

РЕЦЕНЗИЯ
на выпускную квалификационную работу обучающегося СПбГУ
Сухогузовой Алены Павловны
по теме “Субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации как
объект налога на прибыль организаций”

Тема выпускной квалификационной работы (ВКР) актуальна как с академической, так и с практической точки зрения. Постоянное изменение Налогового кодекса (НК РФ) в части налогообложения субсидий, получаемых коммерческими организациями, последствий получения указанными организациями субсидий для целей налога на добавленную стоимость, неоднозначное разграничение и квалификация в правоприменительной практике платежей, получаемых коммерческими организациями из бюджетной системы РФ в рамках возмездных договоров, подтверждают актуальность темы.

Содержание ВКР соответствует заявленной в названии теме, а также раскрывает дополнительные аспекты применительно к налогу на добавленную стоимость, что абсолютно оправданно т.к. при определенных обстоятельствах НДС может включаться в состав расходов налогоплательщика для целей налога на прибыль.

В ВКР четко сформулирована цель работы и задачи, которые необходимо решить для раскрытия темы ВКР и достижения цели работы.

В разделе 1 «Вопросы определения налоговой базы при учете бюджетных средств в целях налогообложения» достаточно детально проанализирована история изменения НК РФ и правоприменительной практики при налогообложении субсидий. Сделаны выводы на основе системного толкования бюджетного законодательства, регулирования бухгалтерского учета, положений НК РФ. Затронута тема эффективности межбюджетных отношений с учетом ситуации с получением субсидии из одного бюджета (например, федерального) и налогообложение такой субсидии налогом на прибыль (с распределением налога в федеральный и региональный бюджет), однако, не обоснованно утверждение автора ВКР, что «в случае отказа законодателя от налогообложения дохода, полученного в виде субсидии, оборот денежных средств в бюджетной системе прекратится, что может спровоцировать дефицитные явления». Автор ВКР, делая вывод о включении субсидий в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, тем не менее, не детализирует и не анализирует в каком налоговом периоде должно возникнуть налогообложение (на стр. 11 ВКР автор ссылается на письмо Министерства финансов РФ, хотя порядок налогообложения напрямую указан в п. 4.1 ст 271 НК РФ).

В разделе 2 «Правовая природа соглашений о предоставлении субсидий» обращает на себя внимание дискуссия (стр. 21 и 22 ВКС) о соотношении субсидий (рассчитываемых как определенная сумма уплаченного налога) и налоговых льгот, о применении субсидий во избежание применения института банкротства (стр. 22 ВКР).

В разделе 3 «Налогообложению субсидий в рамках концессионных соглашений и возмездных договоров» автор ВКР анализирует эволюцию изменений НК РФ в части налогообложения платежей концедента в рамках концессионных соглашений. Для полноты анализа рецензентом сформулированы дополнительные вопросы в данной части ВКР (см. ниже), однако отсутствие анализа по некоторым дискуссионным

вопросам не является недостатком работы, т.к. вопросы юридической квалификации плательщиков в рамках концессионных соглашений и их налоговых последствий выходят за пределы анализа субсидий и правомерно опущены автором ВКР.

В разделе 4 «Бюджетные средства, не облагаемые налогом на прибыль» полно и корректно раскрыта заявленная задача.

В разделе 5 «Анализ исчисления НДС при использовании бюджетных средств» корректно изложены правовые основания при которых получение субсидии квалифицируется для целей налогообложения выручкой от реализации товаров (оказания услуг, выполнения работ) и подлежит налогообложению НДС и, наоборот, когда субсидии не связаны с реализацией или в силу прямого указания НК РФ не включаются в базу по НДС.

При этом обращает на себя внимание отсутствие обоснования почему данный раздел включен в ВКР, и как он соотносится с темой ВКР. Утверждение (стр. 39 ВКР), что «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» не релевантно, т.к. нет никакой взаимосвязи между включением субсидий в доходы для целей налога на прибыль, с одной стороны, и включением (или невключением) субсидий в базу по НДС, с другой. В ВКР отсутствует анализ положений НК РФ в части возможности отнести сумму НДС, (уплаченную поставщикам товаров (работ, услуг) за счет субсидии), которая не была возмещена или была восстановлена, в состав расходов для целей налога на прибыль – что явилось бы обоснованием включения раздела по НДС в ВКР по теме налога на прибыль.

В данном разделе ВКР не затронуты изменения в НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2018, которые существенно повлияли на практику, прежде всего, реализации капиталоемких инфраструктурных проектов, т.к. невозможность возместить НДС (обязанность восстановить НДС) по расходам, профинансированным за счет субсидий региональных бюджетов приводит автоматическому увеличению затрат налогоплательщика на 18% (минус эффект от возможности уменьшить налог на прибыль). Невозможно согласиться с утверждением, что новое регулирование направлено «в первую очередь на сокращение потерь бюджета вследствие схем по уклонению от налогообложения». Данный вывод ничем не обоснован.

Стоит отметить достоинства раздела ВКР «Заключение» в котором лаконично и четко изложены основные выводы ВКР. Утверждением в первом абзаце Заключения, что «законодатель предполагает обложением всех бюджетных средств, выделяемых коммерческим организациям, ... НДС» как опечатка автора, т.к. этот вывод противоречит Разделу 5 ВКС, где автор правомерно указывает, что субсидии включаются в базу по НДС только в случае, если их получение связано с реализацией товаров (работ, услуг), и не включаются в базу по НДС, если субсидия направлена на возмещение затрат налогоплательщика (стр. 38 и 39 ВКР).


ВЫВОД: *заявленная тема раскрыта с достаточной степенью полноты, требуемой для ВКР и заслуживает положительной оценки.*

Вместе с тем, при подготовке к защите ВКР обращают внимание на дополнительные аспекты заявленной темы ВКР:

- 1) На основании каких норм НК РФ и при каких условиях налогоплательщик может учесть сумму НДС (уплаченную поставщикам за счет субсидии) для целей налога на прибыль?
- 2) Чрезвычайно интересна с академической и практической точки зрения дискуссия о соотношении расходов концедента на создание и (или) реконструкцию объектов КС, с одной стороны, и платы концедента, с другой стороны; а также квалификация указанных платежей как субсидии (всех или части платежей) в соответствии с Бюджетным кодексом РФ. Является ли плата концедента субсидией (с точки зрения бюджетного законодательства)? Может ли плата концедента содержать как субсидию (компенсация расходов на создание КС), так и плату за оказание концессионером концеденту комплексной инфраструктурной услуги (например, поддержание объекта концессии в эксплуатационной готовности)? Всегда ли должна применяться норма п. 4.1. ст 271 НК РФ, приравнивающая плату концедента к субсидии для целей налога на прибыль, или должны применяться правила о налогообложении выручки от оказания услуг (выполнения работ) концессионером в той части, в какой плата концедента является платой за оказание услуг (выполнение работ)? Проанализируйте «Башкирское дело», которое имеет принципиальное значение для применения концессионных моделей ГЧП (https://kad.arbitr.ru/PdfDocument/a49d4ffd-1c79-4415-a513-5f1d101fd7b5/A40-23141-2017_20170904_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf): апелляционный суд указал, что финансирование части расходов на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения и Плата концедента представляют собой разные инструменты финансирования.
- 3) Возможно заслуживала анализа проблема квалификации финансирования, полученного концессионером, не непосредственно из бюджетной системы РФ, а от третьего лица, действующего на стороне концедента (п. 1 ст. 5 ФЗ «О концессионных соглашениях»), который, в свою очередь, получил финансирование в виде субсидии (например, действующие на стороне концедента (РФ/регион) ГК Автодор, акционерные общества, учрежденные регионами РФ как институты развития территорий и получающие субсидии из соответствующих бюджетов для выполнения обязательств концедента в рамках КС). Являются ли средства, полученные концессионером, субсидией из федерального (регионального) бюджета? (Ответ на этот вопрос принципиален при анализе последствий по НДС).

«22» мая 2018г.


Подпись


ФИО