Налогообложение субсидий

* Согласно п. 1 ст. 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации субсидии юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

* Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, определены ст. 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим. Субсидии, полученные коммерческими организациями на возмещение затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в данном перечне не поименованы, в связи с чем учитываются в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке. При этом данные субсидии не подлежат отдельному учету.

Для индивидуальных предпринимателей общего режима налогообложения, исчисляющих и уплачивающих налог на доходы физических лиц, налогообложение регулируется главой 23 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

* В соответствии с п. 14.2 ст. 217 НК РФ от обложения налогом на доходы физических лиц освобождаются субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Субсидии, получаемые индивидуальными предпринимателями, не являющимися главами крестьянских (фермерских) хозяйств, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 223 НК РФ средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (далее - Законом № 209-ФЗ), отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода. Данный порядок учета средств финансовой поддержки не распространяется на случаи приобретения за счет указанного источника амортизируемого имущества.

В случае приобретения за счет средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, амортизируемого имущества данные средства финансовой поддержки отражаются в составе доходов по мере признания расходов по приобретению амортизируемого имущества в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

*По налогу на добавленную стоимость (в отношении плательщиков НДС) необходимо отметить, что пп. 6 п.З ст. 170 гл. 21 НК РФ предусмотрена норма, согласно которой суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в случае получения субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога.*

При применении налогоплательщиками специальных налоговых режимов, в части упрощенной системы налогообложения (далее - УСНО) при расчете доходов, учитываемых при налогообложении, руководствуются теми же правилами, что и плательщики налога на прибыль (ст. 346.15 НК РФ), субсидии, полученные предприятием, применяющим УСНО, подлежат налогообложению. В общем случае бюджетные средства увеличивают налоговую базу в момент поступления (независимо от выбранного объекта налогообложения - "доходы" или "доходы, уменьшенные на величину расходов").

* Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученных в соответствии с Законом № 209-ФЗ, отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет обозначенного источника финансирования, но в течение не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов данного налогового периода (п. 1 ст. 346.17 Ж РФ).

В силу п. 3 ст. 346.16 НК РФ срок списания расходов на приобретение (сооружение) внеоборотных активов зависит от срока их полезного использования и колеблется от одного календарного года до 10 лет, в связи с чем в первые два налоговых периода с даты получения суммы субсидии включаются в доходы в размере расходов на приобретение внеоборотных активов, признанных в эти периоды. Остаток субсидии по окончании второго налогового периода включается в доходы в любом случае, а расходы на приобретение активов продолжают признаваться в общеустановленном порядке.

Вместе с тем, следует учитывать, что перечень расходов, принимаемых в уменьшение налогооблагаемых доходов ограничен (п.1 ст. 346.17 НК РФ) и расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической уплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

* Правила об особом порядке учета субсидий на развитие малого и среднего предпринимательства можно применять всем налогоплательщикам УСНО, но для этого они обязаны вести учет данных средств. Порядок заполнения книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения утвержден Приказом Минфина России от 22.10.2012 № 135н. Отдельные рекомендации по учету субсидий отражены в разъяснениях Минфина России от 03.03.2014 № 03-11-11/8826, от 09.07.2012 № 03-11-11/206, ФНС России от 03.09.2014 № ГД-4-3/17634@, от 30.09.2011 № ЕД-3-3/3235@.

Налогоплательщики, осуществляющие деятельность в рамках единого сельскохозяйственного налога, так же как и плательщики УСНО, сумму финансовой поддержки учитывают при определении налоговой базы в течение двух налоговых периодов пропорционально фактически произведенным расходам (включая расходы на приобретение амортизируемого имущества). Разница (если она образуется) тоже включается в состав доходов второго налогового периода (пп. 1 п. 5 ст. 346.5, п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Осуществляя виды деятельности в рамках единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) субсидии на возмещение недополученных доходов в связи с реализацией товаров, оказанием услуг по регулируемым ценам в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, не облагаются иными налогами с доходов (налогом на прибыль, налогом при применении УСНО). В то же время субсидии, выделяемые плательщикам ЕНВД из бюджетов разного уровня на цели, не связанные с возмещением недополученных доходов по причине оказания услуг по ценам, регулируемым государственными или муниципальными органами власти, подлежат включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с положениями гл. 25 или 26.2 НК РФ (При этом, учитывая, что налогоплательщики, осуществляющие единственный вид предпринимательской деятельности, облагаемый единым налогом на вмененный доход, в рамках общего режима налогообложения или в рамках упрощенной системы налогообложения расходов не осуществляют, уменьшать полученные из бюджета суммы выплат в виде субсидий на сумму расходов, осуществленных за счет данных субсидий, они не вправе.

Кроме того, гл.25 и 26.2 НК РФ установлен особый порядок учета при налогообложении отдельных видов субсидий из бюджета.

* В соответствии с пунктом 2.1 статьи 273 и пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат.

В случае нарушения условий получения названных выплат суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму произведенных за счет этих выплат расходов оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.