

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЯМАЛО-НЕНЕЦКОГО АВТОНОМНОГО ОКРУГА**

г. Салехард, ул. Республики, д.102, тел. (34922) 5-31-00,

[www.yamal.arbitr.ru](http://www.yamal.arbitr.ru), e-mail: [info@yamal.arbitr.ru](mailto:info@yamal.arbitr.ru)**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
РЕШЕНИЕ****г. Салехард  
27 июля 2020 года****Дело № А81-2285/2020**

Резолютивная часть решения объявлена в судебном заседании 21 июля 2020 года.  
Полный текст решения изготовлен 27 июля 2020 года.

Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа в составе судьи Садретиновой Н.М., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Дегтяревой С.С., рассмотрев в открытом судебном заседании дело по заявлению Акционерного общества "Уренгойтеплогенерация-1" (ИНН: 8904057830, ОГРН: 1088904004716) к Межрайонной инспекции федеральной налоговой службы №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу (ИНН: 8901016272, ОГРН: 1048900005880) об оспаривании решения от 06.12.2019 № 09-18/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль за 2016 год в сумме 3779918 руб., за 2017 год в сумме 14090717 руб., а так же соответствующих сумм пени и штрафов,

при участии в судебном заседании:

от заявителя - Акционерного общества "Уренгойтеплогенерация-1" – представитель Цапко А.С. по доверенности №53/20 от 23.03.2020 года (диплом ИВС 0203309) (до перерыва), Хылпус А.А. по доверенности №52/20 от 23.03.2020 года (диплом ВСГ 4295846 от 30.09.2020) (до перерыва), Хылпус О.И. по доверенности №74/20 от 20.07.2020 года (после перерыва),

от заинтересованного лица - Межрайонной инспекции федеральной налоговой службы №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу – Марникова Н.Е. по доверенности №17 от 09.01.2020 года (диплом ВСВ 1596367 от 01.06.2005 года), Фахуртдинов Е.А. по доверенности №10 от 09.01.2020 года (диплом ВСВ 1029037 от 30.06.2006 года) (до

Для доступа к материалам дела А81-2285/2020 в режиме ограниченного доступа на информационном ресурсе «Картотека арбитражных дел» (<http://kad.arbitr.ru>) используйте секретный код:



перерыва), Чечнев Э.Р. по доверенности №7 от 09.01.2020 года (диплом АВС 0951584 от 12.06.1998) (после перерыва),

#### УСТАНОВИЛ:

Акционерное общество "Уренгойтеплогенерация-1" (ИНН: 8904057830, ОГРН: 1088904004716) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции федеральной налоговой службы №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу (ИНН: 8901016272, ОГРН: 1048900005880) об оспаривании решения от 06.12.2019 № 09-18/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль за 2016 год в сумме 3779918 руб., за 2017 год в сумме 14090717 руб., а так же соответствующих сумм пени и штрафов.

09.07.2020 от заявителя в суд поступили дополнения к заявленным требованиям, которые приняты к рассмотрению судом в порядке ст. 49 АПК РФ.

21.05.2020 года от заинтересованного лица в суд поступил отзыв на заявленные требования от 12.05.2020 года исх. №04-09/05911, 09.06.2020 года от налогового органа в суд поступили дополнения к отзыву на заявленные требования от 29.05.2020 года исх. №04-09/06716.

В судебном заседании представители заявителя настаивали на незаконности решения МИФНС РФ №6 по ЯНАО, просили признать его недействительным по основаниям, которые были изложены в заявлении, в дополнениях к заявленным требованиям.

Представители заинтересованного лица в судебном заседании возражали против удовлетворения предъявленных требований по основаниям, которые изложены в отзывах на заявленные требования.

В судебном заседании объявлялся перерыв до 21.07.2020 года до 14 часов 30 минут. Судебное заседание по делу продолжено 21.07.2020 года в 14 часов 30 минут с использованием системы онлайн-заседаний (участвовала представитель заявителя Хылпус О.И. по доверенности №74/20 от 20.07.2020 года), в зале суда от налогового органа участвовали представители: Марникова Н.Е. по доверенности №17 от 09.01.2020 года, Чечнев Э.Р. по доверенности №7 от 09.01.2020 года.

Заслушав представителей лиц, участвующих в деле, оценив имеющиеся в деле доказательства, исследовав в порядке ст. 71 АПК РФ материалы дела, отзывы на заявленные требования, суд считает необходимым принять во внимание следующее.

Как следует из материалов дела, в период с 26.09.2018 по 09.04.2019 налоговым органом проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на добавленную стоимость (далее - НДС), налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, транспортного налога, налога на доходы физических лиц, земельного налога, налога на добычу полезных ископаемых, водного налога, полноты оприходования выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг) с применением контрольно-кассовой техники за период с 01.01.2015 по 31.12.2017 гг., результаты которой зафиксированы в акте выездной налоговой проверки № 09-18/11 от 07.06.2019.

06.12.2019 года уполномоченным должностным лицом Межрайонной Инспекции ФНС РФ №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу принято решение №09-18/16, которым Акционерное общество «Уренгойтеплогенерация -1» привлечено к налоговой ответственности в соответствии с п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату (неполную уплату) налога на прибыль за 2015-2017гг. в виде штрафа в общем размере 1787732 руб., в соответствии со ст. 123 НК РФ за неперечисление (несвоевременное перечисление) в бюджет налога на доходы физических лиц в виде штрафа в размере 132708 руб. Итого общий размер налоговых санкций по решению Инспекции составил 1920440 руб.

Решением Межрайонной Инспекции ФНС РФ №6 по ЯНАО №09-18/16 от 06.12.2019 года АО «Уренгойтеплогенерация -1» доначислен и предложен к уплате налог на прибыль организаций за 2015-2017гг. в общем размере 17877321 руб., а также в соответствии со ст. 75 НК РФ начислены пени за несвоевременную уплату налога на прибыль в общем размере 5400590 руб. 05 коп.

Не согласившись с выводами, изложенными в решении, АО «Уренгойтеплогенерация -1», руководствуясь ст.ст. 101.2, 137-140 НК РФ, обратилось в вышестоящий налоговый орган – Управление ФНС РФ по Ямало-Ненецкому автономному округу с апелляционной жалобой.

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы Управление ФНС РФ по Ямало-Ненецкому автономному округу приняло решение от 17.02.2020 года №43, в соответствии с которым апелляционную жалобу акционерного общества «Уренгойтеплогенерация-1» ИНН 8904057830 КПП 890401001 на решение Межрайонной ИФНС России № 6 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 06.12.2019 № 09-18/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, оставило без удовлетворения.

АО «Уренгойтеплогенерация-1» полагая, что решение Межрайонной инспекции федеральной налоговой службы №6 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 06.12.2019 № 09-18/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль за 2016 год в сумме 3779918 руб., за 2017 год в сумме 14090717 руб., а так же соответствующих сумм пени и штрафов, недействительно, обратилось в арбитражный суд с настоящими требованиями.

Как следует из оспариваемого решения, основанием для доначисления налога на прибыль послужил вывод Инспекции о нарушении Обществом пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту, НК РФ, Кодекс) по итогам налогового периода в части создания резерва по сомнительным долгам в сумме, превышающей 10 процентов от выручки за указанный налоговый период, определяемой в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ, что повлекло занижение налоговой базы по налогу на прибыль за 2016 год в размере 18 899 589 рублей, за 2017 год в размере 70 453 584 рубля.

Данное нарушение повлекло занижение налога на прибыль в сумме 17870634 рубля, в том числе за налоговые периоды:

за 2016 год - 3 779 918 рублей;

за 2017 год - 14 090 717 рублей.

В свою очередь, заявитель считает решение в части доначисления налога на прибыль необоснованным и не соответствующим законодательству о налогах и сборах в части исчисления резервов по сомнительным долгам в 2016-2017 годах.

ООО «УТГ-1» считает неправомерным исключать из 10% предела выручки от доходов Общества для определения предельной величины резерва по сомнительным долгам для начисления резерва доходы за оказанные услуги, но отражаемые как часть недополученного дохода в связи с тем, что этот доход к заявителю поступает как субсидия, предоставленная физическим лицам-пользователям услуг жилищно-коммунального хозяйства.

Оценив доводы сторон, исследовав материалы дела, суд пришел к следующему выводу.

По смыслу части 1 статьи 198, части 2 статьи 201 АПК РФ для признания ненормативного акта недействительным, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, незаконными необходимо наличие в совокупности двух условий: несоответствие ненормативного правового акта, решений, действий (бездействия) закону и нарушение актом, решениями, действиями (бездействием) прав и законных интересов заявителя.

В соответствии с пунктом 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 32 НК РФ вынесенные решения налогового органа должны быть законными и обоснованными, основываться на нормах действующего законодательства.

На основании статьи 246 НК РФ общество является плательщиком налога на прибыль организации.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций (далее в настоящей главе - налог) признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях настоящей главы признается для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций, необходимо исходить из реальности этих расходов, произведенных для приобретения товаров (работ, услуг), а также их документального подтверждения.

Условием для включения понесенных затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически осуществлены.

При этом должны приниматься во внимание доказательства, представленные налогоплательщиком в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности.

Документы, на которые ссылается налогоплательщик в подтверждение произведенных расходов, должны достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает определенные налоговые последствия.

Статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами.

Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в данной статье.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 1 постановления от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53) разъяснил, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Согласно пункту 3 Постановления N 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Таким образом, из анализа приведенных норм права и правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации следует, что для отнесения налогоплательщиком в период рассматриваемых отношений соответствующих затрат к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций,

необходимо, чтобы затраты налогоплательщика, помимо документального подтверждения, были экономически обоснованными и оправданными.

В соответствии с пунктом 2 статьи 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Согласно пункту 1 статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности: **7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам (в порядке, установленном статьей 266 настоящего Кодекса).**

Поскольку налогоплательщики, использующие метод начисления, исчисляют налог на прибыль в момент реализации независимо от фактического поступления денежных средств, законодатель, предполагая, что в ситуациях, когда контрагенты налогоплательщика не исполняют в срок своих обязательств, налогоплательщик будет вынужден уплачивать налог на прибыль при отсутствии реального получения денежных средств, то есть реального экономического эффекта от совершенных им сделок, предусмотрел компенсационный механизм в виде резерва по сомнительным долгам, установленный статьей 266 НК РФ.

Статьей 266 НК РФ вводятся понятия сомнительного долга (пункт 1 данной статьи) и безнадежного долга (пункт 2) для целей их последующего учета при формировании и использовании резерва по сомнительным долгам.

При этом суммы сомнительных долгов определяют в предусмотренном порядке размер резерва, а суммы безнадежных долгов (ранее включенных в резерв) при наличии установленных условий списываются за счет него.

Пунктом 1 статьи 266 НК РФ установлено, что сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Именно сомнительные (а не безнадежные) долги в порядке, установленном пунктом 4 статьи 266 НК РФ, учитываются при формировании резерва по сомнительным долгам.

В соответствии со статьей 266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода (пункт 3 статьи 266 НК РФ).

В соответствии с пунктом 4 статьи 266 НК РФ сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом: 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности; 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, исчисленного по итогам налогового периода, не может превышать 10 процентов от выручки за указанный налоговый период, **определяемой в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса** (для банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций - от суммы доходов, определяемых в соответствии с настоящей главой, за исключением доходов в виде восстановленных резервов). При исчислении резерва по сомнительным долгам в течение налогового периода по итогам отчетных периодов его сумма не может превышать большую из величин - 10 процентов от выручки за предыдущий налоговый период или 10 процентов от выручки за текущий отчетный период (абзац 5 пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с положениями ст.41 НК РФ, закрепляющей принципы определения доходов, доходом для целей главы 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ 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 названной главой НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 248 НК РФ к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации) и внереализационные доходы.

Статьей 249 НК РФ установлено, что в целях главы 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.



Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Согласно ст.250 НК РФ внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, в т.ч. доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу сумм возмещения убытков или ущерба.

Доходы в виде субсидий прямо не указаны ни в ст.249, ни в ст.250 НК РФ.

Ст.271 НК РФ определяет порядок признания доходов при методе начисления.

Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату (п.3 ст.271 НК РФ).

Для внереализационных доходов в виде сумм возмещения убытков (ущерба) датой получения дохода признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (пп.4 п.4 ст.271 НК РФ).

Пункт 4.1 ст.271 НК РФ, не относя субсидии к той или иной группе доходов, определяет момент их учета: субсидии, полученные на компенсацию ранее произведенных расходов, не связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, или недополученных доходов, учитываются единовременно на дату их зачисления.

Данная норма не распространяется на случаи получения субсидий в рамках возмездного договора.

Таким образом, независимо от квалификации субсидий как дохода от реализации или внереализационного дохода момент их учета для целей налогообложения определен специальной нормой – п.4.1. ст.271 НК РФ – единовременно на дату зачисления.

Ст.78 Бюджетного кодекса РФ прямо предусмотрен безвозмездный и безвозвратный характер субсидий предоставляемых в целях возмещения выпадающих доходов. Согласно п.1 указанной статьи субсидии юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством

(реализацией) товаров (за исключением подакцизных товаров, кроме автомобилей легковых и мотоциклов, винодельческих продуктов, произведенных из выращенного на территории Российской Федерации винограда), выполнением работ, оказанием услуг.

Безвозмездность предоставления субсидий означает отсутствие встречного предоставления публично-правовому образованию от получателя субсидии. **В данном случае получателем коммунальных услуг является население, приобретающее их возмездно, но по тарифу ниже экономически обоснованной стоимости. Департамент тарифной политики, энергетики и жилищно-коммунального комплекса ЯНАО услугу не приобретает, а возмещает потери (убытки), образовавшиеся вследствие утверждения пониженного тарифа.**

При наличии встречного предоставления субсидия может носить возмездный характер, например, при выделении ее для создания и последующей передачи в собственность публично-правового образования объекта недвижимости или формирования вклада в уставный капитал создаваемого юридического лица. Однако предоставление таких субсидий коммерческим организациям Бюджетным кодексом РФ не предусмотрено.

Единственная применимая к отношениям по субсидированию выпадающих доходов ст.78 Бюджетного кодекса РФ прямо указывает на безвозмездность субсидий.

Суд отклоняет ссылку налогоплательщика на Постановление Президиума ВАС РФ от 02.03.2010 N 15187/09 в связи со следующим.

В информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации", а также в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 N 16814/10, от 02.03.2010 N 15187/09 содержится правовая позиция о том, что 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 и не относятся к необлагаемым доходам. Вывод, о том, что по своему экономическому содержанию субсидии представляют собой часть выручки за оказанные услуги, служит лишь обоснованием указанной правовой позиции. При этом в указанных актах ВАС РФ не исследовал вопрос о принадлежности субсидий к доходам от реализации или внереализационным доходам.

Следует отметить, что ВАС РФ также высказывался относительно правовой природы межтарифной разницы в контексте возмещения убытков. Так, в Постановлении Пленума ВАС РФ от 06.12.2013 № 87 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных со взысканием потерь ресурсоснабжающих организаций, вызванных межтарифной разницей» указано, что возникновение межтарифной разницы служит прямым следствием реализации полномочий по государственному регулированию цен (тарифов), поэтому субъектом, обязанным возместить ресурсоснабжающей организации расходы, обусловленные установлением тарифа в размере ниже экономически обоснованного, должно быть то публично-правовое образование, уполномоченным органом которого было принято соответствующее тарифное решение.

Под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода) (пункт 2 ст. 15 ГК РФ). Согласно ст. 16.1 ГК РФ в случаях и в порядке, которые предусмотрены законом, ущерб, причиненный личности или имуществу гражданина либо имуществу юридического лица правомерными действиями государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, а также иных лиц, которым государством делегированы властные полномочия, подлежит компенсации.

Таким образом, правомерная реализация субъектом РФ своих полномочий в области установления тарифов влечет причинение вреда в виде недополученных доходов хозяйствующему субъекту, оказывающему соответствующие услуги. Причинение вреда порождает гражданско-правовое обязательство субъекта РФ по отношению к хозяйствующему субъекту возместить потери в виде межтарифной разницы. Данное гражданско-правовое обязательство влечет возникновение соответствующих расходных бюджетных обязательств в виде субсидий.

Между публичным образованием и хозяйствующим субъектом может быть заключен договор или соглашение в соответствии со ст.78 Бюджетного кодекса РФ, представляющее собой механизм доведения указанных субсидий до конкретного получателя. Если же договора нет, то это не отменяет право хозяйствующего субъекта на возмещение выпадающих доходов, которое в таком случае может быть реализовано путем взыскания убытков в судебном порядке.

Суд полагает, что правовая квалификация дохода в виде компенсируемой из бюджета межтарифной разницы (от реализации или внереализационный) не может зависеть от способа его выплаты (по договору или на основании судебного акта).

Экономически данный доход связан с выручкой от реализации, поскольку определяется как разница между фактической и должной выручкой. Но юридическая его сущность состоит в компенсации потерь (расходов, убытков), что свидетельствует о внереализационном характере данного дохода.

Аналогичный подход реализован и в нормах о налоге на добавленную стоимость. Согласно п.2 ст.154 НК РФ 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 указанных субсидий при определении налоговой базы не учитываются.

Данные обстоятельства опровергают вывод налогоплательщика об отнесении субсидий по компенсации выпадающих доходов к доходам от реализации.

Более того, согласно Учетной политике Общества на 2015-2017 годы (пункт 10.1) субсидии на выпадающие доходы относятся к «Прочим доходам» - доходы, не включенные в доходы от реализации товаров или услуг.

Также, суд полагает необходимым отметить следующее. Спорные субсидии Департаментом тарифной политики, энергетики и жилищно-коммунального комплекса Ямало-Ненецкого автономного округа были представлены на 2015 год - по Соглашению от 18.02.2015 № 21, на 2016 год - по Соглашению от 16.02.2016 № 31, на 2017 год - по Соглашению от 23.03.2017 № 59 (далее - Соглашения).

Согласно пункту 3.1 Порядка предоставления субсидий из окружного бюджета на компенсацию выпадающих доходов ресурсоснабжающим организациям, региональным операторам по обращению с твердыми коммунальными отходами, утвержденного Постановлением Правительства Ямало-Ненецкого автономного округа от 29.01.2015 №94-П, формирование объема субсидий ресурсоснабжающим организациям, региональным операторам осуществляется ежегодно уполномоченным органом на основании данных о **прогнозных тарифах** на коммунальные ресурсы и услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами для потребителей.

Получатель субсидии (Общество) ежемесячно предоставляет в Уполномоченный орган заявку на предоставление субсидии - начиная с февраля текущего финансового

года за январь текущего финансового года и в дальнейшем до 20 числа месяца, следующего за отчетным (пункт 3.2 Соглашений).

Согласно пункту 6.3. Соглашений о предоставлении спорных субсидий до 01 апреля текущего финансового года Уполномоченный орган проводит сверку расчетов за прошедший финансовый год с Получателем.

Пункт 6.4. Соглашений о предоставлении спорных субсидий разъясняет, что субсидия подлежит возврату в окружной бюджет в случае перефинансирования, установленного актом сверки расчетов за прошедший финансовый год.

В ходе анализа Соглашений Инспекцией установлено, что сумма предоставляемых субсидий регулируется в течение финансового года Дополнительными соглашениями:

#### 2015 год

Соглашение от 18.02.2015 № 21, сумма субсидии - 450 647 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 19.06.2015 № 1 сумма - 450 647 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 15.07.2015 № 2 сумма - 504 298 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 02.10.2015 № 4 сумма - 582 350 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 21.12.2015 № 5 сумма - 520 987 000,00 рублей.

#### 2016 год

Соглашение от 16.02.2016 № 31, сумма субсидии - 502 874 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 28.07.2016 № 1 сумма - 522 874 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 02.11.2016 № 2 сумма - 794 287 000,00 рублей, в том числе на 2016 год - 793 363 000,00 рублей, за 2015 год - 924 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 16.12.2016 № 3 сумма - 549 412 000,00 рублей, в том числе на 2016 год - 548 488 000,00 рублей, за 2015 год - 924 000,00 рублей.

#### 2017 год

Соглашение от 23.03.2017 № 59, сумма субсидии - 530 099 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 25.07.2017 № 2 сумма - 648 003 000,00 рублей, в том числе на 2017 год - 626 252 000,00 рублей, за 2016 год -21 751 000,00 рублей.

Дополнительное соглашение от 11.11.2017 № 3 сумма - 598 003000,00 рублей, в том числе на 2017 год - 579 252 000,00 рублей, за 2016 год - 18 693 000,00 рублей.

Таким образом, спорные субсидии предоставляются Обществу до, а также в процессе и после получения доходов, при этом выявление окончательного, фактически возникшего и документально подтвержденного выпадающего дохода производится не в момент оказания услуг населения, а по результатам сверки расчетов за финансовый год.

Кроме того, согласно пункту 2.2 Соглашений предоставляемая субсидия имеет строго целевое назначение и не может быть использована на цели, не предусмотренные

пунктом 1.1 Соглашений.

Предметом Соглашений (пункт 1.1) является субсидия, предоставляемая в целях компенсации выпадающих доходов, возникающих в связи с установлением исполнительным органом государственной власти автономного округа, осуществляющим функции по установлению подлежащих государственному регулированию цен (тарифов, надбавок) на товары (услуги), льготных тарифов для ресурсоснабжающих организаций на уровне, не обеспечивающем возмещение издержек.

В соответствии с пунктом 3.5 Соглашений расходование субсидии Получателем осуществляется путем направления субсидии на следующие цели:

- на оплату труда;
- на налоги и сборы;
- на оплату поставленных топливно-энергетических ресурсов (в том числе за топливо, поставленное в рамках централизованного досрочного завоза продукции (товаров) в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности с ограниченными сроками завоза грузов), используемых для производства энергии, в объеме, предусмотренном в тарифе на соответствующий период;
- на исполнение иных обязательств, предусмотренных производственной и инвестиционной программами Получателя.

Согласно пункту 4.2.1 Соглашений Общество обязуется обеспечить целевое расходование субсидий.

Получатель субсидии (Общество) ежемесячно предоставляет в Уполномоченный орган отчет об использовании субсидии - начиная с марта текущего финансового года за февраль текущего финансового года и в дальнейшем до 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем (пункт 3.2 Соглашений).

Таким образом, субсидии, предоставляемые Обществу на отдельный расчетный счет, имеют строгое целевое назначение, Общество обязано отчитываться о расходовании предоставленных средств.

Более того, в ответе от 15.04.2019 № 1266 АО «УТГ-1» пояснило, что разница между тарифами - **выпадающие доходы ресурсно-снабжающих организаций - убытки**, возникающие в связи с установлением исполнительным органом льготных тарифов, которые компенсируются субсидией из окружного бюджета на основании Постановления Правительства Ямало-Ненецкого автономного округа от 29.01.2015 № 94-П.

Таким образом, полученные субсидии не подлежали включению в доходы от реализации в целях исчисления резерва по сомнительным долгам. Общество, исходя из

указанных норм, должно было включать во внереализационные доходы суммы поступивших субсидий на возмещение недополученных доходов на дату их фактического зачисления.

В силу вышеизложенных норм права и установленных обстоятельств, в нарушении пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса АО «УТГ-1» по итогам налогового периода создало резерв по сомнительным долгам в сумме, превышающей 10 процентов от выручки за указанный налоговый период, определяемой в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса, что повлекло занижение налоговой базы по налогу на прибыль и занижение налога на прибыль в сумме 17 870 635 руб. Доначисление предприятию налога на прибыль, а также пени по налогу на прибыль является законным.

В соответствии с пунктом 4 статьи 112 НК РФ налоговым органом, рассматривающим дело, устанавливаются обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, и учитываются при применении налоговых санкций.

В силу пункта 3 статьи 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства, размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

Из содержания решения Инспекции от 06.12.2019 года №09-18/16 следует, что налоговым органом снижен размер назначенных налогоплательщику налоговых санкций в два раза.

Суд считает указанное уменьшение Инспекцией штрафных санкций адекватным выявленным правонарушениям. Оснований для дополнительного снижения налоговых санкций суд не усматривает, заявителем не приведено.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу об отсутствии правовых оснований для удовлетворения требований заявителя о признании недействительным решения Инспекции от 06.12.2019 года №09-18/16.

В виду отказа в удовлетворении предъявленных требований, расходы по уплате госпошлины относятся на заявителя.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 176, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

РЕШИЛ:

В удовлетворении заявленных требований отказать.

Решение может быть обжаловано в апелляционном порядке в Восьмой арбитражный апелляционный суд в месячный срок со дня его принятия (изготовления в полном объеме) путем подачи апелляционной жалобы через арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа, в том числе посредством заполнения формы, размещенной на официальном сайте арбитражного суда в сети Интернет.

В соответствии с частью 5 статьи 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации настоящий судебный акт выполнен в форме электронного документа и подписан усиленной квалифицированной электронной подписью судьи.

Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа разъясняет, что в соответствии со статьей 177 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, что решение, выполненное в форме электронного документа, направляется лицам, участвующим в деле, посредством его размещения на официальном сайте арбитражного суда в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" в режиме ограниченного доступа не позднее следующего дня после дня его принятия.

По ходатайству указанных лиц копии решения на бумажном носителе могут быть направлены им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства в арбитражный суд заказным письмом с уведомлением о вручении или вручены им под расписку.

Судья

Н.М. Садретина

Электронная подпись действительна.  
Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного  
департамента  
Дата 15.07.2020 9:43:49  
Кому выдана Садретина Надежда Минулловна