

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ

ОБЗОР ПРАКТИКИ РАЗРЕШЕНИЯ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ ДЕЛ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ГЛАВЫ 25 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ¹

1. Средства, получаемые организацией от публично-правового образования в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные льготным категориям граждан бесплатно или по льготным ценам в рамках реализации установленных законом льгот, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Муниципальное унитарное предприятие (далее – предприятие) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании налога на прибыль, доначисленного вследствие выявления в ходе налоговой проверки факта не включения предприятием в состав доходов сумм, полученных из бюджета в связи с оказанием услуг по регулируемым тарифам и предоставлением льгот по оплате данных услуг отдельным установленным законом категориям граждан.

Как видно из материалов дела, предприятие оказывало населению услуги по регулируемым тарифам, установленным муниципальным образованием, а также со скидкой 50 процентов от данных тарифов для льготных категорий граждан.

Суд первой инстанции удовлетворил требование предприятия по следующему мотиву.

В соответствии со статьей 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс, НК РФ), закрепляющей принципы определения доходов, 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 в соответствии с названными в этой статье главами Кодекса.

Выделенные предприятию средства имеют целевое назначение и предназначены для возмещения убытков, возникающих у него в результате оказания услуг по регулируемым тарифам, а также со скидкой от данных тарифов для льготных категорий граждан. Эти выплаты не могут рассматриваться ни в качестве выручки от реализации товаров (работ, услуг), ни в качестве внереализационного дохода, они не влекут получения предприятием экономической выгоды, в связи с чем при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил по следующим основаниям.

Полученные предприятием средства не могут рассматриваться ни в качестве средств целевого финансирования (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ), ни в качестве целевых поступлений из бюджета (пункт 2 статьи 251 НК РФ), поскольку целевой характер выплат проявляется в возложении на получателя бюджетных средств обязанности осуществлять их расходо-

вание 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.

В рассматриваемом случае 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. Эти средства не подлежат отдельному учету, не предназначены для расходования на строго определенные цели, а могут использоваться получателем по своему усмотрению. О расходовании указанных средств предприятие не обязано отчитываться.

Факт получения предприятием средств на возмещение не полученной от потребителей платы за оказанные услуги ввиду применения регулируемых цен и льгот из бюджета сам по себе не может свидетельствовать об отсутствии у предприятия дохода (экономической выгоды) от реализации услуг.

Поскольку суд первой инстанции не рассматривал по существу вопроса о правильности расчета суммы доначисленного налога на прибыль, а именно: был ли он произведен с учетом анализа конечного финансового результата деятельности налогоплательщика за соответствующий период, – дело было направлено на новое рассмотрение.

¹ Приложение к Информационному письму Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 декабря 2005 г. №98. В журнале публикуются извлечения, связанные с муниципальными предприятиями и учреждениями.