



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Правовое регулирование выпадающих доходов:

вопросы налогообложения

Термином «выпадающие доходы» достаточно активно пользуются специалисты финансово-бюджетной сферы, однако его нормативного определения не существует. Несмотря на это, данное понятие широко применяется в нормативных правовых актах.



Е.А. Еременко,
аудитор
АКГ «Уральский союз»

В сфере ЖКХ под выпадающими доходами принято понимать доходы, полученные в виде льгот по оплате услуг ЖКХ. Такие льготы предоставляются бюджетами разных уровней и являются компенсационными.

Целевой характер выпадающих доходов определяет особенности отношений сторон таких обязательств. Обязательства по возмещению выпадающих доходов регулируют сложный объем взаимоотношений между органами государственной власти, выступающими в силу п. 1 ст. 125 ГК РФ от имени Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований, и организациями, оказывающими услуги льготным категориям граждан.

Ввиду особого правового значения налогообложение льгот также имеет свои особенности. Рассмотрим порядок налогообложения выпадающих доходов, предусмотренный действующим Налоговым кодексом РФ.

Отметим сразу, что порядок налогообложения льгот в сфере ЖКХ по действующим нормам законодательства о налогах и сборах зависит от уровня бюджета бюджетной системы, предоставившего льготу, а также организационно-правовой формы организации, получающей такие льготы.

Законодательство о налогах и сборах регулирует налогообложение доходов организаций в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Следует отметить, что для целей налогообложения доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 и 25 НК РФ.

Так, согласно п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее – доходы от реализации);
- внереализационные доходы.

Пунктом 1 ст. 249 НК РФ определено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

Доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ, признаются внереализационными (ст. 250 НК РФ).

Доходы, поименованные в ст. 251 НК РФ, признаются не учитываемыми в целях налогообложения прибыли.

Как уже отмечено, выпадающие доходы носят целевой характер. В ст. 251 НК РФ содержатся специальные нормы, устанавливающие исчерпывающий перечень средств, признаваемых средствами целевого финансирования и целевыми поступлениями, не учитываемыми в целях налогообложения прибыли. Это положения подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ.

Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при расчете налога на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Для целей налогообложения целевым финансированием признаются как средства бюджета, так и средства организаций (физических лиц). Так, согласно указанной норме подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности в виде:

- средств бюджетов, выделяемых на целевое финансирование проведения капитального ремонта:

- многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2007 № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» осуществляющим управление многоквартирными домами ТСЖ, ЖК, ЖСК или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах;
- общего имущества в многоквартирных домах в соответствии с Жилищным кодексом РФ ТСЖ, ЖК, ЖСК или иным специализированным потребительским кооперативам, созданным и осуществляющим управление многоквартирными домами в соответствии с Жилищным кодексом РФ, управляющим организациям, а также при непосредственном управлении многоквартирными домами собственниками помещений в таких домах – управляющим организациям, оказывающим услуги и (или) выполняющим работы по содержанию и ремонту общего имущества в таких домах;
- средств собственников помещений в многоквартирных домах, поступающих на счета осуществляющих управление многоквартирными домами ТСЖ, ЖК, ЖСК и иных специализированных потребительских кооперативов, управляющих организаций, а также на счета специализированных некоммерческих организаций, которые осуществляют деятельность, направленную на обеспечение проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, и созданы в соответствии с Жилищным кодексом РФ, на финансирование проведения ремонта, капитального ремонта общего имущества многоквартирных домов.

В соответствии с положениями п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных

товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся, в частности, осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях взносы учредителей (участников, членов), пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров, а также отчисления на формирование в установленном ст. 324 НК РФ порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся ТСЖ, ЖК, ЖСК, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами (подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ).

Как видно из приведенных норм, устанавливающих необлагаемые доходы организаций сферы ЖКХ, выпадающие доходы среди них не поименованы, а следовательно, они подлежат налогообложению налогом на прибыль организаций в установленном порядке.

Остается вопрос: в составе каких доходов следует учесть выпадающие доходы – выручки или внереализационных доходов? Однозначно на него ответить нельзя. Большинство мнений поддерживает позицию, что выпадающие доходы должны учитываться в составе выручки. Данная точка зрения основана на том, что выпадающие доходы являются частью недополученной выручки от оказания услуг ЖКХ льготной категории граждан. На наш взгляд, в данном случае

налогоплательщик должен самостоятельно выбрать вариант учета таких поступлений и закрепить выбранный вариант в учетной политике.

Средства, получаемые налогоплательщиками в виде субсидий из бюджета на возмещение расходов, связанных с применением государственных регулируемых цен при оказании услуг ЖКХ, в налоговую базу по НДС не включаются. Такой вывод основан на норме п. 2 ст. 154 НК РФ, согласно которой при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы по НДС не учитываются.

Таким образом, суммы выпадающих доходов облагаются налогом на прибыль в общем порядке и не облагаются НДС на основании специальной нормы Налогового кодекса РФ. Необходимо отметить, что здесь у налогоплательщика отсутствует основание для ведения раздельного учета НДС, который обязаны вести налогоплательщики, осуществляющие как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции. Выпадающие доходы не относятся ни к первым, ни ко вторым. Это субсидии, предоставляемые бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, поэтому ведение раздельного учета НДС не требуется.