгот, по своему экономическому содержанию являются частью выручки. Они должны учитываться в составе доходов от реализации в периоде оказания услуг независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату[[6]](#footnote-6).

В настоящее время установилась позиция, выраженная в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 10 декабря 2013 г. № 10159/13 по делу № А38-223/2010. Президиум ВАС РФ указал, что в момент оказания услуги размер компенсации выпадающего дохода неизвестен. Он будет определен соответствующим бюджетом добровольно либо по решению суда. Следовательно, момент возникновения этого дохода необходимо определять по правилам, установленным пп. 4 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса для признания доходов в виде сумм возмещения убытков, а именно по дате признания должником долга либо вступления в законную силу решения суда[[7]](#footnote-7).

Наличие нескольких точек зрения обуславливается неопределенностью природы указанного вида субсидии.

Как верно было указано судом в одной из позиций, субсидия на возмещение недополученной выгоды в связи с применением регулируемых цен по своему экономическому смыслу является частью выручки, то есть той частью средств, которую налогоплательщик мог бы получить, реализуя товары, работы, услуги по рыночным ценам. Соответственно, вывод, сформулированный ВАС РФ в 2013 году, представляется спорным. Размер недополученной в связи с применением регулируемых цен выгоды является расчетной величиной и может быть заранее известна налогоплательщику.

Указанный вид субсидий предоставляется налогоплательщику на основании соглашения о предоставлении субсидии, заключению которого предшествует подача налогоплательщиком заявки. В соглашении расчетным путем определяется размер предоставляемой субсидии, нормативные затраты и план-график перечисления бюджетных средств на счет получателя субсидии.

Таким образом, отношения по предоставлению субсидии носят договорный характер. Налогоплательщик добровольно вступает в эти отношения, соответственно, спорным представляется вопрос о возникновении задолженности публично-правового субъекта перед налогоплательщиком в случае исполнения соглашения о предоставлении субсидии.

Субсидия на возмещение недополученной выгоды в экономическом смысле представляет собой часть того дохода, который принесла бы обычная хозяйственная деятельность экономического субъекта. В силу вовлечения в исполнение публично-правовых задач, экономический субъект лишается части этого дохода, поэтому государственная финансовая система компенсирует недополученную выгоду. Таким образом, субсидия носит компенсационный характер.

Однако спорным видится и возможность отнесения таких субсидий на счета внереализационных доходов в соответствии с п. 4 ст. 271 Налогового кодекса.

До 2015 года Налоговый кодекс не содержал норм, относящих бюджетные субсидии к реализационным или внереализационным доходам, поэтому Управление Федеральной Налоговой Службы по г. Москве в Письме от 17 февраля 2012 г. № 16-15/014076@ указало, что в случае, если бюджетные средства направлены на компенсацию затрат, то есть не являются доходами от реализации, их следует относить к внереализационным доходам.

Компенсируемая сумма дохода в обычных рыночных условиях должна была стать доходом организации от реализации. При этом, в экономическом смысле, недополученная выгода не является затратами хозяйствующего субъекта. Различие обуславливается только источником возникновения дохода. Доход от обычной деятельности является элементом свободного рыночного оборота финансов. Компенсация за счет субсидии имеет природу государственной помощи – средств государственной финансовой системы. Однако в результате исполнения расходного бюджетного обязательства происходит прекращение режима средств как казенных. Указанные средства вовлекаются в рыночный финансовый оборот, поэтому отнесение средств субсидии на возмещение недополученной выгоды, имеющей компенсационный характер, к внереализационным доходам является неправильным.

Кроме того, важно отметить, что для целей бухгалтерского (бюджетного) учета субсидии, полученные бюджетными и автономными учреждениями, отражаются на счете 205.30 «Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг» по КФО «4»[[8]](#footnote-8), то есть в бухгалтерском (бюджетном) учете данные средства отражаются как средства от реализации, что позволяет усматривать элемент возмездности в отношениях по субсидированию. Однако, законодатель в п. 14 ст. 251 Налогового кодекса прямо закрепляет, что субсидии, полученные бюджетными и автономными учреждениями, не учитываются при определении налоговой базы.

В настоящее время Налоговый кодекс прямо признает средства в виде субсидий, полученные организацией, за исключением получения субсидий в рамках возмездного договора, как внереализационный доход налогоплательщика[[9]](#footnote-9). В 2016 году Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 4 июля 2016 г. № 07-01-09/38825 указало на то, что субсидии, полученные коммерческими организациями на финансирование расходов (в конкретном случае в связи с осуществлением НИОКР), вне рамок получения субсидий в рамках возмездного договора (налогообложение субсидий, полученных в рамках возмездных договоров, будет рассмотрено далее), признаются в составе внереализационных доходов по мере признания в налоговом учете соответствующих расходов, фактически осуществленных за счет этих средств.

Расходами по налогу на прибыль признаются расходы, направленные на извлечение прибыли. Возникает вопрос признания расходов, осуществленных за счет средств субсидии, направленными на извлечение прибыли. Субсидии юридическим лицам, признаваемым плательщиками налога на прибыль, 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[[10]](#footnote-10).

Соответственно, если субсидия признается частью прибыли, для получения которой организация формально не понесла расходов, так как получила ее безвозмездно, расходы, понесенные организацией после получения субсидии, не могут считаться направленными на извлечение прибыли в виде субсидии.

Такой формальный подход препятствует уменьшению доходов на размер фактически понесенных расходов для целей определения налоговой базы и может привести к увеличению налогового бремени. Мнение по этому вопросу высказало Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 2 сентября 2015 г. № 03-04-07/50654, указав, что расходы, произведенные за счет целевых поступлений, включаются в состав расходов при определении облагаемой базы по налогу на прибыль организации в установленном порядке; в силу того, что расходы, на покрытие которых предоставлялись субсидии, учитываются при определении налоговой базы, дополнительного налогообложения данных субсидий не происходит.

Важно определить понятие «безвозмездности» для целей налогового права. Этот вопрос рассмотрел Седьмой арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 16 марта 2017 г. по делу № А27-21783/2016. Заявитель – общество с ограниченной ответственностью – учитывал доходы в виде субсидии как безвозмездно полученные денежные средства (абз. 3 подп. 2 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса), ссылаясь на то, что согласно нормам бюджетного законодательства субсидии – это безвозмездно полученные денежные средства. Суд указал, что определение понятия «безвозмездность» и «безвозмездный» в Налоговом кодексе не раскрывается. Использование формулировки «на безвозмездной основе» в бюджетном законодательстве само по себе не может означать, что для целей налогового законодательства такие субсидии должны признаваться безвозмездными доходами, невзирая на истинный экономический смысл операций по их предоставлению и использованию. Применив в совокупности положения п. 7 ст. 3 и п. 1 ст. 11 Налогового кодекса, суд указал, что поскольку понятие «безвозмездность» не раскрывается в данном случае нормами как Налогового кодекса, так и Бюджетного кодекса, то следует использовать понятие, применяемое в гражданском законодательстве (п.2 ст. 423 Гражданского кодекса Российской Федерации). По условиям договоров о предоставлении бюджетного финансирования общество получает право на субсидии не безвозмездно, а в обмен на принятие на себя корреспондирующей обязанности оказать услуги. Наличие у общества встречного обязательства исключает возможность квалификации субсидий в качестве безвозмездно полученного дохода. По своему экономическому смыслу предоставление субсидий является формой компенсации затрат на предоставление социально-значимых услуг.

В соответствии со ст. 284 Налогового кодекса организация, получившая субсидию из того или иного бюджета, обязана уплатить 3% налога в федеральный бюджет и 17% в бюджет субъекта[[11]](#footnote-11). Возникает вопрос о перераспределении бюджетных средств через уплату налога. Как было ранее отмечено, коммерческая организация может получить субсидию из бюджета любого уровня бюджетной системы, в том числе и из местного бюджета, который выпадает из распределения налоговых доходов относительно налога на прибыль организаций. Соответственно, возникает вопрос эффективности регулирования межбюджетных отношений. Однако в случае отказа законодателя от налогообложения дохода, полученного в виде субсидий, оборот денежных средств в бюджетной системе прекратится, что может спровоцировать дефицитные явления. Кроме того, интересы бюджетов разных уровней балансируются с помощью механизма межбюджетных трансфертов.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что законодатель в совокупности норм бюджетного и налогового законодательства, а также норм подзаконного регулирования бухгалтерского учета, определяет бюджетные ассигнования как часть прибыли коммерческих организаций, подлежащую обложением налогом на прибыль. Данный вывод соответствует экономической сущности бюджетного финансирования деятельности юридических лиц.

# 2. Правовая природа соглашений о предоставлении субсидий

Отношения между публично-правовым субъектом и налогоплательщиком по вопросу предоставления субсидии в большинстве случаев регулируются соглашением, таким образом, предоставление субсидии носит договорной характер. Определение правовой природы таких соглашений имеет значение, в том числе и для налоговых правоотношений.

Одним из самых распространенных случаев таких соглашений является соглашение о предоставлении субсидии из бюджета на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ).

Указанные субсидии могут быть предоставлены как бюджетным и автономным учреждениям, так и частным некоммерческим организациям.

Соглашения с бюджетными и автономными учреждениями заключаются на основании утвержденного в одностороннем порядке государственного (муниципального) задания[[12]](#footnote-12). Соглашения о предоставлении субсидий частным некоммерческим организациям заключается на основании свободного волеизъявления Таким образом между государственными (муниципальными) учреждениями и частными субъектами экономической деятельности усматривается конкуренция за пользование бюджетными средствами, что определяет равные условия допуска к оказанию государственных (муниципальных) услуг.

Условия соглашения, заключаемого с федеральными государственными учреждениями, включены в типовую форму соглашения, утвержденную приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2016 г. № 198н «Об утверждении Типовой формы соглашения о предоставлении субсидии из федерального бюджета федеральному бюджетному или автономному учреждению на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)».

В соответствии с пунктом 4.3.3 Типовой формы соглашения учреждения обязуются направлять средства субсидии на расходы, установленные планом финансово-хозяйственной деятельности, сформированным и утвержденным в порядке, определенном нормативным актом Учредителя.

Таким образом, в государственных учреждениях расходование средств субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания осуществляется не только в рамках утвержденного государственного задания, в котором перечисляются конкретные виды работ (услуг) и количественные показатели их выполнения, но и на основании плана финансово-хозяйственной деятельности, в котором отражаются все затраты на осуществления деятельности учреждения. То есть за счет средств субсидии на выполнения государственного (муниципального) задания учреждениями осуществляется выплата заработной платы работникам, закупка товаров (работ, услуг), необходимых для оказания государственных услуг, текущий ремонт основных средств, оплата имущественных налогов и иных обязательных платежей.

В отличие от государственных учреждений, частным некоммерческим организациям не утверждается обязательное для исполнения государственное задание, план финансово-хозяйственной деятельности такими организациями определяется самостоятельно. Таким образом, допуск частных организаций к средствам бюджета осуществляется на конкурсной основе при соответствии требованиям, установленным в Постановлении Правительства Российской Федерации от 7 мая 2017 г. № 541 «Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями».

Соответственно, при явном сходстве субсидирования государственных и частных некоммерческих организаций, отличие заключается в факторе волеизъявления субъекта субсидирования на заключение соглашения о предоставлении субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Этот фактор позволяет говорить о различиях в правовой природе указанных соглашений.

В рамках нормы ст. 78.1 Бюджетного кодекса бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии и на иные цели. Такие субсидии предоставляются на финансирование расходов, носящих единовременный характер, которые не могут быть включены в нормативные затраты при определении суммы субсидии в рамках исполнения государственного (муниципального) задания.

Для определения объема субсидии на иные цели учреждение направляет главному распорядителю бюджетных средств заявку, расчет и финансово-экономическое обоснование размера субсидии[[13]](#footnote-13). На основании представленных документов принимается решение о заключении соглашения о предоставлении субсидии на иные цели. Таким образом, соглашение носит заявительный характер. В порядке заключения указанных соглашений усматривается сходство с соглашениями, регулирующими предоставление субсидий юридическим лицам – производителям товаров, работ, услуг (далее – юридические лица).

Юридическим лицам субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации предоставляются в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (финансирования) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Соглашениям о субсидировании юридических лиц присущ диспозитивный характер[[14]](#footnote-14).

Бюджетным кодексом процесс субсидирования посредством заключения соглашений регулируется рамочно. Большое значение имеют иные нормативные правовые акты и муниципальные правовые акты, определяющие порядки субсидирования в каждом конкретном случае предоставления бюджетных субсидий юридическим лицам. Такие акты должны соответствовать Постановлению Правительства Российской Федерации[[15]](#footnote-15), определяющему общие требования к правовым актам о субсидировании.

Важным аспектом договорной формы субсидирования является вопрос ответственности юридических лиц за нарушение условий договора и условий предоставления субсидий. Все соглашения должны содержать порядок и сроки возврата субсидии и меры ответственности за нарушение условий, целей и порядка предоставления субсидии.

Осуществление возврата субсидии так же имеет и налоговые последствия. Важно отметить, что при выявлении органом государственного финансового контроля допущенного нарушения условий предоставления субсидии, изменяется порядок отражения дохода в виде субсидии в налоговом учете. Так, абз. 6 п. 2.1 ст. 273 Налогового кодекса определяет, что доход в виде субсидии в случае нарушения условий получения субсидий отражается в полном объеме в составе доходов налогового периода, в котором совершено нарушение, то есть в том налоговом периоде, в котором субсидия была предоставлена. Таким образом, у организации возникает задолженность перед бюджетной системой Российской Федерации.

Однако наиболее распространенным случаем является возврат неиспользованного остатка бюджетных субсидий. В этом случае указанную операцию следует рассматривать в качестве нового обстоятельства, влияющего на размер действительных налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций. В этом случае сумма перечисленного в доход бюджета остатка неиспользованных субсидий должна быть учтена в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произведено указанное перечисление[[16]](#footnote-16).

По вопросу возврата субсидии в полном объеме в связи с обнаружением нарушений при получении субсидии позиции государственных органов нет. Важно отметить, что возврат субсидии не является мерой ответственности за противоправные действия[[17]](#footnote-17), поэтому суммы, подлежащие возврату, не могут относиться к расходам, не учитываемых в целях налогообложения. Соответственно, возврат субсидии в связи с обнаружением нарушений при получении формирует соответствующий корреспондирующий внереализационный расход.

Статья 265 Налогового кодекса содержит исчерпывающий перечень внереализационных расходов. Исходя из суждения о том, что возврат субсидии является компенсацией ущерба, нанесенного бюджетной системе неправомерными действиями в рамках договорных отношений, то есть возмещением причиненного вреда, возможно отнесение таких расходов к внереализационным на основании пп. 13 п. 1 указанной статьи.

В налоговом учете такие внереализационные расходы отражаются на момент признания или начисления расходов. Соответственно, у налогоплательщика возникает временной разрыв между признанием дохода в виде субсидии и расхода при ее возврате, что может повлечь за собой негативные последствия для экономического субъекта в виде переплаты по авансовым платежам в отчетных периодах, предшествующих возникновению соответствующего расхода.

Рамочное регулирование договорной формы предоставления субсидий юридическим лицам позволяет стимулировать отдельные экономически специфические виды деятельности, имеющие особую важность для развития рыночной инфраструктуры и инвестиционной привлекательности российской экономики.

В рамках данной темы интересна система субсидирования трейдерской деятельности на территории Ленинградской области. Законом Ленинградской области от 8 апреля 2002 г. № 10-оз «О мерах государственной поддержки трейдерской деятельности на территории Ленинградской области» предусмотрено предоставление трейдерам налоговых льгот в пределах сумм, зачисляемых в региональный бюджет, и предоставление субсидий из регионального бюджета. Для указанных категорий налогоплательщиков налог на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет, снижена до 13,5%.

Во исполнение указанного закона принято Постановление Правительства Ленинградской области от 30 мая 2017 г. № 189 «Об утверждении порядка предоставления субсидий из областного бюджета Ленинградской области субъектам предпринимательской деятельности, осуществляющим трейдерскую деятельность на территории Ленинградской области, и признании утратившим силу Постановления Правительства Ленинградской области от 25 апреля 2016 года № 124». В соответствии с указанным документом целью предоставления субсидий является возмещение фактически понесенных затрат в связи с реализацией товаров.

Одним из условий предоставления субсидии является уплата в полном объеме налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет Ленинградской области, исчисленного в соответствии с налоговой декларацией в размере не менее суммы запрошенной субсидии[[18]](#footnote-18).

Исходя из данной нормы, можно предположить, что субсидия организациям выделяется не на компенсацию расходов, связанных с реализацией товаров, но на возмещение уплаченного налога на прибыль.

Этот вывод подтверждают и утвержденные вышеуказанным областным законом размеры субсидий, исчисляемых ежеквартально исходя из суммы подлежащей налогообложению среднемесячной прибыли.

Так, при сумме подлежащей налогообложению прибыли до 10 миллионов рублей предоставляемая субсидия равна 10% суммы налога на прибыль, зачисляемого в бюджет Ленинградской области.

При увеличении суммы налогооблогаемой прибыли к процентному нормативу добавляется фиксированная денежная сумма, предоставляемая в качестве субсидии. Максимальная сумма субсидии может составлять 3 105 000,00 рублей плюс 35% подлежащей зачислению в областной бюджет ленинградской области суммы налога на прибыли на превышающую 100 миллионов рублей прибыль организаций, соответственно, сумма налога, подлежащая зачислению в региональный бюджет, может составлять менее 8,5%.

Таким образом, размер субсидии рассчитывается по прогрессивной шкале.

Из анализа данных нормативных правовых актов можно сделать вывод о том, что субсидия в таком проявлении по своему экономическому эффекту замещает налоговые льготы. Однако нельзя сказать, что субсидия и налоговая льгота равны по своей правовой природе. Субсидия является средством софинансирования расходов, которые несут организации в ходе своей основной экономической деятельности, и представляет собой расход бюджетной системы. Используя бюджетные субсидии как средство снижения налогового бремени и налогового стимулирования, региональные власти искажают определенный Бюджетным кодексом экономический смысл субсидии и допускают нецелевое расходование бюджетных средств[[19]](#footnote-19).

Соглашения о субсидировании могут применяться так же во избежание применения института банкротства[[20]](#footnote-20). Так, рассматривая дело ОАО «82 судоремонтный завод» (далее – Общество) Тринадцатый арбитражный суд указал следующее.

В соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 23 июля 2009 г. № 1028-р, в целях реализации мер по предупреждению банкротства, было принято решение о предоставлении Обществу за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета на 2009 год, предусмотренных Министерству промышленности и торговли Российской Федерации по разделу «Другие вопросы в области национальной обороны» раздела «Национальная оборона» классификации расходов бюджетов, субсидии в размере 623,4 млн. рублей на погашение задолженности Общества по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей, не подлежащих реструктуризации в установленном порядке, а также по уплате денежных обязательств, подтвержденных вступившими в силу судебными актами.

На основании заключенного с Министерством промышленности и торговли Российской Федерации договора от 3 августа 2009 г. № 9209.214300.06.1021, Обществом была получена за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета в целях реализации мер по предупреждению банкротства субсидия в размере 623,4 млн. рублей. Указанная субсидия предоставлена на погашение задолженности по денежным обязательствам по налогам, сборам и иным обязательным платежам по состоянию на 1 января 2009 г., минуя институт банкротства; условием предоставления субсидии является выполнение Обществом программы финансового оздоровления, являющейся неотъемлемой частью договора соглашения, и рассчитанной на период с 1 января 2012 г. по 31 декабря 2021 г. В случае не реализации программы финансового оздоровления, предоставленные Обществу денежные средства, в соответствии с условиями договора подлежат возврату.

Таким образом, субсидия предоставлена на погашение образовавшейся кредиторской задолженности по налогам и сборам, которая в понимании бухгалтерского учета является расходом организации, соответственно, полученная субсидия должна признаваться внереализационным доходом по правилам п. 4.1 ст. 271 Налогового кодекса.

Делая выводы, можно отметить, что законодательство Российской Федерации не содержит норм, определяющих правовую природу соглашений о предоставлении субсидии, не смотря на то, что такие соглашения широко распространены на практике. Государство применяет институт субсидирования через соглашения для выполнения различных задач, в том числе для поддержания государственно важных, социально значимых отраслей экономики, недопущения банкротства предприятий, работающих во исполнение государственного оборонного заказа. Рамочное регулирование таких соглашений порождает, в том числе, и негативные налоговые последствия как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговой системы, такие как непоступление налоговых доходов в региональные бюджеты.

# 3. Налогообложение субсидий в рамках концессионных соглашений и возмездных договоров

В условиях рыночной экономики выполнение общественных задач государством не обходится без привлечения субъектов частного предпринимательства. Одной из форм такого взаимодействия является публично-частное партнерство.

Важной особенностью такой формы взаимодействия является взаимная заинтересованность субъектов, что обуславливает необходимость государственной поддержки частного предпринимательства.

Бюджетный кодекс предполагает возможность использования механизма субсидирования в рамках публично-частного партнерства, в частности при заключении концессионных соглашений.

Так, Бюджетный кодекс содержит норму, согласно которой субсидии, предусмотренные статьей 78, могут предоставляться в соответствии с условиями и сроками, предусмотренными соглашениями о государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве, концессионными соглашениями[[21]](#footnote-21).

В новой редакции Налогового кодекса, введенной в действие Федеральным законом от 30 сентября 2017 г. № 286-ФЗ, статья 271 дополнена абзацем, в соответствии с которым плата концедента по концессионному соглашению, полученная в виде денежных средств, признается в порядке, предусмотренном для учета субсидий.

Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» не содержит специальной нормы, определяющей понятие «плата концедента», определяя в статье 7 неравнозначное понятие «концессионная плата» - то есть плата концессионера. Однако, из ст. 13 указанного закона можно определить, что плата концедента – это принятие концедентом части расходов на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения. Бюджетный кодекс так же не содержит указанного понятия, но статья 78 Бюджетного кодекса включает положения о субсидиях, предоставляемых в рамках концессионных соглашений.

Таким образом, законодатель, вводя это понятие в нормы Налогового кодекса, приравнивает плату концедента к бюджетным субсидиям юридическим лицам, предоставляемых по условиям концессионных соглашений.

При этом доходы, полученные в виде имущества или имущественных прав по концессионному соглашению, в силу пп. 37 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса не учитываются при определении налоговой базы.

До внесения изменений в ст. 271 Налогового кодекса существовало мнение, согласно которому денежные средства в виде субсидии, полученные концессионером на стадии строительства, так же не учитывались для целей налогообложения[[22]](#footnote-22). Для этого в концессионных соглашениях прописывалось, что имущество (в том числе денежные средства) передаются целевым образом на строительство объекта, являющегося предметом соглашения.

Обоснованием данного вывода являлось то, что для определения понятия «имущество», упомянутого в пп. 37 п.1 ст. 251 Налогового кодекса, налоговое законодательство содержит отсылочную норму п. 2 ст. 38, согласно которой под имуществом в Налоговом кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Согласно ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации к объектам гражданских прав относятся, в том числе, наличные деньги и безналичные денежные средства.

Соответственно, до 1 января 2018 г. существовала правовая неопределенность, позволяющая выводить плату концедента из-под налогообложения на основании толкования норм налогового и гражданского законодательства.

Разъяснения Министерства финансов Российской Федерации[[23]](#footnote-23) 2016 года содержали мнение о том, что плата концедента, являясь по факту субсидией, признается в качестве дохода для целей налогообложения в порядке, предусмотренном п. 4.1 ст. 271 Налогового кодекса, то есть в качестве внереализационного дохода.

В некоторых источниках[[24]](#footnote-24) принято оценивать плату концедента как вознаграждение за выполнение работ, оказание услуг. Такой подход в некотором смысле видится экономически обоснованным, так как в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ концессионные соглашения является договором, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных федеральными законами. К отношениям сторон концессионного соглашения применяются в соответствующих частях правила гражданского законодательства о договорах, элементы которых содержатся в концессионном соглашении[[25]](#footnote-25). Таким образом, плата концедента может рассматриваться как оплата по договору, что дает основание для отнесения такого дохода к доходам от реализации.

Законодатель, внося изменения в нормы Налогового кодекса, исходит из существа субсидии как компенсации (софинансирования) расходов концессионера, понесенных им в процессе исполнения соглашения, определяя невозможность формирования выручки за счет бюджетных средств.

Пункт 4.1. ст. 271 Налогового кодекса, определяя порядок учета субсидий для целей налогообложения при методе начисления, содержит исключение из этого порядка, под которое подпадают субсидии в рамках возмездных договоров.

Законодательство Российской Федерации не содержит понятия «субсидии в рамках возмездных договоров», однако, из анализа указанного пункта ст. 271 Налогового кодекса можно сделать вывод о том, что субсидиями в рамках возмездных договоров являются все иные субсидии, не поименованные в указанном пункте, то есть те субсидии, которые не направлены на финансирование затрат и компенсацию расходов.

Таким образом, ранее освещенные субсидии на возмещение недополученной выгоды в связи с применением регулируемых цен (тарифов) относятся к категории «субсидии в рамках возмездных договоров». Как уже было ранее обосновано, доход в виде такой субсидии относится к доходам от реализации и отражается в налоговом учете в общеустановленном порядке, то есть после факта оказания услуг[[26]](#footnote-26).

Соответственно, если предоставляемая субсидия была выделена в качестве недополученной выручки от реализации товаров, работ, услуг по регулируемым ценам, тарифам (то есть когда компенсируется разница между базовой ценой (тарифом) и фактической ценой реализации), то при формировании базы по налогу на прибыль указанная субсидия подлежит отражению в составе доходов на дату реализации. Если же предоставляемая субсидия была выделена в качестве компенсации убытка, полученного организацией от реализации по регулируемым ценам (тарифам), то субсидия подлежит отражению в составе доходов на дату поступления денежных средств на расчетный счет.

Такой вывод, в частности, сделало Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 21 ноября 2017 г. № 03-03-06/3/76700, рассматривая исчисление налога на прибыль при получении субсидии организацией, реализующей электрическую (тепловую) энергию по регулируемому тарифу.

В рамках рассматриваемой темы важно отметить и тот факт, что, помимо указанных форм субсидирования юридических лиц, Бюджетный кодекс предусматривает возможность предоставления грантов негосударственным юридическим лицам[[27]](#footnote-27), а так же бюджетным и автономным учреждениям[[28]](#footnote-28).

Законодательство Российской Федерации не содержит единого понятия грантов. В различных законодательных актах этот термин применяется в разных значениях[[29]](#footnote-29). Не во всех случаях гранты имеют характер предоставлений из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, в связи с чем, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, в Бюджетный кодекс не может быть введено обобщающее определение понятия «грант»[[30]](#footnote-30).

Однако из анализа норм Бюджетного кодекса можно выделить некоторые отличия такой формы субсидирования как предоставление грантов.

Наиболее существенным представляется отличие, которое усматривается при предоставлении грантов бюджетным и автономным учреждениям. Так, в отличие от субсидий иных видов, гранты в форме субсидии могут быть получены государственными учреждениями от органов, которые не осуществляют функции и полномочия учредителей в отношении таких учреждений. Таким образом, государственные учреждения могут получать бюджетные средства не только от своих учредителей, но и от иных органов государственной или муниципальной власти.

На основании анализа нормативных правовых актов Правительства Санкт-Петербурга[[31]](#footnote-31)[[32]](#footnote-32), регулирующих порядок предоставления субсидий и грантов в форме субсидий в 2018 году, выявлено отличие только в ограничении предельного размера гранта суммой 5 000,00 рублей, тогда как при определении размера субсидии предельная величина не установлена. Целями предоставления как субсидии так и гранта в форме субсидии является возмещение затрат, возникших в 2018 году.

В Постановлении Правительства Москвы[[33]](#footnote-33), регулирующем порядок предоставления грантов в форме субсидии, определена иная цель – гранты предоставляются, в том числе, в целях поддержки реализации проектов, стимулирования развития и поощрения достигнутых результатов в соответствующей области.

Таким образом, гранты в правоприменительной практике не всегда являются самостоятельной формой субсидирования, направленной на поддержку, стимулирование и поощрение субъектов экономической деятельности. Часто гранты выступают дополнительной формой государственного софинансирования затрат от экономической деятельности в той или иной социально значимой сфере.

Определение в нормативных правовых актах различных целей предоставления грантов в форме субсидий влечет наступление различных налоговых последствий. Так, при определении гранта как способа возмещения затрат, он должен учитываться для целей налогообложения наравне с субсидиями на возмещение затрат в порядке п. 4.1 ст. 271 Налогового кодекса, в ином определении грант носит признаки субсидий, предоставленных в рамках возмездных договоров, и должен учитываться в общем порядке.

Налоговый кодекс содержит понятие гранта, используемое для целей главы 25 «Налог на прибыль организаций». Грантом признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет определенным условиям. К таким условиям, в частности, относится:

­­– предоставление на безвозмездной и безвозвратной основе;

– предоставление российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

– предоставление на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), охраны здоровья, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан[[34]](#footnote-34).

Из анализа приведенной нормы видно, что гранты в форме субсидий, отраженные в Бюджетном кодексе и предоставляемые из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, не являются грантами в смысле, придаваемом этому понятию Налоговым кодексом, что не способствует правовой определенности и может создавать трудности при определении налоговой базы.

Делая выводы, можно отметить, что распространение механизмов бюджетной поддержки частных экономических субъектов посредством заключения концессионных соглашений, предоставления грантов в форме субсидий и субсидий в рамках возмездных договоров требует правовой определенности при налогообложении указанных средств. Отсутствие единообразия и нормативного закрепления понятий разнообразных форм государственной финансовой поддержки затрудняет определение налогооблагаемых доходов и налоговой базы при исчислении налога на прибыль. Жесткое регулирование, как например нашедшее отражение в последних изменениях Налогового кодекса в отношении платы концедента, способствует избежанию рамочности при регулировании вопросов определения налоговой базы и повышению прозрачности и единообразия применения налоговых норм.

# 4. Бюджетные средства, не облагаемые налогом на прибыль

Налоговый кодекс содержит ряд положений, в соответствии с которыми в некоторых случаях доходы, полученные в виде бюджетных средств, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Пункт 2 ст. 78.1 Бюджетного кодекса предусматривает субсидии некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, в виде имущественного взноса в государственные корпорации и государственные компании. Это положение Бюджетного кодекса нашло отражение в нормах Налогового кодекса, который содержит положение, освобождающее такой доход от учета при определении налоговой базы.

Подпункт 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса содержит положение, согласно которому доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирование, не учитываются при определении налоговой базы. Подпункт раскрывает понятие средств целевого финансирования, формально определяя круг налогоплательщиков, доходы которых не учитываются при исчислении налоговой базы.

Законодатель освобождает от налогообложения доходы в виде средств целевого финансирования казенных учреждений (в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований)), бюджетных и автономных учреждений (в виде субсидий).

Такое освобождение от налогообложения бюджетных средств связано, в первую очередь, с правовым положением указанных учреждений. Казенные учреждения, в соответствии с положениями Бюджетного кодекса, являясь получателями бюджетных средств, находятся в ведении органов государственной власти или местного самоуправления, и осуществляют свою деятельность в пределах лимитов бюджетных обязательств. Таким образом, объем прав на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и их исполнение ограничено лимитами, доведенными главным распорядителем бюджетных средств. По сути, казенные учреждения не являются свободными экономическими субъектами и создаются для исполнения государственно значимых функций и заполнения сегментов экономики, в которых не заинтересованы или в меньшей степени заинтересованы субъекты частного предпринимательства. Таким образом, казенное учреждение является полностью государственным экономическим оператором, доходы которого, в случае осуществления им приносящей доход деятельности, подлежит зачислению в соответствующий бюджет. Взимание налога на прибыль за счет бюджетных ассигнований приводил бы к возврату части бюджетных средств, предоставленных для осуществления деятельности, в бюджетную систему.

Бюджетные и автономные учреждения принимают бюджетные субсидии на исполнение государственного (муниципального) задания, то есть государство поддерживает ту часть их экономической деятельности, которая является наиболее государственно значимой. Условием предоставления бюджетных средств в этом случае является достижение конкретных, заранее определенных результатов.

Объединяющей чертой этих видов бюджетного финансирования является целевой характер. Бюджетные средства предоставляются на определенные цели и могут быть израсходованы только в соответствии с ними. Таким образом, если соглашением о предоставлении бюджетной субсидией или бюджетной сметой не предусмотрена уплата налога за счет указанных средств, расходование в счет уплаты налоговых платежей привело бы к нецелевому использованию бюджетных средств.

Не смотря на то, что субсидии юридическим лицам носят целевой характер, при буквальном толковании нормы ст. 251 Налогового кодекса в отношении необложения целевого финансирования в действующей редакции не возникает основания применения его к отношениям между бюджетной системой и коммерческими организациями (кроме управляющих организаций в определенных случаях), но в судебной практике встречаются примеры, в которых суд считает применение подп. 14 п. 1 ст. 251 в отношении коммерческих организаций возможным.

В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 17 марта 2017 г. по делу № А47-10141/2015 рассматривается спор, в котором общество с ограниченной ответственностью полагает неправомерным включение в базу по налогу на прибыль организации суммы субсидии из регионального бюджета, поскольку нецелевое использование этих средств не подтверждено ни судом, ни органом, выдавшим субсидию. Субсидия возвращена в бюджет в полном объеме до вынесения Федеральной Налоговой Службой решения о доначислении налога. Суд не усмотрел возможности применения подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса лишь по тому основанию, что организация нарушила условия предоставления субсидии. Как верно отмечено судом, возврат субсидии в ином налоговом периоде не опровергает факт нарушения условия предоставления субсидии и не влияет на возникшее налоговое обязательство, формируя соответствующий расход в налоговом периоде возврата.

Таким образом, суд прямо не отрицает возможность освобождения доходов коммерческих организаций в виде субсидий от учета при определении налоговой базы по основанию, указанному в подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса.

В иных случаях суды правильно отрицают такую возможность, напоминая о том, что в 2009 году в п. 2 ст. 251 Налогового кодекса были внесены поправки, которые вступили в силу в 2010 году. Начиная с 2010 года понятие целевых поступлений в п. 2 ст. 251 Налогового кодекса применяется только к некоммерческим организациям.

В Определении Верховного Суда Российской Федерации от 5 июня 2017 г. № 306-КГ17-5830 по делу № А55-5667/2016 Общество утверждало, что полученные из бюджета средства следует рассматривать в качестве средств целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса) и целевых поступлений из бюджета (п. 2 ст. 251 Налогового кодекса).

Со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 3290/13 общество утверждало, что средства, поступающие в виде целевого финансирования, не включаются в базу по налогу на прибыль вне зависимости от того, коммерческая или некоммерческая организация получает целевые поступления из бюджета.

Судьи всех инстанций поддержали налоговую инспекцию, указав, что бюджетные субсидии, полученные коммерческими организациями и не подпадающие под действие пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса, облагаются налогом на прибыль. Перечень необлагаемых доходов в пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Средства, полученные из бюджета в целях возмещения затрат на строительство, реконструкцию, модернизацию и капитальный ремонт котельных и иных объектов, не поименованы в пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса и к средствам целевого финансирования не относятся.

Также судьи отметили, что перечень организационно-правовых форм юридических лиц, имеющих право напрямую получать средства из бюджета, приведен в ст. 6 Бюджетного кодекса, и коммерческие организации к ним не относятся

Пункт 2 ст. 251 Налогового кодекса освобождает от учета при определении налоговой базы целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Из буквального прочтения нормы понятно, что она применяется только в отношении некоммерческих организаций, соответственно, мнение Президиума ВАС РФ, выраженное в Постановлении от 30 июля 2013 г. № 3290/13, видится неправильным.

К целевым поступлениям, в частности, относятся средства, предоставленные из бюджетов всех уровней бюджетной системы, которые должны быть направлены исключительно на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций.

Статья 70 Бюджетного кодекса предусматривает ассигнования на обеспечение выполнения функций казенных учреждений. Этой норме корреспондирует подп. 26 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса, в соответствии с которым такие доходы казенных учреждений также не учитываются в налоговой базе. Так же на основании данного подпункта не следует рассматривать в качестве налогооблагаемого дохода бюджетные инвестиции, предоставленные казенным предприятиям от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа в соответствии со ст. 79 Бюджетного кодекса.

Важно отметить, что средства целевого финансирования отличает признак безвозмездности, соответственно, если бюджетные средства передаются казенным, бюджетным или автономным учреждениям в оплату товаров, работ, услуг, то такие средства подлежат включению в состав доходов от реализации.

Такой вывод содержится в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации». Муниципальное унитарное предприятие получило из бюджета средства в связи с оказанием услуг по регулируемым тарифам и предоставлением льгот по оплате данных услуг отдельным установленным законом категориям граждан. Суд указал, что полученные предприятием средства не могут рассматриваться ни в качестве средств целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса), ни в качестве целевых поступлений из бюджета (п. 2 ст. 251 Налогового кодекса), поскольку целевой характер выплат проявляется в возложении на получателя бюджетных средств обязанности осуществлять их расходование в соответствии с определенными целями либо, если соответствующие расходы к моменту получения средств из бюджета уже осуществлены получателем, в полном или частичном возмещении понесенных расходов. Предприятие не приобретало каких-либо товаров, работ, услуг, для оплаты которых ему были бы необходимы целевые бюджетные средства, а, наоборот, само оказывало услуги. Поэтому получаемые им из бюджета средства по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги.

Таким образом, законодатель освобождает от учета в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций доходы некоммерческих организаций, полученные в виде бюджетных средств. Такие организации в своей деятельности преследуют публичный интерес, их основная деятельность не направлена на извлечение прибыли. Целевое финансирование направлено на осуществление основной, государственно значимой деятельности, целью бюджетного финансирования не выступает уплата налога на прибыль. Налогообложение таких средств привело бы к возврату части бюджетного финансирования в бюджетную систему в виде налога. Причем в случае целевого финансирования казенных, бюджетных или автономных учреждений, например, из федерального бюджета, большая часть средств в виде налога в связи с распределением налоговой ставки возвращалась бы в бюджет субъекта, что привело бы к перераспределению бюджетных средств и возможному дисбалансу бюджетной системы. Кроме того, перераспределение бюджетных средств между бюджетами должно достигаться способами, закрепленными Бюджетным кодексом, но не в связи с налоговыми правоотношениями.

# 5. Анализ исчисления налога на добавленную стоимость при использовании бюджетных субсидий

Механизм субсидирования производителей товаров, работ, услуг порождает так же налоговые последствия в области налога на добавленную стоимость (далее – НДС), так как может вносить изменения в последовательную цепочку исчисления и уплаты этого налога.

В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (робот, услуг) на территории Российской Федерации. Эта общая норма дает понять, что бюджетные средства, предоставляемые в рамках возмездных договоров, должны облагаться НДС, так как такие субсидии, становясь частью выручки организации, вовлекаются в рыночный оборот, участвуют в операциях по реализации. Такие средства теряют свой статус казенных и не должны иметь иного налогового статуса, чем собственные средства организации.

Этот вывод подтверждает норма пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса, согласно которой налоговая база по НДС увеличивается на суммы финансовой помощи, полученной в счет оплаты товаров, работ, услуг.

Подпункт 41 п. 2 указанной статьи содержит специальную норму, освобождающую казенные, бюджетные и автономные учреждения, выполняющие работы (оказывающие услуги) в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансирования которого является субсидия из соответствующего бюджета, от уплаты НДС. Такие операции не признаются объектом налогообложения, так как являются целевыми, выделяются на конкретный перечень работ, закрепленный в соглашении, если уплата налога в соглашении не указывается в качестве цели.

Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 3 июня 2013 г. № 03-03-06/4/20240 рассматривает вопрос обложения субсидии, полученной унитарным предприятием от собственника, налогом на прибыль и НДС. Как было ранее указано, такие доходы не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль. При исчислении НДС субсидия также не учитывается, если она направлена на возмещение затрат и не связана с реализацией.

В случае если предоставляемые субсидии получены налогоплательщиком в качестве оплаты товаров, работ, услуг, реализуемых налогоплательщиком, и такие операции подлежат обложению НДС, то налог в отношении таких субсидий исчисляется в общеустановленном порядке[[35]](#footnote-35).

Отдельную норму содержит Налоговый кодекс для регулирования исчисления НДС при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям. В этом случае налоговая база определяется как стоимость, исходя из фактических цен реализации. При этом суммы субсидии при определении налоговой базы не учитываются. Как было указано в предыдущем разделе работы, субсидии, полученные в этом случае, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В отношении коммерческих организаций, если субсидия выделена на возмещение убытков или компенсацию расходов, она не облагается НДС. Такой вывод сделал ВАС РФ в Определении от 11 сентября 2009 г. № ВАС-11428/09. По материалам дела Управление Федеральной Налоговой Службы привлекло к налоговой ответственности общество за неправомерное невключение в налогооблагаемую базу по НДС суммы бюджетных средств. Суды признали, что бюджетные средства являются субсидией, которая призвана возместить убытки, связанные с реализацией коммунальных услуг. ВАС РФ определил, что в этом случае субсидия на покрытие фактически понесенных убытков не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общем порядке. Ранее было отмечено, что в аналогичной ситуации коммерческая организация обязана включить доход в виде субсидии на покрытие понесенных расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Важным при определении необходимости уплаты НДС государственными учреждениями видится вопрос о том, учитывается ли в размере предоставляемого бюджетного финансирования сумма, подлежащая уплате в качестве НДС.

Верховный суд в 2017 году рассмотрел дело бывшего федерального государственного унитарного предприятия (далее – ФГУП), которое было акционировано. Будучи ФГУП, учреждение получило бюджетные инвестиции на техническое перевооружение научно-производственной базы[[36]](#footnote-36).

Бюджетные ассигнования перечислялись на расчетный счет унитарного предприятия в соответствии со сроками платежей по договорам подряда, заключенным в целях производства работ и оказания услуг по техническому перевооружению и созданию объектов, в сумме фактических затрат предприятия, включая НДС.

При формировании предприятием первоначальной стоимости основных средств (оборудования), капитальных вложений, оплаченных за счет средств федерального бюджета, сумма НДС не выделялась, а учитывалась в стоимости имущества.

Кроме того, входящий НДС по некоторым контрагентам организацией был принят к вычету.

Суды поддержали позицию инспекции, признав действия общества неправомерными. Признавая решение инспекции законным, суды учли правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, отраженную в Определении от 8 апреля 2004 г. № 169-О, в соответствии с которой необходимо исследовать вопрос, что представляют собой те средства, которые направляются налогоплательщиком в оплату начисленных ему сумм НДС.

Суды указали, что в данном деле уплата подрядным организациям НДС за счет денежных средств, полученных в рамках бюджетного финансирования, не порождает у налогоплательщика права на налоговые вычеты, в том числе в связи с тем, что в таком случае на бюджет РФ будет повторно возложено бремя оплаты НДС, включенного в стоимость товаров, работ, услуг, поставляемых и выполняемых по инвестиционному договору (первый раз – в рамках непосредственно самого договора, при выделении заявителю сумм НДС из бюджета для оплаты контрагентам заявителя, второй раз – самому заявителю при отражении им данного НДС в соответствующей налоговой декларации).

Таким образом, налогоплательщик не вправе принять к вычету НДС, уплаченный подрядным организациям за счет денежных средств, полученных в рамках бюджетного финансирования.

Глава 21 Налогового кодекса содержит специальное правило, согласно которому необходимо восстановить НДС, ранее принятый к вычету по товарам (работам, услугам), оплаченным за счет субсидий, выделенных из федерального бюджета[[37]](#footnote-37). НДС, в отличие от налога на прибыль, в полном объеме подлежит зачислению в федеральный бюджет, соответственно, в случае принятия к вычету налога, уплаченного за счет средств данного бюджета, произойдет повторное возмещение налога из бюджета. Такой вывод содержится в Письме Министерства финансов Российской Федерации от 15 апреля 2016 г. № 02-01-11/21926. В случае получения субсидии из бюджетов других уровней данное правило не применяется[[38]](#footnote-38), так как налог уплачен за счет средств областного (местного) бюджета, а возмещение осуществляется из федерального бюджета, соответственно не происходит двойной оплаты НДС из бюджета одного уровня.

Необходимость применения норм ст. 170 Налогового кодекса при использовании механизма межбюджетных трансфертов анализировал Верховный суд в Определении от 19 ноября 2015 г. № 310-КГ15-8772. Ссылаясь на нормы бюджетного законодательства, суд сделал вывод, что поступившие из федерального бюджета денежные средства в виде субсидий становятся собственными доходами бюджета субъекта. Соответственно, выплата субсидии юридическому лицу производилась из регионального бюджета и не может считаться предоставленной из федерального бюджета.

Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ в 21 главу Налогового кодекса внесены поправки в части анализируемого вопроса.

С 1 июля 2017 года уровень бюджета-источника субсидии не имеет значения, возникает необходимость в любом случае восстанавливать НДС при получении налогоплательщиком субсидий из бюджетов бюджетной системы. Таким образом, можно предположить, что в условиях нового регулирования суммы НДС, оплаченные за счет средств любого бюджета, не могут подлежать вычету, так как в ином случае возникнет необходимость восстанавливать их в полном объеме.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что бюджетные средства, предоставленные некоммерческим организациям в виде субсидий, не подлежат налогообложению как налогом на прибыль, так и НДС. Это связано с защитой законодателем публичного интереса и минимизации расходов на администрирование налоговой системы. В случаях, когда субсидия направлена на возмещение убытков вследствие применения государственных цен, НДС взимается без учета полученной субсидии, в целях сохранения здоровой конкуренции в системе рыночного хозяйствования, при этом субсидия учитывается в качестве дохода для целей обложения прибыли. Новое регулирование направлено в первую очередь на сокращение потерь бюджета вследствие схем по уклонению от налогообложения.

# Заключение

Разрешая поставленные вначале исследования задачи, стоит отметить, что законодатель предполагает обложение всех бюджетных средств, выделяемых коммерческим организациям, налогом на прибыль и НДС. В этом проявляется принцип всеобщности налогообложения. Целью создания таких организаций является извлечение прибыли путем производства и (или) реализации, то есть своими действиями такие организации порождают оборот средств в экономической системе. Важной частью экономической системы выступает бюджетная система, через которую происходит перераспределение денежных средств, в том числе налоговых поступлений.

Соблюдая баланс частных и публичных интересов, законодатель освобождает от налогообложения прибыли в виде целевых поступлений из бюджета на счета некоммерческих организаций. В этом заключается публичный интерес – избежать самообложение бюджетной системы и минимизировать затраты на администрирование налоговой системы.

Чаще всего за счет субсидий указанные организации выполняют социально-значимые функции, предоставляют услуги населению по льготным тарифам, благодаря чему создается инфраструктура для развития социально-ориентированной экономической системы. Это обусловлено положениями Конституции Российской Федерации, закрепляющими социальный статус государства.

При этом операции по реализации товаров (работ, услуг), оплата которых производится за счет бюджетных средств, облагаются налогом на добавленную стоимость. Так проявляется принцип экономической нейтральности косвенных налогов. В государственном управлении это необходимо для поддержания конкуренции в условиях рыночной экономики.

В ходе исследования поставлены следующие выводы:

‑ в совокупности норм бюджетного и налогового законодательства, подзаконного регулирования вопросов налогового и бухгалтерского учета, законодатель определяет бюджетные ассигнования как часть прибыли коммерческих организаций, что определяется экономической сущностью бюджетного софинансирования деятельности юридических лиц в свободном экономическом пространстве;

- рамочное регулирование соглашений о предоставлении бюджетных субсидий, их неопределенный правовой статус способствует использованию таких соглашений для достижения различных целей, в том числе подмены или избежания иных правовых институтов, что может негативно влиять на собираемость налоговых платежей;

- распространение механизмов бюджетной поддержки экономических субъектов требует правовой определенности при налогообложении бюджетных средств, отсутствие единообразия и нормативного закрепления понятий разнообразных форм государственной финансовой поддержки затрудняет определение налогооблагаемых доходов и налоговой базы при исчислении налога на прибыль;

- отказ от налогообложения прибыли государственных учреждений, являющихся по своей сути частью бюджетной системы, в виде государственного финансирования связан с публичным интересом в деятельности таких учреждений, избежанием налогообложения бюджетной системы, перераспределения налоговых поступлений и дисбаланса бюджетной системы;

- при организации взимания НДС в случае использования бюджетного софинансирования в предпринимательской деятельности законодатель исходит из принципов защиты публичного интереса, минимизации расходов на администрирование налоговой системы и поддержания свободной конкуренции в системе рыночного хозяйствования.

Таким образом, можно отметить, что тесное взаимодействие норм бюджетного и налогового права обусловлено, прежде всего, целями сбалансированного развития финансовой системы государства.

# Список использованной литературы

1. **Нормативно-правовые акты и иные официальные документы**
2. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации
3. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2014. - № 31. – Ст. 4398. – (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 фев. 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21июл. 2014 г. №11-ФКЗ). – СПС «КонсультантПлюс».
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 29 дек. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
5. О благотворительной деятельности и благотворительных организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ (в ред. от 5 фев. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 18 апр. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
7. О науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс] : федер. закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ (в ред. от 23 мая 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
8. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 19 фев. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
10. Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ (в ред. от 5 фев. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 23 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
12. Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ (в ред. от 29 июл. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
13. Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ (в ред. от 18 апр. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
14. О концессионных соглашениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ (в ред. от 3 апр. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
15. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ // Рос. газ. – 2016. – 5 дек. - СПС «КонсультантПлюс».
16. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 сентября 2017 г. № 286-ФЗ (в ред. от 27 нояб. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
17. О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания [Электронный ресурс] : Пост. Правит. РФ от 26 июня 2015 г. № 640 (в ред. от 9 дек. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
18. Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг [Электронный ресурс] : Пост. Правит. РФ от 6 сентября 2016 г. № 887 (в ред. от 17 окт. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
19. Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями [Электронный ресурс] : Пост. Правит. РФ от 7 мая 2017 г. № 541 (в ред. от 21 апр. 2018 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
20. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н (в ред. от 18 сент. 2006 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
21. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н (в ред. от 27 сент. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
22. Об утверждении Типовой формы соглашения о предоставлении субсидии из федерального бюджета федеральному бюджетному или автономному учреждению на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31 октября 2016 г. № 198н (в ред. от 27 июн. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
23. О налогообложении НДС субсидий, предоставленных за счет средств бюджета субъекта РФ на возмещение затрат, связанных с выполнением лесохозяйственных работ [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 22 января 2013 г. № 03-07-11/09. – СПС «КонсультантПлюс».
24. Письмо Минфина России от 03.06.2013 № 03-03-06/4/20240 [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 3 июня 2013. – СПС «КонсультантПлюс».
25. Об обложении НДФЛ, налогом на прибыль и налогом при УСН субсидий из бюджета Краснодарского края на возмещение затрат по временному обустройству беженцев из Украины [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 2 сентября 2015 г. № 03-04-07/50654. – СПС «КонсультантПлюс».
26. О предоставлении субсидий и грантов в форме субсидий [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 19 октября 2015 г. № 02-01-10/59734. – СПС «КонсультантПлюс».
27. Об НДС и налоге на прибыль в отношении платы концедента по концессионному соглашению, направленной на возмещение расходов концессионера на создание (реконструкцию) объекта данного соглашения [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 28 марта 2016 г. № 03-07-14/17205. – СПС «КонсультантПлюс».
28. Об НДС при получении организацией субсидий; о применении вычета по НДС в случае списания основных средств [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 14 апреля 2016 г. № 03-07-11/21297. – СПС «КонсультантПлюс».
29. О предоставлении коммерческим организациям субсидий на возмещение затрат (недополученных доходов) в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг и об НДС, налоге на прибыль в отношении этих субсидий [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 15 апреля 2016 г. № 02-01-11/21926. – СПС «КонсультантПлюс».
30. О последствиях нарушения условий предоставления субсидий и бюджетных инвестиций [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 28 апреля 2016 г. № 02-10-06/24775. – СПС «КонсультантПлюс».
31. Об учете в целях налога на прибыль субсидий, полученных организациями на финансирование расходов на НИОКР [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 4 июля 2016 г. № 07-01-09/38825. – СПС «КонсультантПлюс».
32. О налоге на прибыль и НДС при получении субсидии организацией, реализующей электрическую (тепловую) энергию по регулируемому тарифу [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 21 ноября 2017 г. № 03-03-06/3/76700. – СПС «КонсультантПлюс».
33. О налоге на прибыль при получении субсидий в рамках возмездного договора [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 20 февраля 2018 г. № 03-03-06/1/10628. – СПС «КонсультантПлюс».
34. О порядке учета в целях налогообложения субсидий [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 30 июня 2014 г. № ГД-4-3/12324@. – СПС «КонсультантПлюс».
    1. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации
       1. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О [Электронный ресурс] : Опр. КС РФ от 8 апреля 2004 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       2. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : инф. письмо Президиума ВАС от 22 декабря 2005 г. № 98 // Вестник ВАС. – 2006. - № 3. – СПС «КонсультантПлюс»
       3. Определение ВАС РФ от 11.09.2009 № ВАС-11428/09 по делу № А32-22983/2007-57/425 [Электронный ресурс] : Опр. През. ВАС от 11 сентября 2009 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       4. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.07.2013 № 3290/13 [Электронный ресурс] : Пост. През. ВАС от 30 июля 2013 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       5. Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 № 10159/13 по делу № Ф38-223/2010 [Электронный ресурс] : Пост. През. ВАС от 10 декабря 2013 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       6. Определение Верховного Суда РФ от 19.11.2015 № 310-КГ15-8772 по делу № А09-8245/2014 [Электронный ресурс] : Опр. ВС от 19 ноября 2015 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       7. Определение Верховного Суда РФ от 29.05.2017 № 307-КГ17-5837 по делу № А56-12176/2016 [Электронный ресурс] : Опр. ВС РФ от 29 мая 2017 г. – СПС «КонсультантПлюс».
       8. Определение Верховного Суда РФ от 05.06.2017 № 306-КГ17-5830 по делу № А55-5667/2016 [Электронный ресурс] : Опр. ВС от 5 июня 2017 г. – СПС «КонсультантПлюс».

1.3. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы субъектов Российской Федерации

1.3.1. О мерах государственной поддержки трейдерской деятельности на территории Ленинградской области [Электронный ресурс] : закон Ленинградской обл. от 8 апреля 2002 г. № 10-оз (в ред. от 6 дек. 2013 г.). – СПС «КонсультантПлюс».

1.3.2. Об утверждении Порядка определения объема и условий предоставления из областного бюджета Ленинградской области субсидий государственным бюджетным и автономным учреждениям Ленинградской области на иные цели [Электронный ресурс] : Пост. Правит. Ленинградской обл. от 14 ноября 2014 г. № 522 (в ред. 20 нояб. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».

1.3.3. Об утверждении порядка предоставления субсидий из областного бюджета Ленинградской области субъектам предпринимательской деятельности, осуществляющим трейдерскую деятельности на территории Ленинградской области, и признании утратившим силу Постановления Правительства Ленинградской области от 25 апреля 2016 года № 124 [Электронный ресурс] : Пост. Правит. Ленинградской обл. от 30 мая 2017 г. № 189. – СПС «КонсультантПлюс».

1.3.4. О порядке учета в целях налогообложения прибыли субсидий, полученных из бюджета, для реализации проекта по созданию дополнительных рабочих мест [Электронный ресурс] : Письмо УФНС России по г. Москве от 17 февраля 2012 г. № 16-15/014076@. – СПС «КонсультантПлюс».

**2.** **Материалы судебной практики**

2.1. Акты арбитражных судов Российской Федерации

2.1.1. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 марта 2006 г. [Электронный ресурс] : Пост. по делу № А31-1758/2005-7. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.2. Постановление ФАС Уральского округа от 10 июня 2010 г. № Ф09-4422/10-СЗ [Электронный ресурс] : Пост. по делу № Ф71-13106/2009-А28. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.3. Постановление ФАС Уральского округа от 25 июня 2013 г. № Ф09-5589/13 [Электронный ресурс] : Пост. по делу № А71-10819/2012. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.4. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 ноября 2014 г. [Электронный ресурс] : Пост. по делу № А42-8821/2013. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.5. Постановление Седьмого арбитражного суда от 16 марта 2017 г. № А27-21783/2016 [Электронный ресурс] : Пост. по делу № А27-21783/2016. – «Мой арбитр».

2.1.6. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17 марта 2017 г. № Ф09-12179/16 [Электронный ресурс] : Пост. по делу № А47-10141/2015. – «Мой арбитр».

**3. Специальная литература**

3.1. Книги, статьи

3.1.1. Андреев, В.Д. Налог на прибыль: судебная практика. Комментарии. Рекомендации. Риски и возможности: Справ. пособ. / В.Д. Андреев; под ред. М.Ф. Ивлиевой, А.А. Никонова. – М.: Статут, 2007. – 747 с.

3.1.2. Пантюшов, О.В. Понятие экономической выгоды / О.В. Пантюшов // Налоговые споры: теория и практика. – 2008. – № 6.

3.1.3. Шевелева, Н.А. Налоговая льгота как категория финансового права / Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко. // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2014. - № 10. – С. 63-80.

3.2. Диссертации и авторефераты диссертаций

3.2.1. Ильин, А.В. Расходы бюджета в конституционном государстве : автореф. дис. … д-ра юрид. наук / А.В. Ильин. – СПб., 2016. – 54 с.

3.2.2. Курбатова, С.С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования : автореф. дис. … канд. юрид. наук / С.С. Курбатова. – СПБ., 2016. – 188 с.

**4. Интернет-ресурсы**

4.1. Открытая лекция декана Факультета государственного управления и финансового контроля Голиковой Т. А. в Финансовом Университете при Правительстве Российской Федерации. – Режим доступа : <http://www.fa.ru/faculty/gufk/news/Pages/2016-04-19-golykova.aspx>.

4.2. Сравнение особенностей в рамках концессионного проекта и проекта КЖЦ : материалы семинара 26 ноября 2014 г. «Актуальные вопросы расширения практики применения механизмов государственно-частного партнерства с привлечением средств федерального бюджета». – Режим доступа : <http://www.pmagency.ru/wp-content/uploads/2014/12/Налоги-в-КС-и-КЖЦ.pdf>.

4.3. Чижов А., Халимовский Ю. Налоговые аспекты Концессионных соглашений и Соглашений о ГЧП с учетом нового ФЗ «Об основах ГЧП/МЧП»: презентация в рамках вебинара «Эрнст энд Янг». – Режим доступа : <http://p3institute.ru/novosti-gchp-instituta/novosti_316.html>.

1. 1 Ильин А.В. Расходы бюджета в конституционном государстве : автореф. дис. … д-ра. юрид. наук. СПб., 2016. 54 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 219. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пантюшов, О.В. Понятие экономической выгоды. Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 6. [↑](#footnote-ref-3)
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н // Финансовая газета. 2000. № 47. (в ред. от 18 сент. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 марта 2006 г. по делу № А31-1758/2005-7. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. См., например: Постановление ФАС Уральского округа от 25 июня 2013 г. № Ф09-5589/13 по делу № А71-10819/2012 (Определением ВАС РФ от 28 марта 2014 г. № ВАС-10568/14 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Уральского округа от 10 июня 2010 г. № Ф09-4422/10-С3 по делу № А71-13106/2009-А28. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10159/13 по делу № А38-223/2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н // Рос. газ. 2011. 19 янв. (в ред. от. 27 сент. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». П. 21. [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (в ред. от 23 апр. 2018 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». п.4.1 ст. 271. [↑](#footnote-ref-9)
10. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 78. [↑](#footnote-ref-10)
11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ // Рос. газ. 2016. 5 дек. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания [Электронный ресурс] : пост. Правит. РФ от 26 июня 2015 г. № 640 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 28. Ст. 4226. (в ред. от 09 дек. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Об утверждении Порядка определения объема и условий предоставления из областного бюджета Ленинградской области субсидий государственным бюджетным и автономным учреждениям Ленинградской области на иные цели [Электронный ресурс] : пост. Правит. Ленинградской обл. от 14 ноября 2014 г. № 522 // Офиц. интернет-портал Администрации Ленинградской обл. 2014. (в ред. 20 нояб. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Курбатова С.С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования : автореф. дис. … канд. юрид. наук. СПб., 2016. 188 с. [↑](#footnote-ref-14)
15. Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг [Электронный ресурс] : Пост. Правит. Рос. Федерации от 6 сентября 2016 г. № 887 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 37. Ст. 5506. (в ред. от 17 окт. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. О порядке учета в целях налогообложения субсидий [Электронный ресурс] : письмо Фед. Налог. службы Рос. Федерации от 30 июня 2014 г. № ГД-4-3/12324@ // Документы и комментарии. 2014. № 14. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. О последствиях нарушения условий предоставления субсидий и бюджетных инвестиций [Электронный ресурс] письмо Минфина России от 28 апреля 2016 г. № 02-10-06/24775 // Бюджетные организации: акты и комментарии для бухгалтера. 2016. № 7. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-17)
18. Об утверждении порядка предоставления субсидий из областного бюджета Ленинградской области субъектам предпринимательской деятельности, осуществляющим трейдерскую деятельность на территории Ленинградской области, и признании утратившим силу Постановления Правительства Ленинградской области от 25 апреля 2016 года № 124 [Электронный ресурс] : Пост. Правит. Ленинградской обл. от 30 мая 2017 г. № 189 // Офиц. Интернет-портал Админ. Ленинградской обл. 2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2014. № 10. С. 63-80. [↑](#footnote-ref-19)
20. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 ноября 2014 г. по делу № А42-8821/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-20)
21. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». П. 6 ст. 78. [↑](#footnote-ref-21)
22. Сравнение особенностей в рамках концессионного проекта и проекта КЖЦ [Электронный ресурс] : материалы семинара 26 ноября 2014 г. «Актуальные вопросы расширения практики применения механизмов государственно-частного партнерства с привлечением средств федерального бюджета» URL : http://www.pmagency.ru/wp-content/uploads/2014/12/Налоги-в-КС-и-КЖЦ.pdf (дата обращения : 05.05.2018). [↑](#footnote-ref-22)
23. Об НДС и налоге на прибыль в отношении платы концедента по концессионному соглашению, направленной на возмещение расходов концессионера на создание (реконструкцию) объекта данного соглашения [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 28 марта 2016 г. № 03-07-14/17205. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-23)
24. Чижов А., Халимовский Ю. Налоговые аспекты Концессионных соглашений и Соглашений о ГЧП с учетом нового ФЗ «Об основах ГЧП/МЧП» [Электронный ресурс] : презентация в рамках вебинара «Эрнст энд Янг». URL : http://p3institute.ru/novosti-gchp-instituta/novosti\_316.html (дата обращения : 05.05.2018). [↑](#footnote-ref-24)
25. О концессионных соглашениях [Электронный ресурс] : федер. Закон от 21 июля 2005 г. // Рос. газ. 2005. № 161. (в ред. 03 апр. 2018 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». П. 2 ст. 3. [↑](#footnote-ref-25)
26. О налоге на прибыль при получении субсидий в рамках возмездного договора [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 20 февраля 2018 г. № 03-03-06/1/10628. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-26)
27. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». П. 7 ст. 78. [↑](#footnote-ref-27)
28. Там же: П.4 ст. 78.1. [↑](#footnote-ref-28)
29. См., например: Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»; Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»; Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»; Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»; Федеральный закон от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-29)
30. О предоставлении субсидий и грантов в форме субсидий [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 19 октября 2015 г. № 02-01-10/59734. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-30)
31. О порядке предоставления в 2018 году субсидий на поддержку и развитие малого и среднего предпринимательства в Санкт-Петербурге [Электронный ресурс] : пост. Правит Санкт-Петербурга от 21 февраля 2018 г. № 133 // Офиц. Интернет-портал Админ. Санкт-Петербурга. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-31)
32. О предоставлении в 2018 году субсидий в виде грантов Санкт-Петербурга в целях возмещения затрат в сфере средств массовой информации [Электронный ресурс] : пост. Правит. Санкт-Петербурга от 22 марта 2018 г. № 209 // Офиц. Интернет-портал Админ. Санкт-Петербурга. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-32)
33. О предоставлении субсидий, грантов в форме субсидий из бюджета города Москвы юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам [Электронный ресурс] : пост. Правит. Москвы от 22 августа 2017 г. № 552-ПП // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2017. № 48. (в ред. от 09 сент. 2018 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (в ред. от 23 апр. 2018 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Пп. 14 п. 1 ст. 251. [↑](#footnote-ref-34)
35. О налогообложении НДС субсидий, предоставленных за счет средств бюджета субъекта РФ на возмещение затрат, связанных с выполнением лесохозяйственных работ [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 22 января 2013 г. № 03-07-11/09. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Определение Верховного Суда РФ от 29 мая 2017 г. № 307-КГ17-5837 по делу № А56-12176/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 1 янв. 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Подп. 6 п.3 ст. 170 [↑](#footnote-ref-37)
38. Об НДС при получении организацией субсидий; о применении вычета по НДС в случае списания основных средств [Электронный ресурс] : Письмо Минфина России от 14 апреля 2016 г. № 03-07-11/21297. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-38)