

Налоговый учет с бюджетной помощью



**Екатерина
Шевцова,**
аудитор
АКГ «Уральский союз»

Все больше компаний получают средства на финансирование отдельных проектов из бюджета. Тем, кто сталкивается с этим впервые, приходится привыкать к специфическому порядку налогообложения. Например, в случае, когда недоиспользованные бюджетные средства нужно возвращать. О том, на какие налоговые аспекты обратить внимание в работе с казенными средствами, рассказывает эксперт-практик.

Одно из основных направлений государственной поддержки коммерческих организаций – предоставление бюджетных субсидий. Эта мера позволяет им более эффективно расходовать ресурсы, расширять производственные мощности, осваивать новые направления деятельности и новые виды продукции. В данном контексте особое значение приобретает правильная оценка налоговых последствий и грамотное налоговое планирование.

Определение субсидий, порядок и условия их получения прописаны в ст. 78 Бюджетного кодекса РФ. Их выдают на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Цель субсидирования – оказать поддержку отдельным отраслям, в частности компаниям, выпускающим социально направленную продукцию или оказывающим услуги подобного характера. Это могут быть организации, предоставляющие услуги в сфере жилищно-коммунального хозяйства, сельскохозяйственные предприятия и т. п. В ряде случаев субсидии возмещают убытки, связанные с применением установленных гостарифов, или затраты российских авиакомпаний на уплату лизинговых платежей за воздушные суда.

Отдельно следует сказать о субсидиях, выделяемых в рамках реализации **Закона** № 209-ФЗ. Его принятие послужило основой для разработки программ, которые предусматривают предоставление различных субсидий коммерческим организациям.

Так, в соответствии с постановлением правительства Москвы от 01.06.2012 № 254-ПП субъектам малого и среднего предпринимательства выделяют из бюджета города следующие субсидии в целях возмещения затрат:

- на уплату процентов по кредитам, полученным в кредитных организациях на развитие и модернизацию производства;
- уплату лизинговых платежей по договорам финансовой аренды (лизинга);
- возмещение части затрат, связанных с развитием хозяйственной деятельности.

Налог на прибыль

При получении бюджетной субсидии возникает вопрос: нужно ли учитывать ее для целей налога на прибыль? Напомним, что при налогообложении прибыли учитываются доходы согласно ст. 249, 250 НК РФ. Перечень доходов, которые не надо включать в налоговую базу, приведен в ст. 250 НК РФ и является исчерпывающим. В нем не поименованы субсидии, полученные коммерческими организациями на возмещение затрат. Значит, их нужно учитывать в целях налогообложения прибыли в общем порядке, причем без применения отдельного учета.

Федеральный закон
от 24.07.2007
№ 209-ФЗ
«О развитии малого
и среднего
предпринимательства
в Российской
Федерации»

А вот для субсидий, полученных в соответствии с Законом № 209-ФЗ, установлен особый порядок признания (абз. 1 п. 4³ ст. 271, абз. 6 п. 1 ст. 346¹⁷ НК РФ). Они отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. То есть, если на конец второго календарного года у компании останется неизрасходованная сумма субсидии, то ее нужно отразить в качестве дохода на конец этого года.

Пример 1

ООО «Альфа» получало субсидию в период с января по декабрь 2013 г. и не израсходовало ее (или израсходовало не полностью). Значит, неиспользованную сумму следует включить в состав доходов 31 декабря 2014 г.

Настройка амортизации

Субсидии могут быть предназначены и для приобретения отдельных объектов основных средств. В отношении имущества, купленного на эти средства, амортизация начисляется в общем порядке. Положения подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ, позволяющие не начислять амортизацию по имуществу, созданному с использованием бюджетных средств целевого финансирования, в данном случае не применяются.

Как уже было сказано ранее, в целях налогообложения прибыли к средствам целевого финансирования и целевым поступлениям относится имущество, поименованное в подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ. Субсидии, предоставленные коммерческим организациям в целях возмещения производственных затрат или недополученных доходов, при налогообложении прибыли целевым финансированием не признаются.

В качестве дохода субсидии на приобретение (создание) амортизируемого имущества отражаются по мере признания соответствующих расходов, т. е. в размере амортизационных отчислений. Это следует из абз. 2 п. 4³ ст. 271 НК РФ.

Пример 2

За счет субсидии, полученной в декабре 2013 г., ООО «Альфа» в январе 2014 г. приобрело и ввело в эксплуатацию ОС, относящееся к первой амортизационной группе со сроком полезного использования 2 года. Субсидия будет включаться в состав доходов с февраля 2014 г., т. е. с момента начала начисления амортизации по данному ОС, по февраль 2016 г. Ее сумма равна размеру амортизационных отчислений по приобретенному основному средству. В данном случае речь идет не только о ежемесячных суммах начисленной амортизации, но и об амортизационной премии, если компания ее применяет.

Спецрежимные правила

Налоговые последствия возникают не только у организаций, применяющих ОСН, но и у «спецрежимников».

Компании на УСН включают бюджетные субсидии в доход по «упрощенному» налогу на общих основаниях. Исключение – случаи, когда бюджетные средства подпадают под понятие целевого финансирования согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. Данную точку зрения подтверждает ряд разъяснений Минфина России (письма от 06.04.2010 № 03-11-11/91, от 18.01.2010 № 03-11-11/04, от 27.10.2009 № 03-11-06/2/224 и т. д.).

Плательщики ЕНВД должны принимать во внимание позицию финансового ведомства, изложенную в письме от 11.12.2012 № 03-11-09/98. По мнению чиновников, субсидии, полученные из бюджета на цели в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД, не должны облагаться налогами в рамках иных режимов налогообложения (в т. ч. в рамках ОСН или УСН).

Если же полученные средства используют не для возмещения недополученных доходов в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг по ценам, регулируемым государственными или муниципальными органами власти, их нужно включать в состав внереализационных доходов согласно нормам гл. 25 или 26² НК РФ.

Отметим, что плательщики, осуществляющие единственный вид предпринимательской деятельности, облагаемый

ЕНВД, в рамках ОСН или УСН расходов не несут. Поэтому уменьшать полученные из бюджета суммы выплат в виде субсидий на осуществленные за счет таких средств расходы они не вправе.

Соответственно, при налоговом планировании компаниям на ЕНВД следует учесть позицию Минфина России и оценить целесообразность применения этого налогового режима.

Операция «бумеранг»

На практике нередко возникает вопрос о том, как отразить в налоговом учете возврат в бюджет неизрасходованных субсидий. Нужно ли корректировать доход, отраженный в предшествующие периоды?

Согласно последним разъяснениям чиновников, операцию по возврату следует рассматривать в качестве нового обстоятельства, влияющего на размер обязательств по налогу на прибыль организаций. Сумма остатка неиспользованных субсидий, возвращенных в бюджет, отражается в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произведено указанное перечисление (письма Минфина России от 16.05.2014 № 03-03-10/23121, ФНС России от 30.06.2014 № ГД-4-3/12324@).

НДС

Перейдем к вопросу об обложении бюджетных субсидий НДС. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ они увеличивают базу по этому налогу. В то же время порядок обложения зависит от целей, на которые потрачены полученные средства. Следует различать субсидии в счет возмещения:

- затрат, связанных с приобретением получателем субсидии стороной товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- недополученных доходов (полученные в качестве оплаты реализуемых получателем субсидии товаров (работ, услуг), имущественных прав).

Субсидии на возмещение расходов включать в налоговую базу не нужно, поскольку они не связаны с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг). Об этом сказано, в частности,

Сумму остатка неиспользованных субсидий, возвращенных в бюджет, следует отражать в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произошел их возврат. Таковы рекомендации чиновников.

в письмах Минфина России от 06.03.2012 № 03-07-11/64, от 03.02.2012 № 03-03-05/7. Отсутствие объекта обложения НДС в данном случае признал и ФАС Восточно-Сибирского округа

в постановлении от 29.05.2012 № Ф02-1910/12.

Особо отметим, что при оплате товаров (работ, услуг) за счет субсидий с учетом НДС суммы налога, ранее принятые к вычету, необходимо восстановить (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ). Плательщики не включают их в стоимость указанных товаров (работ, услуг), а учитывают в составе прочих расходов согласно ст. 264 НК РФ.

Восстанавливать НДС следует в том налоговом периоде, в котором получены субсидии. Обратите внимание, что при уплате НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам) за счет средств, выделенных областным, городским бюджетом (отличным от федерального), восстанавливать принятый к вычету налог нет оснований.

НДС придется уплатить с сумм субсидий, полученных из бюджетов бюджетной системы РФ в оплату товаров (работ, услуг), в связи с применением плательщиком государственных регулируемых цен или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям согласно закону для возмещения недополученных доходов.

Причем суммы налога по товарам (работам, услугам), частично оплаченным за счет субсидий, полученных в качестве возмещения недополученных доходов, принимаются к вычету в общеустановленном порядке при соблюдении условий, изложенных в п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ (письма ФНС России от 28.02.2013 № ЕД-19-3/26, Минфина России от 01.02.2013 № 03-07-11/2142). Данная позиция подтверждается и практикой Президиума ВАС РФ (постановления от 01.04.2008 № 13419/07, 12611/07, от 13.03.2007 № 9591/06). **НС**