

## НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

Издание третье, переработанное и дополненное

**Е.В.Акимова**

**Под редакцией Т.В.Гороховой**

### **Глава 1. ПОНЯТИЕ "НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА"**

#### 1.1. Понятие и виды налоговых льгот

В условиях рыночной экономики налоговые льготы являются одним из элементов налоговой политики государства и преследуют социальные и экономические цели.

Как правило, государственное налоговое регулирование, предусматривающие налоговые льготы, целенаправленно воздействует на все стадии процесса воспроизводства и стимулирует предпринимательскую, инвестиционную и трудовую активность, приводит к накоплению капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развитию прикладной науки, техники и социальной сферы. Во внешнеэкономической сфере налоговые льготы наиболее широко применяются для поощрения иностранных инвестиций.

В соответствии со [ст. 56](#) НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налоги или уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер ([п. 1 ст. 56](#) НК РФ). Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ ([п. 2 ст. 56](#)).

Основная цель налоговых льгот - сокращение налогового обязательства налогоплательщика и (или) отсрочка либо рассрочка платежа. Отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое предоставление бесплатного или льготного кредита.

В Российской Федерации льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом. Льготы по региональным налогам устанавливаются Налоговым кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по местным налогам устанавливаются Налоговым кодексом и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах).

В налоговом законодательстве квалификация налоговых льгот зависит от элемента структуры налога (предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы), на изменение которого направлена льгота. В данном случае налоговые льготы подразделяются на: налоговые изъятия, налоговые скидки, налоговые кредиты.

В зависимости от субъектов и элементов налогового производства налоговые льготы могут предоставляться: по объекту (изъятия, скидки); по ставкам (понижение ставки); по срокам уплаты (отсрочка уплаты, налоговый кредит); по отдельным субъектам (комбинация из перечисленных льгот, налоговые каникулы).

Налоговым законодательством предоставлено право устанавливать для отдельных

категорий плательщиков дополнительные льготы в пределах сумм налоговых платежей, направляемых согласно законодательству РФ в их бюджеты. Льготы можно разделить также по источнику. По источнику различаются федеральные (общегосударственные) льготы и льготы, предоставляемые субъектами Федерации (региональные).

Дадим характеристику понятиям и терминам, используемым в налоговой литературе.

Налоговые изъятия - выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения.

Налоговые изъятия применительно к основным налогам:

#### Налог на прибыль

В отношении налогов на прибыль налоговые изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымаются из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), то есть не подлежат налогообложению, например, при определении налоговой базы по прибыли не учитываются доходы, поименованные в [ст. 251](#) НК РФ. К данному виду доходов можно отнести, например, доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств в виде имущества; имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью, первоначальным размером и т.д.).

#### Налог на имущество

В отношении налога на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества для отдельных категорий налогоплательщиков. Например, согласно [ст. 381](#) НК РФ освобождаются от налогообложения организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; общероссийские общественные организации инвалидов и т.д.

#### НДС

Налог на добавленную стоимость предусматривает освобождение от налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей на основании [ст. 145](#) НК РФ. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей. Кроме того, в соответствии с [п. 2 ст. 146](#) НК РФ не признаются объектом налогообложения отдельные операции, такие как, например, передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов - специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

В [ст. 149](#) НК РФ перечислены операции, не подлежащие налогообложению, например страхование и перестрахование, выдача и передача ссуд и т.д.

#### НДФЛ

Налог на доходы физических лиц предусматривает освобождение от налогообложения

доходов физических лиц, предусмотренных в [ст. 217](#) НК РФ. К таким видам доходов относятся государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), пособия по безработице, а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

#### Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций

Изъятия из налогообложения могут быть также предусмотрены для отдельных категорий лиц. Например, на основании [ст. 333.35](#) "Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций" НК РФ государственная пошлина не уплачивается:

- за выдачу [приглашения](#) на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении;

- за вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику;

- за государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и т.д.

#### Минимум дохода

В соответствии с правилами налогового изъятия не облагается налогом минимум дохода, обложению подлежат лишь те доходы и объекты плательщика, которые превышают этот минимум. Например, из налогообложения изымаются:

1) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из определенных законом оснований за налоговый период (стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей, и т.д.), - [п. 28 ст. 217](#) НК РФ;

2) суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, выплачиваемые в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка ([абз. 7 п. 8 ст. 217](#) Налогового кодекса РФ).

Налоговые скидки - льготы, направленные на сокращение налоговой базы на сумму скидки. Плательщик имеет право уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством.

Наиболее распространены налоговые скидки для следующих видов налогов:

1) налог на доходы физических лиц (не облагаемый налогом минимальный доход; налоговые вычеты, например на лечение или обучение; скидка для определенных категорий плательщиков: инвалидов, Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации; семейных, имеющих малолетних детей, воспитывающих детей-инвалидов и т.д.);

2) налог на прибыль организаций (скидки на капиталовложения, скидки за экспорт и т.д.).

Налоговое освобождение - льгота, направленная на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы налога (налогового оклада).

К формам налоговых освобождений относят:

1) понижение налоговой ставки - например, понижение ставки до 0% для крупного бизнеса, получающего доход в виде дивидендов ([пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ);

2) отсрочку или рассрочку уплаты налога - изменения срока уплаты налога. Основания, условия и порядок предоставления этих льгот регламентированы [гл. 9](#) НК РФ;

3) возврат ранее уплаченного налога (части налога) или налоговая амнистия - например, [пп. 2 п. 2 ст. 151](#) Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме реэкспорта налог не уплачивается, а уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, установленном законодательством.

С 1 января 2007 г. больше не применяется такой способ изменения срока уплаты налога, как

налоговый кредит (отменена [ст. 65 НК РФ](#)).

Освобождение от уплаты может быть постоянным или срочным (налоговые каникулы). Максимальный срок, на который может предоставляться отсрочка или рассрочка, в соответствии с [п. 1 ст. 64 НК РФ](#), не может превышать одного года, а минимальный срок Налоговым кодексом не предусмотрен.

Положения гл. 9 Налогового кодекса применяются также при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате пени и штрафа ([п. 6 ст. 61 НК РФ](#));

4) налоговые каникулы - установленный законом срок, в течение которого та или иная группа предприятий либо фирм освобождается от уплаты того или иного налога. С 1 января 2015 г. субъекты РФ имеют право вводить налоговые каникулы для малого бизнеса. Так, индивидуальные предприниматели, впервые зарегистрированные после вступления в силу соответствующего закона субъекта РФ, вправе применять нулевую ставку налога. Для этого они должны соблюсти ряд требований, установленных законодательством РФ и субъектов РФ. Об этом мы расскажем подробно в [разделе "Налоговые каникулы"](#) нашей книги.

## 1.2. Отсрочка, рассрочка по уплате налогов и сборов.

### Инвестиционный налоговый кредит

Отсрочки, рассрочки предоставляются в связи с неблагоприятным положением плательщика, а инвестиционный налоговый кредит - в связи с осуществлением определенных затрат (например, по НИОКР либо техническому перевооружению собственного производства, в том числе направленному на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг).

Решение об изменении срока уплаты в каждом соответствующем случае принимается Министерством финансов РФ, финансовым органом субъекта РФ и муниципального образования, Государственным таможенным комитетом РФ, уполномоченными органами, осуществляющими контроль за уплатой государственной пошлины, органами соответствующих внебюджетных фондов.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляют собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных [ст. 64](#) Налогового кодекса РФ, на срок, не превышающий одного года, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, могут быть предоставлены на срок более одного года, но не превышающий трех лет.

На сумму задолженности, в отношении которой принято решение об отсрочке или о рассрочке, начисляются проценты по ставке, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период отсрочки или рассрочки.

Отсрочка (рассрочка) по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Отсрочка или рассрочка могут предоставляться без способов их обеспечения, тем не менее есть ограничение - по требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются документы об имуществе, которое может быть предметом залога, поручительство либо банковская гарантия. К тому же отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов, физическому лицу - на сумму, не превышающую стоимость его имущества, за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не может быть обращено взыскание.

Налоговый кодекс устанавливает шесть оснований, при наличии хотя бы одного из которых возможно предоставление отсрочки, рассрочки. При этом необходимо отметить, что в качестве шестого самостоятельного основания предусмотрены случаи, установленные таможенным законодательством. Это означает, что по таможенным платежам, входящим в налоговую систему, отсрочки или рассрочки могут предоставляться по первым пяти основаниям, указанным в [ст. 64 НК РФ](#), а также по основаниям, определенным таможенным законодательством.

Первыми двумя основаниями для предоставления отсрочки (рассрочки) являются:

1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица - получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечисление (несвоевременное перечисление) заинтересованному лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд.

В случае получения отсрочки (рассрочки) по данным двум основаниям проценты на сумму задолженности не начисляются. Помимо этого благоприятного условия уполномоченный орган при отсутствии обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога ([п. 1 ст. 62](#) Кодекса), не вправе отказать заинтересованному лицу в предоставлении отсрочки (рассрочки) в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа. В отсрочке (рассрочке) в большей сумме предприятию может быть отказано;

3) угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

4) ситуация, когда имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) производство и (или) реализация заинтересованным лицом товаров, работ или услуг носят сезонный характер.

В случае предоставления отсрочки (рассрочки) по этим трем основаниям (с третьего по пятое) на сумму задолженности начисляются проценты исходя из 1/2 ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Шестым основанием является наличие оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

**Решение** о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога либо об отказе в их предоставлении принимается уполномоченным органом в срок, не превышающий 30 дней со дня подачи **заявления** об этом.

Проценты уплачиваются до уплаты или одновременно с уплатой суммы задолженности по уплате налогов, но не позднее дня, следующего за днем истечения срока предоставленной отсрочки или рассрочки уплаты налогов.

Наряду с рассмотренными условиями предоставления отсрочки (рассрочки) налоговых платежей законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и условия переноса срока налогового платежа в части региональных и местных налогов.

Инвестиционный налоговый кредит - это временное уменьшение платежей по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и процентов, осуществляемое в связи с несением налогоплательщиком затрат по экономически приоритетным направлениям.

В отличие от рассрочки, отсрочки инвестиционный налоговый кредит ([ст. 66](#) НК РФ) предоставляется не в связи с неблагоприятной экономической ситуацией, сложившейся у налогоплательщика, а в связи с проведением определенных экономически приоритетных мероприятий, при наличии хотя бы одного из оснований, поименованных в [п. 1 ст. 67](#) НК РФ.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) на сумму кредита, составляющую 100% стоимости приобретенного заинтересованной

организацией оборудования, используемого исключительно для следующих целей:

- проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг или осуществление мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду, предусмотренных п. 4 ст. 17 Федерального закона от 10 января 2002 г. N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды";

- осуществление инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57%, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации;

2) на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией, на следующие цели:

- осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

- выполнение организацией государственного оборонного заказа;

3) на сумму кредита, составляющую не более чем 100% суммы расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 3 декабря 2011 г. N 392-ФЗ "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 392-ФЗ), при условии включения этой организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с [Законом](#) N 392-ФЗ. По указанному основанию проценты на сумму задолженности не начисляются.

Инвестиционный налоговый кредит может предоставляться не только по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам. Срок инвестиционного налогового кредита может составлять от одного года до пяти лет. Срок предоставления инвестиционного налогового кредита может быть продлен до 10 лет для организаций, включенных в реестр резидентов зоны территориального развития.

Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите. В течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите предприятие вправе уменьшать свои платежи по налогу, по которому предоставлен инвестиционный кредит за каждый отчетный период. Такое уменьшение возможно до тех пор, пока сумма накопленного кредита не станет равной сумме кредита.

Если организация заключила более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Сумма кредита - это величина, зафиксированная в договоре об инвестиционном налоговом кредите, на которую происходит общее (в течение срока действия договора) уменьшение платежей по налогу.

Сумма накопленного кредита - это сумма, на которую предприятие уже уменьшило свои налоговые платежи.

В рамках отчетного периода (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) предприятие может уменьшать сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, не более

чем на 50%. Вторым ограничением является то, что сумма накопленного кредита не может превышать 50% суммы налога, подлежащего уплате за весь налоговый период. При наличии превышения сумма разницы переносится на следующий налоговый период. Перечисленные ограничения применяются, если иное не предусмотрено договором об инвестиционном налоговом кредите, заключенным по основанию, указанному в [пп. 6 п. 1 ст. 67](#) Налогового кодекса РФ (то есть для организаций, включенных в реестр резидентов зоны территориального развития).

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Для получения инвестиционного налогового кредита предприятие подает [заявление](#). По итогам рассмотрения заявления уполномоченным органом ([ст. 63](#) Кодекса) принимается [решение](#), на основании которого заключается договор об инвестиционном налоговом кредите. Формы договоров об инвестиционном налоговом кредите утверждены Приказом Федеральной налоговой службы от 29 ноября 2005 г. N САЭ-3-19/622@ "Об утверждении форм Договоров об инвестиционном налоговом кредите".

При отсутствии обстоятельств, указанных в [п. 1 ст. 62](#) Налогового кодекса РФ, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в предоставлении инвестиционного налогового кредита по основанию, указанному в [пп. 6 п. 1 ст. 67](#) НК РФ, в пределах суммы расходов этого лица на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов в соответствии с [Законом N 392-ФЗ](#), на срок, указанный в обращении заинтересованного лица, с учетом ограничений, установленных [ст. 66](#) НК РФ (не более 10 лет).

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения платежей по соответствующему налогу, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита в срок, не превышающий срок, на который в соответствии с договором предоставляется инвестиционный налоговый кредит, порядок и срок погашения начисленных процентов, указание на способ обеспечения обязательств, ответственность сторон. Если инвестиционный налоговый кредит предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества в порядке, предусмотренном [ст. 73](#) Налогового кодекса РФ.

Проценты на сумму кредита могут быть установлены не менее одной второй и не превышающей трех четвертых ставки рефинансирования Банка России, за исключением предоставления инвестиционного налогового кредита по основанию, предусмотренному [пп. 6 п. 1 ст. 67](#) Налогового кодекса РФ (то есть для организаций, включенных в реестр резидентов зоны территориального развития). В таком случае проценты на сумму задолженности не начисляются.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование либо распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора. Во избежание конфликтных ситуаций данный срок не следует нарушать.

Кроме перечисленных условий и порядка получения инвестиционного налогового кредита законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления по региональным и местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления этого кредита. Данная [норма](#) значительно расширяет права местных органов власти в области налогообложения и позволяет стимулировать инвестиционную активность предприятий по экономически значимым для территории направлениям.

Действие налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается:

- по истечении срока действия договора;
- при уплате налога до истечения установленного срока;
- по соглашению сторон;
- по решению уполномоченного органа или суда.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом заинтересованному лицу по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком в суд в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Досрочное прекращение действия отсрочки рассрочки или инвестиционного кредита в этом случае осуществляется через судебные органы.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки в случае, предусмотренном **п. 3 ст. 68** НК РФ (при нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки), заинтересованное лицо должно в течение одного месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

В случае если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основаниям, указанным в **пп. 3 и 6 п. 1 ст. 67** НК РФ, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В соответствии с Решением Совета директоров Банка России (протокол заседания Совета директоров Банка России от 11 декабря 2015 г. N 37) с 1 января 2016 г. значение ставки рефинансирования Банка России приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату. С 1 января 2016 г. Банком России не устанавливается самостоятельное значение ставки рефинансирования Банка России. Так, с 14 июня 2016 г. размер ключевой ставки установлен на уровне 10,5% (**Информация** Банка России от 10 июня 2016 г.).

### 1.3. Применение налоговых льгот как элемента налогового планирования

В условиях современной конкуренции и инфляции применение налоговых льгот может стать единственной возможностью для предприятия не обанкротиться и продолжать свою деятельность. Можно законным способом оптимизировать налоговые платежи, создать такую схему работы организации, при которой они будут минимальны, т.е. следует заняться налоговым планированием.

В процессе налогового планирования происходит предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота, применения налоговых вычетов по результатам общей деятельности и по отношению к конкретной сделке или проекту, в зависимости от различных правовых форм ее реализации.

Для максимального использования льгот, предоставляемых законодательством, в первую очередь необходимо периодически заниматься специальной подборкой нормативных правовых актов принимаемых федеральными, региональными и местными органами власти.

Налоговое планирование может иметь стратегический характер и быть текущим.

Стратегическое налоговое планирование включает:

- обязательный обзор проектов нормативных правовых актов и прогноз возможного развития событий;
  - обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики;
  - составление прогнозов налоговых обязательств организации, в том числе при наступлении форс-мажорных обстоятельств;
  - варианты схем управления финансовыми, документарными и товарными потоками;
  - сетевой график соответствия исполнения налоговых, финансовых и коммерческих обязательств организации;
  - обязательную оценку риска различных программ действий, в том числе налоговых, и рентабельность их применения, проработку вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации;
  - прогноз эффективности применяемых мер, приводящих к минимизации налогов.
- Текущее налоговое планирование - это:
- периодический, например еженедельный, мониторинг нормативных правовых актов и комментариев специалистов к ним;
  - составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем-сделок;
  - составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации;
  - прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций и проводимой сделки.

Впрочем, польза от применения налогового планирования с использованием налоговых льгот и преференций для отдельных категорий налогоплательщиков, видов имущества и хозяйственных операций весьма ощутима.

Государство, устанавливая различные основания предоставления налоговых льгот, стимулирует предпринимательский бизнес к вложению средств в социальные проекты, осуществлению меценатской деятельности, повышению уровня образованности своих сотрудников.

Налоговые льготы также служат инструментом социальной помощи определенным категориям населения, например малоимущим лицам, пенсионерам, многодетным семьям.

В данном печатном издании подробно проанализированы отдельные виды льгот, категории налогоплательщиков, имеющих право на их получение, а также представлены примеры и ситуации обоснованного применения установленных законодательством льгот, вычетов и пониженных ставок налогов. В данном издании использованы базы данных по налоговой тематике, предоставляемые экспертно-правовыми системами, соответствующими СМИ и интернет-ресурсами; мнения фискальных органов и арбитражная практика по спорным вопросам налогообложения.

## **Глава 2. ЛЬГОТЫ ПО ВИДАМ НАЛОГОВ**

Как уже говорилось ранее, льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ, по региональным налогам - устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах, а льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов

муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах).

Важно отметить, что контролирующие органы и зачастую суды не считают ряд преференций, установленных Налоговым кодексом, льготами. Так, например, Минфин России в Письме от 17 августа 2012 г. N 03-02-07/1-201 указывает, что пониженные ставки по налогу на прибыль не являются льготой. Такое же мнение неоднократно высказывают специалисты ФНС, а также судьи (например, Постановление АС Северо-Западного округа от 10 июня 2015 г. N А56-42376/2014). В нашей книге мы относим к налоговым льготам все виды преимуществ, предоставляемых организациям и индивидуальным предпринимателям по налогам, по сравнению с общими положениями, предусмотренными для данного налога, в том числе пониженные налоговые ставки, освобождение от налогообложения, предоставление вычетов и т.д.

## 2.1. Льготы по налогу на прибыль организаций

Налог на прибыль является одним из основных налогов налоговой системы России.

Налог на прибыль - это прямой налог, величина которого прямо зависит от конечных финансовых результатов деятельности организации. Указанный налог относится к федеральным налогам и устанавливается [гл. 25](#) НК РФ, обязателен к уплате на всей территории России.

Представим виды льгот по налогу на прибыль организаций в виде схемы 1.

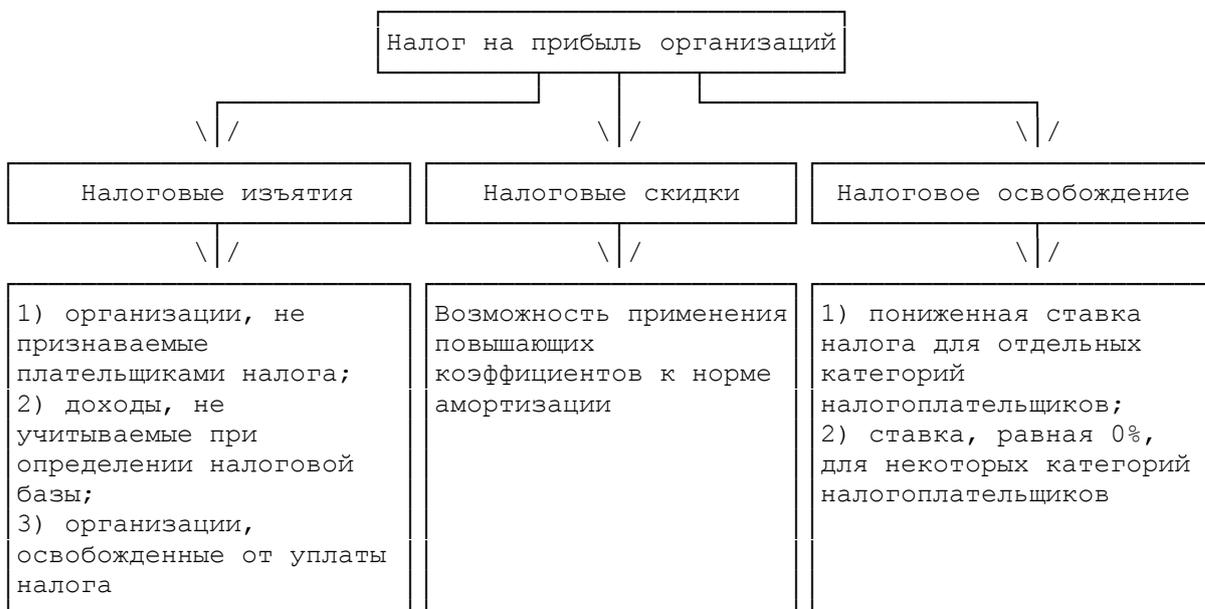


Схема 1

Подробнее рассмотрим порядок предоставления указанных льгот в [гл. 3](#) "Налоговые льготы по налогу на прибыль" настоящего издания.

## 2.2. Льготы по налогу на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость относится к федеральным налогам и взимается на всей территории Российской Федерации в порядке, установленном [гл. 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Льготы по налогу на добавленную стоимость условно можно подразделить на три вида (см. схему 2).

Налог на добавленную стоимость

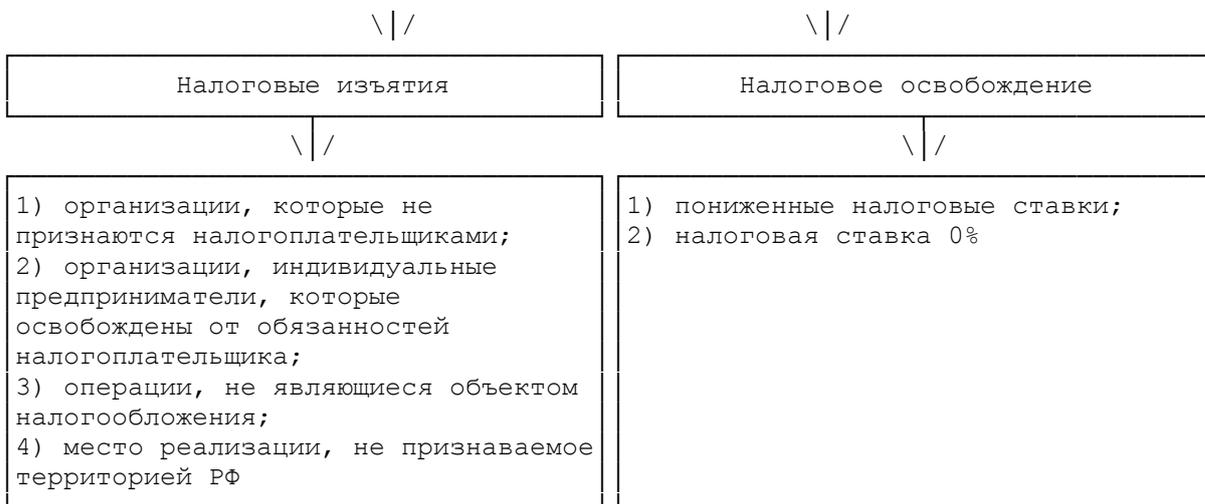


Схема 2

Рассмотрим подробнее порядок применения и условия предоставления указанных льгот в [гл. 4 "Налоговые льготы по НДС"](#) настоящего издания.

### 2.3. Льготы по налогу на имущество организаций

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам и взимается в порядке, установленном [гл. 30](#) Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливается НК РФ и законами субъектов России.

Налог вводится в действие законами субъектов Российской Федерации о налоге; обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Представим существующие льготы по налогу на имущество в виде схемы (см. схему 3).

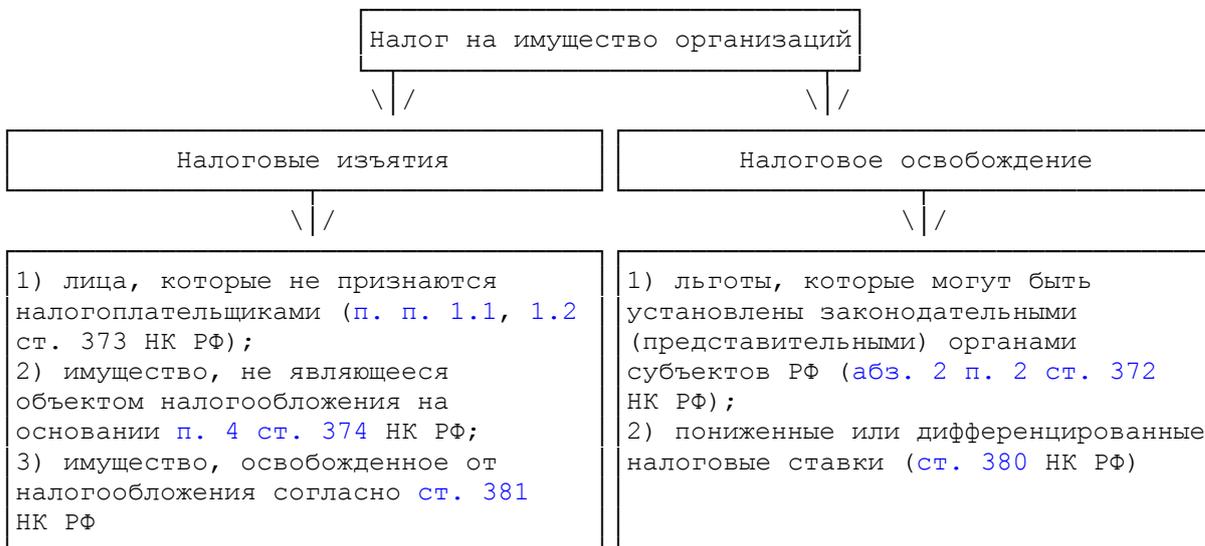


Схема 3

Рассмотрим подробнее особенности применения указанных льгот в [гл. 5 "Налоговые льготы по налогу на имущество предприятий"](#) настоящего издания.

### 2.4. Льготы по налогу на доходы физических лиц

Налогообложение налогом на доходы физических лиц регулируется положениями [гл. 23](#) Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

НДФЛ исчисляется и уплачивается налоговым агентом из дохода сотрудника.

В соответствии со [ст. 226](#) НК РФ налоговыми агентами признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

В отдельных случаях налогоплательщик должен самостоятельно рассчитать и уплатить подоходный налог по итогам налогового периода (года). Это происходит, например, при продаже имущества. В этом случае физическим лицом заполняется и представляется в налоговый орган налоговая декларация по [форме 3-НДФЛ](#).

По налогу на доходы физических лиц Налоговым [кодексом](#) предусмотрены следующие льготы:

- варианты освобождения определенных видов дохода от налогообложения;
- возможность применения налоговых вычетов по некоторым социально значимым для государства расходам. Представим данные виды льгот в виде таблицы (см. табл. 1).

Таблица 1

#### Льготы по НДФЛ

Налоговые изъятия	Налоговые скидки (возможность применения налоговых вычетов)
1) Суммы, не являющиеся доходами, полученными от источников в РФ на основании <a href="#">п. 2 ст. 208</a> Налогового кодекса РФ	1) Стандартные налоговые вычеты ( <a href="#">ст. 218</a> Налогового кодекса РФ)
2) Доходы определенных категорий иностранных граждан, поименованные в <a href="#">ст. 215</a> Налогового кодекса РФ	2) Социальные налоговые вычеты ( <a href="#">ст. 219</a> Налогового кодекса РФ)
3) Доходы, не подлежащие налогообложению, перечисленные в <a href="#">ст. 217</a> Налогового кодекса РФ	3) Имущественные налоговые вычеты ( <a href="#">ст. 220</a> Налогового кодекса РФ)
4) Доходы, полученные по договорам страхования, перечисленные в <a href="#">пп. 1 - 4 п. 1 ст. 213</a> Налогового кодекса РФ	4) Профессиональные налоговые вычеты ( <a href="#">ст. 221</a> Налогового кодекса РФ)
5) Доходы, полученные по договорам	5) Инвестиционные налоговые вычеты ( <a href="#">ст.</a>

негосударственного пенсионного обеспечения и обязательного пенсионного страхования, перечисленные в п. 1 ст. 213.1 Налогового кодекса РФ	219.1 Налогового кодекса РФ)
	6) Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 220.1 Налогового кодекса РФ)
	7) Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 Налогового кодекса РФ)

В данном разделе мы будем рассматривать виды налоговых льгот с точки зрения налогового агента, то есть которые применяются при выплате дохода (например, заработной платы) у работодателя (или другого источника дохода). К таким льготам относятся виды налоговых изъятий, о которых дальше и пойдет речь. О налоговых вычетах, правом на получение которых может воспользоваться налогоплательщик, мы расскажем в [разд. 9.4 "Льготы по НДФЛ"](#) гл. 9 настоящего издания.

Суммы, не являющиеся доходами,  
полученными от источников в РФ  
на основании [п. 2 ст. 208](#) Налогового кодекса РФ

К доходам, полученным от источников в Российской Федерации, не относятся доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;

2) товар не продается через обособленное подразделение иностранной организации в Российской Федерации.

В случае если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в Российской Федерации, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в Российской Федерации.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в Российской Федерации, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории Российской Федерации, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами Российской Федерации с таможенных складов. Вышеизложенное правило применяется в отношении внешнеторговых операций, которые совершаются исключительно от имени и в интересах физического лица и связаны исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации.

Доходы определенных категорий иностранных граждан,  
поименованные в [ст. 215](#) Налогового кодекса РФ

Не подлежат налогообложению доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

2) административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах;

3) обслуживающего персонала представительств иностранного государства, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

4) сотрудников международных организаций - в соответствии с уставами этих организаций.

Положения [ст. 215](#) НК РФ действуют только в следующих случаях:

- если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении лиц, указанных в [пп. 1 - 3 п. 1 ст. 251](#) НК РФ;

- если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Перечень иностранных государств (международных организаций), в отношении граждан (сотрудников) которых применяются нормы указанной [статьи](#), определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

[Статья 215](#) НК РФ регулирует порядок определения доходов отдельных категорий иностранных граждан. Рассмотрим данный порядок на примере.

Пример. Сотрудник дипломатического представительства Бельгии получает следующие доходы:

- вознаграждение за работу на территории РФ в посольстве;

- дивиденды от участия в российской компании (данная выплата не связана с работой дипломатического представительства).

Так, согласно положениям [ст. 215](#), указанный сотрудник уплачивает НДФЛ с доходов, полученных от источников в РФ, только с суммы дивидендов. Вознаграждение за работу в посольстве освобождается от налогообложения, поскольку Бельгия включена в [Перечень](#) иностранных государств (международных организаций), утвержденный Приказом МИД России и МНС России от 13.11.2000 N 13748/БГ-3-06/387.

Доходы, не подлежащие налогообложению

Перечень доходов, не подлежащих налогообложению НДФЛ, является закрытым и содержится в [ст. 217](#) НК РФ.

Так, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

2) пенсии по государственному пенсионному обеспечению, страховые пенсии, фиксированная выплата к страховой пенсии (с учетом повышения фиксированной выплаты к

страховой пенсии) и накопительная пенсия, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством, социальные доплаты к пенсиям, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации и законодательством субъектов Российской Федерации;

3) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

- увольнением работников, за исключением:

- компенсации за неиспользованный отпуск;

- суммы выплат в виде выходного пособия, среднего месячного заработка на период трудоустройства, компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

- гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения либо пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

Пример. При увольнении сотрудника организации по сокращению численности или штата работников организации (либо в связи с ликвидацией организации) ему положена выплата выходного пособия в соответствии со [ст. 178](#) Трудового кодекса РФ в размере среднего месячного

заработка. Данная выплата освобождена от налогообложения НДФЛ согласно положениям [п. 3 ст. 217 НК РФ](#). В случае если по договоренности между работником и работодателем работнику выплачивается пособие в большем размере, то сумма превышения облагается НДФЛ в общем порядке.

4) выплаты, производимые добровольцам в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг, на возмещение расходов добровольцев, связанных с исполнением таких договоров, на наем жилого помещения, на проезд к месту осуществления благотворительной деятельности и обратно, на питание (за исключением расходов на питание в сумме, превышающей размеры суточных, предусмотренные [п. 3 ст. 217 НК РФ](#)), на оплату средств индивидуальной защиты, на уплату страховых взносов на добровольное медицинское страхование, связанное с рисками для здоровья добровольцев при осуществлении ими добровольческой деятельности;

5) доходы в натуральной форме в виде форменной одежды и вещевое имущество, полученные добровольцами, волонтерами в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг в соответствии с Федеральным [законом](#) от 11 августа 1995 г. N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" и Федеральным [законом](#) от 4 декабря 2007 г. N 329-ФЗ "О физической культуре и спорте в Российской Федерации";

6) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

7) алименты, получаемые налогоплательщиками;

8) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством Российской Федерации;

9) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, туризма, средств массовой информации по перечню премий, утверждаемому Правительством Российской Федерации, а также в виде премий, присужденных высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации) за выдающиеся достижения в указанных областях, по перечням премий, утверждаемым высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации);

10) суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи, включая выплаты в натуральной форме), осуществляемых:

- работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи;

- налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

- работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, выплачиваемые в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения)), но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

Пример. Петрову А.М. при рождении ребенка была выплачена материальная помощь от работодателя в размере 25 тыс. руб. Его супруге также была оказана материальная помощь в связи с рождением ребенка, но в размере 28 тыс. руб. Выплаты были предоставлены в течение первого года после рождения.

Для получения льготы в виде освобождения от обложения НДФЛ суммы материальной помощи оба родителя представляют работодателям справку о сумме единовременных выплат в

связи с рождением ребенка. Поскольку общая сумма выплат на ребенка составила 53 тыс. руб., то та часть, которая превышает 50 тыс. руб., облагается НДФЛ.

Так, семья Петровых должна будет уплатить НДФЛ с дохода в 3 тыс. руб., а именно 390 руб. Эта сумма будет удержана налоговым агентом - организацией, в которой работает один из новоиспеченных родителей.

11) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам Федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-разыскную деятельность;

12) суммы выплат в виде благотворительной помощи в денежной и натуральной форме, оказываемой в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями;

13) суммы выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, независимо от источника выплаты;

14) суммы выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты;

15) суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и (или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не работающим в данной организации, стоимости приобретаемых путевок, за исключением туристских, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории Российской Федерации, а также суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок для не достигших возраста 16 лет детей, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории Российской Федерации, предоставляемые:

- за счет средств организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) в соответствии с НК РФ не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- за счет средств религиозных организаций, а также иных некоммерческих организаций, одной из целей деятельности которых в соответствии с учредительными документами является деятельность по социальной поддержке и защите граждан, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы;

- за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы.

16) суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций;

- суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за оказание медицинских услуг инвалидам;

- суммы, уплаченные религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, за медицинские услуги, оказанные лицам, не состоящим с ними в трудовых отношениях, а также за приобретенные ими лекарственные средства для указанных лиц.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов, религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщикам, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках;

Пример. Иванцов А.А. обратился к своему работодателю с просьбой выделить средства на операцию, которую необходимо срочно провести его супруге. Организация перечислила 520 тыс. руб. на банковский счет Иванцову А.А.

С данной суммы НДФЛ не взимается на основании положений [п. 10 ст. 217 НК РФ](#).

Работник оплатил расходы по лечению супруги в медицинской организации и представил работодателю подтверждение понесенных расходов.

17) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования либо послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом Российской Федерации, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти Российской Федерации, органами субъектов Российской Федерации, благотворительными фондами, стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

18) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, - в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

19) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, продукции животноводства (как в живом виде, так и продуктов убоя в сыром или переработанном виде), продукции растениеводства (как в натуральном, так и в переработанном виде);

20) средства, полученные налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, при целевом использовании их на развитие личного подсобного хозяйства: приобретение семян и посадочного материала, кормов, горючего, минеральных удобрений, средств защиты растений, молодняка скота и племенных животных, птицы, пчел и рыбы, закладку многолетних насаждений и виноградников и уход за ними, содержание сельскохозяйственных животных (включая искусственное осеменение и ветеринарию, обработку животных, птицы и помещений для их содержания), покупку оборудования для строительства теплиц, хранения и переработки продукции, сельскохозяйственной техники, запасных частей и ремонтных материалов, страхование рисков утраты (гибели) или частичной утраты сельскохозяйственной продукции.

Указанные в [п. п. 19 и 20](#) доходы освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

- если общая площадь земельного участка (участков), который (которые) находится (одновременно находятся) на праве собственности и (или) ином праве физических лиц, не превышает максимального размера, установленного в соответствии с [п. 5 ст. 4](#) Федерального

закона от 7 июля 2003 г. N 112-ФЗ "О личном подсобном хозяйстве";

- если ведение налогоплательщиком личного подсобного хозяйства на указанных участках осуществляется без привлечения в соответствии с трудовым законодательством наемных работников.

Для освобождения от налогообложения доходов, указанных в п. п. 19 и 20, налогоплательщик представляет документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления, с указанием сведений о размере общей площади земельного участка (участков).

В случае нецелевого использования средств, полученных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы денежных средств, использованных не по целевому назначению, учитываются при определении налоговой базы в том налоговом периоде, в котором они были получены;

Пример. Пенсионерка Моложаева Г.М. выращивает на своем личном огороде различные овощи: помидоры, огурцы, капусту, морковь, зелень. Также Галина Михайловна содержит подсобное хозяйство - 1 корову и 25 кур. Размер участка Моложаевой не превышает максимального размера и составляет 0,4 га. Наемных работников она также не привлекает, ведет хозяйство одна.

Пенсионерка реализует овощи и зелень, молоко и яйца. Доходы, полученные Галиной Михайловной, не облагаются НДФЛ в соответствии с п. 13 ст. 217 НК РФ, поскольку условия, установленные указанным пунктом, соблюдаются.

21) доходы глав и членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве:

- от производства и реализации сельскохозяйственной продукции;  
- от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, - в течение пяти лет считая с года регистрации указанного хозяйства.

Настоящая норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась;

- в виде грантов на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- в виде единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- в виде грантов на развитие семейной животноводческой фермы за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

22) доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов (пищевых лесных ресурсов), недревесных лесных ресурсов для собственных нужд;

23) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

24) доходы от реализации пушнины, мяса диких животных и иной продукции, получаемой физическими лицами при осуществлении любительской и спортивной охоты;

25) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период:

- от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных ст. 217.1 НК РФ;

- от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Положения п. 25 не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Важно также отметить, что положения данного пункта в приведенной редакции применяются к правоотношениям, возникшим не ранее 1 января 2016 г.;

26) доходы, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций, указанных в п. 2 ст. 284.2 НК РФ, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций. При реализации акций акционерного общества, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2013 г. N 410-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О негосударственных пенсионных фондах" и отдельные законодательные акты Российской Федерации", срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты внесения взноса (дополнительного взноса) в совокупный вклад учредителей реорганизуемого негосударственного пенсионного фонда;

27) доходы, получаемые от реализации (погашения) акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, соответствующих требованиям ст. 284.2.1 НК РФ, при условии, что на дату их реализации (погашения) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более одного года;

28) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов;

29) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев. Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами);

30) доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций:

- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;

- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, паи) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев);

- акционерами этих акционерных обществ в виде акций, полученных в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2013 г. N 410-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О негосударственных пенсионных фондах" и отдельные законодательные акты Российской Федерации";

31) призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

- Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх;

- всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного

самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;

- чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов;

32) единовременные выплаты дополнительного поощрения в денежной и (или) натуральной формах, полученные от некоммерческих организаций, уставной целью деятельности которых является организационная и финансовая поддержка проектов и программ в области спорта высших достижений, по перечню таких организаций, утвержденному Правительством Российской Федерации:

- спортсменами за каждое призовое место на Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх не позднее года, следующего за годом, в котором такими спортсменами были заняты призовые места на соответствующих Играх;

- тренерами и иными специалистами в области физической культуры и спорта, принявшими непосредственное участие в подготовке спортсменов, занявших призовые места на Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх, не позднее года, следующего за годом, в котором такими спортсменами были заняты призовые места на соответствующих Играх;

33) суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус;

Пример. Молодову П.С., как перспективному работнику, было предложено за счет организации пройти обучение по программе повышения квалификации. Суммы выплат в рамках договора обучения в пользу Молодова не будут облагаться НДФЛ в соответствии с положениями [п. 21 ст. 217 НК РФ](#).

34) суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

35) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

36) суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, государств - участников Союзного государства и субъектов Российской Федерации, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

37) доходы в виде благотворительной помощи, получаемые детьми-сиротами, детьми, оставшимися без попечения родителей, и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, размер которого определяется в порядке, установленном законами субъектов Российской Федерации, независимо от источника выплаты;

38) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным (в возрасте до 18 лет), бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов,

подтверждающих фактические расходы на приобретение этих лекарственных препаратов для медицинского применения;

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

Пример. ООО "Альфа" один раз в течение года выплачивает своим работникам материальную помощь к отпуску в размере МРОТ. Помимо этого, сотрудникам, имеющим детей, организация предоставляет подарки к Новому году на каждого ребенка стоимостью 2500 руб.

Минимальный размер оплаты труда с 1 января 2016 г. составлял 6204 руб. (ст. 1 Федерального закона от 14.12.2015 N 376-ФЗ), а с 1 июля 2016 г. повышен до 7500 руб. (ст. 1 Федерального закона от 02.06.2016 N 164-ФЗ).

Так, по итогам 2016 г. выплаты к отпуску получили следующие сотрудники:

Ф.И.О. сотрудника	Дата выплаты	Сумма выплаты, руб.	Сумма удержанного НДФЛ, руб. (сумма выплаты - 4000 руб.) x 13%
Алферова А.Л.	12.02.2016	6204	287
Патрулев Д.Р.	19.05.2016	6204	287
Смирнова В.В.	02.07.2016	7500	455
Штоль В.А.	31.10.2016	7500	455

Помимо этого, к Новому году были предоставлены подарки следующим работникам:

Ф.И.О. сотрудника	Количество детей/стоимость подарков	Сумма выплаты, руб.	Сумма удержанного НДФЛ, руб. (стоимость подарка - 2500 руб.) x 13%
Алферова А.Л.	1/2500	2500	0
Смирнова В.В.	3/7500	7500	455
Штоль В.А.	1/2500	2500	0

Дополнительно Смирнова В.В., как многодетная мать, получила от работодателя материальную помощь к 1 сентября в размере 10 тыс. руб. Эта сумма полностью облагается НДФЛ, поскольку данный работник уже получал материальную помощь в текущем году.

39) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов;

40) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных

фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

41) выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

42) выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций;

43) помощь (в денежной и натуральной формах), а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны, тружениками тыла Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, бывшими военнопленными во время Великой Отечественной войны, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, за счет:

- средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- средств иностранных государств - в сумме оказываемой помощи;
- средств иных лиц - в сумме, не превышающей 10 000 руб. за налоговый период;

44) доходы, полученные налогоплательщиками при реализации дополнительных мер поддержки семей, имеющих детей, в случаях и в порядке, предусмотренных Федеральным [законом](#) от 29 декабря 2006 г. N 256-ФЗ "О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей" и принятыми в соответствии с ним законами субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами;

45) суммы, получаемые налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам);

46) суммы выплат на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;

47) в виде сумм дохода от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилых помещений участниками накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих в соответствии с Федеральным [законом](#) от 20 августа 2004 г. N 117-ФЗ "О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих";

48) суммы частичной оплаты за счет средств федерального бюджета стоимости нового автотранспортного средства в рамках эксперимента по стимулированию приобретения новых автотранспортных средств взамен вышедших из эксплуатации и сдаваемых на утилизацию;

49) единовременные компенсационные выплаты медицинским работникам, осуществленные в порядке и на условиях, предусмотренных [ст. 51](#) Федерального закона от 29 ноября 2010 г. N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации";

50) взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в соответствии с Федеральным [законом](#) "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений";

51) взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с Федеральным [законом](#) "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", в сумме уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем;

Пример. ООО "Альфа" перечисляет в негосударственный ПФ на индивидуальные пенсионные счета работников, вступивших в программу добровольного софинансирования пенсии, взносы в размере 100% от взноса работника в данный фонд. Тем самым работодатель стимулирует вступление работников в указанную программу.

Так, за 2016 г. были уплачены взносы в следующих размерах:

Ф.И.О. сотрудника	Размер взноса работника, руб.	Размер взносов работодателя на ИПС работника, руб.	Сумма удержанного НДФЛ, руб. (сумма выплаты - 12 000 руб.) x 13%
Алферова А.Л.	6000	6000	0
Патрулев Д.Р.	15 000	15 000	390
Смирнова В.В.	6000	6000	0
Штоль В.А.	12 000	12 000	0

52) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

53) доходы в виде следующего имущества, полученного налогоплательщиком в собственность бесплатно:

- жилое помещение, предоставленное на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных Федеральным [законом](#) от 27 мая 1998 г. N 76-ФЗ "О статусе военнослужащих";

- жилое помещение и (или) земельный участок из государственной или муниципальной собственности в случаях и порядке, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации;

54) средства, получаемые родителями (законными представителями) детей, посещающих образовательные организации, реализующие образовательную программу дошкольного образования, в виде компенсации части родительской платы за присмотр и уход за детьми в указанных образовательных организациях, предусмотренной Федеральным [законом](#) от 29 декабря 2012 г. N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации";

55) доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ;

56) доходы в денежной или натуральной форме в виде оплаты стоимости проезда к месту обучения и обратно лицам, не достигшим 18 лет, обучающимся в российских дошкольных и общеобразовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию;

57) доходы в натуральной форме, полученные налогоплательщиками, пострадавшими от террористических актов на территории Российской Федерации, стихийных бедствий или от других чрезвычайных обстоятельств, в виде оказанных в их интересах услуг по обучению налогоплательщиков по основным и дополнительным общеобразовательным программам, содержанию налогоплательщиков в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо в иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус, в период указанного обучения, по профессиональной подготовке и переподготовке в указанных образовательных учреждениях, а также в виде оказанных в их интересах медицинских услуг и услуг санаторно-курортных организаций;

58) доходы, полученные налогоплательщиками в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, предоставленных им безвозмездно в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах;

59) суммы пенсионных накоплений, учтенных в специальной части индивидуального

лицевого счета и (или) на пенсионном счете накопительной пенсии в негосударственном пенсионном фонде, выплачиваемые правопреемникам умершего застрахованного лица;

60) доходы заемщика (правопреемника заемщика) в виде суммы задолженности по кредитному договору, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой кредитором-выгодоприобретателем за счет страхового возмещения по заключенным заемщиком (кредитором) договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика, а также по заключенным заемщиком (кредитором) договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом), в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням;

61) доходы в виде имущества (в том числе денежных средств), переданного на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации и полученного налогоплательщиком-жертвователем в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества, переданного на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

При возврате жертвователю денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций", от налогообложения освобождается доход жертвователя в размере документально подтвержденных расходов на приобретение, хранение или содержание такого имущества, понесенных жертвователем на дату передачи такого имущества некоммерческой организации - собственнику целевого капитала на пополнение целевого капитала некоммерческой организации.

В случае если на дату передачи недвижимого имущества некоммерческой организации на пополнение ее целевого капитала в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций", такое имущество находилось в собственности налогоплательщика-жертвователя три и более года, при возврате денежного эквивалента такого имущества от налогообложения освобождается полученный жертвователем доход в полном объеме;

62) единовременная выплата, осуществляемая в порядке, установленном Федеральным [законом](#) "О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений";

63) срочная пенсионная выплата, осуществляемая в порядке, установленном Федеральным [законом](#) "О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений";

64) доходы в натуральной форме в виде оплаты услуг, оказываемых туристам при предоставлении им экстренной помощи в соответствии с Федеральным [законом](#) от 24 ноября 1996 г. N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации";

65) доходы в денежной и натуральной формах, полученные за выполнение трудовых обязанностей в виде выплат в любой форме в период до 31 декабря 2019 г. от FIFA (Federation Internationale de Football Association) и иностранных дочерних организаций FIFA, конфедераций, иностранных национальных футбольных ассоциаций, иностранных производителей медиainформации FIFA, иностранных поставщиков товаров (работ, услуг) FIFA, указанных в Федеральном [законе](#) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";

66) доходы в денежной и натуральной формах, полученные за поставки товаров и оказание услуг от иностранных организаций лицами, включенными в списки FIFA, определенными Федеральным [законом](#) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", въехавшими на территорию Российской Федерации и покинувшими ее в течение шестидесяти дней до дня проведения

первого матча чемпионата мира по футболу FIFA 2018 г., Кубка конфедераций FIFA 2017 г. и шестидесяти дней после дня проведения последнего матча каждого из спортивных соревнований, предусмотренных указанным Федеральным [законом](#);

67) доходы, полученные от иностранной организации, фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые налогоплательщик имеет фактическое право и с которых удержан налог с учетом положений [ст. 312](#) НК РФ. Освобождение от налогообложения применяется на основании документов, подтверждающих удержание налога налоговым агентом и наличие у налогоплательщика фактического права на этот доход;

68) доходы в денежной и натуральной формах в рамках мер поддержки, включая компенсации и иные выплаты (за исключением выплат на возмещение стоимости проживания), предоставляемых работодателем в пределах средств, предусмотренных сертификатом на привлечение трудовых ресурсов в субъекты Российской Федерации, включенные в перечень субъектов Российской Федерации, привлечение трудовых ресурсов в которые является приоритетным, получаемым работодателем в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации от 19 апреля 1991 г. N 1032-1 "О занятости населения в Российской Федерации";

69) доходы (за исключением денежных средств) в виде стоимости имущества (имущественных прав), полученного при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком, учредителем, контролирующим лицом иностранной организации или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), имеющим право на получение таких доходов, а также в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг у такой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) налогоплательщиком, при одновременном соблюдении следующих условий:

- налогоплательщик представил в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией составленное в произвольной форме заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием характеристик полученного имущества (имущественных прав) и ликвидируемой (прекращаемой) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) и приложением документов, содержащих сведения о стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидируемой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения имущества (имущественных прав) от такой иностранной организации;

- процедура ликвидации (прекращения) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) завершена до 1 января 2018 г.

В случае если решение акционеров (учредителей) или иных уполномоченных лиц о ликвидации иностранной организации принято до 1 января 2017 г., но процедура ликвидации не может быть завершена до 1 января 2018 г. в связи с ограничениями, установленными личным законом этой организации, либо ее участием в судебном разбирательстве, условие о сроке ликвидации признается выполненным, если ликвидация завершена до окончания действия таких ограничений и (или) судебных разбирательств.

В случае если личным законом иностранной организации установлено условие в виде минимального периода владения налогоплательщиком акциями (долями, паями) этой организации и (или) в ее дочерних организациях и (или) иностранных структурах без образования юридического лица, при несоблюдении которого у такого налогоплательщика возникает обязанность уплатить соответствующую сумму иностранного налога, и при этом начало такого периода пришлось на дату до 1 января 2015 г., а окончание такого периода приходится на дату после 1 января 2018 г., условие о сроке ликвидации признается выполненным, если ликвидация такой иностранной организации завершена в течение 365 последовательных календарных дней считая с даты окончания такого минимального периода владения;

70) доходы в виде возмещенных налогоплательщику на основании решения суда судебных расходов, предусмотренных гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве, понесенных налогоплательщиком при рассмотрении дела в суде;

71) доходы в виде суммы задолженности перед кредиторами, от исполнения требований по

уплате которой налогоплательщик освобождается в рамках проведения процедур, применяемых в отношении него в деле о банкротстве гражданина, в порядке, установленном законодательством о несостоятельности (банкротстве);

72) доходы налогоплательщика от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания такого налогоплательщика банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве);

73) доходы в виде компенсационных выплат (дополнительных компенсационных выплат), выплачиваемых вкладчикам в связи с приобретением у них прав (требований) по вкладам и иным основаниям в соответствии с Федеральным [законом](#) от 2 апреля 2014 г. N 39-ФЗ "О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных и (или) действующих на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя";

74) доходы в виде суммы задолженности по ипотечному жилищному кредиту (займу) и материальной выгоды в следующих случаях:

- при реструктуризации ипотечного жилищного кредита (займа) в соответствии с программами помощи отдельным категориям заемщиков, утверждаемым Правительством Российской Федерации, в размере, не превышающем в совокупности с материальной выгодой предельной суммы возмещения по каждому такому кредиту (займу), установленному указанными программами;

- при прекращении обязательства по ипотечному жилищному кредиту (займу) предоставлением отступного в виде передачи в собственность кредитной организации, находящейся на территории Российской Федерации, имущества, заложенного по такому кредиту (займу), в части, не превышающей размера требований к налогоплательщику-должнику по кредитному договору (договору займа), обеспеченных ипотекой;

- при частичном прекращении обязательства по ипотечному жилищному кредиту (займу), выданному в период до 1 октября 2014 г. кредитной организацией, находящейся на территории Российской Федерации, налогоплательщику, не являющемуся взаимозависимым лицом с такой кредитной организацией;

75) доходы налогоплательщика - контролирующего лица в виде дивидендов, полученных от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли этой компании был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

Доходы в виде дивидендов освобождаются от налогообложения в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, указанных налогоплательщиком - российским контролирующим лицом в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды. При этом одновременно с налоговой декларацией необходимо подать подтверждающие документы:

- платежные документы (их копии), подтверждающие уплату этим налогоплательщиком налога с дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся источником выплаты дивидендов, и (или) уплату налога, исчисленного с такой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации и подлежащего зачету в соответствии со [ст. 232 НК РФ](#);

- документы (их копии), подтверждающие выплату дохода в виде дивидендов за счет прибыли контролируемой иностранной компании, доход в виде которой был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

В случае если налогоплательщик представляет документы на иностранном языке, они должны быть переведены на русский язык, перевод должен быть надлежащим образом заверен;

76) доходы, полученные в денежной и (или) натуральной формах от иностранной структуры без образования юридического лица, не являющиеся распределением прибыли данной

структуры, в пределах стоимости имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, ранее внесенных в данную структуру получателем дохода и (или) лицами, являющимися членами его семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

При наличии нераспределенной прибыли иностранной структуры без образования юридического лица любые выплаты из такой структуры в пределах ее нераспределенной прибыли признаются в целях НК РФ распределением прибыли независимо от особенностей их юридического оформления. К иностранным структурам без образования юридического лица приравниваются иностранные юридические лица, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.

Доходы, полученные по договорам страхования  
и негосударственного пенсионного обеспечения  
и обязательного пенсионного страхования

Согласно положениям пп. 1 - 4 п. 1 ст. 213 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, полученных:

1) по договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

2) по договорам добровольного страхования жизни в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, при соблюдении следующих условий:

- по условиям договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и (или) его членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, бабушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами);

- суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты;

3) по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок);

4) по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, не учитываются (ст. 213.1 НК РФ):

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- накопительная пенсия;

- суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;

- суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими

соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, пенсионные взносы по которым до 1 января 2005 г. были внесены работодателем в указанные фонды с удержанием и уплатой налога на доходы физических лиц;

- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

## 2.5. Льготы по водному налогу

Водный налог в России - это налог, который уплачивают организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами:

1) забор воды из водных объектов;

2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;

3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Льготы по водному налогу являются разновидностями налогового изъятия, их можно подразделить на два вида:

1) организации, которые не признаются плательщиками налога на основании [п. 2 ст. 333.8](#) Налогового кодекса РФ;

2) виды пользования водными объектами, не признаваемые объектом налогообложения на основании [п. 2 ст. 333.9](#) Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим их поподробнее.

### Организации, которые не признаются плательщиками налога на основании [п. 2 ст. 333.8](#) Налогового кодекса РФ

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного [кодекса](#) Российской Федерации.

ФНС России в [Письме](#) от 24 сентября 2012 г. N ЕД-4-3/15909@ разъясняет, что в соответствии со [ст. 2](#) Федерального закона от 03.06.2006 N 73-ФЗ "О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации" Водный [кодекс](#) Российской Федерации применяется к отношениям, возникшим после введения его в действие.

Положениями [ст. 5](#) вышеназванного Закона определено, что водопользователи, осуществляющие использование водных объектов на основании решений Правительства Российской Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного [кодекса](#) Российской Федерации, сохраняют права долгосрочного или краткосрочного пользования водными объектами на основании лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами до истечения срока действия таких лицензий и договоров.

Указанные водопользователи вправе заключить новые договоры водопользования или обратиться с заявлением о предоставлении водных объектов в пользование на основании соответствующих решений.

Действие решений Правительства Российской Федерации или решений органов

исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного кодекса Российской Федерации, прекращается с момента возникновения права пользования водными объектами на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, либо по истечении срока действия лицензии на водопользование и договоров пользования водными объектами.

Таким образом, если организация-водопользователь осуществляет пользование поверхностными водными объектами на основании лицензии и срок действия лицензии на настоящий момент не истек, организация будет являться плательщиком водного налога и обязана представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке.

По окончании срока действия лицензии правоотношения по водопользованию водными объектами регулируются Водным кодексом Российской Федерации.

После того как взамен этих лицензий водопользователь заключит договор или получит решение по правилам, предусмотренным Водным кодексом Российской Федерации, он перестает быть плательщиком водного налога на основании прямой нормы, установленной в п. 2 ст. 333.8 НК РФ, и с него будет взиматься неналоговая плата за пользование водными объектами.

#### Виды пользования водными объектами, не признаваемые объектом налогообложения

В п. 2 ст. 333.9 НК РФ приведен исчерпывающий перечень видов и целей водопользования, не признаваемых объектом налогообложения водным налогом. Данный перечень является закрытым, то есть в случае осуществления забора воды из водных объектов в целях, не перечисленных в перечне, организация уплачивает водный налог в общеустановленном порядке.

Так, не признаются объектом налогообложения:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- 4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река - море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- 5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- 6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- 7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- 8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- 9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения;
- 10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- 11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- 12) пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и

безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

В [Письме](#) от 29 мая 2015 г. N ГД-4-3/9292 ФНС России указывает, что в целях развития рыбодобывающей отрасли для организаций и индивидуальных предпринимателей - участников рыбохозяйственного комплекса Налоговым [кодексом](#) РФ предусмотрен ряд льгот. Так, в соответствии с [пп. 5 и 15 п. 2 ст. 333.9](#) НК РФ от уплаты водного налога освобождены организации, осуществляющие:

- забор воды из водных объектов и использования акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Минфин России в [Письме](#) от 26 февраля 2015 г. N 03-01-11/9764 указывает на наличие льгот в отношении уплаты водного налога для садоводческих организаций.

Согласно [пп. 13 п. 2 ст. 333.9](#) НК РФ не признается объектом налогообложения забор воды из водных объектов для полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков и земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности граждан. Таким образом, в случае осуществления забора воды из водных объектов для указанных целей водный налог не исчисляется и не уплачивается независимо от организационно-правовой формы юридического лица.

## 2.6. Льготы по транспортному налогу

Транспортный налог устанавливается [гл. 28](#) Налогового кодекса РФ и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с [НК](#) РФ законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных [НК](#) РФ. В отношении налогоплательщиков-организаций законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Льготы по транспортному налогу можно условно подразделить на три вида (см. таблицу 2).

Таблица 2

### Виды льгот по транспортному налогу

Налоговые изъятия	Налоговые скидки	Налоговое освобождение
-------------------	------------------	------------------------

Лица, которые не признаются налогоплательщиками	Уменьшение суммы налога для отдельной категории налогоплательщиков	Льготы, которые могут быть установлены законодательными (представительными) органами субъектов РФ
Транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения		

Рассмотрим подробнее указанные виды льгот.

#### Лица, которые не признаются налогоплательщиками

В соответствии со [ст. 357](#) НК РФ не признаются налогоплательщиками транспортного налога:

- FIFA (Federation Internationale de Football Association) и дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном [законе](#) от 7 июня 2013 г. N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 108-ФЗ);

- конфедерации, национальные футбольные ассоциации (в том числе Российский футбольный союз), Организационный комитет "Россия-2018", дочерние организации Организационного комитета "Россия-2018", производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в [Законе](#) N 108-ФЗ, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых только в целях осуществления мероприятий, предусмотренных указанным Федеральным [законом](#).

У указанных организаций, не признаваемых налогоплательщиками по транспортному налогу, не возникает обязанность по представлению налоговой декларации в случае, если они не осуществляют виды деятельности, не связанные с осуществлением мероприятий, определенных Федеральным [законом](#) N 108-ФЗ. Такие разъяснения даны в [Письме](#) Минфина России от 15 января 2015 г. N 03-02-07/1/421.

#### Транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения

В соответствии с [п. 2 ст. 358](#) Налогового кодекса РФ не являются объектом налогообложения:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и

(или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

10) морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Как видим из перечня, освобождается от налогообложения транспорт, используемый в социально значимой деятельности, например транспорт, который используется для передвижения инвалидов (до 100 л. с.), а также авиатехника санитарной и медицинской службы.

#### Уменьшение суммы налога для отдельных категорий налогоплательщиков

Федеральным [законом](#) от 3 июля 2016 г. N 249-ФЗ в Налоговый кодекс РФ были внесены изменения в [ст. 362](#), предусматривающие наличие налоговых льгот для организаций - владельцев транспортных средств, имеющих разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированных в реестре транспортных средств системы взимания платы. Действие положений [абз. 12 - 14 п. 2 ст. 362](#) распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2016 г. и действует до 31 декабря 2018 г. включительно.

В соответствии с данной [статьей](#) сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре, уменьшается на сумму платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде. В случае если при применении налогового вычета сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, принимает отрицательное значение, сумма налога принимается равной нулю.

Налогоплательщики-организации в отношении транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре, исчисленные авансовые платежи по налогу не уплачивают.

#### Льготы, установленные в субъектах РФ

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации в соответствии с [ч. 3 ст. 356](#) Налогового кодекса РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Указанные льготы условно можно подразделить на следующие виды:

1. Организации отдельных сфер деятельности, освобождаемые от налогообложения.

Так, ст. 6 Закона Мурманской области от 18 ноября 2002 г. N 368-01-ЗМО предусмотрено освобождение от уплаты транспортного налога следующих категорий организаций-налогоплательщиков:

1) образовательные учреждения (организации) независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений (организаций);

2) региональные и территориальные организации общественных организаций инвалидов (среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновителей, опекун, попечитель) составляют не менее 80 процентов от общего числа членов, состоящих на учете в указанных организациях);

3) организации (если от общей численности работников инвалиды составляют не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов), уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов;

4) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам

и их родителям.

Указанная в п. п. 2 - 4 льгота не распространяется на налогоплательщиков, производящих и (или) реализующих подакцизные товары, минеральное сырье, другие полезные ископаемые, а также иные товары в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общественных организаций инвалидов;

5) государственные учреждения, осуществляющие эксплуатацию автомобильных дорог общего пользования.

Например, Законом Магаданской области от 28 ноября 2002 г. N 291-ОЗ предусмотрено освобождение от уплаты транспортного налога для общественных организаций инвалидов и организаций, осуществляющих содержание автомобильных дорог общего пользования федерального, регионального или межмуниципального значения, у которых удельный вес доходов от осуществления этой деятельности составляет не менее 70% общей суммы их доходов, а также для профессиональных аварийно-спасательных служб, профессиональных аварийно-спасательных формирований.

## 2. Организации - участники ОЭЗ.

Например, в г. Санкт-Петербурге предусмотрены налоговые льготы для организаций - резидентов особой экономической зоны, расположенной на территории Санкт-Петербурга, на срок 5 лет с момента регистрации на них транспортного средства в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением водных и воздушных транспортных средств (ст. 4-1 Закона Санкт-Петербурга от 4 ноября 2002 г. N 487-53). Такой срок освобождения от уплаты транспортного налога предусмотрен законодательством г. Москвы и Московской области (Закон г. Москвы от 9 июля 2008 г. N 33, Закон МО от 24 ноября 2004 г. N 151/2004-ОЗ).

А вот законами Томской, Липецкой областей и Республики Татарстан установлен период освобождения, равный 10 годам (Закон Томской области от 4 октября 2002 г. N 77-ОЗ, Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. N 20-ОЗ, Закон РТ от 29 ноября 2002 г. N 24-ЗРТ).

## 3. Транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения.

Так, Законом г. Санкт-Петербурга от 4 ноября 2002 г. N 487-53 от уплаты налога освобождаются организации и индивидуальные предприниматели в отношении транспортных средств, использующих природный газ в качестве моторного топлива (ст. 4-2 указанного Закона). Обязательным условием предоставления организациям налоговой льготы, установленной в настоящей статье, является превышение средней месячной заработной платы работников списочного состава организации и ее обособленных подразделений, расположенных на территории Санкт-Петербурга, в налоговом периоде, в котором используется льгота, трехкратного размера минимальной заработной платы в Санкт-Петербурге, действующей в течение указанного налогового периода.

Для индивидуальных предпринимателей обязательным условием предоставления налоговой льготы является превышение средней месячной заработной платы всех наемных работников индивидуального предпринимателя, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера, в налоговом периоде, в котором используется льгота, трехкратного размера минимальной заработной платы в Санкт-Петербурге, действующей в течение указанного налогового периода. При определении суммы расходов на оплату труда наемных работников учитываются только выплаты, подлежащие обложению налогом на доходы физических лиц.

## 4. Пониженная налоговая ставка транспортного налога для определенных категорий налогоплательщиков.

Например, Законом Мурманской области от 18 ноября 2002 г. N 368-01-ЗМО установлены льготные налоговые ставки для транспортных организаций и организаций, транспортные средства которых осуществляют регулярные пассажирские перевозки по маршрутам, установленным нормативными правовыми актами Мурманской области и (или) муниципальными правовыми актами, на основании договоров о транспортном обслуживании населения, заключенных с исполнительным органом государственной власти Мурманской области, уполномоченным в сфере организации транспортного обслуживания населения, и (или) органом местного самоуправления, с предоставлением льготного проезда отдельным категориям граждан в

порядке, установленном законодательством Российской Федерации и законодательством Мурманской области, на автобусы с мощностью двигателя свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт) в размере 13 руб. в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства.

## 2.7. Льготы по земельному налогу

Земельный налог устанавливается [гл. 31](#) НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с [НК](#) РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе налог устанавливается [НК](#) РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим [Кодексом](#) и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Льготы по земельному налогу условно можно подразделить на два вида (см. таблицу 3).

Таблица 3

### Налоговые преференции по земельному налогу

Налоговые изъятия	Налоговое освобождение
Организации и лица, которые не признаются налогоплательщиками	Льготы, установленные <a href="#">ст. 395</a> НК РФ
Земельные участки, не являющиеся объектом налогообложения	Льготы, которые могут быть установлены НПА представительных органов муниципальных образований, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя

Рассмотрим их поподробнее.

Организации и лица,  
которые не признаются налогоплательщиками

[Статья 388](#) НК РФ устанавливает категории налогоплательщиков земельного налога. В то же время в [п. 2](#) [указанной статьи](#) установлено, что не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Земельные участки,  
не являющиеся объектом налогообложения

В [п. 2 ст. 389](#) НК РФ содержится исчерпывающий перечень земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации

Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) земельные участки из состава земель лесного фонда;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

5) земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Обратите внимание! С 1 января 2015 г. уплата земельного налога собственниками помещений многоквартирного дома за земельный участок, входящий в состав общего имущества данного дома, не производится. Ранее собственник помещения многоквартирного дома являлся налогоплательщиком земельного налога за долю земельного участка под многоквартирным домом.

#### Льготы, установленные [ст. 395](#) Налогового кодекса

Положениями [ст. 395](#) Налогового кодекса предусмотрено освобождение от налогообложения ряда налогоплательщиков. Данный перечень является закрытым и содержит следующие пункты:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

5) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

6) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

7) организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

8) организации - резиденты особой экономической зоны, за исключением организаций, указанных в [п. 11 ст. 395](#) НК РФ, - в отношении земельных участков, расположенных на территории

особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

9) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра "Сколково" и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций;

10) судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет;

11) организации - участники свободной экономической зоны - в отношении земельных участков, расположенных на территории свободной экономической зоны и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, сроком на три года с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Следует отметить, что, по мнению контролирующих органов, в случае когда компания сначала приобрела земельный участок, расположенный на территории особой экономической зоны, а статус ее резидента получила после, то воспользоваться освобождением от уплаты земельного налога нельзя. Льгота предоставляется лишь организациям, которые приобрели земельный участок после их регистрации в качестве резидентов ОЭЗ ([Письмо](#) Минфина России от 3 июня 2010 г. N 03-05-05-02/40).

#### Льготы по земельному налогу в регионах РФ

Налоговый кодекс РФ в [п. 2 ст. 387](#) предусматривает возможность предоставления налоговых льгот при установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), а также установления размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Так, [ст. 3.1](#) Закона г. Москвы от 24 ноября 2004 г. N 74 "О земельном налоге" предоставляется освобождение от налогообложения для следующих налогоплательщиков:

1) органов государственной власти г. Москвы и местного самоуправления внутригородских муниципальных образований в г. Москве - в отношении земельных участков, используемых ими для непосредственного выполнения возложенных на них функций;

2) автономных, бюджетных и казенных учреждений г. Москвы и внутригородских муниципальных образований в г. Москве, а также учреждений, финансируемых за счет средств профессиональных союзов, их объединений (ассоциаций), первичных профсоюзных организаций, - в отношении земельных участков, предоставленных для оказания услуг в области образования, здравоохранения, культуры, социального обеспечения, физической культуры и спорта;

3) автономных, бюджетных и казенных учреждений г. Москвы и внутригородских муниципальных образований в г. Москве - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на них функций;

4) автономных, бюджетных и казенных учреждений г. Москвы и внутригородских муниципальных образований в г. Москве и организаций, осуществляющих охрану, содержание и использование особо охраняемых природных территорий, - в отношении земельных участков, предоставленных им на праве постоянного (бессрочного) пользования, отнесенных к особо охраняемым природным территориям в соответствии с [Законом](#) г. Москвы от 26 сентября 2001 г. N 48 "Об особо охраняемых природных территориях в городе Москве" и включенных в государственный кадастр особо охраняемых природных территорий в г. Москве, занятых национальными, природными, природно-историческими, экологическими, дендрологическими парками, природными заказниками, памятниками природы, заповедными участками, ботаническими садами, городскими лесами, водоохранными зонами;

5) организаций, использующих труд инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников за налоговый и (или) отчетный периоды составляет не менее 50

процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг, а также услуг по сдаче в аренду зданий, сооружений, помещений и земельных участков). При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

6) товариществ собственников жилья, жилищных кооперативов, жилищно-строительных кооперативов и иных специализированных потребительских кооперативов, созданных в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения уставных целей в соответствии с Жилищным кодексом Российской Федерации;

7) негосударственных некоммерческих организаций - в отношении земельных участков, предоставленных и используемых для размещения объектов образования, здравоохранения, социального обеспечения и культуры;

8) организаций, которым в установленном порядке присвоен статус государственного научного центра Российской Федерации, - в отношении земельных участков, используемых ими в целях научной деятельности;

9) организаций - в отношении земельных участков, используемых ими для размещения объектов спорта, предназначенных для проведения конноспортивных мероприятий и оборудованных трибунами для зрителей с общим количеством посадочных мест не менее одной тысячи.

Помимо этого, указанный Закон г. Москвы предусматривает налоговую льготу в виде скидки:

1) для организаций, у которых доля дохода от реализации продукции собственного производства в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70 процентов, в отношении занятых ими земельных участков, расположенных на территориях внутригородских муниципальных образований, включенных в состав территории г. Москвы в результате изменения границ г. Москвы и предназначенных для размещения производственных зданий, строений и сооружений промышленности. Такие организации уплачивают налог в размере:

- 43 процентов от суммы исчисленного налога в 2016 г.;

- 57 процентов от суммы исчисленного налога в 2017 г.;

- 67 процентов от суммы исчисленного налога в 2018 г.;

2) для санаторно-курортных организаций, а также учреждений здравоохранения и учреждений оздоровительного профиля, перечни которых утверждены Правительством Российской Федерации, в отношении занятых ими земельных участков, расположенных на территориях внутригородских муниципальных образований, включенных в состав территории г. Москвы в результате изменения границ г. Москвы. Такие организации уплачивают налог в размере:

- 23 процентов от суммы исчисленного налога в 2016 г.;

- 27 процентов от суммы исчисленного налога в 2017 г.;

- 30 процентов от суммы исчисленного налога в 2018 г.;

3) для субъектов инвестиционной деятельности, которые уплачивают налог в размере 0,7 процента суммы налога, исчисленной в отношении земельных участков, используемых в ходе реализации инвестиционных приоритетных проектов г. Москвы, с первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором присвоен или подтвержден статус инвестиционного приоритетного проекта г. Москвы, до первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором прекращен статус инвестиционного приоритетного проекта г. Москвы;

4) для организаций в отношении земельных участков, занятых технопарками или индустриальными (промышленными) парками, налог уплачивается в размере 0,7 процента суммы налога, исчисленной с первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором технопарку

или индустриальному (промышленному) парку присвоен либо подтвержден статус технопарка или индустриального (промышленного) парка, до первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором прекращен статус технопарка или индустриального (промышленного) парка;

5) для организаций в отношении земельных участков, занятых промышленными комплексами, налог уплачивается в размере 20 процентов суммы налога, исчисленной с первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором промышленному комплексу присвоен или подтвержден статус промышленного комплекса, до первого числа квартала, следующего за кварталом, в котором прекращен статус промышленного комплекса;

6) для организаций в отношении земельных участков, на которых осуществляются строительство, реконструкция спортивных сооружений, включающих футбольное (ледовое) поле и оборудованных трибунами для зрителей с общим количеством мест не менее 12 тыс. или эксплуатация указанных сооружений, строительство, реконструкция которых завершены после 1 января 2014 г., налог уплачивается в размере:

- 20 процентов от суммы исчисленного налога в 2014 - 2017 гг.;

- 27 процентов от суммы исчисленного налога в 2018 г.;

- 34 процентов от суммы исчисленного налога в 2019 г.;

- 50 процентов от суммы исчисленного налога в 2020 - 2023 гг.

Налоговые льготы не распространяются на земельные участки (части, доли земельных участков), сдаваемые в аренду.

Законодательные власти г. Севастополя также воспользовались правом устанавливать льготы для отдельных категорий налогоплательщиков и в ст. 5 Закона от 26 ноября 2014 г. N 81-ЗС предусмотрели освобождение от налогообложения:

1) исполнительных органов государственной власти г. Севастополя и органов местного самоуправления внутригородских муниципальных образований в г. Севастополе - в отношении земельных участков, используемых ими для непосредственного выполнения возложенных на них функций;

2) автономных, бюджетных и казенных учреждений г. Севастополя и внутригородских муниципальных образований в г. Севастополе - в отношении земельных участков, предоставленных для оказания услуг в области образования, здравоохранения, культуры, социального обеспечения, физической культуры и спорта;

3) автономных, бюджетных и казенных учреждений г. Севастополя и внутригородских муниципальных образований в г. Севастополе - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на них функций;

4) организаций г. Севастополя - в отношении земельных участков, используемых под кладбища.

Указанные налоговые льготы не распространяются на земельные участки (части, доли земельных участков), сдаваемые в аренду.

На территории г. Кургана в 2016 г. освобождаются от уплаты земельного налога физические лица и организации, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, расположенными на территории г. Кургана, которые подверглись затоплению паводковыми и грунтовыми водами в 2016 г. (Решение Курганской городской думы от 22 июня 2016 г. N 120).

Основанием для предоставления налоговой льготы по земельному налогу в 2016 г. является справка, подтверждающая факт затопления земельного участка паводковыми и грунтовыми водами в 2016 г., выданная администрацией г. Кургана.

А в Ульяновске (Решение Ульяновской городской думы от 27 апреля 2016 г. N 45) установлена налоговая льгота по земельному налогу в виде освобождения от налогообложения в размере 50 процентов:

а) гаражно-строительным кооперативам, их членам, физическим лицам за земельные участки, предоставленные для размещения индивидуальных гаражей;

б) кооперативам по строительству и эксплуатации погребов, их членам, физическим лицам за земельные участки, предоставленные для размещения индивидуальных погребов.

Обратите внимание, что для организаций, воспользовавшихся льготами, важно отразить их

использование в налоговой декларации.

Приказом ФНС России от 28 октября 2011 г. N ММВ-7-11/696@ "Об утверждении формы и Формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронном виде и Порядка ее заполнения" предусмотрено, что код и сумма налоговой льготы, установленной в виде освобождения от налогообложения в соответствии со [ст. 395](#) НК РФ, подлежат отражению налогоплательщиком в [разд. 2](#) налоговой декларации по земельному налогу ([Письмо](#) Минфина России от 2 сентября 2013 г. N 03-05-06-02/35885).

При этом по [строке 220 разд. 2](#) налоговой декларации отражаются коды налоговых льгот в виде освобождения от налогообложения, предоставленных в соответствии со [ст. ст. 395](#) и [7](#) НК РФ, в соответствии с [Приложением 6](#) к Порядку заполнения налоговой декларации.

### **Глава 3. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

Налог на прибыль является основным в налоговой системе Российской Федерации. Соответствующим образом сформированная система льгот по налогу на прибыль позволяет государству обеспечить наиболее благоприятные условия для развития приоритетных отраслей производства (причем для регионов эти приоритеты могут быть различны). Предоставление льгот также способствует осуществлению инвестиционной политики. В связи с этим в налоговом законодательстве льготам по налогу на прибыль отведено одно из основных мест.

Плательщиками налога на прибыль организаций признаются ([ст. 246](#) НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Организации - это форма объединения людей для их совместной деятельности в рамках определенной структуры; система, призванная выполнять заданные функции, решать определенный круг задач, например предприятие, компания, школа, институт, банк, правительственное учреждение.

В налоговом праве организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ ([ст. 11](#) НК РФ).

Так налог на прибыль уплачивают предприятия и организации, в том числе кредитные, страховые, а также предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, а также филиалы и другие обособленные подразделения предприятий и организаций, имеющие самостоятельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет, филиалы (территориальные банки) Сбербанка России. Объект налога на прибыль - валовая прибыль предприятия, уменьшенная на величину произведенных расходов в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком, которой признаются ([ст. 247](#) НК РФ):

- для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со [ст. 309](#) НК РФ;
- для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков - величина

совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном [п. 1 ст. 278.1](#) и [п. 6 ст. 288](#) НК РФ.

По прибыли, облагаемой по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно. Налогоплательщик ведет отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), а также внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы, если иное не предусмотрено Налоговым [кодексом](#) РФ, исходя из цены сделки с учетом положений [ст. 105.3](#) Налогового кодекса РФ.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового (отчетного) периода.

Налоговым агентом по налогу на прибыль организация является если:

- выплачивает иностранной организации доходы от источников в РФ, не связанные с ее постоянным представительством в РФ ([п. 4 ст. 286](#) НК РФ);

- является российской организацией и выплачивает налогоплательщикам - российским организациям:

  - дивиденды ([п. 2 ст. 275](#), [п. 5 ст. 286](#) НК РФ);

  - доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам ([п. 5 ст. 286](#) НК РФ).

Перечень доходов иностранной организации от источников в России, при выплате которых налог на прибыль исчисляет и уплачивает налоговый агент, содержится в [п. 1 ст. 309](#) НК РФ.

Налоговые агенты, удерживающие налог у российских организаций, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для подачи декларации налогоплательщиками. При этом налоговые агенты, которые не являются налогоплательщиками налога на прибыль, а применяют, например, специальные налоговые режимы, также обязаны представлять декларации.

До принятия Федерального [закона](#) от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (далее по тексту - Федеральный закон N 110-ФЗ) правоотношения по налогу на прибыль регламентировались [Законом](#) Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (далее по тексту - Закон РФ N 2116-1).

За время действия [Закона](#) РФ N 2116-1 состав налоговых льгот и порядок их применения неоднократно изменялись.

С 1 января 2002 г. Федеральным [законом](#) N 110-ФЗ введена в действие [гл. 25](#) "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ (далее - [гл. 25](#) НК РФ). С вступлением в силу [гл. 25](#) НК РФ действие [Закона](#) РФ N 2116-1 утратило силу. Это имело для налогоплательщиков как положительные, так и отрицательные последствия.

Преимущества вступления в силу [гл. 25](#) части второй НК РФ:

- снижение ставки налога на прибыль с 35% до 24%;

- возможность понижения ставки налога на прибыль для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации.

#### Отрицательные последствия

Вступивший в силу порядок налогообложения прибыли сократил перечень льгот и категории налогоплательщиков.

Однако после 1 января 2002 г. ряд налогоплательщиков вправе были пользоваться в течение ограниченного периода времени отдельными льготами на основании [ст. 2](#) Федерального закона

от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

В частности, на основании [Закона](#) РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" льгота предоставлялась малым предприятиям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство и переработка сельскохозяйственной продукции;
- производство продовольственных товаров;
- производство товаров народного потребления;
- производство строительных материалов;
- производство медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения;
- строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы).

Малые предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), относятся к таковым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли.

Таким предприятиям льгота предоставлялась в следующем порядке:

- в первые два года работы - полное освобождение от уплаты налога при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет более 70% общей выручки от реализации продукции. При этом днем начала работы предприятия считается день его государственной регистрации;

- в третий год работы - налог уплачивается в размере 25% от установленной ставки (6 процентов) при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет более 90% общей выручки от реализации продукции;

- в четвертый год работы - налог уплачивается в размере 50% от установленной ставки (12 процентов) при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет более 90% общей выручки от реализации продукции.

Данной льготой могли воспользоваться только те предприятия, которые имели на нее право до 1 января 2002 г. Льгота применяется до окончания срока, на который была предоставлена.

Кроме вышеперечисленных категорий после 1 января 2002 г. были сохранены следующие льготы:

- до завершения реализации начатых и реализуемых на день введения в действие Федерального [закона](#) N 110-ФЗ программ по ликвидации последствий радиационных катастроф сохраняются льготы за предприятиями, находящимися (передислоцированными) в регионах, пострадавших от радиоактивного загрязнения вследствие чернобыльской и других радиационных катастроф;

- до окончания осуществления целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей не будет облагаться налогом прибыль иностранных и российских юридических лиц, полученная за выполненные строительно-монтажные работы и оказанные консультационные услуги в рамках указанных программ;

- не облагалась налогом прибыль, полученная от вновь созданного производства до окончания периода (срока) окупаемости вновь созданного производства, но не свыше трех лет;

- до окончания срока (а если срок действия таких льгот не установлен, то они действовали до окончания срока окупаемости инвестиционного проекта, но не более трех лет с момента их предоставления), на который они были предоставлены, сохранялись дополнительные льготы по налогу в отношении отдельных категорий налогоплательщиков, реализующих инвестиционные проекты в соответствии с договорами об осуществлении инвестиционной деятельности, установленные законодательными (представительными) органами субъектов РФ и представительными органами местного самоуправления.

С 1 января 2009 г. в связи с принятием Федерального [закона](#) от 30 декабря 2008 г. N 305-ФЗ

"О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" ставка налога на прибыль организаций была снижена до 20%.

При этом сумма налога зачисляется:

- по налоговой ставке в размере 2% в федеральный бюджет;
- по налоговой ставке в размере 18% в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%, если иное не предусмотрено [ст. 284](#) Налогового кодекса РФ. Например, в указанной статье оговорены случаи, когда ставка налога не может быть выше 13,5% ([абз. 5](#) и [6 п. 1 ст. 284](#) НК РФ).

В настоящее время перечень применяемых льгот по налогу на прибыль довольно широк. В действующем законодательстве предусмотрены общие льготы, которыми могут воспользоваться все плательщики налога на прибыль, существуют дополнительные льготы, а также установлены льготы отдельным категориям плательщиков в виде освобождения от уплаты налога. Общие льготы для всех плательщиков предоставляются в форме уменьшения налогооблагаемой прибыли и понижения ставки налога.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие виды льгот по налогу на прибыль, предоставляемые на территории России всем предприятиям, которые удовлетворяют соответствующим критериям:

- исключение из налогооблагаемой прибыли определенных видов затрат;
- снижение налоговых ставок для определенных видов предприятий;
- освобождение от налога на прибыль определенных видов деятельности;
- освобождение от налога на прибыль определенных видов предприятий;
- освобождение от налога на прибыль определенных видов предприятий на определенный срок в начальный период их деятельности.

Далее будут рассмотрены льготы и принципы применения льгот по налогу на прибыль, а также затронуты вопросы ответственности в случае неправильного применения льгот.

### 3.1. Организации, которые не признаются плательщиками налога на прибыль организаций

1. На основании положений [п. 2 ст. 246](#) Налогового кодекса РФ, не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи. Данная льгота предоставлена на основании [ст. 3](#) Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 году в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее по тексту - Закон N 310-ФЗ). Указанная льгота действует до 1 января 2017 г.

Кроме того, не признаются налогоплательщиками иностранные маркетинговые партнеры Международного олимпийского комитета в соответствии со [ст. 3.1](#) Закона N 310-ФЗ.

Не облагаются доходы вышеперечисленных организаций, полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся официальными вещательными компаниями в соответствии со [ст. 3.1](#) Закона N 310-ФЗ, в отношении доходов от следующих операций, осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией:

- производство продукции средств массовой информации в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи (установлено [ч. 1 ст. 2](#) указанного Федерального закона);

- производство и распространение продукции средств массовой информации (в том числе осуществление официального теле- и радиовещания, включая цифровые и иные каналы связи) в период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г.

Сочи (установлено [ч. 2 ст. 2](#) Закона N 310-ФЗ).

2. На основании положений [п. 4 ст. 246](#) Налогового кодекса РФ, не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association) и дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном [законе](#) от 07.06.2013 N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 108-ФЗ).

Не признаются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в [Законе](#) N 108-ФЗ и являющиеся иностранными организациями, в отношении доходов, полученных при осуществлении ими деятельности, связанной с осуществлением мероприятий, определенных [Законом](#) N 108-ФЗ.

### 3.2. Организации, которые освобождены от уплаты налога на прибыль организаций

Освобождаются от обязанностей плательщика налога на прибыль организации:

- перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, указанным в [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК);
- применяющие упрощенную систему налогообложения (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, указанным в [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК);
- применяющие патентную систему налогообложения (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, указанным в [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК);
- осуществляющие виды деятельности, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход (в части доходов, полученных от деятельности, подпадающей под ЕНВД);
- занимающиеся игорным бизнесом (в части доходов, полученных от деятельности, по которой уплачивается налог на игорный бизнес);
- организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" (далее - Закон N 244-ФЗ), в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с [Законом](#) N 244-ФЗ имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены [гл. 25](#) НК РФ.

Организации, освобожденные от уплаты налога на прибыль, не обязаны исчислять и уплачивать налог на прибыль, представлять налоговые декларации по итогам отчетных и налогового периодов, также они освобождены от ведения налогового учета в соответствии со [ст. 313](#) Налогового кодекса РФ.

### 3.3. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций

[Пункт 1 ст. 251](#) НК РФ содержит исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, включающих в себя более 50 подпунктов.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы.

1. В виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления ([пп. 1 п. 1 ст. 251](#) НК РФ).

Обратите внимание, в случае если налогоплательщик использует кассовый метод, то взнос в виде имущества (имущественных прав, работ, услуг), полученный в качестве предварительной оплаты товаров (работ, услуг), должен быть включен в налогооблагаемые доходы организации.

2. В виде имущества, имущественных прав, полученных в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств ([пп. 2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ).

Основной сферой применения залога или задатка является обеспечение полученных займов и кредитов, а также обязательств по договору аренды.

Так как при передаче имущества в залог не происходит смены собственника, то, следовательно, операцию по передаче имущества в залог (даже если оно фактически передается залогодержателю в соответствии с условиями договора залога) нельзя считать реализацией. Поэтому такая операция не является объектом налогообложения по прибыли и НДС.

Пример. ООО реализует земельные участки, принадлежащие ему на праве собственности. На период подготовки документов, необходимых для заключения основных договоров купли-продажи земельных участков, ООО заключает предварительные договоры купли-продажи на основании [ст. 429](#) ГК РФ, предусматривающие получение ООО гарантийной суммы (обеспечительного платежа).

В случае заключения основного договора купли-продажи гарантийная сумма подлежит возврату покупателю, при отказе покупателя заключить основной договор купли-продажи у ООО возникает право удержать гарантийную сумму в качестве неустойки за неисполнение обязательств со стороны покупателя.

В период действия предварительного договора купли-продажи гарантийная сумма (обеспечительный платеж) является лишь обеспечением исполнения обязательств в соответствии с [п. 1 ст. 329](#) ГК РФ.

При заключении основного договора купли-продажи производится зачет встречных обязательств по возврату суммы гарантийного взноса, с одной стороны, и по уплате цены земельного участка по основному договору, с другой стороны. В случае если покупатель оплатил по основному договору цену земельного участка в полном объеме (сверх гарантийной суммы), гарантийная сумма возвращается покупателю или указанному им лицу в соответствии с условиями предварительного договора.

ООО, руководствуясь [пп. 2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ, может не учитывать гарантийную сумму, полученную в обеспечение обязательств по предварительному договору купли-продажи, при исчислении налога на прибыль в период действия предварительного договора.

Аналогичная точка зрения содержится в разъяснениях Минфина, изложенных в [Письме](#) Минфина России от 26 февраля 2010 г. N 03-03-06/1/93, где сказано, что, если обеспечительный платеж "имеет черты задатка", его можно не учитывать в доходах.

В соответствии с [пп. 2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

По предварительному договору в качестве гарантий соблюдения обязательств по приобретению прав сторонняя организация обязалась перечислить налогоплательщику обеспечительный платеж, который в дальнейшем должен быть возвращен либо зачен в счет оплаты прав по основному договору, а в случае незаключения основного договора по вине сторонней организации - оставлен у налогоплательщика.

В [пп. 2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ говорится о залоге или задатке, при этом обеспечительный платеж не является в чистом виде ни тем ни другим. Однако необходимо учитывать, что согласно [п. 1 ст. 329](#) ГК РФ исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком, обеспечительным платежом и другими способами, предусмотренными законом или договором.

Согласно [п. 1 ст. 380](#) ГК РФ задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения.

[Пунктом 2 ст. 381](#) ГК РФ установлено, что, если за неисполнение договора ответственна сторона, давшая задаток, он остается у другой стороны. Если за неисполнение договора ответственна сторона, получившая задаток, она обязана уплатить другой стороне двойную сумму задатка.

Таким образом, обеспечительный платеж имеет черты задатка, что позволяет налогоплательщику, получившему данный платеж, применить в отношении него [пп. 2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ.

В более поздних разъяснениях Минфина России (Письма от 31 мая 2016 г. N 03-03-

06/1/31325, от 18 февраля 2016 г. N 03-03-06/1/8968) также говорится, что поскольку обеспечительный платеж и залог имеют общую правовую природу, то положения пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ могут быть применены и к обеспечительному платежу.

При этом в случае зачета обеспечительного платежа в счет оплаты прав по основному договору данные денежные средства следует рассматривать как доходы от реализации и учитывать в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке.

3. В виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку и полученных в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)) (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

4. В налогооблагаемой базе не учитываются суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие налоговому вычету у принимающей организации при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов (пп. 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

5. Кроме того, налогом на прибыль не облагаются доходы в виде имущественного взноса Российской Федерации, имущественного взноса Центрального банка Российской Федерации в имущество государственной корпорации, государственной компании или фонда, созданных Российской Федерацией на основании федерального закона, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено (пп. 3.2 п. 1 ст. 251 НК РФ).

6. Не облагаются налогом на имущество средства, полученные в виде имущества или имущественных прав участниками хозяйственного общества или товарищества (пп. 3.4, 4, 5 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Во-первых. Средства в виде имущества, имущественных прав, полученные в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества либо товарищества (его правопреемником или наследником) в случае:

- при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством РФ;
- при выходе (выбытии) участника из хозяйственного общества или товарищества,
- при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Во-вторых. Средства в виде имущества имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, полученные по договору простого товарищества участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае:

- выделения доли участника договора из имущества, находящегося в общей собственности участников договора;
- раздела такого имущества.

Не подлежит налогообложению сумма в размере вклада участника договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

Вкладом по договору простого товарищества признается все то, что участник вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи.

Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами.

В-третьих. Не облагаются доходы, полученные в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками. Не подлежит налогообложению

сумма в размере их денежной оценки.

Данное правило распространяется также на случаи увеличения чистых активов хозяйственного общества или товарищества с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства хозяйственного общества или товарищества перед соответствующими акционерами или участниками, если такое увеличение чистых активов происходит в соответствии с положениями, предусмотренными законодательством Российской Федерации или положениями учредительных документов хозяйственного общества или товарищества, либо явилось следствием волеизъявления акционера или участника хозяйственного общества, товарищества, и на случаи восстановления в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества не востребованных акционерами или участниками хозяйственного общества, товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества.

7. Не признаются доходом и, соответственно, не облагаются налогом на прибыль следующие безвозмездно полученные суммы (пп. 7, 8, 11, 22, 40 п. 1 ст. 251 НК РФ):

Во-первых. При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации".

Следовательно, организация, передающая имущество в соответствии с [Законом](#) N 95-ФЗ, не учитывает его в качестве расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Организация, получающая такое имущество, не учитывает его в доходах при определении налоговой базы и в последующем не учитывает ни в материальных расходах, ни в суммах начисленной амортизации ([Письмо](#) Минфина от 1 сентября 2014 г. N 03-03-05/43555).

Согласно [ст. 1](#) Федерального закона от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ безвозмездная помощь (содействие) - это средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи (содействия) на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями, а также физическими лицами, на которые имеются удостоверения (документы), подтверждающие принадлежность указанных средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию).

Денежные средства или иное имущество, полученные в рамках технической помощи, не облагаются налогом на прибыль независимо от сроков их использования ([Письмо](#) Минфина России от 16 июля 2009 г. N 03-03-06/4/61).

Техническая помощь (содействие) - это вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии. Кроме того, технической помощью является проведение исследований, обучение, обмен специалистами, аспирантами и студентами, передача опыта и технологий, поставка оборудования и других материально-технических средств по проектам и программам, которые зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ.

[Порядок](#) регистрации проектов и программ технической помощи (содействия), выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 сентября 1999 г. N 1046.

При этом предусмотренные [пп. 6 п. 1 ст. 251](#) Кодекса средства в виде технической помощи,

не учитываемые для целей налогообложения, не имеют ограничений по срокам использования, если иное прямо не следует исходя из условий предоставления технической помощи.

В более поздних разъяснениях ФНС России ([Письмо](#) от 16 мая 2016 г. N СД-4-3/8635) уточняет, что [Законом](#) N 95-ФЗ установлено, что документом, подтверждающим принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию), является удостоверение, форма и порядок выдачи которого определяются Правительством Российской Федерации. [Форма](#) указанного удостоверения утверждена в Приложении к Порядку оказания гуманитарной помощи (содействия) РФ, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 4 декабря 1999 г. N 1335.

Так, правомерность применения налогоплательщиком положений [пп. 6 п. 1 ст. 251](#) НК РФ в отношении безвозмездно полученных средств, товаров, работ и услуг в рамках гуманитарной или технической помощи (содействия) обусловлена фактом наличия удостоверения, который и подлежит проверке при проведении мероприятий налогового контроля. Налоговые и таможенные льготы для всех участников реализации программ оказания безвозмездной помощи (содействия) предоставляются только при наличии указанного удостоверения.

Во-вторых. Не облагаются налогом на прибыль основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей ([пп. 7 п. 1 ст. 251](#) НК РФ).

В-третьих. Не признается доходом для целей налогообложения безвозмездное получение российской организацией имущества:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собственности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде). При этом в случае, если передающая имущество организация является иностранной организацией, доходы, указанные в [пп. 11 п. 1 ст. 251](#) НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы только в том случае, если государство постоянного местонахождения передающей организации не включено в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с [пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ.

При этом в [пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ речь идет о [Перечне](#) государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденном в Приложении к Приказу Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 108н, в который на данный момент включено 40 государств;

- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Пример. Российская компания (ОАО) получила безвозмездно от предприятия вексель. Компании (ОАО) принадлежит 65% акций предприятия, передавшего вексель.

В данном случае полученный вексель не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения он не будет передан третьим лицам.

Гражданское законодательство относит вексель к ценным бумагам ([ст. 143](#) Гражданского кодекса РФ). В силу [ст. 128](#) ГК РФ ценные бумаги признаются имуществом. Поэтому норма [пп. 11 п. 1 ст. 251](#) НК РФ распространяется и на ситуацию, когда безвозмездно передается вексель.

Заметим, что Минфин России не оспаривает тот факт, что получение векселя подпадает под действие нормы, предусмотренной [пп. 11 п. 1 ст. 251](#) НК РФ. При этом, учитывая тот факт, что

льгота действует лишь в том случае, если полученное имущество в течение года с момента его получения не передается третьим лицам, спорным является вопрос о том, возможно ли применение льготы в случае получения векселя со сроком погашения менее одного года.

В-четвертых. При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

В-пятых. Не признается доходом стоимость эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах.

8. Не относится к доходам имущество, полученное государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

9. Не признаются доходом и, соответственно, не облагаются налогом на прибыль денежные средства, иное имущество, поступившее комиссионеру (агенту, поверенному) в связи с исполнением обязательств по договору комиссии (агентскому договору или другому аналогичному договору). Кроме того, не признаются доходом (за исключением сумм комиссионного, агентского или иного аналогичного вознаграждения) денежные средства (иное имущество), полученные комиссионером (агентом, поверенным) в счет возмещения понесенных им затрат в ходе исполнения обязательств в соответствии с условиями заключенного договора.

Пример. На товарищество собственников жилья (далее - ТСЖ) в соответствии с уставом, утвержденным общим собранием членов ТСЖ, могут быть возложены обязанности по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; технической инвентаризации жилого дома; предоставлению коммунальных услуг; по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; капитальному ремонту жилого дома. В этом случае ТСЖ от своего имени заключает договоры с производителями (поставщиками) данных услуг (работ). ТСЖ, исходя из договорных обязательств, действует как посредник. От имени ТСЖ и по поручению членов ТСЖ за их счет закупаются услуги по обеспечению санитарного, противопожарного и технического состояния дома и придомовой территории; услуги по технической инвентаризации жилого дома; услуги по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; услуги по капитальному ремонту жилого дома. В данном случае налогом на прибыль облагается только вознаграждение ТСЖ от посреднической деятельности. Остальные средства, поступающие на счета ТСЖ (вывоз мусора, благоустройство территории и т.п.), налогом на прибыль не облагаются ([пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ](#)).

10. При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, полученного по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований ([пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ](#)).

Согласно [ст. 807 ГК РФ](#) по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных вещей того же рода и того же качества.

Согласно [ст. 819 ГК РФ](#) по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты по ней.

По договору займа, кроме денежных средств, могут быть переданы иные материальные ценности, в том числе товарно-материальные. При передаче товаров по договору займа у организации могут возникнуть спорные моменты, касающиеся налогообложения НДС.

Например, на основании договора займа организация-заимодавец по акту приема-передачи передает в собственность организации-заемщика товар. Заемщик обязуется возвратить заимодавцу равное количество других полученных им товаров того же рода и качества в срок,

установленный договором. Возникает ли объект обложения налогообложения НДС у организации-заимодавца?

Налоговые органы однозначно заявляют, что в данном случае передача товара по договору займа будет считаться реализацией со всеми вытекающими отсюда последствиями.

Аналогичное мнение содержит [Письмо](#) Управления МНС по г. Москве от 31 октября 2003 г. N 24-11/61333.

В соответствии с [п. 1 ст. 39](#) НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией признается, в частности, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

На основании [ст. 146](#) НК РФ объектом обложения по налогу на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Учитывая изложенное, операции по передаче товаров заимодавцем заемщику, а также заемщиком заимодавцу являются операциями по реализации товаров и подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

При этом следует иметь в виду, что в соответствии с [пп. 15 п. 3 ст. 149](#) НК РФ не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по оказанию финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме.

Судебная практика по данному вопросу неоднозначна.

Мнение арбитров: передача по договору займа признается реализацией и является объектом обложения НДС:

[Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 22 апреля 2005 г. по делу N Ф08-1516/2005-618А. Суд констатирует, что возврат заемщиком товаров (полиэтилена) заимодавцу должен облагаться налогом на добавленную стоимость в установленном порядке как реализация.

В [Постановлении](#) ФАС Уральского округа от 17 января 2008 г. N Ф09-11146/07-С2 по делу N А47-4804/07 было признано, что операции, связанные с получением и возвратом налогоплательщиком товарного займа, подлежат обложению НДС в общем порядке, как операции по предоставлению займа в натуральной форме.

Так, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 10 октября 2002 г. N КА-А40/6787-02 возврат имущества, предоставленного в заем, рассматривается как реализация товара.

Аналогичные выводы о том, что при передаче имущества по договору займа имеет место реализация, то есть объект налогообложения по НДС, содержатся и в более поздних [Постановлениях](#) ФАС Уральского округа от 4 июля 2011 г. N [Ф09-3429/11](#) по делу N А76-16435/2010, ФАС Северо-Кавказского округа от 25 октября 2012 г. по делу N [А32-16052/2011](#).

Передача имущества по договору займа не является реализацией и, как следствие, не облагается НДС.

Такое мнение высказано в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 3 января 2002 г. по делу N КА-А40/7776-01. В данном [Постановлении](#) констатируется, что суд первой инстанции неправильно квалифицировал исполнение истцом и его контрагентом договора займа мазута как реализацию товара, подлежащую обложению НДС, поскольку передача имущества по договору займа осуществляется не на возмездной, а на возвратной основе и цена товара как база для исчисления НДС при займе отсутствует.

В то же время в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 3 января 2002 г. N КА-А40/7776-01 указано, что передача имущества по договору займа осуществляется не на возмездной, а на возвратной основе и цена товара как база для исчисления НДС отсутствует. В [Постановлениях](#) ФАС Московского округа от 23 апреля 2008 г. N [КА-А40/3008-08](#) по делу N А40-41643/07-87-240 и ФАС Уральского округа от 25 августа 2003 г. N [Ф09-2590/03-АК](#) по делу N А76-1888/03 указано, что передача товара по договору займа не является его реализацией и объекта налогообложения по НДС не образует.

В случае получения беспроцентного займа материальная выгода, полученная организацией

при заключении такого договора, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций, поскольку порядок определения выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа в [гл. 25](#) НК РФ не установлен. Такова позиция Минфина России, выраженная в [Письме](#) от 9 февраля 2015 г. N 03-03-06/1/5149.

В настоящее время данный вопрос не порождает споры, хотя еще совсем недавно согласно официальной позиции налоговиков у организации, получающей беспроцентный заем, возникла налогооблагаемая база по налогу на прибыль в виде суммы экономии на процентах. Аргументировали свою позицию работники налоговой службы тем, что получение организацией займа следует рассматривать как оказание ей финансовой услуги, причем в данном случае эта услуга считается безвозмездной, так как при предоставлении беспроцентного займа проценты не начисляются. А затем, обращаясь к [п. 8 ст. 250](#) НК РФ, согласно которому внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в [ст. 251](#) НК РФ.

Обширная судебная практика свела на нет подобные споры, и ФНС изменила свое мнение. Дело в том, что понятие "материальная выгода" определено только по отношению к физическим лицам. [Глава 23](#) НК РФ содержит прямое указание на материальную выгоду, но данное понятие используется при определении налога на доходы физических лиц. В [главе же 25](#) "Налог на прибыль организаций" какого-либо упоминания о материальной выгоде в виде экономии на процентах нет. А проводить аналогию между совершенно двумя разными налогами, а именно НДФЛ и налогом на прибыль, по крайней мере неуместно. Поэтому если в целях налогообложения прибыли понятие материальной выгоды отсутствует, то и переносить это понятие и порядок исчисления из главы, регулирующей другой налог, нельзя.

Такой вывод, в частности, сформулирован в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 3 августа 2004 г. N 3009/04 "Об обоснованности признания недействительным решения Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Ленинскому району города Самары, так как у заемщика после получения займа всегда возникает обязанность возвратить имущество заимодавцу" и иных документах. С выводами Президиума ВАС РФ согласились и налоговые органы.

Операции банков по предоставлению слитков из драгоценных металлов по договору займа не подлежат налогообложению только в случае возврата заемщиком в сроки, установленные договором займа, также слитков из драгметаллов.

11. В целях налога на прибыль не учитываются проценты, полученные из бюджета (внебюджетного фонда), в случаях ([пп. 12 п. 1 ст. 251](#) НК РФ):

- зачета или возврата сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа ([ст. 78](#) НК РФ);
- возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа ([ст. 79](#) НК РФ);
- полученная разница (в т.ч. при заявительном порядке возмещения налога на основании [ст. 176.1](#) НК РФ), подлежащая возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения налога на прибыль в соответствии с [пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146](#) НК РФ ([ст. 176](#) НК РФ);
- сумма акциза, подлежащая возврату в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения в соответствии с [гл. 22](#) НК РФ, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями [ст. 203](#) НК РФ.

12. В целях налога на прибыль не учитываются ([пп. 13, 13.1, 13.2 п. 1 ст. 251](#) НК РФ):

- суммы гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с [п. 2 ст. 24](#) Федерального закона от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте", предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

- в виде взносов в компенсационные фонды, создаваемые в соответствии с [п. 2 ст. 50.1](#) Федерального закона от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" и предназначенные для возмещения убытков, причиненных в результате несостоятельности (банкротства) форекс-

дилеров;

- в виде клиринговых сертификатов участия, полученных от клиринговой организации, выдавшей такие сертификаты, а также в виде имущества, полученного от клиринговой организации при погашении принадлежащих налогоплательщику клиринговых сертификатов участия в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте".

13. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются также доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования ([пп. 14 п. 1 ст. 251](#) НК РФ). При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный 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.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

Во-первых, в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным и автономным учреждениям.

Во-вторых. Средства бюджетов, направленные на долевое финансирование, для проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 21 июля 2007 г. N 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства" (далее по тексту - Федеральный закон N 185-ФЗ). Целевые средства получают:

- осуществляющие управление многоквартирными домами товарищества собственников жилья,
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы,
- иные специализированные потребительские кооперативы,
- управляющие организации, выбранные собственниками помещений в многоквартирных домах.

В соответствии с [п. 1.1 ст. 20](#) Федерального закона N 185-ФЗ контроль за использованием средств Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства (далее по тексту - Фонд), направленных на предоставление финансовой поддержки за счет средств Фонда и предусмотренных в бюджете субъекта Российской Федерации и (или) местном бюджете на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда, модернизации системы коммунальной инфраструктуры, осуществляется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации для контроля за использованием межбюджетных трансфертов, предоставляемых из федерального бюджета.

Кроме того, проведение контроля за целевым использованием средств Фонда регламентируется [гл. 8](#) Федерального закона N 185-ФЗ, предусматривающей представление отчета о ходе реализации региональных адресных программ по проведению капитального ремонта многоквартирных домов, отчетов о расходовании средств Фонда, информации ТСЖ, жилищных, жилищно-строительных кооперативов, управляющих компаний о проведении капитального ремонта домов. Также [гл. 8](#) Федерального закона N 185-ФЗ при нецелевом использовании средств предусмотрен порядок приостановления предоставления финансовой поддержки за счет средств Фонда и возврат средств в размере нецелевого использования.

Помимо вышесказанного, также не учитываются при определении налоговой базы:

1) доходы в виде средств бюджетов, выделяемых на долевое финансирование проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах в соответствии с Жилищным [кодексом](#) РФ следующим организациям:

- товариществам собственников жилья,
- жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, созданным и осуществляющим управление многоквартирными домами в соответствии с Жилищным [кодексом](#) Российской Федерации,

- управляющим организациям,
- управляющим организациям, оказывающим услуги и (или) выполняющим работы по содержанию и ремонту общего имущества при непосредственном управлении многоквартирными домами собственниками помещений в таких домах;

2) поступления в виде средств собственников помещений в многоквартирных домах, поступающих на счета осуществляющих управление многоквартирными домами товариществ собственников жилья, жилищных, жилищно-строительных кооперативов 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 Российской Федерации, на финансирование проведения ремонта, капитального ремонта общего имущества многоквартирных домов.

Проанализируем ситуацию на примере.

Пример. Управляющая организация (ООО), являющаяся плательщиком налога на прибыль, получила целевое финансирование в виде средств бюджетов, выделяемых на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом N 185-ФЗ. Оставшуюся часть стоимости ремонтных работ (5%) оплатили собственники помещений.

Управляющая организация понесла расходы на выполнение ремонтных работ подрядным способом (работы приняты, акт подписан). На момент согласования акта приемки выполненных работ органом местного самоуправления выяснилось, что отремонтированный многоквартирный дом не был включен в региональную адресную программу. В связи с этим орган местного самоуправления потребовал возратить бюджетную субсидию. Вправе ли управляющая организация, вернувшая бюджетные средства, включить в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, полную стоимость подрядных работ?

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ средства бюджетов, выделяемые управляющей организации, выбранной собственниками помещений в многоквартирном доме, на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом N 185-ФЗ, относятся к средствам целевого финансирования, не подлежащим обложению налогом на прибыль.

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При этом расходы, понесенные в рамках целевого финансирования, не учитываются при исчислении налога на прибыль (п. 17 ст. 270 НК РФ). При нецелевом использовании рассматриваемых бюджетных средств управляющая организация обязана возратить их источнику финансирования, в налогооблагаемые доходы эти суммы не включаются (аналогичная позиция представлена в Письме ФНС России от 18 ноября 2009 г. N 3-2-13/225).

В ситуации с возвратом субсидии источнику финансирования получается, что управляющая организация понесла расходы на оплату ремонтных работ в полном объеме за счет собственных средств. Данные расходы осуществлены в рамках предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода (по договору управления многоквартирным домом в виде платы за капитальный ремонт), поэтому при условии их документального подтверждения они могут быть учтены в налоговой базе по налогу на прибыль в полном объеме.

Не входят в облагаемую базу по налогу на прибыль полученные гранты.

В целях налогообложения грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах:

- российскими физическими лицами,
- российскими некоммерческими организациями,
- иностранными и международными организациями и объединениями по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 28 июня 2008 г. N 485.

Гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области:

- образования, искусства, культуры;
- науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта);
- охраны здоровья населения;
- охраны окружающей среды;
- защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан;
- на проведение конкретных научных исследований.

Гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным представлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Помимо этого, не учитываются в качестве доходов суммы, полученные в виде:

- инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;
- средств, аккумулированных на счетах организации-застройщика, дольщиков и (или) инвесторов;
- средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;
- средств на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов, полученных из фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике";
- средств, поступивших на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике";
- страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23 декабря 2003 г. N 177-ФЗ "О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации";
- средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;
- целевых средств, получаемых страховыми медицинскими организациями - участниками обязательного медицинского страхования от территориального фонда обязательного медицинского страхования в соответствии с договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования;
- сумм вступительных и гарантийных взносов негосударственных пенсионных фондов, гарантийных взносов Пенсионного фонда Российской Федерации, уплаченных в фонд гарантирования пенсионных накоплений в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 декабря 2013 г. N 422-ФЗ "О гарантировании прав застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования Российской Федерации при формировании и инвестировании средств пенсионных накоплений, установлении и осуществлении выплат за счет средств пенсионных накоплений";
- сумм возмещений, полученных негосударственными пенсионными фондами, Пенсионным фондом Российской Федерации в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 декабря 2013 г. N 422-ФЗ "О гарантировании прав застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования Российской Федерации при формировании и инвестировании средств пенсионных накоплений, установлении и осуществлении выплат за счет средств пенсионных накоплений".

Средства, полученные предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об

использовании атомной энергии, также не подлежат включению в состав налогооблагаемых доходов.

Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили.

14. Не облагается налогом на прибыль стоимость дополнительно полученных организацией-акционером акций. Акции могут распределяться между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций. Не облагается налогом на прибыль разница между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе).

15. Кроме того, не подлежат обложению налогом на прибыль следующие операции по переоценке материальных ценностей (пп. 16, 17, 24, 25 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- по переоценке драгоценных камней. Суммы положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

- положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

- уменьшения уставного капитала. Суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

- сумм восстановительных резервов при восстановлении резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых ранее уменьшали налоговую базу в соответствии со ст. 300 НК РФ).

16. В налогооблагаемой базе по прибыли также не учитывается стоимость материалов и имущества, имущественных прав (пп. 18, 19, 20, 23, 26, 27, 29, 37 п. 1 ст. 251 НК РФ), полученных:

- 1) при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, предназначенных для уничтожения на основании ст. V Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и ч. V Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

- 2) сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет средств бюджетов всех уровней. К таким объектам относятся внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети и т.п.;

- 3) организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направленных на восстановление и содержание указанных запасов;

- 4) организациями, входящими в структуру общероссийской общественно-государственной организации "Добровольное общество содействия армии, авиации и флоту России" (ДОСААФ России) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру ДОСААФ России), использованных на подготовку граждан:

- по военно-учетным специальностям,

- военно-патриотическое воспитание молодежи,

- развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- 5) унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

- 6) религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

- 7) ипотечным агентом в соответствии с Федеральным [законом](#) от 11 ноября 2003 г. N 152-ФЗ или специализированным обществом в связи с их уставной деятельностью;

8) по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ.

17. Организации вправе не учитывать как доходы списанную задолженность по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней. К доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относится также списанная задолженность организации по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов.

18. Не уплачивают налог на прибыль следующие организации при получении ими доходов (пп. 28, 31 - 35, 38, 41 - 49, 51 - 52 п. 1 ст. 251 НК РФ):

1) операторы универсального обслуживания: не облагаются суммы, полученные из резерва универсального обслуживания в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи";

2) банк развития - государственная корпорация;

3) страховщики по обязательному пенсионному страхованию. Данные организации освобождены от налогообложения сумм, полученных от инвестирования средств пенсионных накоплений, формируемых в соответствии с законодательством РФ;

4) арендодатели в части доходов в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальных вложений в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем;

5) казенные учреждения (при оказании услуг, выполнении работ);

6) судовладельцы:

- доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации и (или) реализации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, не облагаются налогом на прибыль;

- доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации и (или) реализации судов, построенных российскими судостроительными организациями после 1 января 2010 г. и зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Для целей налогообложения под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается:

- использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа;

- оказание иных услуг, связанных с осуществлением перевозок, при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации;

- сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;

7) автономная некоммерческая организация, созданная в соответствии с Федеральным [законом](#) от 2 апреля 2014 г. N 39-ФЗ "О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных и (или) действующих на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя":

- в части доходов от деятельности;

- в части доходов в виде денежных средств, оставшихся после ликвидации автономной некоммерческой организации и зачисляемых в фонд обязательного страхования вкладов;

8) участники накопительно-ипотечной программы. Освобождены от налогообложения суммы дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;

9) некоммерческие организации, осуществляющие функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов, переселение граждан из аварийного жилищного фонда и модернизацию систем коммунальной инфраструктуры в соответствии с Федеральным [законом](#) от 21 июля 2007 г. N 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства", которые получены от размещения (инвестирования) временно свободных денежных средств;

10) некоммерческие организации:

- в части доходов в денежной и (или) натуральной формах, полученных общероссийским

общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Олимпийской хартией Международного олимпийского комитета и на основе признания Международным олимпийским комитетом, или общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Конституцией Международного паралимпийского комитета и на основе признания Международным паралимпийским комитетом, а именно:

- доходов от реализации рекламных услуг, в том числе спонсорской рекламы;
- доходов от реализации имущественных прав (в том числе прав использования результатов интеллектуальной деятельности и (или) средств индивидуализации);
- в виде имущества (включая денежные средства) и имущественных прав, полученных от автономной некоммерческой организации "Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи";
- доходов, полученных от размещения временно свободных денежных средств.

Доходы, указанные в [пп. 41 п. 1 ст. 251](#) НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные [ст. 11 и 12](#) Федерального закона от 4 декабря 2007 г. N 329-ФЗ "О физической культуре и спорте в Российской Федерации", а также уставными документами указанных общероссийских общественных объединений;

- в части денежных средств, недвижимого имущества, ценных бумаг, переданных на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации в установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" порядке и возвращенных жертвователю или его правопреемникам в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций". При возврате недвижимого имущества или ценных бумаг жертвователь учитывает такое имущество по стоимости (остаточной стоимости), по которой оно было учтено в налоговом учете жертвователя на дату передачи такого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации. Правопреемники жертвователя учитывают такое имущество по стоимости (остаточной стоимости) на дату его передачи на пополнение целевого капитала некоммерческой организации;

- в части доходов негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, полученных от реализации акций акционерного пенсионного фонда, которые были приобретены указанной некоммерческой организацией в результате ее реорганизации в форме выделения некоммерческого пенсионного фонда с одновременным его преобразованием в акционерный пенсионный фонд, при условии направления этого дохода на формирование страхового резерва негосударственного пенсионного фонда;

- в части процентов от размещения на депозитных счетах в кредитных организациях денежных средств, полученных на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации или возвращенных управляющей компанией в связи с прекращением действия договора доверительного управления имуществом, дивидендов, процентного (купонного) дохода, иных подлежащих передаче в управление управляющей компании в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" доходов некоммерческой организации - собственника целевого капитала от погашения по ценным бумагам, полученным на пополнение целевого капитала некоммерческой организации или возвращенным управляющей компанией в связи с прекращением действия договора доверительного управления имуществом;

11) ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков в части:

- денежных средств, полученных от других участников этой группы для уплаты налога (авансовых платежей, пеней, штрафов) в порядке, установленном [НК](#) РФ для консолидированной группы налогоплательщиков,

- денежных средств, полученных участником консолидированной группы налогоплательщиков от ответственного участника этой группы налогоплательщиков в связи с уточнением сумм налога (авансовых платежей, пеней, штрафов), подлежащих уплате по этой группе налогоплательщиков;

12) организации, участвующие в подготовке и проведении чемпионата мира по футболу FIFA 2018 г., Кубка конфедераций FIFA 2017 г.:

- Организационный комитет "Россия-2018",
- дочерние организации Организационного комитета "Россия-2018",
- Российский футбольный союз,
- производители медиаинформации FIFA,
- поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в Федеральном законе от 7 июня 2013 г.

N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" и являющиеся российскими организациями.

Данные доходы освобождены от налогообложения в связи с осуществлением мероприятий, предусмотренных Законом N 108-ФЗ.

Не облагаются налогом доходы от размещения временно свободных денежных средств, в виде курсовых разниц, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение обязательств по договорам, а также в виде сумм возмещения убытков или ущерба от любого использования стадионов, тренировочных баз и иных объектов спорта, предназначенных для подготовки и проведения спортивных соревнований, в виде безвозмездно полученного имущества (имущественных прав) и пр. Доходы в виде дивидендов, выплачиваемых таким налогоплательщикам, не включаются в налоговую базу в случае, если по итогам каждого налогового периода с момента учреждения организации, выплачивающей дивиденды, доля доходов, полученных в связи с осуществлением мероприятий, определенных Законом N 108-ФЗ, составляет не менее чем 90 процентов от суммы всех доходов за соответствующий налоговый период;

13) организации, осуществляющие аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов государственной авиации:

- в виде средств сборов за указанное обслуживание;
- в виде средств, полученных из федерального бюджета в качестве компенсации расходов за аэронавигационное обслуживание (для организаций, освобожденных в соответствии с законодательством Российской Федерации от платы за указанное обслуживание);

14) негосударственные пенсионные фонды:

- в части пенсионных взносов, если они в размере не менее 97 процентов направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;
- в части пенсионных накоплений, в том числе страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, формируемых в соответствии с законодательством Российской Федерации;

15) организации, получившие доход в виде исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), созданные в ходе реализации государственного контракта, которые переданы исполнителю этого государственного контракта его государственным заказчиком по договору о безвозмездном отчуждении;

16) организации, осуществляющее в соответствии с федеральным законом функции по обязательному страхованию вкладов физических лиц в банках Российской Федерации, при осуществлении мер, предусмотренных ст. ст. 3 - 3.2 Федерального закона от 29 декабря 2014 г. N 451-ФЗ "О внесении изменений в статью 11 Федерального закона "О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации" и статью 46 Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", а именно:

- купонного дохода по облигациям федерального займа, внесенным в качестве имущественного взноса Российской Федерации в имущество организации;
- доходов в виде процентов, получаемых организацией по договорам субординированного займа, заключенным с банками, и по субординированным облигациям банков;

- доходов в виде штрафов, уплаченных банками в связи с нарушением ими обязательств при осуществлении мер, предусмотренных [ст. ст. 3 - 3.2](#) Федерального закона от 29 декабря 2014 г. N 451-ФЗ "О внесении изменений в статью 11 Федерального закона "О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации" и статью 46 Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)";

- доходов в виде дивидендов, получаемых организацией по привилегированным акциям банков, приобретенным путем оплаты этих акций облигациями федерального займа, внесенными в качестве имущественного взноса Российской Федерации в имущество организации;

- доходов в виде дивидендов, получаемых организацией по обыкновенным акциям банков, приобретенным в результате осуществления мены требований организации по договорам субординированного займа на обыкновенные акции банков или конвертации субординированных облигаций банков в обыкновенные акции банков;

- купонного дохода по облигациям федерального займа, переданным организацией банкам по договорам субординированного займа, включаемого в доходы организации.

Доходы, указанные в [абз. 2 - 6 пп. 52 п. 1 ст. 251](#) НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы при условии перечисления таких доходов организацией в полном объеме в федеральный бюджет в соответствии с федеральным законом, договором об осуществлении имущественного взноса Российской Федерации в имущество организации или решением совета директоров организации.

19. При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде дивидендов в следующих случаях ([пп. 50 и 53 п. 1 ст. 251](#) НК РФ):

1) дивиденды получены от иностранных организаций, фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые налогоплательщик имеет фактическое право и к которым применялись налоговые ставки, установленные [пп. 1 или 2 п. 3 ст. 284](#) НК РФ с учетом порядка, предусмотренного [ст. 312](#) НК РФ.

Указанные доходы не учитываются при определении налоговой базы при условии документального подтверждения удержания налога налоговым агентом либо документального подтверждения оснований для применения налоговой ставки, предусмотренной [пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ, и наличия фактического права на эти дивиденды;

2) дивиденды получены налогоплательщиком - контролирующим лицом от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли этой компании был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды, и при выполнении следующих условий:

- доходы в виде дивидендов не учитываются при определении налоговой базы в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, указанных налогоплательщиком - российским контролирующим лицом в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды;

- доходы освобождаются от налогообложения при условии наличия у этого налогоплательщика следующих документов:

платежные документы (их копии), подтверждающие уплату этим налогоплательщиком налога с дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся источником выплаты дивидендов, и (или) уплату налога, исчисленного с такой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации, а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации и подлежащего зачету в соответствии с [п. 11 ст. 309.1](#) НК РФ;

документы (их копии), подтверждающие выплату дохода в виде дивидендов за счет прибыли контролируемой иностранной компании, доход в виде которой был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

20. В соответствии с [п. 2 ст. 251](#) НК РФ при определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся:

- целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов,

- целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

- 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,
- отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами.

На принятие пожертвования не требуется чье-либо разрешения или согласия.

Пожертвование имущества юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. Пожертвованное имущество используется юридическим лицом в соответствии с назначением имущества.

Юридическое лицо, принимающее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Членами товариществ собственников жилья, жилищно-строительных и жилищных кооперативов (далее - ТСЖ) кроме взносов на осуществление уставной деятельности вносятся обязательные платежи и (или) взносы, связанные с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также с оплатой коммунальных услуг, в порядке, установленном органами управления ТСЖ. Обязанность внесения таких платежей возникает не в связи с членством в ТСЖ, а в связи с владением и пользованием имуществом в многоквартирном доме.

Обращаем внимание читателей, что средства, поступившие от членов ТСЖ в оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также в оплату коммунальных услуг, целевыми поступлениями в смысле [п. 2 ст. 251 НК РФ](#) не являются.

Поэтому плата членов ТСЖ за услуги (работы) по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; технической инвентаризации жилого дома; содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; капитальному ремонту жилого дома, а также плата за коммунальные услуги является выручкой от реализации работ, услуг и, соответственно, учитывается ТСЖ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При этом для целей налогообложения ТСЖ учитываются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным [п. 1 ст. 252 НК РФ](#);

- поступления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике";

- имущество, имущественные права, переходящие некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

- финансирования некоммерческих организаций, выделяемые на осуществление уставной деятельности из:

- федерального бюджета,
- бюджетов субъектов Российской Федерации,
- местных бюджетов,

бюджетов государственных внебюджетных фондов;

- средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности;

- средства, полученные от негосударственных пенсионных фондов в качестве совокупного вклада учредителей;

- поступления от собственников созданным ими учреждениям (некоммерческим организациям), использованные по целевому назначению;

- отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов;

- отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации;

- отчисления на содержание соответствующего адвокатского кабинета;

- отчисления на содержание коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

- средства, полученные следующими некоммерческими организациями:

во-первых, профсоюзными организациями в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

во-вторых, структурными организациями ДОСААФ России, полученными от:

- федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, либо другого органа исполнительной власти по генеральному договору,

- организаций, входящих в структуру ДОСААФ России.

Поступившие целевые средства используются в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, на военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

в-третьих, религиозными организациями на осуществление ими уставной деятельности;

- средства, полученные некоммерческими организациями безвозмездно на обеспечение ведения уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, от созданных ими в соответствии с законодательством Российской Федерации структурных подразделений (отделений), являющихся налогоплательщиками, перечисленные структурными подразделениями (отделениями) за счет целевых поступлений, поступивших им на содержание и ведение уставной деятельности;

- средства, полученные структурными подразделениями (отделениями) от создавших их в соответствии с законодательством Российской Федерации некоммерческих организаций, перечисленные некоммерческими организациями за счет целевых поступлений, полученных ими на содержание и ведение уставной деятельности;

- денежные средства, недвижимое имущество, ценные бумаги, полученные некоммерческими организациями на формирование и пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

- денежные средства, которые некоммерческие организации - собственники целевого капитала получают от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал. К данным средствам относятся, в частности, доход от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, а также денежные средства, полученные при расформировании целевого капитала в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ ([Письмо](#) Минфина России от 15 мая 2007 г. N 03-03-06/4/63);

- денежные средства, которые некоммерческие организации получают от специализированных организаций управления целевым капиталом;

- денежные средства, полученные профессиональным объединением страховщиков, предназначенные для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской

ответственности владельцев транспортных средств.

Профессиональные объединения страховщиков создаются в соответствии с Федеральным [законом](#) от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств" (далее по тексту - Федеральный закон N 40-ФЗ).

Профессиональные объединения страховщиков могут получать также целевые средства: направленные на формирование фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация,

суммы возмещения понесенных компенсационных выплат и расходов в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах в соответствии с Федеральным [законом](#) N 40-ФЗ;

средства, полученные в качестве платы за аккредитацию операторов технического осмотра в соответствии с законодательством РФ в области технического осмотра транспортных средств.

Имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности, признаются целевыми поступлениями;

- средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным [законом](#) от 14 июня 2012 г. N 67-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности перевозчика за причинение вреда жизни, здоровью, имуществу пассажиров и о порядке возмещения такого вреда, причиненного при перевозках пассажиров метрополитеном", и предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных указанным [Законом](#) N 67-ФЗ, а также средства, полученные этим профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;

- средства, которые получены объединением туроператоров в сфере выездного туризма, созданным в соответствии с Федеральным [законом](#) от 24 ноября 1996 г. N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации", в виде взносов, перечисленных в резервный фонд объединения туроператоров и фонды персональной ответственности туроператоров в сфере выездного туризма, предназначенные для финансирования предусмотренных указанным Федеральным [законом](#) расходов на оказание экстренной помощи туристам и на возмещение реального ущерба туристам, возникшего в результате неисполнения туроператором обязательств по договору о реализации туристского продукта в сфере выездного туризма;

- средства, которые получены объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным [законом](#) от 25 июля 2011 г. N 260-ФЗ "О государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования и о внесении изменений в Федеральный закон "О развитии сельского хозяйства", и предназначены для формирования фонда компенсационных выплат и осуществления компенсационных выплат;

- денежные средства в виде отчислений, полученные некоммерческой организацией, учредителем которой выступает Российская Федерация в лице Правительства Российской Федерации, основными целями деятельности которой являются поддержка отечественной кинематографии, повышение ее конкурентоспособности, обеспечение условий для создания качественных фильмов, соответствующих национальным интересам, и популяризация национальных фильмов в Российской Федерации, в пределах предоставленных указанной некоммерческой организацией на условиях долевого участия на производство национальных фильмов или в возмещение расходов на указанные цели сумм, источником которых являются бюджетные ассигнования.

21. В соответствии с [п. 3 ст. 251](#) НК РФ, в случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были

приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

22. Согласно положениям [п. 3 ст. 290](#) НК РФ, не включаются в доходы банка:

- суммы положительной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов банков,

- страховые выплаты, полученные по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика банка,

- страховые выплаты, полученные по договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом), в пределах суммы непогашенной задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой (прощаемой) банком за счет указанных страховых выплат.

23. При определении налоговой базы клиринговых организаций не учитываются следующие доходы ([п. 2 ст. 299.1](#) НК РФ):

1) денежные средства и иное имущество, которые получены клиринговой организацией в качестве обеспечения исполнения обязательств участников клиринга, а также от реализации имущества, составляющего такое обеспечение;

2) денежные средства и иное имущество, которые получены клиринговой организацией в целях осуществления расчетов по обязательствам участников клиринга, в том числе по договорам, стороной по которым является клиринговая организация (за исключением денежных средств и иного имущества, которые получены клиринговой организацией в качестве оплаты ее услуг), а также по договорам, заключаемым клиринговой организацией в целях исполнения обязательств перед участниками клиринга;

3) денежные средства и иное имущество, которые получены клиринговой организацией от использования фондов, сформированных этой клиринговой организацией в целях обеспечения исполнения обязательств по гражданско-правовым договорам;

4) денежные средства и иное имущество, внесенные в имущественный пул клиринговой организации в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте".

#### 3.4. Пониженные и дифференцированные ставки налога на прибыль

Как уже говорилось ранее, в соответствии со [ст. 284](#) НК РФ, налоговая ставка по налогу на прибыль устанавливается в размере 20% (2% зачисляются в федеральный бюджет, 18% - в бюджеты субъектов РФ), если иное не установлено указанной статьей. При этом в [п. 1 ст. 284](#) НК РФ указывается, что налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента, если иное не предусмотрено указанной выше [статьей](#).

Так, льготой воспользовались некоторые субъекты РФ.

Пример. Законом Амурской области от 04.10.2010 N 389-ОЗ предусмотрена пониженная ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в областной бюджет, в размере 13,5% для следующих категорий налогоплательщиков:

1) организации, реализующие на территории области инвестиционные проекты по видам экономической деятельности "сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство", "производство пищевых продуктов, включая напитки", "обработка древесины и производство изделий из дерева", "производство машин и оборудования", "производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования", "производство транспортных средств и оборудования", "производство кирпича, черепицы и прочих строительных изделий из обожженной глины", "производство цемента, извести и гипса", "производство изделий из бетона, гипса и цемента", в части прибыли, полученной с момента ввода в эксплуатацию объекта инвестиций до конца срока окупаемости данного проекта, но не более чем на три года, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на цели, предусмотренные

данными инвестиционными проектами;

2) организации, являющиеся субъектами малого и среднего предпринимательства, среднесписочная численность инвалидов в которых составляет не менее 50 процентов от общей численности работающих и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на укрепление материально-технической базы данных организаций;

3) резиденты зон территориального развития и локальных зон экономического благоприятствования, осуществляющие деятельность на территории зон территориального развития и локальных зон экономического благоприятствования, и управляющие компании локальных зон экономического благоприятствования в части прибыли, полученной в процессе реализации инвестиционных проектов, при условии ведения отдельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории зоны территориального развития и локальной зоны экономического благоприятствования, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами ее территории, и направления высвободившихся от налогообложения средств на цели, предусмотренные данными инвестиционными проектами;

4) организации, реализующие на территории области инвестиционные проекты по строительству генерирующих мощностей установленной мощностью более 50 МВт стоимостью не ниже 5 млрд руб. и сроком реализации не более 5 лет, в части прибыли, полученной от размещения на счетах кредитных организаций, осуществляющих деятельность на территории Амурской области, денежных средств, предусмотренных на реализацию данных инвестиционных проектов, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на цели, предусмотренные указанными инвестиционными проектами. Пониженная ставка устанавливается на срок не более двух последовательных налоговых периодов.

Пример. Законом Астраханской области от 16.11.2009 N 83/2009-ОЗ предусмотрена ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет области, в размере 13,5% (уменьшена на 4,5 процентного пункта) для:

1) организаций, осуществляющих реализацию проектов, имеющих статус "особо важные инвестиционные проекты", с объемом инвестиций до 5 млрд руб. (включительно), в том числе с участием иностранных инвесторов, вкладывающих собственные и привлеченные средства на указанные цели. Указанная ставка действует до полной окупаемости вложенных средств, но не более расчетного срока окупаемости (срока возврата привлекаемого кредита) согласно соглашению между участниками проекта и правительством Астраханской области;

2) организаций, осуществляющих реализацию проектов, имеющих статус "особо важные инвестиционные проекты", с объемом инвестиций более 5 млрд руб., в том числе с участием иностранных инвесторов, вкладывающих собственные и привлеченные средства на указанные цели. Указанная ставка действует до полной окупаемости вложенных средств, но не более расчетного срока окупаемости (срока возврата привлекаемого кредита) согласно соглашению между участниками проекта и правительством Астраханской области и на срок не более 10 лет;

3) организаций уголовно-исполнительной системы;

4) товариществ собственников жилья.

Также указанным Законом предусмотрена налоговая ставка, уменьшенная на 2 процентных пункта (16,0%), для организаций, осуществляющих реализацию проектов, имеющих статус "инвестиционные проекты, одобренные правительством Астраханской области", и организаций, использующих труд работников, нуждающихся в мерах социальной поддержки, если они составляют в среднесписочной численности не менее 50 процентов от общей численности работающих, без учета совместителей и лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера.

Помимо указанного, субъекты России вправе устанавливать пониженную налоговую ставку налога на прибыль, подлежащую зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации:

1) для организаций - резидентов особой экономической зоны - от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения отдельного

учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. Размер налоговой ставки для указанных организаций не может быть выше 13,5 процента;

2) для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области - от видов деятельности, осуществляемых на территории Магаданской области и определенных соглашением об осуществлении деятельности на территории Особой экономической зоны в Магаданской области, заключаемым в соответствии с Федеральным [законом](#) от 31 мая 1999 г. N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области", при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от видов деятельности, осуществляемых на территории Магаданской области и определенных таким соглашением, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении иных видов деятельности. Размер налоговой ставки для указанных организаций не может быть выше 13,5 процента.

Для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов;

3) для организаций - участников региональных инвестиционных проектов.

Для организаций - участников свободной экономической зоны:

- налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, устанавливается в размере 0 процентов и применяется в течение десяти последовательных налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета была впервые получена прибыль от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в рамках договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне;

- налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя может устанавливаться в пониженном размере. При этом налоговая ставка не может превышать 13,5 процента.

Главным условием применения данных налоговых ставок является ведение налогоплательщиком раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении иной деятельности.

Для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным [законом](#) "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации" либо статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным [законом](#) "О свободном порте Владивосток", налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов и применяется в порядке, предусмотренном [ст. 284.4](#) НК РФ.

Для указанных организаций законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности соответственно на территории опережающего социально-экономического развития либо на территории свободного порта Владивосток, в соответствии с положениями [ст. 284.4](#) НК РФ.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в размере 10 процентов - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов либо других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок и 20 процентов - со всех остальных доходов.

Нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль - по доходам, полученным российскими

организациями в виде дивидендов.

Впервые введена ставка налога 0% с дохода, полученного российскими организациями в виде дивидендов. Как следует из [пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ, эту ставку могут применять лишь те организации, в отношении которых выполняется ряд условий.

Во-первых, на дату принятия решения о выплате дивидендов организация должна непрерывно владеть на праве собственности в течение более чем 365 дней не менее 50% вклада (доли) в уставном (складочном) капитале или фонде компании, выплачивающей дивиденды, либо депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых компанией дивидендов.

Во-вторых, нулевая налоговая ставка применяется, если дивиденды выплачиваются российской организацией или иностранным юридическим лицом, страна постоянного местонахождения которого не включена в [Перечень](#) государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

В-третьих, указанная налоговая ставка не применяется в отношении доходов, полученных иностранными организациями, признаваемыми налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном [ст. 246.2](#) НК РФ, за исключением иностранных организаций, самостоятельно признавших себя налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном [п. 8 ст. 246.2](#) НК РФ.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями, которые не выполнили все перечисленные условия, применяется ставка налога на прибыль равная 13% ([пп. 2 п. 3 ст. 284](#) НК РФ).

Для подтверждения права на применение нулевой налоговой ставки российские организации - получатели дивидендов должны представить в налоговый орган документы, содержащие сведения о дате приобретения права собственности на вклад (долю) в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды, или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов.

В Налоговом [кодексе](#) РФ не указано, в какой момент получатель дивидендов обязан представить перечисленные документы в налоговую инспекцию. Скорее всего, инспекторы потребуют приложить их к налоговой декларации по налогу на прибыль, в которой заявлен дивидендный доход. Также остается без ответа вопрос о том, должен ли налоговый агент (организация, выплачивающая дивиденды) требовать от налогоплательщика, у которого доходы в виде дивидендов облагаются по ставке 0%, подтверждение о направлении необходимой информации в налоговую инспекцию. Официальные разъяснения пока отсутствуют.

#### Налогообложение дивидендов, полученных от иностранных компаний

Дивиденды, полученные от иностранных компаний, облагаются по ставке 15%.

Отметим, что организация - получатель дивидендов вправе уменьшить сумму исчисленного налога на прибыль на сумму налога, который был удержан с этих доходов по местонахождению иностранной компании. Но это право можно использовать только в том случае, если зачет налога предусмотрен международным договором, заключенным между Российской Федерацией и государством, в котором выплачиваются дивиденды ([абз. 2 п. 2 ст. 275](#) НК РФ). Обращаем внимание читателей, что зачет можно провести только в пределах суммы налога, исчисленной по ставке, установленной соглашением об избежании двойного налогообложения.

В [п. 5 ст. 275](#) НК РФ приведена формула, по которой налоговый агент (организация, выплачивающая дивиденды) определяет сумму налога для удержания из доходов конкретного налогоплательщика - получателя дивидендов. Выглядит она следующим образом:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где H - сумма налога к удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, распределяемых в пользу налогоплательщика -

получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, распределяемых налоговым агентом;

Сн - соответствующая налоговая ставка;

Д<sub>1</sub> - это общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей независимо от того, являются они плательщиками налога на прибыль и НДФЛ или нет;

Д<sub>2</sub> - общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, указанных в [пп. 1 п. 3 ст. 284](#) НК РФ) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, что указанная сумма дивидендов ранее не учитывалась при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана представить соответствующему налоговому агенту значения показателей Д<sub>1</sub> и Д<sub>2</sub> в порядке, установленном [п. 5.1](#) и (или) [5.2 ст. 275](#) НК РФ.

В случае если значение Н составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Для того чтобы провести такой зачет, необходимо представить в налоговый орган подтверждение от налогового агента об удержании соответствующей суммы налога в государстве - источнике выплаты дивидендов ([п. 3 ст. 311](#) НК РФ) и налоговую декларацию о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации. Эта декларация представляется одновременно с декларацией по налогу на прибыль в налоговый орган по месту постановки на учет в любом отчетном (налоговом) периоде независимо от времени удержания налога.

Действующее законодательство не регламентирует, какими документами подтверждается факт удержания налога налоговым агентом. Поэтому можно представить любой документ, из которого следует, что соответствующая сумма налога удержана источником выплаты. По мнению Минфина России, изложенному в [Письме](#) от 26 января 2005 г. N 03-08-05, подтверждением факта удержания налога может являться, в частности, письмо от организации - налогового агента, подписанное уполномоченным должностным лицом и заверенное печатью, с приложением [платежного поручения](#) банку о перечислении соответствующей суммы в качестве налога, удержанного у источника выплаты (с отметкой "Исполнено"). Документы должны быть надлежащим образом легализованы и переведены на русский язык.

### 3.5. Нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль организаций

1. На основании Федерального [закона](#) от 28 декабря 2010 г. N 395-ФЗ для организаций, осуществляющих образовательную или медицинскую деятельность, предусмотрено применение нулевой ставки налога на прибыль ([п. 1.1 ст. 284](#) НК РФ). При этом указанные организации обязаны соблюдать ряд условий, установленных [ст. 284.1](#) НК РФ. Так, осуществляемая ими деятельность должна входить в перечень видов образовательной и медицинской деятельности, который должно установить Правительство РФ. Для того чтобы применять нулевую ставку с начала налогового периода, организация до 1 декабря предшествующего года должна подать в инспекцию по месту своего нахождения заявление и копию лицензии на осуществление образовательной или медицинской деятельности ([п. 5 ст. 284.1](#) НК РФ).

Подробнее о льготном налогообложении медицинских и образовательных организаций можно прочитать в соответствующих разделах [гл. 7](#) настоящего издания.

2. Для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов.

Указанная налоговая ставка применяется:

- к прибыли от деятельности, осуществляемой в технико-внедренческой особой

экономической зоне, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в технико-внедренческой особой экономической зоне, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами технико-внедренческой особой экономической зоны;

- к прибыли от деятельности, осуществляемой в туристско-рекреационных особых экономических зонах, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в туристско-рекреационных особых экономических зонах, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами таких особых экономических зон.

Положения [п. 1.2 ст. 284](#) НК РФ применяются с 1 января 2012 г. до 1 января 2018 г., а в части налоговой ставки в размере 0 процентов налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в федеральный бюджет, для организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства РФ в кластер, - с 1 января 2012 г. до 1 января 2023 г.

3. Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным [п. 2 ст. 346.2](#) НК РФ, и рыбохозяйственных организаций, отвечающих критериям, предусмотренным [пп. 1](#) или [пп. 1.1 п. 2.1 ст. 346.2](#) НК РФ, налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 процентов.

В данном случае под сельскохозяйственными товаропроизводителями понимаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным [законом](#) от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%. Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, сельскохозяйственные производственные кооперативы (включая рыболовецкие артели (колхозы)).

4. Доходы от реализации акций или долей в уставном капитале российских организаций облагаются по ставке 0%.

Доходы от операций по реализации или иного выбытия (в том числе погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций облагаются по нулевой ставке ([п. 4.1 ст. 284](#) НК РФ). Аналогичная ставка применяется при продаже акций российских организаций. При этом в [ст. 284.2](#) НК РФ установлены особенности применения нулевой ставки. Так, на дату продажи акций или долей участия в уставном капитале российских организаций налогоплательщик должен владеть ими более пяти лет ([п. 1 ст. 284.2](#) НК РФ). При реализации акций российских организаций согласно [п. 2 ст. 284.2](#) НК РФ должно выполняться также еще одно из условий:

- в течение всего срока владения акции относятся к ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ;

- акции относятся к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, но в течение всего срока владения являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики. Использование данного условия временно приостановлено (до 01.01.2023);

- на дату приобретения акции относились к ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ, а на дату реализации относятся к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, и являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;

- акции составляют уставный капитал российских организаций, не более 50 процентов активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

Правительство РФ должно установить порядок отнесения акций российских организаций, обращающихся на ОРЦБ, к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики (п. 3 ст. 284.2 НК РФ).

5. Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным [законом](#) "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по налоговой ставке 0 процентов.

6. Прибыль, полученная организацией, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", облагается налогом по налоговой ставке 0 процентов в отношении прибыли, полученной после прекращения использования участником проекта права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии с [абз. 3 п. 2 ст. 246.1](#) НК РФ.

### 3.6. Применение повышающих коэффициентов к норме амортизации

Налоговым [кодексом](#) предусмотрен ряд мер по ускорению включения в расходы затрат на приобретение амортизируемого имущества.

Так, согласно [п. 1 ст. 259.3](#) НК РФ налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, поставленных на учет до 1 января 2014 г.

Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств. При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к [первой - третьей амортизационным группам](#);

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны либо участника свободной экономической зоны;

4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности;

5) в отношении амортизируемых основных средств, включенных в [первую - седьмую амортизационные группы](#) и произведенных в соответствии с условиями специального инвестиционного контракта. Порядок отнесения амортизируемых основных средств к произведенным в соответствии с условиями специального инвестиционного контракта определяется Правительством Российской Федерации.

Специальный коэффициент к основной норме амортизации (не выше 3) вправе применяться в отношении:

1) амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга). Указанный специальный коэффициент применяется к основным средствам, относящимся к [4 - 10-й амортизационным группам](#);

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности;

3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья. В случае если амортизируемое основное средство, в отношении которого к основной норме амортизации был применен специальный коэффициент, начинает использоваться при осуществлении деятельности, не связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, ранее 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором отношение остаточной стоимости такого объекта основных средств к его первоначальной стоимости оказалось ниже 0,2, сумма амортизации, начисленной с применением специального коэффициента, подлежит перерасчету без применения указанного коэффициента. Разница между пересчитанной таким способом амортизацией и фактически начисленной амортизацией за каждый налоговый (отчетный) период подлежит восстановлению и включению в состав внереализационных доходов начиная с налогового периода, в котором впервые был применен указанный коэффициент.

Обратите внимание, что одновременное применение к основной норме амортизации более одного специального коэффициента по основаниям, установленным [п. п. 1 - 3 ст. 259.3](#), не допускается.

### 3.7. Льготное налогообложение в офшорных зонах

В последние годы особенно популярным способом налоговой оптимизации является создание офшорных компаний.

Офшор (offshore - "вне границ") - юридическое лицо, зарегистрированное в юрисдикции с льготным налогообложением, при отсутствии валютного контроля.

Офшорные зоны (от английского offshore, что дословно означает "вне берега") составляют особый класс свободных экономических зон.

Офшорная компания не ведет хозяйственной деятельности в стране своей регистрации, а владельцы этой компаний - нерезиденты этой страны. Основой возникновения офшорных компаний являются законодательства стран, частично или полностью освобождающие от налогообложения компании, не ведущие бизнес в стране регистрации.

На сегодняшний день международная практика различает следующие виды регистрации офшоров:

- классические офшорные компании;
- офшорные компании, зарегистрированные на территории, где установлены низкие налоговые ставки.

Классические офшорные компании образуются в государствах, где законодательство позволяет организациям - при условии, что они там не ведут никакой деятельности, - не платить никаких налогов и не сдавать бухгалтерскую отчетность. Этот момент строго контролируется государством, ведется учет директоров и акционеров. Наиболее известными офшорными зонами данной категории являются Белиз, Британские Виргинские острова (B. V. I.), Панама, Сейшельские Острова. Такие офшоры уплачивают лишь ежегодный взнос за продление регистрации офшоров.

[Перечень](#) офшорных зон утвержден Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 108н. Изначально в него входили 42 офшорные зоны, но [Приказом](#) Минфина от 21.08.2012 N 115н была исключена Республика Кипр, а [Приказом](#) Минфина от 02.10.2014 N 111н - Республика Мальта.

Если рассматривать их в группировке по регионам, то офшорные компании действуют и регистрируются на следующих территориях:

- Княжество Монако, Княжество Андорра, Княжество Лихтенштейн, Гибралтар - в Европе;
- остров Лабуан (Малайзия) - в Азии;
- Королевство Бахрейн - на Ближнем Востоке;
- Республика Панама, Острова Кайман, Британские Виргинские острова, Бермуды, Содружество Багамы, Антигуа и Барбуда, Острова Теркс и Кайкос - в Америке;
- Республика Маврикий - в Африке;
- Республика Науру - в Океании.

Выбор места расположения офшорной компании в первую очередь зависит от профиля ее деятельности. В мировой практике фирмы, расположенные в "налоговых гаванях" и местах с льготным налогообложением, можно разделить на три группы.

Первая группа. Компании финансовой ориентации (офшорные банки, финансово-посреднические компании, страховые компании).

Вторая группа. Торгово-посреднического профиля (экспортно-импортные, закупочные, дистрибьюторские и т.п.).

Третья группа. Кроме того, для инвестирования за рубежом фирмы с международными активами могут создавать офшорную компанию холдингового типа. К таким компаниям можно отнести: оперативно-холдинговые компании, инвестиционные, компании по владению интеллектуальной собственностью (лицензионные), недвижимостью, судами.

Использование офшорных компаний имеет ряд как преимуществ, так и недостатков. Кратко охарактеризуем некоторые из них.

#### Преимущества регистрации офшорной компании

Во-первых, процедура учреждения и содержания офшорных компаний предельно упрощена. Центр управления и контроля офшорной фирмы находится за рубежом. Для ее функционирования достаточно наличия формальных атрибутов компании - владельцев, директоров, уставного капитала, банковского счета, комплекта регистрационных документов, зарегистрированного офиса.

Во-вторых, использование офшорной компании в качестве посредника при импортно-экспортных операциях позволяет найти оптимальное значение ввозной (вывозной) цены. Так, зная процентные ставки, по которым взимаются налог на прибыль и таможенные налоги, можно найти такое значение ввозной цены, при которой сумма таможенных налогов и налога на прибыль будет оптимальной.

Стоимость экспортно-импортного товара имеет сугубо таможенное значение в целях расчета таможенных пошлин, НДС, акцизов и определяется в соответствии с [Законом](#) РФ от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе" и инструкциями Федеральной таможенной службы. Одним из основных методов определения таможенной стоимости товара является метод по цене сделки.

Так, при процедуре декларирования импортного товара основная цель декларанта - максимально снизить таможенную стоимость товара. Информационный обмен в таможенной сфере поставлен довольно неплохо, все таможенные декларации доступны в режиме онлайн, где публикуются постоянные ценовые ориентировки на товар.

Например, с офшорной компанией заключается агентский договор, посредством которого российская компания - агент действует от своего имени, но за счет и в интересах иностранной офшорной компании - принципала (купля-продажа товаров, оказание услуг и т.п.), при этом прибыль переводится в офшорную зону - "налоговую гавань". При этом важно строго соблюсти условия договора об избежании двойного налогообложения и не допустить квалификации налоговыми органами возникновения в России постоянного местонахождения иностранного резидента. В частности, российскому брокеру, комиссионеру или агенту следует надежно обеспечить статус независимого агента, действующего в рамках своей обычной деятельности.

В-третьих, офшорные схемы обеспечивают трансфер экспортного товара по минимально возможной цене с последующей перепродажей этого товара нерезидентом офшорной зоны по реальной рыночной цене. Такая сделка позволяет оставить большую часть прибыли на нерезиденте - офшорной компании, свободной от налога, или в стране с низкими налоговыми ставками.

Пример. Российская фирма экспортирует товар иностранной компании по цене 1110 USD за одну единицу. Прибыль, которую при этом получает российская компания, - 110 USD за единицу. Возникает обычный налог на прибыль. Чтобы избежать этой ситуации, возможен следующий вариант. Создается офшорная компания, и экспортный контракт заключается с ней, но по цене 1010 USD за единицу. Естественно, прибыль и, соответственно, налог на нее у российской компании снижается до 10 USD. Офшорная компания, в свою очередь, продает товар по прежней цене. У нее накапливается прибыль в размере 100 USD за единицу, которая не облагается налогом на доходы либо облагается по минимальной ставке.

Однако продажа товаров иностранной компании по минимально возможной цене требует экономического, маркетингового и управленческого обоснования рыночной цены (ст. ст. 20, 40 НК РФ). Кроме того, борьба ФНС России с незаконным возмещением "экспортного" НДС, проблемными поставщиками, тезисы [Постановления](#) Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 о деловой цели сделки предполагают надежное прикрытие со стороны поставщиков, которые должны пройти встречную проверку.

В-четвертых, офшорная компания может использоваться для накопления денежных средств и международных расчетов, так как обеспечивает возможность иметь банковские счета в любых банках мира (включая самые респектабельные и далеко не офшорные банки), где отсутствует валютный контроль, что, в свою очередь, способствует оперативному движению денежных средств. Для срочных платежей появляется возможность использовать зарубежный банковский счет офшорной компании, так как при существующей системе валютного контроля и практике банковской работы в России оперативность безналичных платежей обеспечить тяжело.

При выборе условий экспортной поставки (цена, базис поставки, сроки, оплата товара и т.д.) или при продаже товара через посредника (агента, комиссионера) рекомендуется подробно изложить все нетипичные, с фискальной точки зрения, нюансы сделки в тексте контракта и заранее смоделировать возможные претензии налоговиков и сложности документального подтверждения нулевой ставки НДС в соответствии со ст. 165 НК РФ.

#### Недостатки при осуществлении деятельности в офшорной зоне

Офшорные компании не могут заниматься бизнесом в стране регистрации. Нарушив это условие, компании незамедлительно теряют все льготы и статус офшорных.

В части офшорных юрисдикций отдельно ведется регистрация офшорных и резидентных компаний, что не позволяет офшору, созданному для международного бизнеса, даже изредка заключать сделки с резидентами.

Ведение учета в офшорной компании предполагает работу профессионалов и безупречное оформление документов, опосредующих сделку, причем составленных с учетом норм права соответствующей страны и нюансов международной деловой практики, что весьма непросто.

Кроме того, налоговое планирование ВЭД крайне затруднительно вследствие необходимости надежного сервисного обслуживания иностранных компаний, открытых российскими налогоплательщиками в "налоговых гаванях" (офшорах): бухучет, сдача налоговой отчетности, виртуальный офис, услуги номинальных директоров и акционеров, обеспечение переписки и документации на иностранном, в основном английском, языке, взаимодействие с банком и т.д. Эти и другие факторы предъявляют высокие требования к квалификации российских налоговых консультантов, координации их работы с их зарубежными коллегами, что делает их услуги достаточно дорогими и сложными в исполнении.

Кроме того, офшорные компании способствуют оттоку капитала из России. Большой отток капитала приводит к снижению валютных резервов, что, в свою очередь, повышает инфляцию и

ослабляет экономику России.

Часть средств, переводимых в офшорные компании, связаны с отмыванием доходов, полученных преступным путем. В Российской Федерации государственным органом, осуществляющим функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, является Федеральная служба по финансовому мониторингу (ФСФМ), которая осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным [законом](#) "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

Основным недостатком осуществления деятельности в офшорной зоне является активная борьба с уклонением от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций.

В последние годы принято несколько федеральных законов, вносящих поправки в Налоговый [кодекс](#) РФ, направленных на противодействие уклонению от налогов с использованием офшоров.

Так, в целях создания действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций для создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды принят Федеральный [закон](#) от 24.11.2014 N 376-ФЗ, которым внедрены принципы налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний:

1) введена новая [гл. 3.4](#) НК РФ, предусматривающая внедрение механизма налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний. Действие [гл. 3.4](#) распространяется на организации и физических лиц, участвующих в иностранных компаниях или контролирующих их.

Введены новые понятия - контролируемая иностранная компания и контролирующее лицо. Контролируемой иностранной компанией признаются иностранная организация или иностранная структура без образования юридического лица - нерезиденты Российской Федерации, контролирующими лицами которой являются налоговые резиденты Российской Федерации.

При этом контролирующими лицами иностранных компаний признаются лица с долей прямого или косвенного участия единолично более 25% или более 10%, если совместно с иными налоговыми резидентами РФ доля более 50%.

[Главой 3.4](#) НК РФ вводятся условия в отношении иностранных компаний, соответствие хотя бы одному из которых влечет за собой освобождение прибыли этой компании от налогообложения.

Налоговые резиденты Российской Федерации (контролирующие лица) обязаны уведомлять налоговые органы об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), о контролируемых иностранных компаниях, а также уплачивать налог с нераспределенной прибыли контролируемой иностранной компании.

При этом прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций или по налогу на доходы физических лиц за налоговый период в случае, если ее величина составила более 30 млн руб. в 2016 г.;

2) Введено понятие налогового резидентства организаций.

Налоговыми резидентами Российской Федерации, помимо юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаются организации, местом фактического управления которых является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором.

Такие организации будут уплачивать налог на прибыль организаций в Российской Федерации. Иностранной организации, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, предоставлено право самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации, а также отказаться от такого статуса;

3) введен фактический получатель дохода.

[Норма](#) направлена на пресечение выведения доходов в низконалоговые юрисдикции с применением соглашений об избежании двойного налогообложения (в отношении дивидендов, процентов, платежей по нематериальным активам). Раскрытие информации о фактических получателях дохода принесет существенный вклад в собираемость налогов.

В начале 2016 г. была внесена новая партия поправок в [НК](#) РФ о налогообложении контролируемых иностранных компаний (Федеральный [закон](#) от 15 февраля 2016 г. N 32-ФЗ).

Указанным [Законом](#) введен ряд уточняющих норм о порядке расчета прибыли компании, определения доли участия лиц в ее организации, изменился срок уведомления об участии и прекращении участия в КИК, устранено повторное налогообложение дивидендов.

Кроме того, в целях повышения эффективности осуществления мероприятий налогового контроля в рамках противодействия уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний:

- ратифицирована [Конвенция](#) о взаимной административной помощи по налоговым делам. Положения данной [Конвенции](#) обеспечивают возможность обмена налоговой информацией, включая проведение одновременных налоговых проверок со странами - участниками [Конвенции](#), а также помощь по взиманию налогов на их территориях;

- утверждено Типовое межправительственное [соглашение](#) об обмене налоговой информацией. На основе данного Типового [соглашения](#) возможно заключение соответствующих двусторонних межправительственных соглашений с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями в целях противодействия использованию незаконных схем минимизации налогообложения.

В совокупности вышеуказанные нормы направлены на обеспечение прозрачности ведения бизнеса, создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды.

Помимо уже принятых мер, налоговая политика России нацелена на дальнейшую борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Так, Россия активно участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting - BEPS (ОЭСР/G 20)) (План BEPS), который был одобрен главами государств и правительств "Группы двадцати" в сентябре 2013 г. под председательством России в "Большой двадцатке". Мероприятия указанного Плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение двойного "неналогообложения", ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.

Внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на обеспечение возможности автоматического обмена налоговой информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями, должно позволить в 2018 г. осуществить запланированное присоединение Российской Федерации к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), и начать обмен.

Внедрение данного Стандарта повысит способность налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств национальных налогоплательщиков.

За годы действия правил налогообложения при трансфертном ценообразовании практика их применения свидетельствует о необходимости совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен. При этом при осуществлении налогового контроля одной из основных задач налоговых органов является недопущение потерь бюджетной системы Российской Федерации от использования трансфертных цен.

В этой связи в плановом периоде предполагается:

- 1) пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации о ценообразовании в целях налогового контроля и в уведомлениях о контролируемых сделках, в том числе с учетом предложений, опубликованных ОЭСР в рамках Плана BEPS;

- 2) уточнение порядка применения методов определения цен для целей налогообложения, предусмотренных [гл. 14.3](#) НК РФ;

- 3) уточнение условий, при которых внешнеторговые сделки с товарами, составляющими

основные статьи экспорта Российской Федерации (нефтью и товарами, выработанными из нефти, черными металлами, цветными металлами, минеральными удобрениями, драгоценными металлами и драгоценными камнями), признаются контролируемыми;

4) уточнение полномочий Федеральной налоговой службы и территориальных налоговых органов при реализации положений [разд. V.1](#) НК РФ.

Кроме того, предполагается разработка порядка заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства. Внесение подобных изменений соответствует целям деофшоризации российской экономики.

Таким образом, несмотря на ряд преимуществ офшорных компаний, в период ужесточения борьбы государства с компаниями, выводящими капитал в офшоры, необходимо тщательно взвесить все за и против, просчитать выгоду такой схемы, прежде чем создавать компанию в низконалоговой юрисдикции.

#### Глава 4. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО НДС

Налог на добавленную стоимость относится к федеральным налогам и действует на всей территории Российской Федерации. НДС является вторым по значимости после налога на прибыль налогом, уплачиваемым предприятиями и организациями. Вопросы его исчисления и уплаты, а также снижения бремени налоговых нагрузок привлекают к себе пристальное внимание многих отечественных экономистов, занимающихся налоговым планированием. Вопросы налогообложения, особенно спорные, широко обсуждаются на страницах периодической печати.

В [Законе](#) РФ от 06.12.1991 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" было дано следующее определение экономического содержания НДС: "Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения".

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются все предприятия и организации вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность и на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Кроме того, налог на добавленную стоимость обязаны уплачивать компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства.

За период существования налога на добавленную стоимость действующий механизм его исчисления и взимания претерпел существенные изменения. Практика применения НДС, в том числе налоговых льгот, показала, что в российском законодательстве имеются спорные моменты. В связи с этим у налогоплательщиков возникает множество вопросов по толкованию и разъяснению порядка применения налоговых льгот по данному налогу.

Налогоплательщики в последние годы получали значительные суммы компенсации от снижения налогов. В частности, с 1 января 2004 г. была снижена ставка НДС с 20% до 18%.

Налоговый [кодекс](#) Российской Федерации устанавливает широкий спектр операций, не подлежащих обложению НДС.

Посредством применения льгот на отдельные виды продукции или конкретные операции, а также льгот, предоставляемых тем или иным плательщикам, государство имеет возможность стимулировать развитие и осуществлять поддержку социально значимых видов деятельности (образование, здравоохранение, науку, культуру и др.), стимулирование экспорта отечественных товаров за границу.

В частности, налоговые льготы по НДС предусматривают:

Во-первых. Освобождение от обязанностей налогоплательщика на основании [ст. 145](#) НК РФ.

Во-вторых. Не являются объектом налогообложения ряд хозяйственных операций, установленных [п. 2 ст. 146 НК РФ](#).

В-третьих. Освобождение от уплаты НДС операций, поименованных в [ст. 149 НК РФ](#).

В-четвертых. Не признаются объектами налогообложения НДС операции по реализации товаров, работ (услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

В-пятых. Освобождение от уплаты НДС операций по ввозу товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся по ее юрисдикцией, поименованных в [ст. 150 НК РФ](#).

В-шестых. Возможность применения налоговых вычетов ([ст. 171 НК РФ](#)).

В-седьмых. Применение льготных налоговых ставок (0%, 10%), предусмотренных [ст. 164 НК РФ](#).

В зависимости от целей, на достижение которых направлено предоставление освобождения от НДС, можно условно выделить условно следующие сектора.

#### **I сектор. Инвестиционная деятельность.**

Не облагается НДС передача имущества, имеющая инвестиционный характер (в том числе передача имущества в качестве вклада в уставный капитал), передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению, выдача займов и кредитов, реализация долей и ценных бумаг, реализация земельных участков.

#### **II сектор. Социальная и культурная сфера и коммунальное хозяйство.**

При соблюдении определенных условий освобождение от НДС может быть предоставлено при передаче имущества некоммерческим организациям, при оказании различных образовательных услуг, услуг в сфере досуга и культуры, ряда услуг для слабо защищенных слоев населения (детей, престарелых, инвалидов) и др.

#### **III сектор. Предоставление льгот с целью поддержки отдельных отраслей/видов деятельности, включая:**

Во-первых. Медицинской деятельности.

Не облагается НДС оказание ряда медицинских услуг и реализация медицинских товаров, включая услуги аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, услуги по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Во-вторых. Банковской сферы.

Не облагается НДС большинство операций банковской сферы и услуги страхования.

В-третьих. Инновационной сферы.

Не облагается НДС передача прав на ряд объектов интеллектуальной собственности (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау)), выполнение ряда научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (при соблюдении определенных условий).

Кроме этого, от уплаты НДС при ввозе на территорию Российской Федерации освобождается высокотехнологическое оборудование (в том числе комплектующие и запасные части к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

В-четвертых. Сферы жилой недвижимости.

Не облагается НДС реализация и аренда жилой недвижимости.

В-пятых. Транспортной сферы.

Не облагаются НДС услуги по перевозке пассажиров (при выполнении определенных условий).

Подробнее льготы по видам деятельности мы рассмотрим в отдельной главе настоящего издания (см. [гл. 7](#)).

#### 4.1. Организации, которые не признаются налогоплательщиками НДС

На основании положений [ст. 143](#) Налогового кодекса РФ, не признаются плательщиками НДС:

- 1) FIFA (Federation Internationale de Football Association);
- 2) дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном [законе](#) от 7 июня 2013 г. N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";
- 3) конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA;
- 4) поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, определенные [Законом](#) N 108-ФЗ и являющиеся иностранными организациями, в части осуществления ими операций, связанных с осуществлением мероприятий, определенных указанным Федеральным законом;
- 5) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с [НК](#) РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со [ст. 174.1](#) НК РФ);
- 6) организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с [Налоговым кодексом](#) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со [ст. 174.1](#) НК РФ;
- 7) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с [гл. 21](#) НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области;
- 8) индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с [гл. 21](#) НК РФ при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения; при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области; при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со [ст. 174.1](#) НК РФ.

#### 4.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

На основании [ст. 145](#) НК РФ от исполнения обязанностей налогоплательщика могут быть освобождены организации и индивидуальные предприниматели, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей. Это положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также на организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их

результатов. Также положения [п. 1 ст. 145](#) НК РФ не применяются в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся по ее юрисдикцией, подлежащих налогообложению в соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 146](#) НК РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского [баланса](#) (представляют организации);
- выписка из [книги продаж](#);
- выписка из [книги учета](#) доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из [книги учета](#) доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из [книги учета](#) доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Налогоплательщики, получившие право на освобождение от НДС, не могут отказаться от него до истечения 12 последовательных календарных месяцев после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими на основании [п. 5 ст. 145](#) НК РФ.

В соответствии с [п. 5 ст. 145](#) НК РФ организации и индивидуальные предприниматели утрачивают право на освобождение НДС, если в течение периода, в котором используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров. Право на освобождение утрачивается начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров.

НДС, принятый к вычету до использования права на освобождение, по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, не использованным для операций, являющихся объектом налогообложения, подлежит восстановлению путем уменьшения налоговых вычетов в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала двух миллионов рублей;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

В случае если налогоплательщик не представил перечисленные выше документы либо представил документы, содержащие недостоверные сведения, а также в случае если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, указанные п. п. 1 и 4 ст. 145 НК РФ, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Суммы налога, принятые к вычету до использования налогоплательщиком права на освобождение по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, но не использованным для этих операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед началом использования права на освобождение, а в случае, если организация или индивидуальный предприниматель начинает использовать право на освобождение со второго или с третьего месяца квартала, восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, начиная с которого указанные лица используют право на освобождение.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектом налогообложения, принимаются к вычету в порядке, установленном ст. ст. 171 и 172 НК РФ.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

По объектам капитального строительства исчисление суммы налога, подлежащей восстановлению, производится исходя из остаточной стоимости этого объекта, сформированной по данным бухгалтерского учета (Письмо Минфина России от 10 июня 2009 г. N 03-11-06/2/99).

О том, что исчисление суммы НДС, подлежащей восстановлению по амортизируемому имуществу, производится с учетом остаточной стоимости такого имущества, сформированной по данным бухгалтерского учета, говорится в Письме Минфина России от 3 февраля 2006 г. N 03-11-04/3/58.

Пример. Налогоплательщик, находясь на общем режиме налогообложения, оприходовал основное средство первоначальной стоимостью 100 000 руб. (без учета НДС). НДС в размере 18 000 руб. был отнесен в состав налоговых вычетов на основании предъявленного счета-фактуры. Допустим, к моменту перехода на УСН по основному средству были начислены амортизационные отчисления в размере 50 000 руб.

Налоговый учет сумм НДС, уплаченных поставщику товаров:

Во-первых. В налоговом периоде, когда основное средство было поставлено на учет и оплачено, налогоплательщик отнес в состав налоговых вычетов сумму налога в размере 18 000 руб., уменьшив тем самым налоговую базу по НДС за этот период.

Во-вторых. Остаточная стоимость основного средства к моменту перехода на УСН будет равна:

50 000 руб. ((118 000 руб. - 18 000 руб.) - 50 000 руб.).

В-третьих. Восстановлению подлежит ранее отнесенная в состав налоговых вычетов сумма НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости:

50 000 руб. x 18% : 100% = 9000 руб.

Восстановленные суммы налога учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов (абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Пример. Если налогоплательщиком получен аванс, НДС с него уплачен в бюджет, а отгрузка под этот аванс была осуществлена уже в период применения УСН, вернуть уплаченный с аванса НДС не удастся, так как право на такой вычет возникает только у плательщиков НДС. В данном случае вернуть НДС можно, если своевременно внести изменения в договор и получить обратно

от покупателя уплаченный ему в составе цены НДС. В этом случае НДС принимается к вычету и отражается в декларации по НДС в последнем налоговом периоде перед переходом на УСН.

Помимо положений [ст. 145](#) НК РФ, освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС предусмотрено [ст. 145.1](#) НК РФ. Так, организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28.09.2010 N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" (далее - Закон N 244-ФЗ), имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, в течение десяти лет со дня получения ею статуса участника проекта в соответствии с [Законом](#) N 244-ФЗ.

Указанное освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 146](#) НК РФ.

Участник проекта утрачивает право на освобождение в случае, если:

- утрачен статус участника проекта, с момента утраты такого статуса;

- совокупный размер прибыли участника проекта, рассчитанный в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ нарастающим итогом начиная с 1-го числа года, в котором годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученной этим участником проекта, превысил один миллиард рублей, превысил 300 млн руб., с 1-го числа налогового периода, в котором произошло превышение указанного совокупного размера прибыли.

Сумма налога за налоговый период, в котором произошла утрата статуса участника проекта или имело место указанное превышение совокупного размера прибыли, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с участника проекта соответствующих сумм пеней.

Участник проекта, начавший использовать право на освобождение, должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление (форма утверждается Минфином России) и следующие документы:

- документы, подтверждающие статус участника проекта и предусмотренные [Законом](#) N 244-ФЗ;

- выписку из [книги учета](#) доходов и расходов или [отчет](#) о финансовых результатах участника проекта, подтверждающие годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- дополнительно предоставляется расчет совокупного размера прибыли (нарастающим итогом) начиная с года, следующего за годом, в котором годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученной участником проекта, превысил один миллиард рублей.

Пакет документов направляется в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого этот участник проекта начал использовать право на освобождение.

Участник проекта, который направил в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), вправе отказаться от освобождения, направив соответствующее уведомление в налоговый орган по месту своего учета. Такой отказ возможен только в отношении всех осуществляемых участником проекта операций. Важно отметить, что участнику проекта, отказавшемуся от освобождения, оно повторно не предоставляется.

Суммы налога, принятые участником проекта к вычету в соответствии со [ст. ст. 171](#) и [172](#) НК РФ до использования им права на освобождение, после направления в налоговый орган участником проекта уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед направлением в налоговый орган уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным участником проекта, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным им после утраты указанного права при осуществлении операций, признаваемых объектом налогообложения, принимаются к вычету в порядке, установленном [ст. ст. 171](#) и [172](#) НК РФ.

#### 4.3. Операции, не являющиеся объектом налогообложения

В соответствии с [п. 2 ст. 146](#) НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС следующие операции:

1. Операции, не признаваемые реализацией, указанные в [п. 3 ст. 39](#) НК РФ, такие как:

- операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (кроме нумизматики);

- при реорганизации передача имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам);

- передача имущества некоммерческим организациям для осуществления основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской;

- передача имущества, если она носит инвестиционный характер (вклады в уставной (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества, договору о совместной деятельности, взносы в паевые фонды кооперативов);

- передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества, договора о совместной деятельности, договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности, или раздела такого имущества;

- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при приватизации;

- изъятие имущества путем конфискации;

- наследование имущества, а также обращение в собственность иных бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

- передача имущества номинальным владельцем его фактическому владельцу, если такое имущество и его номинальный владелец указаны в специальной декларации, представленной в соответствии с Федеральным [законом](#) от 08.06.2015 N 140-ФЗ "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

2. Безвозмездная передача органам государственной власти или местного самоуправления (или по решению этих органов - специализированным организациям, использующим или эксплуатирующим соответствующие объекты по назначению):

- жилых домов, детских садов, клубов, санаториев, других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения;

- дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений, других подобных объектов.

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами государственной власти или местного самоуправления в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности, если обязанность выполнения этих работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

5. Выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

6. Безвозмездная передача ОС:

- органам государственной власти,
- органам местного самоуправления,
- государственным и муниципальным учреждениям,
- государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

7. Операции:

по реализации земельных участков (долей в них);

по передаче имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) организации;

по передаче денежных средств или недвижимого имущества на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

по передаче недвижимого имущества в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат такого имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций". Норма [пп. 8.1 п. 2 ст. 146](#) НК РФ применяется при передаче такого имущества некоммерческой организацией - собственником целевого капитала жертвователю, его наследникам (правопреемникам) или другой некоммерческой организации в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

по передаче в собственность на безвозмездной основе образовательным и научным некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования;

по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям для ведения уставной деятельности государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными или муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего государственную казну РФ, субъекта РФ или муниципальную казну.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом. Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

8. Выполнение работ (оказание услуг) в рамках проводимых в соответствии с решениями правительства РФ дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов РФ.

9. Операции по реализации (передаче) на территории РФ государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями и составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 22 июля 2008 г. N 159-ФЗ "Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в

отдельные законодательные акты Российской Федерации".

10. Операции, связанные с осуществлением мероприятий, предусмотренных Федеральным [законом](#) от 07.06.2013 N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"; операции по реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав Организационным комитетом "Россия-2018", дочерними организациями FIFA, Российским футбольным союзом, производителями медиаинформации FIFA и поставщиками товаров (работ, услуг) FIFA, определенными указанным Федеральным [законом](#) и являющимися российскими организациями.

11. Реализация автономной некоммерческой организацией, созданной в соответствии с Федеральным [законом](#) от 02.04.2014 N 39-ФЗ "О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных и (или) действующих на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя", имущества и имущественных прав и оказание этой организацией услуг по представлению интересов вкладчиков.

12. Операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных несостоятельными (банкротами) в соответствии с Федеральным [законом](#) от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)".

#### 4.4. Операции, освобождаемые от налогообложения

В целях усиления экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий налогоплательщиков в условиях перехода экономики на рыночные отношения налоговым законодательством РФ освобождены от обложения обороты по реализации социально значимых товаров, работ (услуг).

В соответствии со [ст. 149](#) НК РФ не подлежат налогообложению НДС следующие операции:

1. Не подлежит налогообложению НДС предоставление в аренду помещений иностранным гражданам ([п. 1 ст. 149](#) НК РФ).

Не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации, если законодательством иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в нем, либо если это предусмотрено международным договором РФ.

[Перечень](#) иностранных государств, в отношении которых применяется указанное освобождение, установлен Приказом МИДа России и Минфина России от 8 мая 2007 г. N 6498/40н.

Если иностранное государство значится в указанном нормативном правовом акте, то плата за услуги по аренде освобождается от налога на добавленную стоимость с учетом действующих ограничений по категориям, помещений или арендаторов, если таковые существуют.

Однако перечень документов, подтверждающих правомерность применения такого освобождения, положениями [гл. 21](#) НК РФ не установлен.

В этой связи налогоплательщик имеет право применять освобождение от налогообложения при наличии документов, подтверждающих аккредитацию представительств иностранных компаний и филиалов иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

Таким образом, документальным подтверждением права на получение освобождения от налогообложения является копия свидетельства о внесении в сводный государственный реестр аккредитованных на территории РФ представительств иностранных компаний, выданного Государственной регистрационной палатой, либо выписка из реестра филиалов и представительств международных и иностранных некоммерческих организаций, выданная Минюстом России.

Кроме того, документальным подтверждением правомерности применения вышеуказанного освобождения является договор аренды, заключенный с иностранной организацией.

Такие разъяснения приводит Минфин России в Письмах от 28 февраля 2013 г. [N 03-07-](#)

08/5901 и от 25 октября 2010 г. N 03-07-07/69.

2. Освобождение от НДС реализации для собственных нужд (п. 2 ст. 149 НК РФ).

От обложения НДС освобождена реализация (передача, выполнение, оказание услуг) для собственных нужд:

услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

услуг по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, а также прав на использование, включая прокат и показ кинопродукции. Льгота распространяется только на кинопродукцию, которая получила удостоверение национального фильма в порядке, установленном в [Законе](#) N 126-ФЗ, в отношении которого не было впоследствии принято решение об аннулировании. На основании Федерального [закона](#) от 22 августа 1996 г. N 126-ФЗ "О государственной поддержке кинематографии Российской Федерации" под кинопродукцией понимаются фильм, исходные материалы фильма, кинолентопись, исходные материалы кинолентописи, тираж фильма или часть тиража фильма;

работ, выполняемых в рамках целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих: строительство объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и создание, строительство и содержание центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Вышеперечисленные операции не подлежат налогообложению, если в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления, работы финансируются исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых:

- международными организациями и (или) правительствами иностранных государств,

- иностранными организациями или физическими лицами;

ритуальных услуг, таких как:

- работы (услуги) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил,

- изготовление похоронных принадлежностей по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства РФ 31 июля 2001 г. N 567;

реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по [Перечню](#), утвержденному Правительством РФ 30.09.2015 N 1042:

- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления, а также полуфабрикатов к ним;

- важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий. Положения настоящего [абзаца](#) применяются при представлении в налоговые органы регистрационного удостоверения на медицинское изделие или до 1 января 2017 г. также регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения (медицинскую технику);

- технических средств, включая автотранспорт и материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

- очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения и оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения).

При этом важно подчеркнуть, что льгота по указанным изделиям и продукции касается как отечественных товаров, так и ввозимых на территорию России товаров данной группы, т.е. НДС не взимается и при их таможенном оформлении;

реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим [подпунктом](#), не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. В первую очередь это:

- услуги, предоставляемые в рамках обязательного медицинского страхования;

- услуги, оказываемые населению по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. N 132;

- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам с медицинскими организациями, оказывающими медицинскую помощь в амбулаторных и стационарных условиях;

- услуги скорой медицинской помощи населению;

- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

- услуги патолого-анатомические;

- услуги, оказываемые беременным женщинам, инвалидам, новорожденным и наркологическим больным;

услуг аптек (аптечных организаций) по изготовлению лекарственных препаратов для медицинского применения, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи - освобождены от налога на добавленную стоимость. Об этом сказано в [пп. 24 п. 2 ст. 149](#) Налогового кодекса РФ.

Организация в данном случае может воспользоваться льготой только при условии:

- наличия лицензии на фармацевтическую деятельность ([п. 6 ст. 149](#) Налогового кодекса РФ; [ст. 8](#) Федерального закона от 12.04.2010 N 61-ФЗ "Об обращении лекарственных средств");

- ведения раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций ([п. 4 ст. 149](#) Налогового кодекса РФ).

Обращаем внимание на мнение налоговиков, которые считают, что НДС с операций по изготовлению лекарств не платится, только если аптека изготавливает лекарство из сырья заказчика ([Письмо](#) УМНС России по г. Москве от 21 июня 2004 г. N 24-14/4/41004).

Между тем существует другое мнение, подтвержденное арбитражной практикой ([Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26 февраля 2007 г. N Ф09-1043/07-С2). Согласно ему изготовление аптеками лекарств из своих препаратов не облагается НДС. Ведь в [пп. 24 п. 2 ст. 149](#) Налогового кодекса РФ отсутствует указание на возможность применения льготы лишь в случае производства препаратов из сырья заказчика. Однако, как показывает практика, инспекторы в этом случае настаивают, что действия налогоплательщиков неправомерны. По их мнению, работу аптек в данном случае следует рассматривать как производство и реализацию продукции, а не как оказание услуг, поименованных в Налоговом [кодексе](#) РФ. Такие операции под освобождение не попадают;

реализация услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена заключениями органов здравоохранения, органов социальной защиты населения и (или) федеральных учреждений медико-социальной защиты;

освобождена от НДС реализация продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций и реализуемых ими в указанных организациях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или организациям.

Необходимо подчеркнуть, что данная льгота распространяется на студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций, реализующие продукты питания независимо от источника их финансирования;

не взимается НДС с реализации услуг по перевозке:

- пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) по единым условиям перевозок и тарифам, установленным органами местного самоуправления с предоставлением всех льгот, утвержденных в установленном порядке;

- автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным транспортом при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот, утвержденных в установленном порядке.

Важно отметить, что до 1 января 2018 г. приостановлено действие положений [абз. 3 пп. 7 п. 2 ст. 149](#) НК РФ в части услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении ([ст. 2](#) Федерального закона от 06.04.2015 N 83-ФЗ). Указанные услуги в

период с 01.01.2015 по 31.12.2017 облагаются НДС по ставке 0% (пп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ);

льготируется также реализация почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченных органов;

освобождены от налогообложения НДС услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или воспитательного процесса, а также дополнительные образовательные услуги, соответствующие уровню и направленности образовательных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче помещений в аренду.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг), как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса, если иное не предусмотрено НК РФ;

льготируются услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства. Например, реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, если одновременно соблюдаются следующие условия.

Во-первых, реализуются и (или) распространяются входные билеты, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

Во-вторых, реализация и (или) распространение происходят на территории Российской Федерации.

Реализация программ спектаклей и концертов, а также каталогов и буклетов также не облагается НДС.

Кроме того, учреждениями культуры и искусства могут оказываться следующие виды услуг, не облагаемых НДС:

- по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных организаций, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг;

- по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных организаций;

- по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий;

- по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных организаций;

- по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек;

- по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных организаций;

- по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства;

- услуги по предоставлению музейных предметов, музейных коллекций, по организации выставок экспонатов, по показу спектаклей, концертов и концертных программ, иных зрелищных программ вне места нахождения указанных организаций.

При этом налоговое законодательство дает достаточно полный перечень учреждений, которые применительно к уплате НДС относятся к учреждениям культуры и искусства. Это театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома: кино, литератора, композитора и т.д., а также планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки,

лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Услуги по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность по реализации образовательных программ дошкольного образования, услуги по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях освобождаются от налогообложения согласно [пп. 4 п. 2 ст. 149](#) НК РФ. Например, это могут быть услуги по проведению тренерским составом организации занятий с несовершеннолетними детьми в различных секциях (дзюдо, хоккей, футбол и т.п.).

Под освобождаемыми от НДС услугами по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях следует понимать услуги по проведению занятий образовательными организациями, спортивными организациями, организациями культуры и искусства, общественными организациями и иными организациями любой формы собственности и ведомственной принадлежности, индивидуальными предпринимателями.

Хотим обратить внимание, что применить данную льготу можно лишь в отношении услуг, оказываемых детям несовершеннолетнего возраста. Поэтому для возможности использования льготы организации (спортивному клубу, секции) следует получить от родителей детей, посещающих их занятия, ксерокопии свидетельств о рождении либо указывать возраст детей в документах, оформляемых при приеме детей на обучение. Такой вывод можно сделать из судебной практики. Так, в [Постановлении](#) ФАС Поволжского округа от 20.10.2006 по делу N А57-6976/06-7 суд указывает, что Налоговый кодекс РФ не содержит требования о представлении налогоплательщиком свидетельств о рождении несовершеннолетних детей при использовании льготы по НДС, налогоплательщик представил в суд списки лиц, занимающихся в кружках современных танцев, спортивном, кройки и шитья, из которых видно, что в указанных кружках занимаются дети, следовательно, льгота применена правомерно. Подобный вывод содержится в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 01.06.2005 N КА-А40/4585-05.

В отношении применения льготы по НДС, предусмотренной [пп. 4 п. 2 ст. 149](#) НК РФ, помимо возраста обучающихся, раньше существовал еще один спорный момент. Он касался необходимости лицензирования деятельности по проведению занятий с несовершеннолетними, поскольку согласно [п. 6 ст. 149](#) НК РФ операции, перечисленные в указанной статье, освобождаются от налогообложения при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Налоговые органы придерживались мнения, что в случае проведения занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях образовательными учреждениями, организациями, имеющими образовательные подразделения, осуществляющие профессиональную подготовку, и общественными организациями освобождение от налога на добавленную стоимость для таких организаций предоставляется при наличии лицензии, полученной на основании [Закона](#) Российской Федерации от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании" (действовал до 01.01.2012).

В настоящее время, в связи с внесенными изменениями в часть вторую Налогового кодекса РФ Федеральным [законом](#) от 18 июля 2011 г. N 235-ФЗ, а также с принятием нового Федерального [закона](#) от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации", для применения льготы по НДС наличие лицензии необходимо только тем образовательным учреждениям, которые проводят занятия, лекции, стажировки, семинары и другие виды обучающих мероприятий, которые сопровождаются итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании. В случаях, если образовательная деятельность осуществляется путем проведения разнообразных разовых занятий, мастер-классов, практикумов, после которых не выдаются документы об образовании, лицензия не требуется. Кроме того, не лицензируется деятельность по содержанию и воспитанию несовершеннолетних детей, осуществляемая без реализации образовательных программ, а также индивидуальная педагогическая деятельность (например, репетиторство). В таких случаях организации и индивидуальные предприниматели вправе воспользоваться льготой, предусмотренной [пп. 4 п. 2 ст. 149](#) НК РФ, не имея лицензии на

образовательную деятельность;

услуг по социальному обслуживанию несовершеннолетних детей;

услуг по поддержке и социальному обслуживанию граждан пожилого возраста, инвалидов, безнадзорных детей и иных граждан, которые признаны нуждающимися в социальном обслуживании и которым предоставляются социальные услуги в организациях социального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальном обслуживании и (или) законодательством Российской Федерации о профилактике безнадзорности и правонарушений несовершеннолетних;

услуг по выявлению несовершеннолетних граждан, нуждающихся в установлении над ними опеки или попечительства, включая обследование условий жизни таких несовершеннолетних граждан и их семей;

услуг по выявлению совершеннолетних недееспособных или не полностью дееспособных граждан, нуждающихся в установлении над ними опеки или попечительства, включая обследование условий жизни таких граждан и их семей;

услуг по подбору и подготовке граждан, выразивших желание стать опекунами или попечителями несовершеннолетних граждан либо принять детей, оставшихся без попечения родителей, в семью на воспитание в иных установленных семейным законодательством Российской Федерации формах;

услуг по подбору и подготовке граждан, выразивших желание стать опекунами или попечителями совершеннолетних недееспособных или не полностью дееспособных граждан;

услуг населению по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий;

услуг по профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации, оказываемых по направлению органов службы занятости;

освобождены от налогообложения работы (услуги) по сохранению:

- объекта культурного наследия (памятников истории и культуры) народов РФ, включенного в Единый государственный реестр объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов РФ, выявленного объекта культурного наследия, проведенные в соответствии с требованиями Федерального закона от 25 июня 2002 г. N 73-ФЗ "Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации";

- культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.

Указанные виды работ включают в себя консервационные, противоаварийные, ремонтные, реставрационные работы, работы по приспособлению объекта культурного наследия, выявленного объекта культурного наследия для современного использования, спасательные археологические полевые работы, в том числе научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, научное руководство проведением работ по сохранению объекта культурного наследия, выявленного объекта культурного наследия, технический и авторский надзор за проведением этих работ на объектах культурного наследия, выявленных объектах культурного наследия.

Реализация работ (услуг), указанных в настоящем подпункте, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

- справки об отнесении объекта к объектам культурного наследия, включенным в Единый государственный реестр объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов Российской Федерации, или справки об отнесении объекта к выявленным объектам культурного наследия, выданной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством Российской Федерации в области сохранения, использования, популяризации и государственной охраны объектов культурного наследия, либо органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, уполномоченным в области сохранения, использования, популяризации и государственной охраны объектов культурного наследия, в соответствии с Федеральным законом от 25 июня 2002 г. N 73-ФЗ "Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации";

- копии договора на выполнение указанных в настоящем подпункте работ.

Кроме того, льготу по НДС имеют архивные организации, оказывающие услуги по

сохранению, комплектованию и использованию архивов.

Не облагается НДС реализация монет из драгоценных металлов, являющихся законным средством наличного платежа Российской Федерации или иностранного государства.

Кроме того, освобождаются от обложения НДС операции:

- по передаче долей в уставном (складочном) капитале организаций;
- паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах;
- ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок (далее - ФИСС), за исключением

базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость;

- депозитарных услуг, оказываемых депозитарием средств Международного валютного фонда, Международного банка реконструкции и развития и Международной ассоциации развития в рамках статей соглашений Международного валютного фонда, Международного банка реконструкции и развития и Международной ассоциации развития.

Реализацией ФИСС является:

- реализация их базисного актива (п. 1 ст. 301 НК РФ);

- платежи участников срочной сделки, не являющиеся оплатой базисного актива (уплата сумм премий по контракту, сумм вариационной маржи, иные периодические или разовые выплаты сторон ФИСС).

Операции по уступке (переуступке) прав (требований) по обязательствам, возникающим на основании ФИСС, реализация которых освобождается от налогообложения на основании пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ, также освобождены от налогообложения НДС (пп. 30 п. 2 ст. 149 НК РФ);

услуг, оказываемых регистраторами, депозитариями, включая специализированные депозитарии и центральный депозитарий, дилерами, брокерами, управляющими ценными бумагами, управляющими компаниями инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговыми организациями, организаторами торговли на основании лицензий на осуществление соответствующих видов деятельности;

услуг, оказываемых регистраторами, депозитариями, включая специализированные депозитарии и центральный депозитарий, дилерами, брокерами, управляющими ценными бумагами, управляющими компаниями инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговыми организациями, организаторами торговли на основании лицензий на осуществление соответствующих видов деятельности, непосредственно связанных с услугами, оказываемыми ими в рамках лицензируемой деятельности;

услуг по проведению, контролю и учету товарных поставок по обязательствам, допущенным к клирингу, оказываемых операторами товарных поставок, получившими аккредитацию в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте";

услуг по принятию на себя обязательств, подлежащих включению в клиринговый пул, оказываемых центральными контрагентами на основании лицензии на осуществление клиринговой деятельности либо при условии получения ими аккредитации в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте";

услуг по поддержанию цен, спроса, предложения и (или) объема организованных торгов, оказываемых маркетмейкерами в соответствии с Федеральным [законом](#) от 21 ноября 2011 г. N 325-ФЗ "Об организованных торгах";

услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации, по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего и смешанного (река - море) плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманской проводки, услуг по классификации и

освидетельствованию судов;

реализации лома и отходов черных и цветных металлов не облагается НДС;

услуг по организации и проведению азартных игр;

реализация макулатуры. Под макулатурой налоговое законодательство понимает бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения;

услуг по аккредитации операторов технического осмотра, которые оказываются в соответствии с законодательством в области технического осмотра транспортных средств профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным [законом](#) от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и за которые взимается плата за аккредитацию;

услуг по проведению технического осмотра, оказываемых операторами технического осмотра в соответствии с законодательством в области технического осмотра транспортных средств;

услуг по доверительному управлению средствами пенсионных накоплений, средствами выплатного резерва и средствами пенсионных накоплений застрахованных лиц, которым установлена срочная пенсионная выплата, оказываемых в соответствии с законодательством Российской Федерации в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений;

НДС не уплачивается (освобождается от налогообложения) при оказании услуг уполномоченными на то органами, за которые взимаются:

- государственная пошлина,

- лицензионные, регистрационные и патентные пошлины и сборы,

- таможенные сборы за хранение,

- пошлины и сборы за предоставление определенных прав, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

Не взимается НДС по операциям, связанным с внешней экономической деятельностью, например, по товарам, помещенным под таможенный режим магазина беспошлинной торговли.

Помимо вышесказанного в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации освобождена от уплаты НДС реализация товаров, кроме подакцизных, а также работ, услуг в соответствии с Федеральным [законом](#) от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации" при условии представления в налоговые органы:

во-первых, контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг). Если получателем является орган исполнительной власти РФ, представляется контракт (копия) с организацией (уполномоченный этим органом);

во-вторых, удостоверения (нотариально заверенной копии) подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию).

[Форма](#) и [Порядок](#) выдачи удостоверения, подтверждающего принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной помощи (содействию), утверждены Постановлением Правительства РФ от 4 декабря 1999 г. N 1335. [Порядок](#) регистрации проектов и программ, технической помощи, а также порядок выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), и их [форма](#) утверждены Постановлением Правительства РФ от 17 сентября 1999 г. N 1046.

Продажа безвозмездной помощи (полная или частичная) запрещается. Реализация товаров (работ, услуг), указанных в настоящем [подпункте](#), не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы соответствующих документов.

3. В соответствии с [п. 3 ст. 149](#) Налогового кодекса РФ, от налогообложения освобождены следующие социально значимые операции:

1) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

2) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

3) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир, а также оказание услуг застройщика по договору участия в долевом строительстве, заключенному в соответствии с Законом об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости (Федеральный [закон](#) от 30 декабря 2004 г. N 214-ФЗ). Понятие застройщика также определено [ст. 2](#) Федерального закона от 30 декабря 2004 г. N 214-ФЗ. Застройщик - это юридическое лицо, имеющее в собственности или на праве аренды либо на праве субаренды земельный участок и привлекающее денежные средства участников долевого строительства для строительства на этом земельном участке многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании получения разрешения на строительство. От НДС не освобождаются услуги застройщика, оказываемые при строительстве объектов производственного назначения (то есть объектов, предназначенных для использования в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг);

4) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти;

5) от налогообложения освобождаются следующие услуги коммунального хозяйства:

во-первых, реализация коммунальных услуг ([пп. 29 п. 3 ст. 149](#) НК РФ);

во-вторых, услуги по содержанию общего имущества в многоквартирном доме и ремонту такого имущества ([пп. 30 п. 3 ст. 149](#) НК РФ);

в-третьих, реализация работ (услуг) по выполнению функций технического заказчика работ по капитальному ремонту общего имущества в многоквартирных домах, выполняемых (оказываемых) специализированными некоммерческими организациями, которые осуществляют деятельность, направленную на обеспечение проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, и созданы в соответствии с Жилищным [кодексом](#) Российской Федерации, а также органами местного самоуправления и (или) муниципальными бюджетными учреждениями в случаях, предусмотренных Жилищным [кодексом](#) Российской Федерации.

В соответствии с налоговым законодательством применить льготу могут управляющие организации, товарищества собственников жилья, жилищно-строительные, жилищные или иные специализированные потребительские кооперативы, созданные для удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающие за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги.

Однако следует отметить, что применить льготу можно только при соблюдении двух условий:

во-первых, оказывать услуги должны именно те организации, которые перечислены в [пп. 29, 30 п. 3 ст. 149](#) НК РФ. На иные организации, например предоставляющие коммунальные услуги и выполняющие ремонтные работы самостоятельно (при непосредственном управлении многоквартирным домом), а также компании, управляющие коммерческой недвижимостью, льготный порядок исчисления НДС не распространяется.

Так, Минфин в [Письме](#) от 22 июля 2013 г. N 03-07-14/28681 указал, что у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций,

а также организаций, осуществляющих горячее водоснабжение, холодное водоснабжение и (или) водоотведение, коммунальные услуги, реализуемые непосредственно собственникам квартир, облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Это связано с тем, что нормами налогового законодательства не предусмотрено освобождение от налогообложения НДС коммунальных услуг, реализуемых непосредственно собственникам жилья либо управляющим организациям, товариществам собственников жилья и другим потребителям организациями коммунального комплекса, поставщиками электрической энергии и газоснабжающими организациями, а также организациями, осуществляющими горячее водоснабжение, холодное водоснабжение и (или) водоотведение;

во-вторых, данные услуги должны приобретаться перечисленными ранее компаниями непосредственно у организаций коммунального комплекса, поставщиков электроэнергии, газоснабжающих организаций, организаций, осуществляющих горячее водоснабжение, холодное водоснабжение и (или) водоотведение, а также у компаний и предпринимателей, непосредственно оказывающих услуги по содержанию общего имущества и ремонту в многоквартирном доме.

Кроме того, Минфин России в [Письме](#) от 23 декабря 2009 г. N 03-07-15/169 обратил внимание на стоимость этих работ и услуг. Так, для применения льготы, предусмотренной [пп. 29 п. 3 ст. 149](#) НК РФ, коммунальные услуги должны предоставляться потребителям по тем ценам, по которым они приобретены у ресурсоснабжающих предприятий. Аналогичный порядок действует и в отношении освобождения от НДС работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме ([пп. 30 п. 3 ст. 149](#) НК РФ).

В отношении нежилых зданий норма [пп. 29 п. 3 ст. 149](#) НК РФ не применяется. В связи с этим коммунальные услуги, оказываемые собственнику и арендатору нежилых помещений нежилого здания, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Такие разъяснения дает Минфин в [Письме](#) от 22 октября 2012 г. N 03-07-07/110.

В Письмах от 21 мая 2010 г. [N 03-07-07/29](#) и от 21 июля 2010 г. [N 03-07-07/51](#) Минфин России разъяснил, что льгота, предусмотренная для услуг по содержанию общего имущества в многоквартирном доме, ремонту такого имущества, а также коммунальных услуг, применяется независимо от того, кому оказываются услуги управляющей организацией: физическим или юридическим лицам.

В целом вышеупомянутые поправки, внесенные в Налоговый кодекс с 01.01.2010, оказали положительное влияние на финансовое состояние управляющих организаций, поскольку дают возможность не отвлекать денежные средства на уплату НДС. Причем использование льготы выгодно только компаниям, которые не выполняют никаких работ самостоятельно, - так называемым дирекциям заказчика. Если управляющая организация имеет большой штат технических специалистов и выполняет работы своими силами (частично или полностью), применение льготы повлечет необходимость ведения раздельного учета НДС;

б) большинство некоммерческих организаций подлежат льготному налогообложению. От уплаты НДС освобождаются общественные организации инвалидов, религиозные организации, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации, а также учреждения, у которых собственники - общественные организации инвалидов ([пп. 1, 2 п. 3 ст. 149](#) НК РФ).

В настоящее время деятельность религиозных объединений регулируется Федеральным [законом](#) от 26 сентября 1997 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях". В соответствии с данным [Законом](#) религиозная организация является одной из форм религиозных объединений. Религиозная организация подлежит в установленном законом порядке регистрации в качестве юридического лица.

Для религиозных организаций, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации, не подлежит обложению НДС:

во-первых, реализация (передача для собственных нужд) в рамках религиозной деятельности предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с [Перечнем](#), утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 марта 2001 г. N 251), кроме подакцизных товаров и минерального сырья, произведенных этими либо иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными

учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения);  
во-вторых, организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.

Для общественных организаций инвалидов, а также лечебно-производственных (трудовых) мастерских (отделений) медицинских организаций, оказывающих психиатрическую помощь, наркологическую помощь и противотуберкулезную помощь, стационарных организаций социального обслуживания, предназначенных для лиц, страдающих психическими расстройствами, а также лечебно-производственных (трудовых) мастерских лечебных исправительных учреждений уголовно-исполнительной системы не облагается НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (работ, услуг) собственного производства, кроме:

- подакцизных товаров;
- минерального сырья;
- полезных ископаемых;
- товаров, указанных в [Перечне](#), утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2000 г. N 884;
- брокерских и иных посреднических услуг, не указанных в [пп. 12.2 п. 2 ст. 149](#) НК РФ.

Данная льгота ([пп. 2 п. 3 ст. 149](#) НК РФ) распространяется на следующие организации:

во-первых, общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

во-вторых, организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а доля инвалидов в фонде оплаты труда не менее 25%;

в-третьих, учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

в-четвертых, государственные и муниципальные унитарные предприятия, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда не менее 25 процентов.

Подробно о категориях льгот, предоставляемых общественным организациям инвалидов государством, изложено в [разд. 7.4.1](#) "Льготное налогообложение организаций, созданных инвалидами, и работодателей, использующих труд инвалидов" гл. 7.

Предоставление льгот при реализации инвалидом своего права на труд направлено на обеспечение возможности инвалиду устроиться на работу и условий осуществлять такую деятельность без дальнейшего ухудшения своего здоровья ([ст. 23](#) Федерального закона от 24.11.1995 N 181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации").

В течение всего периода применения льготы по НДС следует четко контролировать, чтобы среднесписочная численность работающих в штате инвалидов составляла не менее 50% от общего числа работников организации, а их фонд оплаты - не менее 25% от фонда оплаты труда всего коллектива.

Так, приход инвалида на рабочее место раз в неделю на три часа не может дать оснований для принятия его за полноценного работника при расчете среднесписочной численности. Кроме того, зачастую инвалиды, формально работающие на предприятии, даже не знают, где находится организация-работодатель.

Организациям-работодателям, использующим труд инвалидов, следует учитывать условия организации труда и отдыха инвалидов, при этом принимая во внимание состояние их здоровья, чтобы находящиеся в штате инвалиды могли реально выполнить работу, согласно занимаемой ими штатной должности. В этом случае инвалидам предоставляются специальные условия труда, например в соответствии с индивидуальной программой реабилитации инвалида. Для инвалидов I и II групп устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени (не более 35 часов в неделю) с сохранением полной оплаты труда. Инвалидам предоставляется ежегодный

отпуск не менее 30 календарных дней из расчета шестидневной рабочей недели. Инвалиды могут привлекаться к сверхурочной работе, работе в выходные дни и ночное время только с их согласия и при условии, что такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

В противном случае налоговые органы могут заявить о формальном характере заключенных трудовых договоров с инвалидами, что может стать причиной как минимум применения финансовых санкций к предприятию;

7) имеют право на льготное налогообложение организации и учреждения уголовно-исполнительной системы, реализующие работы, услуги для внутрисистемного потребления, а также адвокатские бюро и коллегии адвокатов.

Услуги, оказываемые коллегиями адвокатов, в том числе адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности, освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Понятие "адвокат" изложено в [ст. 2](#) Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 63-ФЗ).

Адвокатом является лицо, получившее в установленном Федеральным [законом](#) N 63-ФЗ порядке статус адвоката и право осуществлять адвокатскую деятельность.

[Статья 20](#) Федерального закона N 63-ФЗ предусматривает формы адвокатского образования:

- адвокатский кабинет;
- коллегия адвокатов;
- адвокатское бюро;
- юридическая консультация.

В соответствии с [п. 1 ст. 21](#) Федерального закона N 63-ФЗ адвокат, принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, учреждает адвокатский кабинет.

Документом, подтверждающим статус адвоката, служит удостоверение, в котором указываются фамилия, имя, отчество адвоката, его регистрационный номер в региональном реестре. В удостоверении должна быть фотография адвоката, заверенная печатью территориального органа юстиции.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие адвокатскую деятельность, в том числе учредившие адвокатский кабинет, также освобождаются от уплаты НДС ([Письмо](#) МНС России от 10 марта 2004 г. N 03-1-08/643/15@).

На основании [пп. 1 п. 2 ст. 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", бухгалтерский учет вправе не вести индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

[Пунктом 2 ст. 54](#) НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Поэтому если адвокат, учредивший адвокатский кабинет, осуществляет иную предпринимательскую деятельность, то он является плательщиком налога на добавленную стоимость.

Не облагается НДС реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Понятие уголовно-исполнительной системы дано в [ст. 5](#) Закона Российской Федерации от 21 июля 1993 г. N 5473-1 "Об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы".

Уголовно-исполнительная система включает в себя:  
во-первых. Учреждения, исполняющие наказания.

Учреждения, исполняющие наказания, являются юридическими лицами. Виды учреждений, исполняющих наказания, определяются Уголовно-исполнительным кодексом Российской Федерации. Решения о создании и ликвидации учреждений, исполняющих наказания, принимаются Правительством Российской Федерации по согласованию с органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

во-вторых. Территориальные органы уголовно-исполнительной системы.

Территориальные органы уголовно-исполнительной системы являются юридическими лицами и создаются федеральным органом уголовно-исполнительной системы на территориях субъектов Российской Федерации.

Руководство учреждениями с особыми условиями хозяйственной деятельности может осуществляться территориальными органами уголовно-исполнительной системы, созданными без учета административно-территориального деления, по согласованию с органами государственной власти субъектов Российской Федерации, на территориях которых расположены указанные учреждения, и находящимися в непосредственном подчинении федерального органа уголовно-исполнительной системы.

Территориальные органы уголовно-исполнительной системы осуществляют руководство подведомственными учреждениями, исполняющими наказания, а также специальными подразделениями уголовно-исполнительной системы по конвоированию. Они владеют, распоряжаются и пользуются закрепленным за ними имуществом.

В интересах развития социальной сферы уголовно-исполнительной системы, а также привлечения осужденных к труду территориальные органы уголовно-исполнительной системы имеют право создавать предприятия любых организационно-правовых форм, участвовать в их создании и деятельности на правах учредителя, а также в управлении ими.

Территориальные органы уголовно-исполнительной системы по согласованию с органами местного самоуправления муниципальных районов либо органами местного самоуправления городских округов определяют границы территорий, прилегающих к подведомственным учреждениям, на которых федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере исполнения уголовных наказаний, по согласованию с Генеральной прокуратурой Российской Федерации устанавливаются режимные требования;

в-третьих. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий правоприменительные функции, функции по контролю и надзору в сфере исполнения уголовных наказаний в отношении осужденных.

Положение о федеральном органе уголовно-исполнительной системы, его структура и предельная численность утверждаются Президентом Российской Федерации ([Положение о Федеральной службе исполнения наказаний](#), утвержденное Указом Президента РФ от 13 октября 2004 г. N 1314);

в-четвертых. В уголовно-исполнительную систему по решению Правительства Российской Федерации могут входить следственные изоляторы, предприятия, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, научно-исследовательские, проектные, лечебные, учебные и иные учреждения;

8) не подлежат налогообложению операции, связанные с проведением культурно-массовых зрелищных мероприятий для населения, лотерей, такие как:

операции по проведению лотерей, осуществляемых по решениям соответствующего уполномоченного органа исполнительной власти. К таким операциям налоговое законодательство относит также оказание услуг по реализации лотерейных билетов.

реализация входных билетов и абонементов, являющихся бланком строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для подготовки и проведения указанных мероприятий;

9) предоставление бесплатного эфирного времени освобождается от НДС. Кроме того, следует отметить, что компании, предоставляющие эфирное время или печатные площади в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах, могут включить затраты по их передаче в расходы по налогу на прибыль ([пп. 48.3 п. 1 ст. 264](#) и [п. 16 ст. 270 НК РФ](#)). А лица,

безвозмездно получающие информационное пространство, не должны уплачивать налоги: его стоимость не облагается НДС - у кандидатов - физических лиц (п. 47 ст. 217 НК РФ) и налогом на прибыль - у партий (пп. 40 п. 1 ст. 251 НК РФ);

10) если осуществляется передача товаров, выполнение работ, передача имущественных прав или оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров) в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" (далее - Федеральный закон N 135-ФЗ), то эти обороты не облагаются НДС.

Согласно ст. 1 Федерального закона N 135-ФЗ под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона N 135-ФЗ под участниками благотворительной деятельности понимаются граждане и юридические лица, осуществляющие благотворительную деятельность, в том числе путем поддержки существующей или создания новой благотворительной организации, а также граждане и юридические лица, в интересах которых осуществляется благотворительная деятельность: благотворители, добровольцы, благополучатели.

При этом в п. 2 ст. 2 Федерального закона N 135-ФЗ сказано, что благотворительной деятельностью не являются направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний. Эти виды деятельности облагаются НДС в установленном законодательством порядке;

11) безвозмездное оказание услуг по производству и (или) распространению социальной рекламы в соответствии с законодательством Российской Федерации о рекламе также освобождено от налогообложения НДС при соблюдении одного из следующих требований к социальной рекламе:

- в социальной рекламе, распространяемой в радиопрограммах, продолжительность упоминания о спонсорах составляет не более трех секунд;

- в социальной рекламе, распространяемой в телепрограммах, при кино- и видеообслуживании, продолжительность упоминания о спонсорах составляет не более трех секунд и такому упоминанию отведено не более 7 процентов площади кадра;

- в социальной рекламе, распространяемой другими способами, на упоминание о спонсорах отведено не более 5 процентов рекламной площади (пространства).

Установленные требования к упоминаниям о спонсорах не распространяются на упоминания в социальной рекламе об органах государственной власти, иных государственных органах и органах местного самоуправления, о муниципальных органах, которые не входят в структуру органов местного самоуправления, о социально ориентированных некоммерческих организациях, а также о физических лицах, оказавшихся в трудной жизненной ситуации или нуждающихся в лечении, в целях оказания им благотворительной помощи;

12) не подлежат налогообложению операции по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Например, НДС не облагается вручение потенциальным клиентам для привлечения их внимания и поддержания интереса к деятельности компании изготовленного в рамках рекламной акции новогоднего календаря с логотипом компании, если себестоимость календаря составит менее 100 руб.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе", под рекламой понимается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к некоему объекту рекламирования (товару, средству его индивидуализации, изготовителю или продавцу товара, результату интеллектуальной деятельности либо мероприятию), формирование или поддержание интереса к нему и его

продвижение на рынке;

13) выполнение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров также освобождено от уплаты налога на прибыль;

14) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по оказанию услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами. Помимо указанных услуг, также не облагается НДС оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию экспортных кредитов и инвестиций от предпринимательских и (или) политических рисков в соответствии с Федеральным [законом](#) от 17 мая 2007 г. N 82-ФЗ "О Банке развития".

В целях применения льготы по НДС операциями по страхованию, сострахованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);

- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;

- страховые взносы, полученные уполномоченным страховщиком, заключившим в установленном порядке договор сострахования от имени и по поручению страховщиков;

- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

- средства, полученные страховщиком по заключенному в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств соглашению о прямом возмещении убытков от страховщика, который застраховал гражданскую ответственность лица, причинившего вред;

- целевые средства, получаемые страховыми медицинскими организациями - участниками обязательного медицинского страхования от территориального фонда обязательного медицинского страхования в соответствии с договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования;

- средства, получаемые страховыми медицинскими организациями - участниками обязательного медицинского страхования от территориального фонда обязательного медицинского страхования и предназначенные на расходы на ведение дела по обязательному медицинскому страхованию в соответствии с договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования (в пределах норматива, установленного законодательством Российской Федерации об обязательном медицинском страховании);

- средства, получаемые страховыми медицинскими организациями - участниками обязательного медицинского страхования от территориального фонда обязательного медицинского страхования, являющиеся вознаграждением за выполнение действий, предусмотренных договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования;

15) действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Прежде всего к этой категории следовало бы отнести следующие операции:

- операции, связанные с привлечением денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

- размещение привлеченных денежных средств от имени банков и за их счет;

- операции по открытию и ведению банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операций, связанных с обслуживанием банковских карт;

- расчеты по банковским счетам организаций, физических лиц и банков-корреспондентов;

- операции по кассовому обслуживанию организаций и физических лиц;

- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах и оказание посреднических услуг по этим операциям;

- выдача банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии);
- операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями;
- выдача поручительств, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "клиент-банк", включая предоставление программного обеспечения и обучение персонала, обслуживающего эту систему;
- получение заемщиком сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования, в том числе на случай смерти или инвалидности заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- оказание услуг, связанных с обслуживанием банковских карт.

Налог на добавленную стоимость не уплачивается организациями, оказывающими следующие услуги:

- по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;
- услуги по информационному и технологическому взаимодействию между участниками расчетов;
- услуги по осуществлению отдельных банковских операций, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации;
- операции по договору займа денег или ценных бумаг, а также договору РЕПО (включая денежные суммы, которые должны быть уплачены за предоставление ценных бумаг по таким операциям), а также займы ценными бумагами, включая проценты по ним, освобождаются от обложения НДС. Сделка по договору РЕПО должна соответствовать правилам, установленным Федеральным [законом](#) от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг".

Минфин России в [Письме](#) от 6 мая 2010 г. N 03-07-11/167 разъяснил, что если ценные бумаги по договору займа переданы до 2010 г., то независимо от даты окончания договора (в том числе после 1 января 2010 г.) проценты по нему облагаются НДС.

Это объясняется тем, что [п. 8 ст. 149](#) НК РФ предусмотрено, что при отмене освобождения от налогообложения или отнесении облагаемых НДС операций к необлагаемым налогоплательщик должен применять тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг), независимо от даты их оплаты.

Согласно [ст. 807](#) ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор РЕПО - договор купли-продажи ценных бумаг с обязательством обратной продажи (покупки) через определенный срок по заранее определенной цене.

Ценные бумаги согласно гражданскому законодательству признаются имуществом ([п. 2 ст. 130](#) ГК РФ), которое для целей налогообложения является товаром ([п. 3 ст. 38](#) НК РФ). Договор займа считается заключенным с момента передачи денег и других ценных вещей ([п. 1 ст. 807](#) ГК РФ). Следовательно, датой отгрузки в данном случае будет дата передачи ценных бумаг по договору займа;

16) освобождены от НДС операции по уступке права требования, вытекающие из договора денежного или кредитного договора, а также исполнение заемщиком перед новым кредитором обязательств по договору, лежащему в основе уступленного права.

Уступка права требования заключается в том, что кредитор уступает свое право требовать исполнения обязательства иному лицу - новому кредитору. А новый кредитор приобретает право требовать от должника исполнения обязательства. Сторонами договора уступки права требования являются первоначальный кредитор и новый кредитор. Такая операция имеет и другое название - цессия;

17) обороты по реализации важнейших полезных ископаемых, драгоценных камней и металлов освобождены от уплаты НДС при соблюдении определенных условий.

Так, не облагаются налогом на добавленную стоимость:

во-первых, реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

во-вторых, реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней следующим организациям:

- Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации;

- фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации;

- Центральному банку Российской Федерации и банкам;

в-третьих, реализация драгоценных камней в сырье (кроме необработанных алмазов) для обработки организациям независимо от форм собственности для последующей перепродажи на экспорт;

в-четвертых, реализация драгоценных камней в сырье специализированным внешнеэкономическим организациям;

в-пятых, реализация драгоценных металлов из Государственного фонда России или из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ:

специализированным внешнеэкономическим организациям,

Центральному банку Российской Федерации и банкам;

в-шестых, реализация драгоценных металлов в слитках:

Центральным банком Российской Федерации - банкам (в том числе по договорам поручения, комиссии, агентским договорам с банками),

Центральным банком Российской Федерации или банками (в том числе по договорам поручения, комиссии, агентским договорам с банками),

Центральным банком Российской Федерации и банками - иным лицам, если слитки остаются в Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков;

18) не облагаются НДС операции, осуществляемые в рамках клиринговой деятельности:

- передача (возврат) имущества, предназначенного для коллективного клирингового обеспечения и (или) индивидуального клирингового обеспечения, а также передача (возврат) имущества в имущественный пул клиринговой организации (из имущественного пула клиринговой организации);

- выплата процентов, начисленных на средства гарантийного фонда, формируемого за счет имущества, являющегося предметом коллективного клирингового обеспечения и (или) индивидуального клирингового обеспечения, подлежащих уплате клиринговой организацией участникам клиринга и иным лицам в соответствии с правилами клиринга такой клиринговой организации на основании Федерального закона от 7 февраля 2011 г. N 7-ФЗ "О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте";

19) также освобождается от обложения НДС:

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных для этих целей в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике";

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

- выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации;

20) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности, не облагаются НДС;

21) освобождены от налогообложения услуги участников договора инвестиционного товарищества - управляющих товарищей по ведению общих дел товарищей;

22) передача имущественных прав в виде вклада по договору инвестиционного товарищества, а также передача имущественных прав участнику договора инвестиционного товарищества в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников указанного договора, или раздела такого имущества не облагаются налогом в пределах суммы оплаченного вклада данного участника;

23) с 1 октября 2016 г. по 31 декабря 2020 г. освобождены от налогообложения:

- реализация (передача для собственных нужд) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца);

- реализация (передача для собственных нужд) семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов;

- реализация (передача для собственных нужд) эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с [Общероссийским классификатором](#) продукции, утверждаемым Правительством Российской Федерации.

Указанная льгота предоставляется при наличии у налогоплательщика племенного свидетельства, выданного в соответствии с Федеральным [законом](#) от 3 августа 1995 г. N 123-ФЗ "О племенном животноводстве".

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым как для облагаемых, так и не облагаемых НДС операций ([п. 4 ст. 149 НК РФ](#)).

Порядок ведения отдельного учета "входного" НДС не описан в [НК РФ](#) детально, поэтому должен быть разработан налогоплательщиком и закреплен в учетной политике.

Согласно [абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ](#) суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и освобождаемых от налогообложения операций, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных [п. 4.1 ст. 170 НК РФ](#) ([Письмо](#) Минфина России от 11 марта 2015 г. N 03-07-08/12672).

[Пунктом 4.1 ст. 170 НК РФ](#) установлено, что указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета суммы НДС вычету не подлежат и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включаются.

Что касается НДС по товарам (работам, услугам), используемым исключительно для осуществления операций, облагаемых этим налогом, то на основании абз. 3 п. 4 ст. 170 НК РФ данные суммы принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ, т.е. независимо от указанного раздельного учета.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета восстановлению подлежат суммы налога, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления деятельности как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций.

Такое мнение содержит Письмо Минфина России от 11 января 2007 г. N 03-07-15/02.

Методика расчета пропорции облагаемых и не облагаемых НДС операций изложена в Письме Минфина России и ФНС России от 24 июня 2008 г. N ШС-6-3/450@ "О порядке ведения с 1 января 2008 года раздельного учета НДС". Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных за налоговый период - квартал (п. 4 ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ).

Наглядно представим вышеуказанную методику на примере.

Пример. Допустим, что некая фирма ООО "Партнер" занимается продажей медицинских товаров, освобожденных от НДС, и косметических товаров, подпадающих под общий режим налогообложения. В налоговом периоде получены доходы (помесячно):

от оптовой торговли косметическими средствами по ставке 18%:

- январь - 354 000 руб., в том числе НДС - 54 000 руб.;

- февраль - 570 000 руб., в том числе НДС - 86 950 руб.;

- март - 555 000 руб., в том числе НДС - 84 661 руб.;

от оптовой торговли лекарственными препаратами по ставке 10%:

- январь - 550 000 руб., в том числе НДС - 50 000 руб.;

- февраль - 880 000 руб., в том числе НДС - 80 000 руб.;

- март - 770 000 руб., в том числе НДС - 70 000 руб.;

от оптовой торговли медикаментами:

- январь - 2 200 000 руб.;

- февраль - 1 500 000 руб.;

- март - 2 500 000 руб.

По видам деятельности поставщиками были предъявлены следующие суммы НДС:

- 80 000 руб. - в части стоимости приобретенных косметических средств;

- 10 000 руб. - в части стоимости лекарственных препаратов.

В отношении услуг (аренды) за I квартал предъявлен НДС в сумме 200 000 руб. Предъявленный НДС по аренде относится как к облагаемой НДС деятельности, так и к необлагаемой.

Также за отчетный период (I квартал) общие расходы на продажу (включаемые в состав распределяемых расходов) составили 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

Таким образом, предъявленный НДС, относящийся как к облагаемым, так и к необлагаемым операциям, составил 380 000 руб. (200 000 + 180 000).

Рассчитаем долю облагаемых и не облагаемых НДС операций в общей сумме доходов организации. Для этого определим выручку за I квартал. Она составит:

- от облагаемых операций торговли по ставкам 18% и 10% (без НДС) 3 253 389 руб. (354 000 - 54 000 + 570 000 - 86 950 + 555 000 - 84 661 + 550 000 - 50 000 + 880 000 - 80 000 + 770 000 - 70 000);

- от необлагаемых операций (медицинские товары) - 6 200 000 руб. (2 200 000 + 1 500 000 + 2 500 000);

- общая сумма выручки (без НДС) - 9 453 389 руб. (6 200 000 + 3 253 389).

Доля не облагаемых налогом операций в общей деятельности фирмы составит 65,58% (6 200 000 руб. / 9 453 389 руб.), доля облагаемых - 34,42% (3 253 389 руб. / 9 453 389 руб.).

Определим суммы НДС, которые подлежат вычету и включению в состав общих затрат (расходов на продажу). Сумма "входного" налога составит:

- по облагаемым операциям - 130 796 руб. (380 000 руб. x 34,42%);

- по необлагаемым операциям - 249 204 руб. (380 000 руб. x 65,58%).

К возмещению из бюджета ООО "Партнер" предъявит 220 796 руб. (80 000 + 10 000 + 130 796), часть налога в сумме 249 204 руб. будет включена в состав общих затрат (расходов на продажу).

Налогоплательщик вправе не применять положения [п. 4 ст. 170](#) НК РФ (то есть применять раздельный учет сумм НДС) в тех налоговых периодах, в которых доля расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализация которых не подлежит налогообложению, не превышает 5% расходов на производство. Все суммы НДС, предъявленные налогоплательщику в таком налоговом периоде, подлежат вычету ([Письма](#) Минфина от 19 декабря 2014 г. N 03-07-08/65765, от 17 июня 2014 г. N 03-07-РЗ/28714).

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные [п. 3 ст. 149](#) НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения НДС, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Не допускается отказ или приостановление сроком менее одного года.

Освобождение от налогообложения не допускается при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом ([п. 7 ст. 149, п. 2 ст. 156](#) НК РФ).

#### 4.5. Прочие виды льгот по НДС

Операции по реализации работ (услуг),  
местом реализации которых  
не признается территория Российской Федерации

Не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации товаров, работ (услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Понятие услуги для целей налогообложения определено в [п. 5 ст. 38](#) НК РФ. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

В качестве разновидностей услуг можно привести следующие:

во-первых, услуги по обработке информации: в [пп. 4 п. 1 ст. 148](#) НК РФ определено, что для целей налогообложения к услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

во-вторых, информационные услуги: из контекста Федерального [закона](#) от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" следует, что предоставление информации - действия, направленные на получение информации определенным кругом лиц или передачу информации определенному кругу лиц, из чего можно сделать вывод, что под информационными услугами следует понимать обеспечение пользователей (потребителей) информацией;

в-третьих, консультационные услуги: целью оказания консультационных услуг является привязка существующей информации к конкретному объекту, разъяснение существующих норм, правил, законов (как юридических, так и физических) применительно к заданному объекту, явлению и т.п. с выработкой рекомендаций.

Отличительной чертой консультационных услуг является их конкретизация к условиям заказчика; так, например, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 17 октября 2000 г. по делу N КГ-А40/4709-00 было подчеркнuto, что оказание консультационных услуг предполагает и выработку необходимых рекомендаций;

в-четвертых, юридические услуги - правовое консультирование по всем отраслям права,

правовая экспертиза документов, составление договоров и т.п.;

аудиторские услуги - согласно Федеральному [закону](#) от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами; при этом аудит - это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности; а перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности;

в-пятых, услуги связи: Федеральным [законом](#) от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи" установлено, что к услугам связи относятся:

- универсальные услуги связи - услуги связи, оказание которых любому пользователю услугами связи на всей территории РФ в заданный срок. С установленным качеством и по доступной цене является обязательным для операторов универсального обслуживания. К универсальным услугам связи относятся услуги телефонной связи с использованием таксофонов и услуги по передаче данных и предоставлению доступа к сети Интернет с использованием пунктов коллективного доступа;

- услуги связи - деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений;

- услуги присоединения - деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи, владельцев сетей связи специального назначения в организации взаимодействия сетей электросвязи, при котором становятся возможными установление соединения и передача информации между пользователями взаимодействующих сетей электросвязи;

- услуги по пропуску трафика - деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в пропуске трафика между взаимодействующими сетями электросвязи;

в-шестых, рекламные услуги: [ст. 3](#) Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе" определено: "Реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке";

в-седьмых, образовательные услуги - деятельность по реализации образовательных программ. Регламентируется Федеральным [законом](#) от 29 декабря 2012 г. N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации".

При оказании услуг за пределами РФ порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен [ст. 148](#) НК РФ. Местом реализации работ, услуг не является территория Российской Федерации, если:

Во-первых. Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся за пределами территории РФ (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов). К ним относятся ([пп. 1 п. 1 ст. 148](#) НК РФ):

- строительные, монтажные, строительного-монтажные работы;
- ремонтные работы;
- реставрационные работы;
- работы по озеленению;
- услуги по аренде.

Во-вторых. Работы (услуги) непосредственно связаны с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам относятся:

- монтаж;
- сборка;
- переработка;
- обработка;
- ремонт;
- техническое обслуживание.

В-третьих. За пределами территории Российской Федерации оказываются услуги в сфере:

- культуры;

- искусства;
- образования (обучения);
- физической культуры;
- туризма;
- отдыха и спорта.

В-четвертых. Покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории РФ. Местом осуществления услуги признается место осуществления своей деятельности покупателем по следующим видам услуг:

- передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;
- оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- предоставление труда работников (персонала) в случае, если работники работают в месте деятельности покупателя услуг;
- сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- оказание услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных [пп. 4 п. 1 ст. 148](#) НК РФ;
- передача единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со [ст. 6](#) Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата.

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

В-пятых. Услуги по перевозке (транспортировке), а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, (транспортировкой), фрахтованием, не перечисленные в [пп. 4.1 - 4.3 п. 1 ст. 148](#) НК РФ.

Местом осуществления деятельности налогоплательщика не является территория Российской Федерации ([абз. 2 п. 2 ст. 148](#) НК РФ), если он: предоставляет в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, если указанные суда используются за пределами территории РФ:

- для добычи (вылова) водных биологических ресурсов;
- научно-исследовательских целей;
- перевозок между пунктами, находящимися за пределами территории РФ.

Местом реализации вспомогательных работ является место реализации основных работ. Документами, подтверждающими место выполнения основных работ (оказания услуг), являются:

- контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Так, например, не облагаются НДС услуги в области рекламы, оказанные российской организацией иностранной компании, не имеющей представительства на территории РФ и осуществляющей свою деятельность на территории иностранного государства. В данном случае место реализации рекламных услуг определяется по месту деятельности покупателя, приобретающего такие услуги.

Не облагаются НДС услуги по организации выставок на территории РФ, проводимых с целью рекламирования продукции ([Письмо](#) Минфина России от 17 июня 2009 г. N 03-07-08/135).

Из разъяснений Минфина России в данном случае следует, что услуги по организации выставки на территории Российской Федерации с целью рекламирования продукции, оказываемые российской организацией иностранной организации, объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации не являются, но только в том случае, если покупателем таких услуг является иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории иностранного государства.

Документами, подтверждающими место выполнения рекламных услуг, в данном случае будут являться:

- договор с иностранной компанией на оказание рекламных услуг, например по размещению наружной рекламы
- протокол согласования цен на рекламные услуги;
- утвержденный дизайн-проект;
- документация, подтверждающая способы и места размещения средства наружной рекламы в иностранном государстве, оформленная в установленном порядке.

Аналогичный вывод можно сделать из более поздних Писем Минфина, например от 20 августа 2014 г. [N 03-07-08/41609](#), от 29.07.2013 [N 03-07-08/30082](#).

Обращаем внимание на позицию Минфина России, связанную с применением НДС при оказании российской организацией иностранной компании услуг по производству рекламных видеороликов, выраженную в [Письме](#) Минфина России от 27 апреля 2010 г. N 03-07-08/131.

Фискальные органы считают, что услуги по производству игровых и неигровых фильмов [пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148](#) НК РФ не предусмотрены, местом реализации услуг по производству рекламных видеороликов, оказанных российской организацией иностранной компании, является территория Российской Федерации и данные услуги подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Продажа иностранной компании интеллектуальной собственности на материальных носителях (программного обеспечения, ноу-хау, технологии), изготовление на заказ проектной, конструкторской документации не является продажей с юридической точки зрения и квалифицируется как услуга, поэтому такая операция (лицензионное соглашение, информационные услуги и т.д.) не облагается налогом на добавленную стоимость, так как местом оказания таких услуг является территория иностранного государства.

В то же время экспорт конструкторской документации без предварительного заказа на ее изготовление квалифицируется как продажа товара, облагается НДС по ставке 0%, с возмещением "входного" НДС.

Кроме того, не облагаются НДС посреднические услуги, оказываемые российской организацией иностранной компании, осуществляющей деятельность на территории иностранного государства, потому что местом реализации посреднических услуг, оказываемых российской организации иностранной компании, осуществляющей деятельность на территории иностранного государства, территория Российской Федерации не признается и такие услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являются ([Письмо](#) Минфина России от 10 ноября 2010 г. N 03-07-08/307).

В частности, в указанном [Письме](#) говорится, что согласно [п. 1 ст. 146](#) НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами [ст. 148](#) НК РФ. Так, согласно [пп. 5 п. 1 ст. 148](#) НК РФ место реализации посреднических услуг определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей такие услуги. При этом [п. 2 ст. 148](#) НК РФ установлено, что местом осуществления деятельности организации, оказывающей указанные услуги, признается территория Российской Федерации в случае присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации.

Посреднические услуги в соответствии с условиями договоров бывают следующие:

- посредник приобретает товары (работы, услуги) для заказчика, с участием и без участия в

расчетах;

- посредник продает товары (работы, услуги) заказчика с участием либо без участия в расчетах.

Гражданским [кодексом](#) определены три типа посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор.

Существуют и другие типы договоров, которые можно отнести к посредническим при соблюдении некоторых условий, например договор транспортной экспедиции, таможенное представительство и т.п.

Чтобы не возникало разногласий с налоговыми органами, в договоре с посредником - иностранной фирмой нужно четко определить, с какого момента посредник начинает оказывать свои услуги. Например, если посредник-иностранец помогает реализовать товар российской фирме, то можно указать в договоре, что свои услуги он начинает оказывать с момента передачи ему товара. Это значит, что только с момента пересечения границы он начинает выполнять свои услуги по договору, то есть место реализации посреднических услуг находится за пределами РФ. Следовательно, начислять и уплачивать НДС в данном случае не нужно.

Отметим, что иностранная организация, занимающаяся аутстаффингом на территории РФ, является плательщиком НДС.

Минфин России в [Письме](#) от 2 ноября 2010 г. N 03-07-08/304 приводит разъяснения по вопросу применения НДС в отношении услуг по предоставлению персонала для работы на территории РФ, оказываемых иностранной фирмой российской организации.

В данном [Письме](#) отмечается, что местом реализации услуг по предоставлению персонала для работы на территории России, оказываемых иностранной организацией, не состоящей на учете в российских налоговых органах, российской организации, признается территория РФ. Следовательно, данные услуги облагаются НДС на территории РФ. Поэтому российская организация, приобретающая у иностранной организации вышеуказанные услуги, является налоговым агентом, обязанным исчислить и уплатить в бюджет НДС.

Возникает вопрос об уплате НДС при оказании услуг иностранными перевозчиками. Например, российская организация импортирует товары из Германии. Товар перевозится автомобильным транспортом. Услуги по перевозке товара с территории Германии оказывает иностранная транспортная компания. В Российской Федерации у нее нет ни представительств, ни каких-либо иных исполнительных органов.

Объектом обложения налогом на добавленную стоимость являются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации ([пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ).

Порядок определения места реализации работ и услуг в целях исчисления НДС установлен [ст. 148](#) НК РФ. Услуги, связанные с перевозками грузов автомобильным транспортом, не поименованы в подпунктах [ст. 148](#) НК РФ. Следовательно, при определении места реализации данных услуг необходимо учитывать, где осуществляет деятельность организация-перевозчик. Если на территории Российской Федерации, то и местом реализации признается Россия. Такой порядок установлен [пп. 5 п. 1 ст. 148](#) НК РФ. Подтверждением тому служат данные государственной регистрации. В учредительных документах также может быть указано место управления организацией, место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации и место нахождения постоянного представительства в РФ.

В данном случае услуги оказывает иностранная организация, которая не зарегистрирована в России, не имеет на ее территории представительств и каких-либо иных исполнительных органов. Следовательно, местом реализации услуг по транспортировке территория РФ не признается, и стоимость услуг НДС не облагается.

В соответствии со [ст. 161](#) НК РФ российские организации могут быть признаны налоговыми агентами. Эта обязанность возникает у них в случае выплаты денежных средств иностранным лицам за приобретенные товары, работы или услуги. При этом местом реализации товаров, работ или услуг является территория РФ. В данной ситуации услуги оказываются не в России, поэтому организация не должна исчислять, удерживать и уплачивать в бюджет НДС в качестве налогового агента.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со [ст. 149](#) НК РФ, а также операции по реализации товаров работ (услуг), местом

реализации которых не признается территория Российской Федерации (ст. 148 НК РФ), подлежат отражению в [разд. 7](#) налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость ([Порядок](#) заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный Приказом ФНС России от 29 октября 2014 г. N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, Порядка ее заполнения, а также Формата представления налоговой декларации по НДС в электронной форме").

Ввоз товаров на территорию РФ,  
освобождаемый от налогообложения

Специальные льготы предусмотрены также при ввозе в Россию и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, отдельных товаров (ст. 150 НК РФ).

Так, не подлежат налогообложению товары, за исключением подакцизных товаров, ввозимые в качестве безвозмездной помощи или содействия нашей стране, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным [законом](#) от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации".

[Порядок](#) оказания гуманитарной помощи (содействия) утвержден Постановлением Правительства РФ от 4 декабря 1999 г. N 1335. [Порядок](#) регистрации проектов и программ технической помощи (содействия) утвержден Постановлением Правительства РФ от 17 сентября 1999 г. N 1046.

Освобождается от налогообложения НДС:

1) ввоз медицинских товаров по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2015 N 1042, поименованных в [пп. 1 п. 2 ст. 149](#) НК РФ, а также материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики или лечения инфекционных заболеваний по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 апреля 2002 г. N 283;

2) ввоз сырья и комплектующих изделий, которые предназначены для производства товаров, указанных в [пп. 1 п. 2 ст. 149](#) НК РФ, аналоги которых не производятся в Российской Федерации.

Указанное освобождение применяется при условии представления в таможенные органы документа, подтверждающего целевое назначение таких сырья и комплектующих изделий и отсутствие их аналогов, которые производятся в Российской Федерации, выданного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного и оборонно-промышленного комплексов, в установленном указанным федеральным органом исполнительной власти порядке.

В случае ввоза таких сырья и комплектующих изделий с территории государства - члена Евразийского экономического союза данный документ представляется в налоговый орган;

3) ввоз культурных ценностей, приобретенных государственными и муниципальными учреждениями, также не является объектом налогообложения, если эти ценности:

- приобретены за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов;

- получены в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры и архивами;

- переданы в дар учреждениям, отнесенным в соответствии с российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России.

Указанное освобождение применяется при условии представления в таможенные органы подтверждения федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере культуры, искусства, культурного наследия (в том числе археологического наследия), кинематографии и архивного дела, о соблюдении условий, установленных [п. 4 ст. 150](#) НК РФ;

4) если на российскую территорию ввозятся любые печатные издания, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному

книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов, то эта операция также не подлежит обложению налогом;

5) не подлежит налогообложению ввоз на территорию России технологического оборудования, в том числе комплектующих и запасных частей к нему, аналоги которых не производятся в Российской Федерации, по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства РФ от 30 апреля 2009 г. N 372;

6) не облагаются НДС при ввозе на российскую территорию товары, произведенные российскими организациями на земельных участках, являющихся территориями иностранных государств с правом землепользования Российской Федерации на основании международных договоров.

Помимо вышесказанного, не подлежит налогообложению НДС ввоз следующих товаров:

- необработанных природных алмазов;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств;
- товаров для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
- валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот (кроме коллекционных), являющихся законными средствами платежа, а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;
- судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов. Регистрация судов, находящихся в собственности Российской Федерации, собственности субъектов Российской Федерации или эксплуатируемых ими и используемых только для правительственной некоммерческой службы, за исключением военных кораблей, военно-вспомогательных судов и пограничных кораблей, осуществляется в Государственном судовом реестре или судовой книге в соответствии с правилами, установленными [Кодексом](#) торгового мореплавания Российской Федерации от 30 апреля 1999 г. N 81-ФЗ;
- товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства или соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;
- незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации. Положения настоящего [подпункта](#) применяются при условии представления в таможенные органы соответствующего разрешения, выданного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере здравоохранения, обращения лекарственных средств для медицинского применения;
- расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в Российской Федерации, по [Перечню](#), утвержденному Постановлением Правительства РФ от 24.10.2014 N 1096, и в порядке, закрепленном [Постановлением](#) Правительства РФ от 15.05.2015 N 469. К расходным материалам относятся товары, срок полезного использования которых не превышает одного года и которые предназначены для осуществления научно-исследовательской и научно-технической деятельности, а также экспериментальных разработок.

Освобождение ввозимых в Россию товаров от уплаты НДС связано с соблюдением одного важнейшего условия - использование их на те цели, с которыми связана льгота по налогу.

В случае если освобожденные от уплаты налога товары после их ввоза в Россию использованы на другие цели, чем те, в связи с которыми было предоставлено такое освобождение от налогообложения, то налог подлежит уплате в полном объеме с начислением пени за весь период, считая с даты их ввоза на таможенную территорию РФ до момента фактической уплаты налога.

## Льготы по НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

Обращаем внимание читателей на то, что терминология, используемая в Таможенном кодексе Таможенного союза (далее - ТК ТС), принятом [Решением](#) Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа Таможенного союза) на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. N 17, также применяется и в налоговом законодательстве.

НДС не уплачивается при помещении товаров под следующие таможенные процедуры: международного таможенного транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, свободной таможенной зоны, уничтожения, отказа в пользу государства, специальную таможенную процедуру, при таможенном декларировании припасов ([пп. 3 п. 1 ст. 151](#) НК РФ).

### Международный таможенный транзит

Таможенный транзит - таможенная процедура, в соответствии с которой товары перевозятся под таможенным контролем по таможенной территории Таможенного союза, в том числе через территорию государства, не являющегося членом Таможенного союза, от таможенного органа отправления до таможенного органа назначения без уплаты таможенных пошлин, налогов с применением запретов и ограничений, за исключением мер нетарифного и технического регулирования ([ст. 215](#) ТК ТС).

### Таможенный склад

Таможенный склад - таможенная процедура, при которой иностранные товары хранятся под таможенным контролем на таможенном складе в течение установленного срока без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования ([ст. 229](#) ТК ТС).

### Реэкспорт

Реэкспорт - это один из видов таможенной процедуры, при котором товары, ранее ввезенные на территорию Таможенного союза (далее - территория ТС), вывозятся с этой территории без уплаты и (или) с возвратом уплаченных сумм ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования ([ст. ст. 202, 296](#) ТК ТС).

Особенностью перевозки товаров, помещенных под таможенную процедуру реэкспорта, является то, что они вывозятся без уплаты вывозных таможенных пошлин, налогов ([п. 6 ст. 300](#) ТК ТС).

Под таможенную процедуру реэкспорта в соответствии со [ст. 297](#) ТК ТС могут помещаться не все ввезенные товары, а только:

- иностранные товары, находящиеся на территории ТС;
- товары, помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, если они возвращаются по причине неисполнения условий внешнеэкономической сделки (в том числе по количеству, качеству, описанию или упаковке).

При наступлении последнего из перечисленных случаев (возврат ввезенных товаров по причине неисполнения условий договора поставки) реэкспортировать товары возможно, соблюдая ряд условий:

- не должно пройти более одного года со дня, следующего за днем выпуска товаров для внутреннего потребления;
- таможенному органу должны быть представлены документы согласно перечню, установленному [ст. 299](#) ТК ТС;
- товары не должны были использоваться и ремонтироваться на территории ТС, за исключением случаев, когда их использование было необходимо для обнаружения дефектов или иных обстоятельств, повлекших их возврат;

- товары могут быть идентифицированы таможенным органом.

### Беспошлинная торговля

Беспошлинная торговля - таможенная процедура, при которой иностранные товары, ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации, или российские товары продаются в розницу физическим лицам либо иностранным дипломатическим представительствам, приравненным к ним представительствам международных организаций, консульским учреждениям, а также дипломатическим агентам, консульским должностным лицам и членам их семей, которые проживают вместе с ними, выезжающим за пределы таможенной территории Российской Федерации, непосредственно в магазинах беспошлинной торговли (ст. 302 ТК ТС). При реализации товаров в магазинах беспошлинной торговли не уплачиваются таможенные пошлины, налоги и акцизы, а также не применяются к товарам запреты и ограничения экономического характера (квотирования, лицензирования). Магазин беспошлинной торговли используется для скорейшей продажи товара. Тот факт, что товар иностранного производства реализуется на таможенной территории данного государства без взимания таможенных платежей и применения мер экономической политики, составляет основное отличие магазина беспошлинной торговли от режима выпуска для свободного обращения.

### Свободный склад (ст. 202 ТК ТС)

Свободный склад - таможенная процедура, при которой иностранные товары хранятся под таможенным контролем без взимания таможенных пошлин и налогов и без применения к товарам мер экономической политики в период хранения.

Свободный склад, как помещение или иное место, где действует таможенный режим свободного склада, может учреждаться при наличии лицензии федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области таможенного дела.

Под режим таможенного склада могут помещаться любые товары, за исключением запрещенных к ввозу на территорию РФ и к вывозу с территории РФ. Товары могут находиться на свободных складах без ограничения сроков.

При помещении иностранных и российских товаров на свободные склады таможенные пошлины, налоги не взимаются и меры экономической политики не применяются.

При помещении товаров, предназначенных для вывоза за пределы Российской Федерации в соответствии с таможенным режимом экспорта, на свободные склады такие товары освобождаются от таможенных пошлин, налогов либо уплаченные суммы возвращаются, если такое освобождение или возврат предусмотрены при фактическом вывозе товаров. Фактический вывоз таких товаров должен быть осуществлен не позднее шести месяцев со дня возврата таможенных пошлин, налогов или освобождения от них.

### Свободная таможенная зона (ст. 202 ТК ТС)

Свободная таможенная зона - таможенный режим, при котором иностранные товары размещаются и используются в пределах особой экономической зоны без уплаты таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость, а также без применения к указанным товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, а российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с таможенным режимом экспорта с уплатой акциза и без уплаты вывозных таможенных пошлин, если иное не предусмотрено настоящей [статьей](#) в отношении товаров, размещаемых и (или) используемых в портовой особой экономической зоне.

Действие таможенного режима свободной таможенной зоны не распространяется:

во-первых, на транспортные средства, ввозимые в портовую особую экономическую зону или вывозимые из портовой особой экономической зоны в связи с осуществлением международной и (или) внутренней перевозки товаров, за исключением транспортных средств,

ввозимых в портовую особую экономическую зону в целях осуществления их ремонта, в том числе капитального ремонта, и (или) модернизации;

во-вторых, на российские товары, размещаемые и (или) используемые в портовой особой экономической зоне органами государственной власти, администрацией морского порта, речного порта, аэропорта, лицами, не являющимися резидентами портовой особой экономической зоны и осуществляющими в морском порту, речном порту, аэропорту функции по обеспечению безопасности судоходства, безопасности полетов воздушных судов, безопасной эксплуатации объектов инфраструктуры морского порта, речного порта, аэропорта либо иные связанные с осуществлением деятельности в морском порту, речном порту, аэропорте функции.

Иностранные товары, помещенные под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, сохраняют статус иностранных товаров, а товары Таможенного союза, помещенные под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, сохраняют статус товаров Таможенного союза.

Товары, изготовленные (полученные) из товаров Таможенного союза, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, а также товары, изготовленные (полученные) из товаров Таможенного союза, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и товаров Таможенного союза, не помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, приобретают статус товаров Таможенного союза.

Товары, изготовленные (полученные) из иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и товары, изготовленные (полученные) из иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и товаров Таможенного союза, приобретают статус иностранных товаров.

Кроме того, при помещении товаров под таможенные процедуры уничтожения, отказа в пользу государства; перемещения припасов НДС.

#### Уничтожение (глава 42 ТК ТС)

Уничтожение - таможенный режим, при котором иностранные товары уничтожаются под таможенным контролем без уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Уничтожение товаров допускается, если товары, подвергнутые уничтожению, не могут быть восстановлены в первоначальном состоянии экономически выгодным способом.

Не допускается уничтожение следующих категорий товаров:

- культурных, археологических, исторических ценностей;
- видов животных и растений, находящихся под угрозой исчезновения, их частей и дериватов, за исключением случаев, когда требуется их уничтожение в целях пресечения эпидемий и эпизоотий и распространения карантинных объектов;
- товаров, принятых таможенными органами в качестве предмета залога, до прекращения отношений залога;
- которые изъяты или на которые наложен арест в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- иных товаров, перечень которых может устанавливаться решением Комиссии Таможенного союза.

Уничтожение товаров не допускается, если:

- может причинить существенный вред окружающей среде или представлять непосредственную либо потенциальную опасность для жизни и здоровья людей;
- производится путем потребления товаров в соответствии с их обычным предназначением;
- может повлечь расходы для государственных органов Российской Федерации (государств - членов ТС).

#### Отказ в пользу государства (глава 43 ТК ТС)

Отказ в пользу государства - таможенный режим, при котором товары безвозмездно передаются в федеральную собственность без уплаты таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов за таможенное оформление, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

#### Перемещение припасов

Перемещение припасов - таможенный режим, при котором товары, предназначенные для использования на морских (речных) судах, воздушных судах и в поездах, используемых для платной международной перевозки пассажиров либо для платной или бесплатной международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров, а также товары, предназначенные для продажи членам экипажей и пассажирам таких морских (речных) судов, воздушных судов, перемещаются через таможенную границу без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности (ст. ст. 4, 363 ТК ТС).

К припасам относятся:

- товары, необходимые для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания морских (речных) судов, воздушных судов и поездов в пути следования или в пунктах промежуточной остановки либо стоянки (в том числе топливо и горюче-смазочные материалы). Припасами не могут являться запасные части и оборудование, предназначенные для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания транспортного средства;

- предназначенные для потребления пассажирами и членами экипажей на борту морских (речных) судов, воздушных судов или пассажирами и работниками поездных бригад в поездах, независимо от того, продаются эти припасы или нет;

- предназначенные для продажи пассажирам и членам экипажей морских (речных) судов, воздушных судов без цели потребления указанных припасов на борту этих судов.

Припасы помещаются под таможенный режим перемещения припасов вне зависимости от страны регистрации или национальности морских (речных) судов, воздушных судов или поездов.

При помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории НДС не уплачивается, если продукты переработки вывозятся с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок.

При помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При ввозе товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Переработка на таможенной территории - таможенная процедура, при которой иностранные товары используются для совершения операций по переработке на таможенной территории Таможенного союза в установленные сроки с полным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования с последующим вывозом продуктов переработки за пределы таможенной территории Таможенного союза.

Временный ввоз (допуск) - таможенная процедура, при которой иностранные товары используются в течение установленного срока на таможенной территории Таможенного союза с условным освобождением, полным или частичным, от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования с последующим помещением под таможенную процедуру реэкспорта.

Помещение товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) допускается при условии возможности идентификации товаров, помещаемых под эту таможенную процедуру,

при их последующем таможенном декларировании с целью завершения таможенной процедуры временного ввоза (допуска).

Идентификации товаров не требуется в случаях, когда в соответствии с международными договорами государств - членов Таможенного союза допускается замена временно ввезенных товаров.

Не допускается помещение под таможенную процедуру временного ввоза (допуска):

- пищевых продуктов, напитков, включая алкогольные, табака и табачных изделий, сырья и полуфабрикатов, расходуемых материалов и образцов, за исключением случаев их ввоза в единичных экземплярах в рекламных и (или) демонстрационных целях или в качестве выставочных экспонатов либо промышленных образцов;

- отходов, в том числе промышленных;

- товаров, запрещенных к ввозу на таможенную территорию Таможенного союза.

При вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации НДС не уплачивается (пп. 1 п. 2 ст. 151 НК РФ):

во-первых, при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта;

во-вторых, при помещении товаров под таможенные процедуры:

- таможенного склада для последующего их вывоза в таможенную процедуру экспорта;

- свободной таможенной зоны;

в-третьих, при вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, в таможенной процедуре реэкспорта налог не уплачивается, а уплаченные при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

в-четвертых, при вывозе с территории Российской Федерации припасов, а также товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры налог не уплачивается.

#### Суммы, не включаемые в налоговую базу по НДС

Не включается в налоговую базу по НДС оплата (частичная оплата), полученная в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (ст. 154 НК РФ):

- облагаемых по ставке 0% (п. 1 ст. 164 НК РФ),

- не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Кроме того, на основании ст. 167 НК РФ налогоплательщик - изготовитель товаров (работ, услуг) с длительным циклом производства (более 6 месяцев), включенных в Перечень, утвержденный Постановлением Правительством Российской Федерации от 28 июля 2006 г. N 468, вправе определять налоговую базу только в день отгрузки товаров (выполненных работ, оказанных услуг), если он ведет раздельный учет осуществляемых операций и НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам, имущественным правам), используемым для производства с длительным циклом, и других операций.

Не включаются в налоговую базу по НДС денежные средства, полученные для формирования резерва на проведение текущего и капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме (п. 3 ст. 162 НК РФ), следующими предприятиями:

- управляющими организациями,

- товариществами собственников жилья,

- специализированными потребительскими кооперативами, созданными для удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги,

- специализированными некоммерческими организациями, которые осуществляют деятельность, направленную на обеспечение проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, и созданы в соответствии с Жилищным кодексом Российской Федерации, на формирование фондов капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах.

В соответствии с [п. 2 ст. 156](#) НК РФ освобождаются от налогообложения НДС в случае, если посредник оказывает услуги:

- по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в России, по перечню, устанавливаемому федеральным органом исполнительной власти;

- по реализации важнейших и жизненно необходимых медицинских товаров отечественного и импортного производства по перечню, утвержденному Правительством РФ;

- ритуальные услуги и работы (услуги по реализации надгробных памятников, изготовлению похоронных принадлежностей и другие ритуальные услуги по перечню, утвержденному Правительством РФ);

- по реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (кроме подакцизных), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ. Например, посредник ищет покупателей на изделия народных художественных промыслов признанного художественного достоинства.

Посредник освобождается от уплаты НДС, только если вышеуказанные услуги он оказывает продавцу. Если же посредник оказывает услуги арендатору по поиску помещений, покупателю по закупке медицинских товаров, изделий народных промыслов, ритуальных услуг, посредник не освобождается от уплаты НДС.

В налоговую базу по НДС не включаются суммы, получаемые организациями связи, от реализации услуг международной связи иностранным покупателем ([п. 5 ст. 157](#) НК РФ).

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), отражаются в [разд. 7](#) налоговой декларации по НДС, форма и [Порядок](#) заполнения которой утверждены Приказом ФНС России от 29 октября 2014 г. N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения, а также Формата представления налоговой декларации по НДС в электронной форме". При этом в графе 1 по [строке 010 разд. 7](#) налоговой декларации проставляются коды соответствующих операций, освобожденных от налогообложения НДС.

#### 4.6. Пониженные налоговые ставки НДС

##### Налоговая ставка по НДС 0%

Налогообложение по налоговой ставке 0% производится при реализации товаров, работ (услуг), поименованных в [п. 1 ст. 164](#) НК РФ. Перечень является закрытым, ставка 0% применяется при реализации:

- 1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных [ст. 165](#) НК РФ;

- 2) услуг по международной перевозке товаров.

Под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.

Положения [пп. 2.1 п. 1 ст. 164](#) НК РФ распространяются также на следующие услуги, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями:

- услуги по предоставлению принадлежащего на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)) железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления международных перевозок;

- транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки.

К транспортно-экспедиционным услугам относятся участие в переговорах по заключению контрактов купли-продажи товаров, оформление документов, прием и выдача грузов, завоз-вывоз грузов, погрузочно-разгрузочные и складские услуги, информационные услуги, подготовка

и дополнительное оборудование транспортных средств, услуги по организации страхования грузов, платежно-финансовых услуг, услуги по таможенному оформлению грузов и транспортных средств, а также разработка и согласование технических условий погрузки и крепления грузов, розыск груза после истечения срока доставки, контроль за соблюдением комплектной отгрузки оборудования, перемаркировка грузов, обслуживание и ремонт универсальных контейнеров грузоприемителей, обслуживание рефрижераторных контейнеров и хранение грузов в складских помещениях и на открытых площадках экспедитора;

- услуги, оказываемые при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от портов или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации.

В целях ст. 164 НК РФ к международным перевозкам приравниваются работы (услуги) по перевозке и (или) транспортировке углеводородного сырья из пункта отправления, находящегося на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря, в пункт назначения, находящийся за пределами территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией;

3) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, по:

- транспортировке нефти, нефтепродуктов вне зависимости от даты их помещения под соответствующую таможенную процедуру из пункта отправления, расположенного на территории Российской Федерации, до границы Российской Федерации для последующего вывоза трубопроводным транспортом за пределы территории Российской Федерации, либо до морских портов Российской Федерации для последующего вывоза за пределы территории Российской Федерации морским транспортом, либо до пункта перевалки (перегрузки, слива, налива) на иные виды транспорта, в том числе на трубопроводный, расположенного на территории Российской Федерации, для последующего вывоза за пределы территории Российской Федерации иными видами транспорта, в том числе трубопроводным;

- перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов, вывозимых за пределы территории Российской Федерации, в том числе в морских, речных портах, вне зависимости от даты их помещения под соответствующую таможенную процедуру.

Под перевалкой понимаются погрузка, выгрузка, слив, налив, маркировка, сортировка, упаковка, перемещение в границах морского, речного портов, технологическое накопление грузов, приведение грузов в транспортабельное состояние, их крепление и сепарация.

Указанная льготная ставка НДС распространяется на работы (услуги), выполняемые (оказываемые) на основании договора (контракта) с:

- иностранным или российским лицом, которое заключило внешнеэкономическую сделку по реализации нефти и (или) нефтепродуктов, транспортируемых за пределы территории Российской Федерации, или является лицом, от имени либо по поручению которого была заключена указанная внешнеэкономическая сделка;

- агентом (комиссионером) иностранного или российского лица, которое заключило внешнеэкономическую сделку по реализации нефти и (или) нефтепродуктов, транспортируемых за пределы территории Российской Федерации, или является лицом, от имени либо по поручению которого была заключена указанная внешнеэкономическая сделка;

- на работы (услуги), выполняемые (оказываемые) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, по транспортировке, перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита, а также вывозимых с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза;

4) услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа, вывозимого за пределы территории Российской Федерации (ввозимого на территорию Российской Федерации), в том числе помещенного под таможенную процедуру таможенного транзита, а также услуг по транспортировке (организации транспортировки) трубопроводным транспортом природного газа, ввозимого на территорию Российской Федерации для переработки

на территории Российской Федерации.

Под организацией транспортировки природного газа трубопроводным транспортом в данном случае понимаются услуги, оказываемые собственником магистральных газопроводов на основании отдельного договора, предусматривающего организацию транспортировки природного газа;

5) услуг, оказываемых организацией по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче по единой национальной (общероссийской) электрической сети электрической энергии, поставка которой осуществляется из электроэнергетической системы Российской Федерации в электроэнергетические системы иностранных государств;

6) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением организаций трубопроводного транспорта) в морских, речных портах по перевалке и хранению товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации, в товаросопроводительных документах которых указаны пункт отправления и (или) пункт назначения, находящиеся за пределами территории Российской Федерации;

7) работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

8) услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, владеющими железнодорожным подвижным составом и (или) контейнерами на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)), для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых товаров или продуктов переработки при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Указанные положения применяются при условии, что на перевозочных документах проставлены отметки таможенных органов (указанные в [пп. 3 п. 3.7 ст. 165 НК РФ](#));

9) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями внутреннего водного транспорта, в отношении товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории Российской Федерации из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река - море) плавания или иные виды транспорта.

К организациям внутреннего водного транспорта в данном случае относятся российские организации, осуществляющие судоходство на внутренних водных путях Российской Федерации и иную связанную с судоходством деятельность на внутренних водных путях Российской Федерации, а также с входом во внутренние воды и выходом в территориальное море Российской Федерации;

10) углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья, а также продуктов его технологического передела (стабильного конденсата, сжиженного природного газа, широкой фракции легких углеводородов), вывезенных из пункта отправления, находящегося на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря, в пункт назначения, находящийся за пределами территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, при условии представления документов, предусмотренных [ст. 165 НК РФ](#), за исключением случаев, если такие товары вывозятся в таможенной процедуре экспорта.

11) услуг по перевозке товаров воздушными судами, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, при которой пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами территории Российской Федерации, в случае, если на территории Российской Федерации совершается посадка воздушного судна, при условии, что место прибытия товаров на территорию Российской Федерации и место убытия товаров с территории Российской Федерации совпадают;

12) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию Российской

Федерации до таможенного органа в месте убытия с территории Российской Федерации;

13) оказываемых организациями или индивидуальными предпринимателями:

- услуг по предоставлению принадлежащего на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)) железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления услуг по перевозке или транспортировке железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию Российской Федерации с территории иностранного государства, не являющегося членом Таможенного союза, в том числе через территорию государства - члена Таможенного союза, или с территории государства - члена Таможенного союза на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом Таможенного союза;

- транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основе договора транспортной экспедиции при организации услуг по перевозке или транспортировке железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию Российской Федерации с территории иностранного государства, не являющегося членом Таможенного союза, в том числе через территорию государства - члена Таможенного союза, или с территории государства - члена Таможенного союза на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом Таможенного союза.

Нулевая налоговая ставка не распространяется на услуги, оказываемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте (пп. 3.1 п. 1 ст. 164 НК РФ);

14) услуги по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

15) товаров (работ, услуг) в области космической деятельности.

К таким товарам относятся космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, подлежащие обязательной сертификации в соответствии с законодательством Российской Федерации в области космической деятельности, а также космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры военного и двойного назначения.

Работы (услуги) в области космической деятельности выполняются с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и (или) из атмосферы Земли.

Работы (услуги) связаны с исследованием космического пространства, наблюдением за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности и (или) из атмосферы Земли.

Работы (услуги) подготовительного характера и (или) вспомогательные (сопутствующие). Это могут быть наземные работы (услуги), технологически обусловленные (необходимые) и неразрывно связанные с выполнением работ (оказанием услуг) по исследованию космического пространства и (или) с выполнением работ (оказанием услуг) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве;

16) драгоценных металлов организаций, осуществляющих их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;

17) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Порядок применения вышеуказанного устанавливается Правительством Российской Федерации.

Реализация этих товаров (работ, услуг) подлежит налогообложению по ставке 0% в случае, если:

- законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации

Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей)

- либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

При реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации, совместным Приказом МИД России и Минфина России от 14 декабря 2011 г. N 22606/173н утвержден [Перечень](#) иностранных государств, в отношении представительств которых на условиях взаимности либо если такая норма предусмотрена в международном договоре РФ, применяется ставка НДС 0% при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) (далее по тексту - Перечень);

18) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации.

В целях налогообложения припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река - море) плавания ([пп. 8 п. 1 ст. 164](#) НК РФ).

Под припасами понимается топливо и горюче-смазочные материалы, необходимые для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных, морских судов и судов смешанного (река - море) плавания;

19) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте:

работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации;

работ (услуг), связанных с вывозом экспортируемых товаров и продуктов переработки, стоимость которых указана в перевозочных документах.

Льготная ставка применяется при условии, что на перевозочных документах проставлены указанные в [п. 5 ст. 165](#) НК РФ отметки таможенных органов.

К российским перевозчикам относятся организации или индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, состоящие на учете в налоговых органах Российской Федерации в соответствии со [ст. ст. 83, 84](#) НК РФ и непосредственно занимающиеся прямой перевозкой грузов.

Перевозки осуществляются на основании договорных обязательств на организацию перевозок грузов и транспортно-экспедиционное обслуживание;

20) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных [ст. 165](#) НК РФ;

21) выполняемых (оказываемых) российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте:

- работ (услуг) по перевозке или транспортировке товаров, вывозимых с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза, и работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой указанных товаров, стоимость которых указана в перевозочных документах на перевозку товаров;

- работ (услуг) по перевозке или транспортировке товаров, перемещаемых через территорию Российской Федерации с территории иностранного государства, не являющегося членом Таможенного союза, в том числе через территорию государства - члена Таможенного союза, или с территории государства - члена Таможенного союза на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом Таможенного союза, и работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой указанных товаров, стоимость которых указана в перевозочных документах на перевозку товаров;

22) услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении. Льгота, установленная [пп. 9.2 п. 1 ст. 164](#) НК РФ, применяется по 31 декабря 2017 г. включительно, а также в отношении операций по реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении, осуществленных в период с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2017 г. включительно (Федеральный [закон](#) от 06.04.2015 N 83-ФЗ);

23) товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории

Российской Федерации. [Перечень](#) международных организаций утвержден совместным Приказом МИД России и Минфина России от 24 марта 2014 г. N 3913/19н.

Налоговая ставка 0 процентов применяется в отношении товаров (работ, услуг), реализуемых для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации на основании положений международных договоров Российской Федерации, предусматривающих освобождение от налога;

24) работ (услуг) по перевозке (транспортировке) вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров морскими судами и судами смешанного (река - море) плавания на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер);

25) товаров (работ, услуг) и имущественных прав при реализации FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерним организациям FIFA, а также товаров (работ, услуг) и имущественных прав в связи с осуществлением мероприятий конфедерациям, Организационному комитету "Россия-2018", дочерним организациям Организационного комитета "Россия-2018", национальным футбольным ассоциациям, Российскому футбольному союзу, производителям медиаинформации FIFA, поставщикам товаров (работ, услуг) FIFA, указанным в Федеральном [законе](#) от 07.06.2013 N 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации". Порядок применения положений [пп. 13 п. 1 ст. 164](#) НК РФ установлен [Постановлением](#) Правительства РФ от 03.08.2015 N 784;

26) товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретаемых для целей организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи организациями, являющимися иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи в соответствии со [ст. 3](#) Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, в том числе официальными вещательными компаниями и филиалами, представительствами в Российской Федерации иностранных организаций, являющихся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета. Порядок применения положений указанной льготы установлен [Постановлением](#) Правительства РФ от 31.08.2013 N 757.

#### Документы, подтверждающие ставку 0%

В [ст. 165](#) НК РФ утвержден порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%. В каждом конкретном случае представляются копии различных документов, подтверждающих обоснованность применения пониженной ставки НДС, и, поскольку ситуаций очень много, большинство из них имеют свои особенности, мы рассмотрим только некоторые из них в качестве примера. Так, при реализации товаров, припасов, вывозимых в таможенном режиме экспорта с территории Российской Федерации, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы представляются нижеперечисленные документы.

1. Контракт (копия) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы единой таможенной территории Таможенного союза и (или) припасов за пределы Российской Федерации. Если контракт содержит сведения, составляющие государственную тайну, представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (об условиях поставки, сроках, цене, виде продукции), и иную подобную информацию.

При вывозе реализуемых товаров (припасов) в целях использования их в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на морском месторождении углеводородного

сырья, представляется контракт (копия контракта) налогоплательщика с налогоплательщиком, осуществляющим деятельность по поиску, оценке, разведке и (или) разработке указанного месторождения, на поставку товаров (припасов) за пределы таможенной территории Таможенного союза и (или) припасов за пределы Российской Федерации, а также копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз товаров (припасов) в пункт назначения, находящийся на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

2. Таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

Если таможенная декларация не будет содержать отметок "Выпуск разрешен", "Товар вывезен", заверенных номерной печатью и личной подписью сотрудника таможенной инспекции, то контролеры откажут экспортеру в применении нулевой ставки. А суд, скорее всего, примет сторону инспекции (например, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 25 января 2008 г. N КА-А40/11923-07). Так, в Налоговом [кодексе](#) РФ прямо указано, что таможенная декларация должна иметь отметки российской таможни, осуществившей выпуск груза.

Но мелкие, незначительные недочеты в оформлении таможенной декларации (не заполнена та или иная графа, не читается какой-либо знак на штампе, или дата этого штампа не соответствует дате, указанной в товаросопроводительных документах) не являются основанием для отказа в применении нулевой налоговой ставки. Этот вывод подтверждается арбитражной практикой (например, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 13 мая 2004 г. N КА-А40/3534-04).

Экспортер вправе представить в налоговую инспекцию временную таможенную декларацию. Если при этом в ней есть все необходимые отметки пограничной таможни, то этот документ подтверждает факт экспорта так же, как и полная декларация. Аналогичное мнение содержится в [Постановления](#) ФАС Уральского округа от 31 января 2005 г. N Ф09-13/05-АК.

Если таможенная стоимость вывозимых товаров подвергалась корректировке, в состав таможенной декларации должны быть включены дополнительные листы с отражением результатов пересчета. Аналогичная точка зрения отражена в [Письме](#) Минфина России от 16 июля 2007 г. N 03-07-08/197.

3. Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Вывоз за пределы территории Российской Федерации (международная перевозка) может осуществляться на следующих видах транспорта:

- автомобильном;
- железнодорожном;
- воздушном;
- морском;
- водном;
- трубопроводном.

Для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в налоговые органы налогоплательщик представляет:

При вывозе грузов автомобильным транспортом:

копию международной автомобильной накладной (CMR) с отметкой российского таможенного органа "Товар вывезен" и указанием получателя груза, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

При этом перевезенный груз может быть сдан не заказчику, а иному получателю, указанному в международной товарно-транспортной накладной, с отметкой о получении ([Постановление](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 июня 2007 г. N 09АП-5305/2007-АК);

Международная автомобильная накладная (CMR) предусмотрена [Конвенцией](#) о договоре международной дорожной перевозки грузов 1956 г. (КДПГ).

Если груз доставляется в страну - участник СНГ (или ввозится в Россию из одной из этих стран), перевозка может быть оформлена обычной товарно-транспортной накладной ([форма N 1-Т](#)) или CMR-накладной.

При перевозке груза воздушным транспортом:

копию международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

Для подтверждения оказания услуг по перевозке груза важны:

- наличие договора международной перевозки,
- оплата заказчиком услуг перевозчику по перевозке груза (выписка банка, иной подтверждающий оплату услуг документ).

При перевозке груза железнодорожным транспортом:

перечень документов, подтверждающих право на применение ставки 0% только для перевозчиков на железнодорожном транспорте, представлен в [п. 5 ст. 165](#) НК РФ. В данном случае документальным подтверждением будет являться: реестр перевозочных документов, оформляемых при перевозках товаров в международном сообщении, с указанием в нем номеров перевозочных документов, наименований или кодов входных и выходных пограничных и (или) припортовых железнодорожных станций, стоимости работ (услуг), дат отметок таможенных органов на перевозочных документах, свидетельствующих о помещении товаров в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле под таможенную процедуру экспорта или таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия до таможенного органа в месте убытия либо свидетельствующих о помещении вывозимых с территории Российской Федерации продуктов переработки под таможенные процедуры таможенного транзита, реэкспорта.

В случае выборочного истребования налоговым органом отдельных перевозочных документов, включенных в реестры, копии указанных документов представляются железнодорожными перевозчиками в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа.

Перевозочные документы, включенные в реестр, должны иметь отметку таможенных органов, свидетельствующую о перевозке товаров, помещенных в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и таможенным законодательством Российской Федерации под таможенную процедуру экспорта или таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия до таможенного органа в месте убытия, либо свидетельствующую о помещении вывозимых с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки под таможенные процедуры таможенного транзита, реэкспорта.

При реализации железнодорожными перевозчиками услуг, связанных с вывозом экспортируемых товаров и продуктов переработки, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются реестры единых перевозочных документов, оформляемых при перевозках пассажиров и багажа в прямом международном сообщении, определяющих путь следования с указанием в них номеров перевозочных документов, пунктов отправления и назначения, даты оказания услуг, стоимости услуг по перевозке пассажиров и багажа, или иные документы, предусмотренные договорами, заключенными перевозчиками с железными дорогами иностранных государств, либо международными договорами Российской Федерации. Указанное условие применяется в отношении порядка подтверждения налогоплательщиками обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов за налоговые периоды начиная с 1 октября 2015 г.

При реализации российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг), предусмотренных [пп. 9.1 п. 1 ст. 164](#) НК РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы

представляется реестр перевозочных документов, оформленных при перевозках товаров железнодорожным транспортом, с указанием в нем номеров перевозочных документов, даты реализации работ (услуг), стоимости работ (услуг), наименований или кодов государств отправления товаров, наименований или кодов входных и выходных российских пограничных и (или) припортовых железнодорожных станций, наименований или кодов государств назначения товаров, а также даты проставления на перевозочном документе календарного штампа пограничной железнодорожной станции (при перемещении товаров с территории Российской Федерации через выходные железнодорожные пограничные станции) или календарного штампа станции назначения (при перемещении товаров с территории Российской Федерации через выходные припортовые железнодорожные станции) либо календарного штампа станции отправления.

При реализации услуг, предусмотренных [пп. 9.2 п. 1 ст. 164](#) НК РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляется отчет о доходах от перевозок пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении.

В случае если товары, вывозимые с территории РФ на территорию государства - члена Таможенного союза перевозчиком на железнодорожном транспорте, под таможенную процедуру экспорта не помещены, то в отношении услуг по перевозке таких товаров ставка НДС в размере 0% не применяется. В связи с этим данные услуги облагаются НДС по ставке налога в размере 18%. К такому выводу пришли специалисты Минфина России в [Письме](#) от 13 ноября 2010 г. N 03-07-08/310.

При вывозе товаров судами через морские порты:

копию поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни Российской Федерации. В случае вывоза уловов водных биологических ресурсов и произведенной из них рыбной и иной продукции, доставленных на территорию Российской Федерации в соответствии с законодательством о рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов без выгрузки на сухопутную территорию Российской Федерации, такая копия поручения налогоплательщиком в налоговые органы не представляется;

копию коносамента, морской накладной или иного документа, подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

Для обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0% при вывозе продукции морского промысла судами через морские порты в случае, если эта продукция ввозится в российский порт, а затем без выгрузки вывозится с территории Российской Федерации в режиме экспорта, представления в налоговые органы копии поручения на отгрузку экспортируемых грузов с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни Российской Федерации не требуется. Такое мнение высказано в [Письме](#) Минфина России от 25 мая 2010 г. N 03-07-15/67, позже также в [Решении](#) ФНС от 07.03.2013.

При таможенном оформлении убывающей за пределы таможенной территории Российской Федерации продукции морского промысла, добытой (выловленной) во внутренних морских водах Российской Федерации, в территориальном море Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оформление поручения на отгрузку не предусмотрено нормативно-правовыми актами в связи с отсутствием операции по погрузке товаров в морском порту.

При транспортировке экспортируемых товаров по системе магистральных трубопроводов или по линиям электропередачи:

По системе магистральных трубопроводов может, например, осуществляться:

- перекачка нефти;

- транспортировка нефти и нефтепродуктов от пункта отправления на территории РФ до ее границы либо до пункта перевалки, расположенного на территории РФ;

- перевалка и перегрузка нефти и нефтепродуктов, вывозимых за пределы РФ.

В соответствии с [п. 2](#) Положения об определении тарифов на услуги по транспортировке

нефти по магистральным трубопроводам, утвержденного Приказом ФСТ России от 17 августа 2005 г. N 380-э/2, зарегистрированным в Минюсте России, под транспортировкой нефти понимается процесс перемещения нефти по магистральным трубопроводам, включающий операции по перекачке нефти по магистральному трубопроводу, выполнению заказа и диспетчеризации поставок нефти, а также операции по перевалке, сливу (наливу) и приему (сдаче) нефти.

Кроме того, трубопроводным транспортом может транспортироваться природный газ, вывозимый за пределы территории Российской Федерации (ввозимый на территорию Российской Федерации).

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, могут не представляться в случае вывоза товаров в таможенной процедуре экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи.

Обращаем внимание читателей, что при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта через Государственную границу Российской Федерации с государством - членом Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, в налоговый орган представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза экспортируемых товаров.

При вывозе с территории Российской Федерации припасов представляются копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, содержащих в том числе сведения о количестве припасов, подтверждающих вывоз припасов с таможенной территории Таможенного союза и (или) за пределы территории Российской Федерации воздушными и морскими судами, судами смешанного (река - море) плавания.

4. Если товары помещены под таможенный режим свободной таможенной зоны, представляются ([пп. 5 п. 1 ст. 165 НК РФ](#)):

во-первых, контракт (копия) с резидентом или участником ОЭЗ;

во-вторых, копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны, выданная Минэкономразвития России на основании [п. 5.3.22](#) Положения о Министерстве экономического развития Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 5 июня 2008 г. N 437, или копия свидетельства о включении участника в реестр участников свободной экономической зоны, выданного уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти;

в-третьих, таможенная декларация (копия) с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой ОЭЗ или при ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, или при вывозе припасов, таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, и таможенного органа, который уполномочен на совершение таможенных процедур и таможенных операций при таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны и в регионе деятельности которого расположена портовая особая экономическая зона.

При ввозе в портовую ОЭЗ российских товаров, помещенных за ее пределами под таможенный режим экспорта или перемещения припасов, представляется контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ.

5. При выполнении работ, услуг по международной перевозке товара в налоговый орган представляются:

во-первых, контракт (копия контракта) российской организации с иностранной или российской компанией на оказание работ (услуг).

Кроме того, если договор перевозки заключен с организацией, не осуществляющей внешнеэкономическую сделку в отношении перевозимых товаров, то представляется еще один, дополнительный документ - копия контракта этой организации с компанией, которая непосредственно осуществляет сделку ([пп. 1 п. 3.1 ст. 165 НК](#));

во-вторых, копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на

территорию Российской Федерации), в том числе с учетом особенностей международной перевозки и вида транспорта.

Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

Согласно положениям [ст. 1011](#) ГК РФ если агентская сеть действует от имени и за счет компании-перевозчика, то к отношениям, вытекающим из агентского договора, применяются правила, предусмотренные [гл. 49](#) ГК РФ.

Рассмотрим отношения, если реализация авиабилетов через агентскую сеть осуществляется по договору поручения.

В соответствии со [ст. 971](#) ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Согласно положениям [ст. 974](#) ГК РФ поверенный обязан передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения.

Таким образом, в силу существа и смысла агентского договора, а также договора поручения, все полученное агентом (поверенным) в результате совершенных им согласно агентскому либо договору поручения действий от имени принципала (доверителя) является собственностью принципала (доверителя).

Следовательно, все средства, полученные агентской сетью за реализованные по поручению компании-перевозчика, оказывающей услуги по перевозке пассажиров и багажа, авиабилеты, являются собственностью компании-перевозчика.

Учитывая изложенное, при реализации организацией, оказывающей услуги по перевозке пассажиров и багажа, авиабилетов через агентскую сеть указанная организация должна включить в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость всю сумму, полученную агентом за реализованные по поручению указанной организации авиабилеты, включая сумму агентского вознаграждения.

При реализации услуг, выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте в налоговую инспекцию представляется:

Претензии налоговых инспекторов к представляемым налогоплательщиками документам для подтверждения ставки НДС 0% могут быть следующими:

Во-первых. Отсутствует перевод на русский язык.

Контракты, соглашения, перевозочные документы и т.п., подающиеся в налоговую инспекцию для подтверждения ставки 0%, должны быть переведены на русский язык. Это требование налоговой инспекции.

Однако Налоговый [кодекс](#) РФ не обязывает экспортера представлять такие переводы. На это указал и Минфин России в [Письме](#) от 25 марта 2008 г. N 03-07-08/67. Поэтому отказ в применении нулевой ставки НДС при отсутствии "русскоязычной версии" бумаг неправомерен.

Мнение арбитров таково, что [ст. 165](#) НК РФ не ставит применение нулевой ставки в зависимость от представления перевода документов ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 4 декабря 2006 г. N КА-А40/11640-06).

Во-вторых. Отсутствие отметки иностранного покупателя на товаросопроводительных документах.

Однако суды в этом случае поддерживают налогоплательщиков ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 15 февраля 2008 г. N КА-А40/430-08).

В-третьих. Несоответствие адресов экспортера в документах.

К примеру, в одних документах - контрактах - указан юридический, а в накладных - фактический адрес; если в накладных и контрактах не совпадают или совпадают не полностью наименования экспортируемой продукции, инспекторы в данном случае считают экспорт неподтвержденным. Если компания хочет избежать споров, подобные несоответствия следует устранить.

Срок для представления документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки НДС, исчисляется следующим образом:

- 180 календарных дней с даты помещения грузов под таможенный режим экспорта (по

общему правилу);

- в отношении товаров, помещенных под соответствующий таможенный режим в период с 1 июля 2008 г. по 31 декабря 2009 г., - 180 календарных дней (с даты помещения) плюс 90 рабочих дней ([ст. 27.3](#) Федерального закона от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ);

- в отношении товаров, помещенных под соответствующий таможенный режим в период с 1 января по 31 марта 2010 г., - 270 календарных дней ([п. 1 ст. 1](#) Федерального закона от 27 декабря 2009 г. N 368-ФЗ).

В том случае, если налогоплательщик не смог в установленные сроки подтвердить свое право на применение налоговой ставки 0%, он обязан исчислить НДС с суммы реализации по ставке 18% (10%).

При этом моментом определения налоговой базы будет считаться день отгрузки (передачи) товаров на экспорт ([пп. 1 п. 1, п. 9 ст. 167](#) НК РФ).

Поэтому для исчисления налога при неподтвержденном экспорте выручку, полученную в иностранной валюте, пересчитывают в рубли по курсу на дату отгрузки товаров ([п. 3 ст. 153](#) НК РФ, [Письмо](#) ФНС России от 30 марта 2006 г. N ММ-6-03/342@).

Также в налоговую инспекцию придется подать уточненные декларации по НДС за тот налоговый период, в котором продукция была фактически отгружена.

Правда, если впоследствии организация представит пакет документов, обосновывающих применение нулевой налоговой ставки, начисленный по неподтвержденному экспорту налог можно будет принять к вычету ([п. 10 ст. 171, п. 3 ст. 172](#) НК РФ).

Если экспорт подтвердить не удалось, то помимо НДС экспортеру придется заплатить еще и пени. Причем, если потом он соберет необходимые документы и зачет начисленную сумму налога, пени все равно останутся в бюджете. Они возврату не подлежат ([Письмо](#) Минфина России от 24 сентября 2004 г. N 03-04-08/73).

В учетной политике для целей налогообложения организации необходимо описать порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%.

По каждой операции, облагаемой по налоговой ставке 0%, НДС исчисляется отдельно.

Вышеперечисленные документы для подтверждения налоговой ставки по НДС 0% представляются вместе с налоговой декларацией.

В соответствии с [Порядком](#) заполнения, утвержденным Приказом ФНС России от 29 октября 2014 г. N ММВ-7-3/558@, налогоплательщики, применяющие ставку 0 процентов, заполняют следующие разделы декларации по налогу на добавленную стоимость:

[разд. 4](#) "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена";

[разд. 5](#) "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)";

[разд. 6](#) "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена".

По товарам, работам, услугам, облагаемым НДС по ставке 0%, можно принять к вычету "входной" НДС. Вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных экспортеру продавцами по товарам, реализованным на экспорт, а также материалам, работам, услугам, использованным для производства экспортной продукции и ее вывоза с территории Российской Федерации.

При экспорте вычет "входного" НДС производится на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных [ст. 165](#) НК РФ ([п. 9 ст. 167](#) и [п. 3 ст. 172](#) НК РФ).

Таким образом, если нулевая ставка подтверждена, то налог в декларации оказывается заявлен к возмещению из бюджета. При этом счета-фактуры, оформленные с нарушением порядка, установленного Налоговым кодексом РФ, не являются основанием для принятия сумм

предъявленного налога к вычету (п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

А если экспорт в установленные сроки не подтвержден, то "входной" НДС принимают к вычету на дату отгрузки товаров на экспорт (п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ). При неподтвержденной нулевой ставке в бюджет перечисляется разница между начисленным налогом и суммой вычета.

Обращаем внимание читателей, что операции по реализации товаров организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость, в том числе по ставке в размере 0%. В связи с этим документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость, указанными организациями в налоговые органы не представляются (Письмо Минфина России от 27 апреля 2010 г. N 03-07-08/135).

#### Налоговая ставка по НДС 10%

Налогообложение по налоговой ставке 10% производится при реализации товаров, работ (услуг), поименованных в п. 2 ст. 164 НК РФ. Перечень является закрытым. К данному перечню относятся:

1. Продовольственные товары (мясо, молоко, яйца и яйцапродукты, масло растительное, маргарин и т.п. согласно пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ).

2. Товары для детей согласно пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ (трикотажные изделия, швейные изделия, обувь, кровати детские, коляски, тетради школьные, игрушки и т.п.).

3. Периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

В целях налогового законодательства под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания.

Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10%, утвержден Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. N 41.

4. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства согласно пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ:

- лекарственные средства, включая фармацевтические субстанции, лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований лекарственных препаратов, лекарственные препараты, изготовленные аптечными организациями;

- изделия медицинского назначения, за исключением важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ. В целях применения пониженной ставки НДС необходимо представить в налоговый орган регистрационное удостоверение на медицинское изделие или до 1 января 2017 г. также регистрационное удостоверение на изделие медицинского назначения.

5. Племенной крупный рогатый скот, племенные свиньи, племенные овцы, племенные козы, племенные лошади, племенное яйцо; сперма, полученная от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионы, полученные от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей.

6. Услуги по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (за исключением услуг, облагаемых по ставке НДС 0%).

7. Услуги по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении (за исключением услуг, облагаемых по ставке НДС 0%).

Льготная ставка в случаях, указанных в п. п. 5 - 7, применяется по 31 декабря 2017 г. включительно.

## Налоговые вычеты по НДС как вид льготы

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную за налоговый период в соответствии со [ст. 166](#) НК РФ, на сумму налоговых вычетов, предусмотренных [ст. 171](#) НК РФ.

1. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления (включая суммы налога, уплаченные или подлежащие уплате налогоплательщиком по истечении 180 календарных дней с даты выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении:

- товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения;

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

2. Также вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями - налоговыми агентами.

3. Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику - иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для его производственных целей или осуществления им иной деятельности.

Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату налогоплательщику - иностранному лицу после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему налог налоговому агенту (при условии постановки налогоплательщика - иностранного лица на учет в налоговых органах Российской Федерации).

4. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них, а также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг). Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

5. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

6. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходы на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

7. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты,

частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

8. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия документов, предусмотренных [ст. 165](#) НК РФ, по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%.

9. Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с [гл. 21](#) НК РФ.

10. Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Документом, подтверждающим право на вычет, является счет-фактура, оформленный в соответствии с утвержденным [Постановлением](#) Правительства от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" порядком.

[Счета-фактуры](#) регистрируются в [книге покупок](#) организации, сведения, содержащиеся в данном документе, также отражаются в [разд. 9](#) декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@.

## **Глава 5. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ**

Налог на имущество предприятий является региональным налогом.

Субъект (плательщик) - предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ, и их филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

Объект - движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объекта основных средств.

Налог на имущество относится к прямым налогам, то есть взимается в зависимости от размера имущества налогоплательщика и непосредственно из его доходов.

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения ([ст. 375](#) НК РФ). Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со [ст. 378.2](#) НК РФ.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей настоящей [главы](#) определяется без учета таких затрат.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость этих объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Нередко компания имеет на балансе дорогостоящую недвижимость. Как правило, это играет существенную роль при получении организацией кредитов в банке. Дорогостоящая недвижимость - это хороший залог. Однако такая недвижимость на балансе увеличивает налоговое бремя организации за счет уплаты налога на имущество. Например, организация, располагающая основными средствами на сумму 200 млн руб., обязана (без учета амортизации)

уплачивать по большинству субъектов РФ порядка 4,4 млн руб. в год в виде налога на имущество.

Налоговые льготы по налогу на имущество организаций установлены [ст. 381](#) НК РФ и действуют на всей территории России. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками ([п. 2 ст. 372](#) НК РФ).

#### 5.1. Организации, которые не признаются налогоплательщиками налога на имущество организаций

Не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association) и дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном [законе](#) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Также не признаются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации (в том числе Российский футбольный союз), Организационный комитет "Россия-2018", дочерние организации Организационного комитета "Россия-2018", производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в Федеральном [законе](#) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", в отношении имущества, используемого ими только в целях осуществления мероприятий, предусмотренных указанным Федеральным [законом](#).

#### 5.2. Имущество, не признаваемое объектом налогообложения налогом на имущество организаций

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;
- 3) объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- 4) ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- 5) ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- 6) космические объекты;
- 7) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
- 8) объекты основных средств, включенные в [первую](#) или во [вторую амортизационные группы](#) в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.

#### 5.3. Имущество, освобожденное от налогообложения налогом на имущество организаций

Список льготников по налогу на имущество среди коммерческих организаций весьма ограничен.

Освобождаются от налогообложения:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- 2) религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для

осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

4) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации ряда товаров, работ и услуг;

5) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

6) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

7) организации - в отношении федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

8) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

9) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

10) имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров;

11) организации (за исключением судостроительных организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной ОЭЗ) - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании ОЭЗ и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение 10 лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества;

12) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково";

13) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково";

14) организации - в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с [Перечнем](#) таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, - в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества;

15) судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении имущества, учитываемого на их балансе и используемого в целях строительства и ремонта судов, в течение десяти лет с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны, а также в отношении имущества, созданного или приобретенного в целях строительства и ремонта судов, в течение десяти лет с даты постановки на учет указанного имущества, но не более чем в течение срока существования промышленно-производственной особой экономической зоны;

16) организации, признаваемые управляющими компаниями особых экономических зон и учитывающие на балансе в качестве объектов основных средств недвижимое имущество, созданное в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон, в течение

десяти лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества;

17) организации - в отношении имущества (включая имущество, переданное по договорам аренды), удовлетворяющего в течение налогового периода одновременно следующим условиям:

- имущество расположено во внутренних морских водах Российской Федерации, в территориальном море Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря;

- имущество используется при осуществлении деятельности по разработке морских месторождений углеводородного сырья, включая геологическое изучение, разведку, проведение подготовительных работ;

18) организации - в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств, за исключением следующих объектов движимого имущества, принятых на учет в результате:

- реорганизации или ликвидации юридических лиц;

- передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми;

19) организации - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - участника свободной экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории свободной экономической зоны и расположенного на территории данной свободной экономической зоны, в течение десяти лет с месяца, следующего за месяцем принятия на учет указанного имущества.

Виды льгот по налогу на имущество мы представили в виде схемы 4.

Имущество, стоимость которого не облагается налогом на имущество организаций	
В зависимости от типа имущества	В зависимости от вида деятельности/ учредителей компании
<ul style="list-style-type: none"><li>- федеральные автомобильные дороги общего пользования и сооружения, являющиеся их неотъемлемой частью;</li><li>- объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность;</li><li>- движимое имущество, принятое на баланс организаций после 1 января 2013 г.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы;</li><li>- религиозные организации;</li><li>- компании, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов организаций инвалидов;</li><li>- производители фармацевтической продукции;</li><li>- специализированные протезно-ортопедические предприятия;</li><li>- коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;</li><li>- государственные научные центры;</li><li>- управляющие компании и участники проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов;</li><li>- судостроительные организации - резиденты ППОЭЗ;</li><li>- управляющие компании ОЭЗ и т.д.</li></ul>

Схема 4

Рассмотрим подробнее применение некоторых из перечисленных выше льгот.

Имущество коллегий адвокатов,  
адвокатских бюро и юридических консультаций

Условием предоставления этой льготы является их соответствие критериям, установленным Федеральным [законом](#) от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации". Коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации должны быть созданы в соответствии со [ст. 20](#) указанного Закона. У таких налогоплательщиков от налога освобождается все движимое и недвижимое имущество, которое они учитывают в качестве основных средств на балансе. При этом [НК](#) РФ не ограничивается применение льготы в зависимости от способа использования имущества (например, предоставление помещений в аренду).

Адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридическая консультация являются формами адвокатских образований.

Согласно [п. 2 ст. 20](#) Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" адвокат вправе самостоятельно избирать форму адвокатского образования и место осуществления адвокатской деятельности. Об избранной форме адвокатского образования и месте осуществления адвокатской деятельности адвокат обязан уведомить совет адвокатской палаты.

Имущество организаций,  
которым присвоен статус государственных научных центров

[Порядок](#) присвоения статуса государственного научного центра утвержден Указом Президента Российской Федерации от 22 июня 1993 г. N 939 "О государственных научных центрах Российской Федерации".

Статус государственного научного центра Российской Федерации может присваиваться расположенным на территории Российской Федерации предприятиям, учреждениям и организациям науки, а также высшим учебным заведениям, имеющим уникальное опытно-экспериментальное оборудование и высококвалифицированные кадры, результаты научных исследований которых получили международное признание. Отнесение учреждений и организаций науки, а также высших учебных заведений к государственным научным центрам Российской Федерации осуществляется Советом Министров - Правительством Российской Федерации по представлению Межведомственной координационной комиссии по научно-технической политике. Об этом говорится в [п. 2](#) Указа Президента Российской Федерации от 22 июня 1993 г. N 939 "О государственных научных центрах Российской Федерации".

Государственный научный центр Российской Федерации действует в соответствии с законодательством и положением об условиях государственного обеспечения центра, утверждаемым Правительством Российской Федерации одновременно с принятием решения о присвоении организации или высшему учебному заведению статуса государственного научного центра.

Данная льгота по налогу на имущество организаций предоставляется организациям, которым присвоен статус государственных научных центров, вне зависимости от осуществления ими предпринимательской деятельности, в том числе сдачи имущества в аренду. Такие разъяснения даны в [Письме](#) УМНС России по г. Москве от 9 марта 2004 г. N 23-10/1/15064.

Следует отметить, что льгота, предусмотренная [п. 15 ст. 381](#) НК РФ для организаций, которым присвоен статус государственных научных центров, не может применяться организациями, которым присвоен статус федерального научно-производственного центра. Об этом сказано в [Письме](#) Минфина России от 25 июня 2004 г. N 03-05-06/78. [Порядок](#) присвоения статуса федерального научно-производственного центра утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 9 октября 1995 г. N 983 "О федеральных научно-производственных центрах".

Имущество организаций и учреждения  
уголовно-исполнительной системы

Для применения налоговой льготы по налогу на имущество необходимо соблюдение следующих условий: организации и учреждения должны входить в состав уголовно-исполнительной системы; имущество должно использоваться для осуществления функций, возложенных на эти организации и учреждения.

Согласно [ст. 5](#) Закона Российской Федерации от 21 июля 1993 г. N 5473-1 "Об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы" (далее - Закон N 5473-1) уголовно-исполнительная система включает в себя: учреждения, исполняющие наказания; территориальные органы уголовно-исполнительной системы; федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий правоприменительные функции, функции по контролю и надзору в сфере исполнения уголовных наказаний в отношении осужденных.

В уголовно-исполнительную систему по решению Правительства Российской Федерации могут входить следственные изоляторы, предприятия, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, научно-исследовательские, проектные, медицинские, образовательные и иные организации.

Предприятия учреждений, исполняющих наказания, предназначены для привлечения осужденных к труду и обучения их общественно значимым профессиям и создаются при одном учреждении, исполняющем наказания, или объединении учреждений с особыми условиями хозяйственной деятельности как структурные подразделения этого учреждения или объединения учреждений.

В соответствии с [п. 1 ст. 381](#) НК РФ право на применение налоговой льготы имеют не только учреждения уголовно-исполнительной системы, но и организации.

В [п. 2 ст. 11](#) НК РФ предусмотрено, что организациями для целей Налогового кодекса признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно [ст. ст. 48, 114](#) ГК РФ юридическими лицами признаются в том числе унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

На основании всего вышесказанного можно сделать вывод о том, что предприятия учреждений, исполняющих наказания, входят в состав уголовно-исполнительной системы и, соответственно, имеют право на льготу по налогу на имущество организаций в соответствии с [п. 1 ст. 381](#) НК РФ.

Данная позиция нашла отражение и в Постановлениях Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14 апреля 2005 г. по делу [N А79-8290/2004-СК1-7828](#), Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 сентября 2005 г. по делу [N А05-805/05-31](#), Федерального арбитражного суда Центрального округа от 20 апреля 2006 г. по делу [N А54-5670/2005С4](#).

#### Имущество религиозных организаций

[Статьей 6](#) Федерального закона от 26 сентября 1997 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях" (далее по тексту - Закон N 125-ФЗ) религиозным объединением в Российской Федерации признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории Российской Федерации, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и обладающее соответствующими этой цели признаками: вероисповедание, совершение богослужений, других религиозных обрядов и церемоний.

Религиозные объединения могут создаваться в двух формах:

- религиозных групп - объединение граждан, осуществляющее деятельность без государственной регистрации ([ст. 7](#) Закона N 125-ФЗ);
- религиозных организаций - объединение граждан, иных лиц, зарегистрированное в качестве юридического лица ([ст. 8](#) Закона N 125-ФЗ).

Централизованная религиозная организация состоит не менее чем из трех религиозных организаций. Учреждение или организация, созданные религиозной организацией, имеющие признаки и цель, предусмотренные [п. 1 ст. 6](#) Закона N 125-ФЗ, в т.ч. руководящий либо

координирующий орган или учреждение, а также учреждение профессионального религиозного образования признаются также религиозной организацией.

Государственная регистрация религиозных организаций осуществляется органами юстиции. Религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность и создавать собственные предприятия (ст. 23 Закона N 125-ФЗ).

Поэтому льгота по налогу на имущество предприятий может быть предоставлена:

- религиозному объединению (организации);
- централизованной религиозной организации;

- учреждению или организации, созданным религиозной организацией, имеющим признаки и цель, предусмотренные п. 1 ст. 6 Федерального закона "О свободе совести и о религиозных объединениях", в т.ч. руководящему либо координирующему органу или учреждению, а также учреждению профессионального религиозного образования.

Льгота по налогу на имущество предприятий не распространяется на:

- организации, созданные этим религиозным объединением и не являющиеся по статусу религиозными организациями (т.е. не осуществляющие культовую деятельность, предусмотренную п. 1 ст. 6 Федерального закона "О свободе совести и о религиозных объединениях");

- иностранные организации, созданные за пределами Российской Федерации, имеющие на территории России представительства.

К имуществу религиозных организаций, освобождаемому от налогообложения, относятся культовые здания и сооружения, иные объекты, специально предназначенные для совершения и обеспечения богослужений, молитвенных и религиозных собраний, других религиозных обрядов и церемоний, религиозного почитания (паломничества), профессионального религиозного образования, иной религиозной деятельности, предметы религиозного назначения и другое имущество, используемое для религиозной деятельности.

Льгота по налогу на имущество для религиозных организаций не является временной, поскольку срок ее применения Федеральным [законом](#) не ограничен.

Данная льгота позволяет, в частности, освободить религиозные организации от уплаты налога на имущество за объекты профессионального религиозного образования, а также иные объекты, относимые к указанной сфере.

#### Имущество организаций, применяющих специальные налоговые режимы

Кроме того, налог на имущество не уплачивают организации, применяющие специальные налоговые режимы. Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены специальные налоговые режимы, установленные [гл. 26.1 - 26.5](#) Налогового кодекса специальные налоговые режимы определяют единый сельскохозяйственный налог, налог, уплачиваемый при применении упрощенной системы налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентная система налогообложения.

При этом Налоговым [кодексом](#) установлено, что налогоплательщики, осуществляющие наряду с общей системой налогообложения предпринимательскую деятельность, подлежащую налогообложению по специальным налоговым режимам, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Например, если имущество организации используется в сферах деятельности, как переведенных на уплату единого налога, так и не переведенных, и по данному имуществу невозможно обеспечить отдельный бухгалтерский учет, то стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения по налогу на имущество, следует определять пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) организации.

При этом при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) принимается [показатель](#) "выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)", формируемый в

соответствии с требованиями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отражаемый в отчете о финансовых результатах (форма N 2).

Пример. Организация осуществляет два вида деятельности - розничную торговлю и производство продуктов питания. Розничная торговля переведена на ЕНВД, по производственной деятельности организация находится на общей системе налогообложения.

В феврале организация приобрела офис, который в том же месяце введен в эксплуатацию в бухгалтерском учете. Первоначальная стоимость офисного помещения в бухгалтерском и налоговом учете одинакова и составляет 6 000 000 руб. и 120 000 руб. Организация установила сроки полезного использования объекта, равные 20 годам (240 месяцев) и 5 годам (60 месяцев), и линейный метод начисления амортизации. Таким образом, суммы ежемесячной амортизации составляют 25 000 руб. (6 000 000 руб. / 240 мес.); 2000 руб. (120 000 руб. / 60 месяцев).

Офисное помещение используется сразу в двух видах деятельности - розничной торговле и производстве продуктов питания, поскольку в нем располагаются руководство организации, бухгалтерия и отдел сбыта.

При расчете налога на прибыль и налога на имущество за полугодие стоимость основного средства распределяется пропорционально выручке, полученной от деятельности на общем режиме налогообложения, в общих доходах организации. При расчете налога на прибыль и налога на имущество пропорцию можно определить по данным бухгалтерского учета.

Допустим, выручка за полугодие по данным учета составила 184 650 руб., из них:

- от розничной торговли - 83 500 руб.;
- от производства продуктов питания - 101 150 руб.

Таким образом, удельный вес выручки от производства продуктов питания в общем доходе составил 0,55 (101 150 руб. / 184 650 руб.).

Следовательно, организация учтет при расчете налога на прибыль за полугодие сумму амортизации в размере 55 000 руб. (25 000 руб. x 4 мес. x 0,55).

Бухгалтер рассчитал налог на имущество исходя из данных о бухгалтерской стоимости офиса на начало:

- января - 0 руб.;
- февраля - 0 руб.;
- марта - 6 000 000 руб.;
- апреля - 5 975 000 руб. (6 000 000 руб. - 25 000 руб.);
- мая - 5 950 000 руб. (5 975 000 руб. - 25 000 руб.);
- июня - 5 925 000 руб. (5 950 000 руб. - 25 000 руб.);
- июля - 5 900 000 руб. (5 925 000 руб. - 25 000 руб.).

Средняя стоимость автомобиля за полугодие составит:

$(0 + 0 + 6000 + 5975 + 5950 + 5925 + 5900)$  тыс. руб. / 7 месяцев x 0,55 = 2 337 500 руб.

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за полугодие равна (ставка налога на имущество - 2,2%):

$2\,337\,500 \text{ руб.} \times 2,2\% / 4 = 12\,856 \text{ руб.}$

Если налогоплательщик прекращает осуществление деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, до окончания квартала, то стоимость имущества, которое использовалось в этой деятельности, включается в расчет среднегодовой стоимости имущества в части, пропорциональной количеству целых месяцев, после прекращения такой деятельности.

Организации, перешедшие на уплату ЕНВД, являющиеся плательщиками налога на имущество организаций, налоговые декларации по налогу на имущество организаций представляют в налоговые органы только при наличии на балансе имущества, не используемого в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

При наличии на балансе у организации исключительно имущества, не относящегося к объектам налогообложения, стоимость указанного имущества не подлежит отражению в налоговой декларации по налогу на имущество организаций. Стоимость относящегося к объектам налогообложения имущества, подлежащего освобождению в соответствии со [ст. 381 НК РФ](#) и (или) законом субъекта Российской Федерации о налоге на имущество организаций, подлежит

одновременному отражению в [разд. 5](#) и [2](#) ([3](#) или [4](#)) налоговой декларации по налогу на имущество организаций.

Перечисленные выше основания для неначисления налога на имущество при творческом подходе позволят сэкономить значительные средства. Как правило, предоставление льготы связано с целевым использованием имущества. Но не всегда. К таким организациям, у которых применение льготы не ставится в зависимость от вида деятельности, в которой используется имущество, относятся:

- специализированные протезно-ортопедические предприятия;
- коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;
- государственные научные центры.

Проанализируем, может ли компания получить перечисленные статусы без особых проблем для себя.

Протезно-ортопедические предприятия в значительной степени существуют в виде федеральных государственных унитарных предприятий. То есть частным компаниям в этом секторе закрепиться "ради льготы" вряд ли имеет смысл. Кроме того, пристальный контроль со стороны контролирующих органов Министерства здравоохранения и прокуратуры гарантирован.

Если обратиться к другой структуре - коллегии адвокатов или адвокатским бюро. Здесь все значительно проще. Но при одном условии - если отыщутся учредители-адвокаты. Так, для создания указанных некоммерческих организаций достаточно волеизъявления двух и более адвокатов об учреждении адвокатского бюро ([ст. ст. 22](#) и [23](#) Закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации"). При этом [ст. ст. 22](#) и [23](#) Закона об адвокатуре не обязывают членов такой организации непременно оказывать адвокатские услуги. Необходимо отметить наличие ограничений, связанных со статусом адвоката. Это запрет на вступление в трудовые отношения в качестве работника, за исключением научной, преподавательской и иной творческой деятельности, а также госслужбы.

Однако все эти ограничения не имеют значения, если адвокаты-учредители не принимают участия в управлении вашей компанией. Дело в том, что юридическое лицо приобретает права и принимает обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом и учредительными документами. Таким органом будет считаться генеральный директор или совет директоров компании.

Еще вариант не уплачивать налог на имущество - это получение статуса государственного научного центра (ГНЦ). Указанный статус и [Порядок](#) его присвоения определены Указом Президента РФ от 22 июня 1993 г. N 939 "О государственных научных центрах Российской Федерации". Статус ГНЦ может присваиваться предприятиям, учреждениям и организациям науки, а также высшим учебным заведениям, имеющим уникальное опытно-экспериментальное оборудование и высококвалифицированные кадры, результаты научных исследований которых получили международное признание. Отнесение предприятий, учреждений и организаций науки, а также высших учебных заведений к государственным научным центрам РФ осуществляется Правительством РФ по представлению Межведомственной координационной комиссии по научно-технической политике.

Разъясним подробнее формулировки президентского [Указа](#).

Во-первых, решение вопроса о присвоении статуса находится в компетенции Правительства РФ. То есть стоимость имущества, налог с которого подлежит оптимизации, должна быть весьма и весьма приличной.

Во-вторых, вышеуказанная Межведомственная комиссия раз в два года производит оценку деятельности ГНЦ, принимает решение о целесообразности сохранения за ним этого статуса. То есть издержки, связанные с получением статуса ГНЦ, должны быть меньше суммы налога, которую нужно уплачивать со стоимости имущества в течение двух лет.

Перечисленные выше способы добиться льготы по налогу на имущество представляются наиболее надежными. Ведь компания фактически получает тот или иной статус и начинает осуществлять деятельность в соответствии с уставом и учредительными документами. В этом случае вероятность претензий со стороны налоговых органов минимальна.

Рассмотрим и другие варианты законной минимизации налога на имущество.

Имущество может быть переведено на резидента Особой экономической зоны, например в

Калининградской области, поскольку резиденты этой ОЭЗ уплачивают налог на имущество организаций в отношении всего имущества, являющегося объектом обложения данным налогом. Исключение - это имущество, созданное или приобретенное при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об особой экономической зоне в Калининградской области (ст. 385.1 НК РФ). В настоящее время это Закон от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Отметим, что особый порядок уплаты налога на имущество не распространяется на ту часть имущества, которая была использована для производства товаров (работ, услуг), на которые не может быть направлен инвестиционный проект. В случае исключения резидента ОЭЗ из Единого реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области до получения им свидетельства о выполнении условий инвестиционной декларации такая компания считается утратившей право на применение особого порядка уплаты налога на имущество с начала того квартала, в котором произошло исключение из Единого реестра.

Кроме того, для оптимизации налога на имущество стоит проанализировать те элементы учетной политики, которые оказывают влияние на величину данного налога. К ним, в частности, относятся: определение вариантов начисления амортизации по основным средствам, определение вариантов переоценки основных средств.

Например, по элементу учетной политики "Начисление амортизационных отчислений по основным средствам" необходимо отметить, что наиболее приемлемым для оптимизации размера налога на имущество является нелинейный метод. При этом применение нелинейного метода начисления амортизационных отчислений дает в первые годы экономию как по налогу на имущество, так и по налогу на прибыль. В целом экономия получается не столько по сумме, сколько по денежным потокам.

Одним из распространенных способов "избавления" от имущества в целях налоговой экономии является его "аутсорсинг". Смысл операции заключается в передаче имущества с баланса организации на баланс другой компании или индивидуальному предпринимателю, которые применяют упрощенную систему налогообложения.

Чтобы минимизировать расходы на передачу имущества, стоит осуществить ее через внесение в уставный капитал. В этом случае нужно будет лишь восстановить НДС. Кстати, такой вариант позволит не только сэкономить на налоге на имущество, но и регулярно уменьшать налог на прибыль на сумму арендных платежей. Таким образом, общая прибыль будет переноситься на компанию с более мягким режимом налогообложения.

И самое главное: все сделки, направленные на оптимизацию налога на имущество, должны иметь реальную экономическую цель, подтвержденную первичной документацией (перепиской и т.п.). В схеме с организацией, применяющей упрощенный режим налогообложения, вывод имущества будет объясняться "аутсорсингом" бизнес-процессов. А компания, применяющая УСН, должна будет сдавать в аренду недвижимость не только головной компании, но и другим независимым арендаторам (разумеется, после переговоров с независимыми фирмами, а не по указке головной компании), иначе проблем с налоговой не избежать.

## **Глава 6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ КАК ВИД НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ**

Согласно положениям ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом РФ. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13 - 15 НК РФ.

По мнению Минфина России, специальные налоговые режимы являются льготными режимами налогообложения и применяются в основном субъектами малого и среднего бизнеса (Письмо от 25.05.2016 N 03-01-11/29777).

К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый

сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

5) патентная система налогообложения.

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований вправе устанавливать по специальным налоговым режимам (п. 7 ст. 12 НК РФ):

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;

- ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;

- налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;

- особенности определения налоговой базы;

- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

Виды специальных налоговых режимов и особенности их применения регулируются положениями [разд. VIII.1](#) "Специальные налоговые режимы".

#### 6.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Порядок применения системы налогообложения для сельскохозяйственных производителей (далее по тексту - ЕСХН) предусмотрен [гл. 26.1](#) НК РФ.

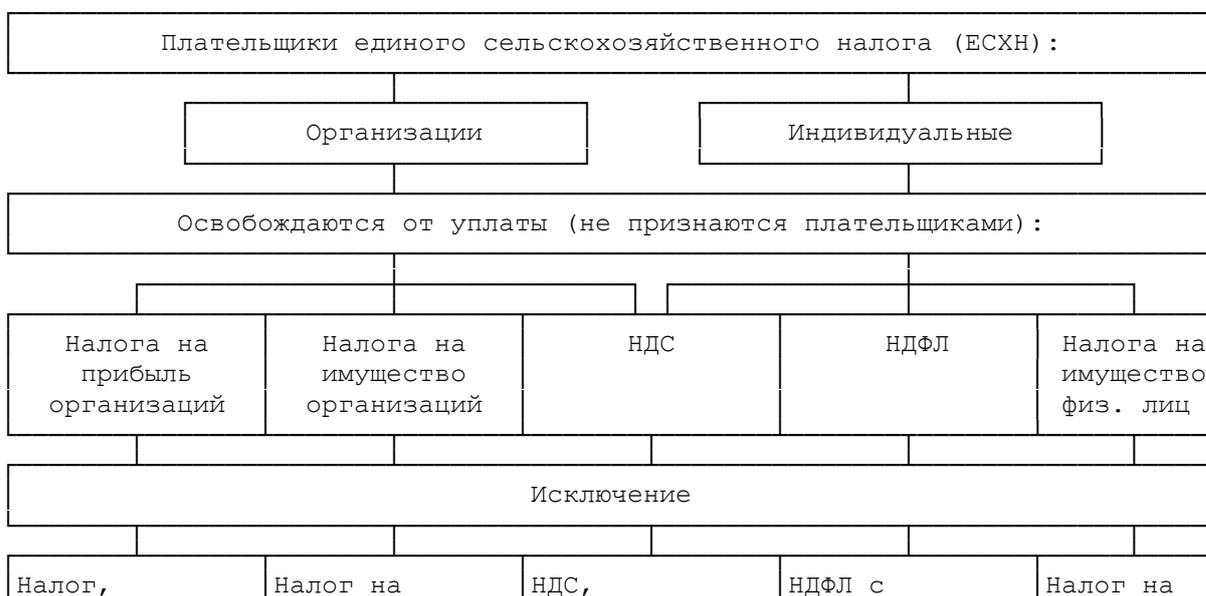
ЕСХН устанавливается Налоговым кодексом РФ и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах ([ст. 346.1](#) НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

При уплате ЕСХН организации освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 1.6, 3 и 4 ст. 284](#) НК РФ);

- налога на имущество организаций (см. схему 5).



уплачиваемый с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ	имущество в отношении объектов, нал. база по которым определяется как кадастровая стоимость	уплачиваемый при ввозе товаров на территорию РФ, и НДС, уплачиваемый в соответствии со ст. 174.1 НК РФ	дивидендов и по ставкам, предусмотренным п. п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ	имущество, включенное в перечень (п. п. 7, 10 ст. 378.2 НК РФ)
---	---	--	--	--

Схема 5

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате:

- НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ);

- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

Помимо этого, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, не признаются плательщиками НДС (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

Остальные налоги организациями и индивидуальными предпринимателями на ЕСХН уплачиваются в общем порядке.

Объектом налогообложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ).

При определении объекта налогообложения не учитываются:

- доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;

- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

- доходы индивидуального предпринимателя в виде дивидендов, а также доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ, в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

Помимо указанных льгот, налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

По общим правилам налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов, но согласно п. 2 ст. 346.8 НК РФ законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка в отношении налоговой базы, определяемой по деятельности на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, может быть уменьшена для всех или отдельных категорий налогоплательщиков:

- в отношении периодов 2015 - 2016 гг. - до 0 процентов;

- в отношении периодов 2017 - 2021 гг. - до 4 процентов.

Так, Законом Республики Крым от 29 декабря 2014 г. N 60-ЗРК/2014 и Законом г. Севастополя от 3 февраля 2015 г. N 110-ЗС на 2015 - 2016 гг. налоговая ставка при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога) установлена в размере 0,5 процента.

## 6.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном [гл. 26.2 НК РФ](#).

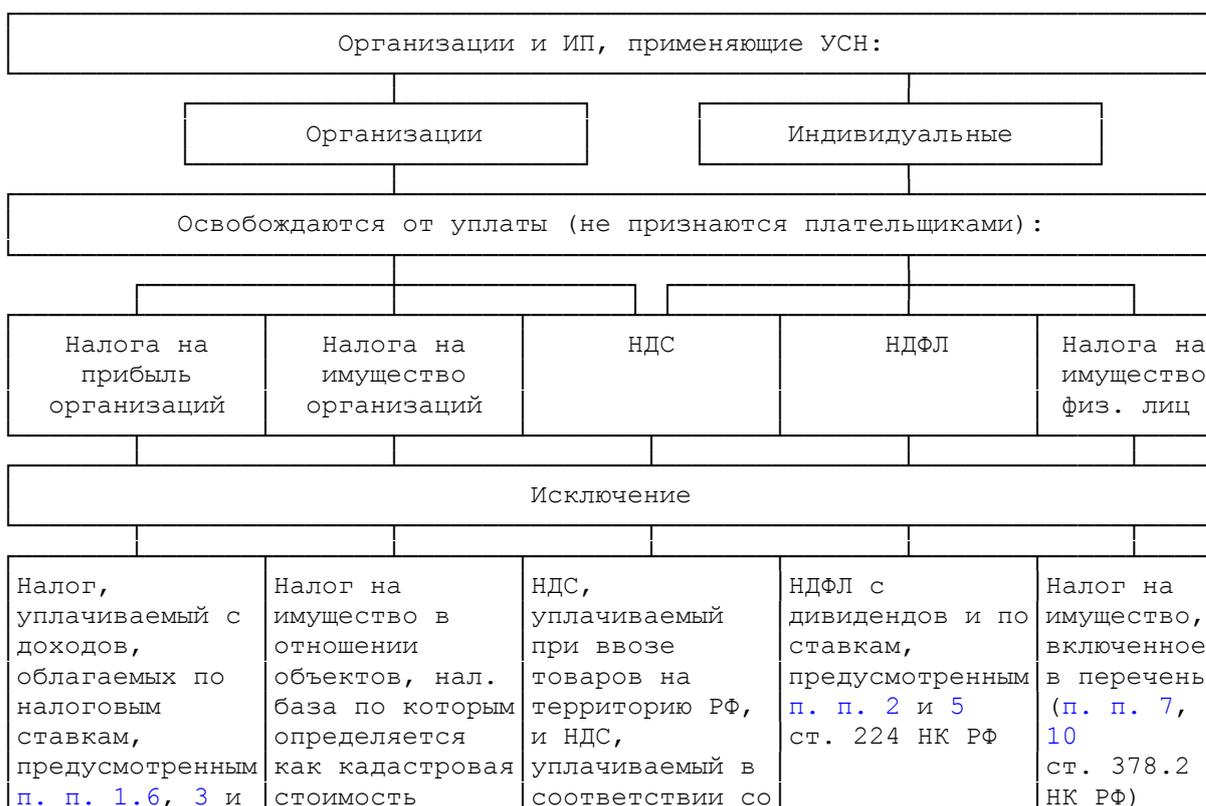
Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ](#));
- налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с [НК РФ](#)).

Индивидуальные предприниматели при применении УСН освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ](#));
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с [п. 7 ст. 378.2 НК РФ](#) с учетом особенностей, предусмотренных [абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ](#)).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (см. [схему 6](#)), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым [кодексом](#) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со [ст. 174.1 НК РФ](#).



## Схема 6

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в общем порядке, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 346.14 НК РФ признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, когда налогоплательщики являются участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом (они могут применять в качестве объекта налогообложения только доходы, уменьшенные на величину расходов).

При определении объекта налогообложения не учитываются:

- 1) доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;
- 2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;
- 3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

Помимо указанных льгот, налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков (ст. 346.20 НК РФ).

Например, Законом Еврейской автономной области от 25 мая 2016 г. N 916-ОЗ введена дифференцированная налоговая ставка для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих УСН и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы. Так, для строительных организаций (не менее 80% доходов от данного вида деятельности) установлена ставка в размере 1%, а для налогоплательщиков, занимающихся производством, переработкой мяса, рыбо- и морепродуктов, прочих пищевых продуктов и т.п., введена ставка 4%.

В случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Так, Законом Хабаровского края от 10 ноября 2005 г. N 308 "О региональных налогах и налоговых льготах в Хабаровском крае" установлена налоговая ставка в размере 8% для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом "доходы минус расходы" (ст. 11.1 указанного Закона).

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

В отношении периодов 2015 - 2016 гг. налоговая ставка может быть уменьшена до 0 процентов.

Региональное законодательство Республики Крым воспользовалось данной возможностью и снизило ставки налога, уплачиваемого при применении УСН в отношении периодов 2015 - 2016 гг.:

- 1) налоговая ставка устанавливается в размере 3 процентов, в случае если объектом налогообложения являются доходы;

2) в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 7 процентов (Закон Республики Крым от 29 декабря 2014 г. N 59-ЗРК/2014).

Законом г. Севастополя от 14 ноября 2014 г. N 77-ЗС устанавливается налоговая ставка в размере 5 процентов для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов (в отношении определенных видов деятельности, указанных в Законе N 77-ЗС). Указанную налоговую ставку вправе применять налогоплательщики, у которых доля доходов от осуществления ими видов экономической деятельности, установленных ч. 1 ст. 2 Закона N 77-ЗС, составляет за налоговый период не менее 70 процентов в общем доходе.

В отношении периодов 2017 - 2021 гг. налоговая ставка может быть уменьшена до 3 процентов в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом налоговые ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности.

Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных Законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Подробнее о налоговой ставке 0% для предпринимателей на УСН читайте в [разделе "Налоговые каникулы"](#) настоящего издания.

### 6.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Порядок применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) регулируется положениями [гл. 26.3](#).

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности устанавливается Налоговым [кодексом](#) РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В городе федерального значения Москве система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может быть введена в действие на период до двух лет со дня изменения границ города федерального значения Москвы в отдельных муниципальных образованиях, включенных в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если на день их изменения указанная система налогообложения действовала в таких муниципальных образованиях на основании нормативных правовых актов представительных органов муниципальных районов, городских округов.

Уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с [НК РФ](#)).

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕНВД освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за

исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с [п. 7 ст. 378.2 НК РФ](#) с учетом особенностей, предусмотренных [абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ](#)).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с [гл. 21 НК РФ](#), осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области (схема 7).



Схема 7

Исчисление и уплата иных налогов и сборов, не указанных в настоящем [пункте](#), осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели переходят на уплату единого налога добровольно.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика. Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода, если иное не установлено [п. 2 ст. 346.31 НК РФ](#), в котором говорится, что нормативными правовыми актами

представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя могут быть установлены ставки единого налога в пределах от 7,5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться единый налог.

#### 6.4. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения (далее - ПСН) устанавливается [гл. 26.5](#) Налогового кодекса РФ, вводится в действие в соответствии с [НК РФ](#) законами субъектов Российской Федерации и применяется на территориях указанных субъектов Российской Федерации.

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате ([схема 8](#)):

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с [п. 7 ст. 378.2 НК РФ](#) с учетом особенностей, предусмотренных [абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ](#)).

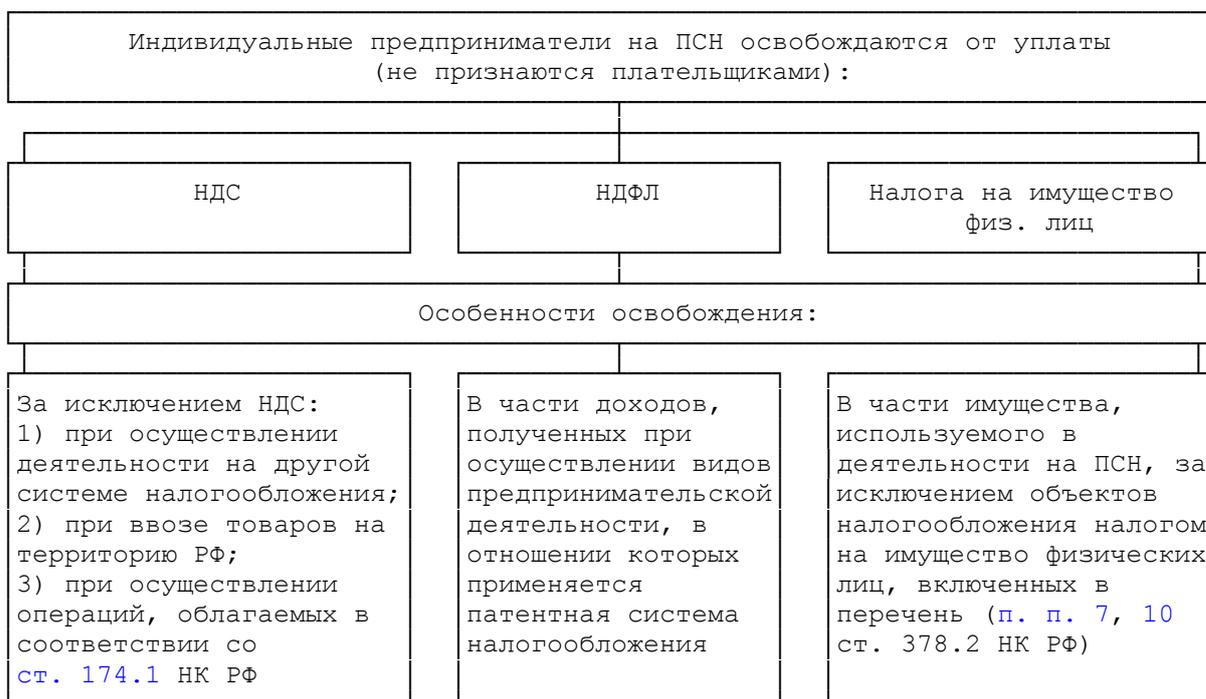


Схема 8

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с [гл. 21 НК РФ](#):

1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;

2) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории,

находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области;

3) при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со [ст. 174.1](#) НК РФ.

Иные налоги индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также исполняют обязанности налоговых агентов, предусмотренные Налоговым [кодексом](#).

Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов ([ст. 346.50](#) НК РФ).

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков:

- в отношении периодов 2015 - 2016 гг. - до 0 процентов;
- в отношении периодов 2017 - 2021 гг. - до 4 процентов.

Так, Законами Республики Крым и г. Севастополя в 2015 - 2016 гг. установлена ставка 1% ([ст. 2](#) Закона Республики Крым от 29 декабря 2014 г. N 62-ЗРК/2014, [ст. 3.1](#) Закона г. Севастополя от 14 августа 2014 г. N 57-ЗС).

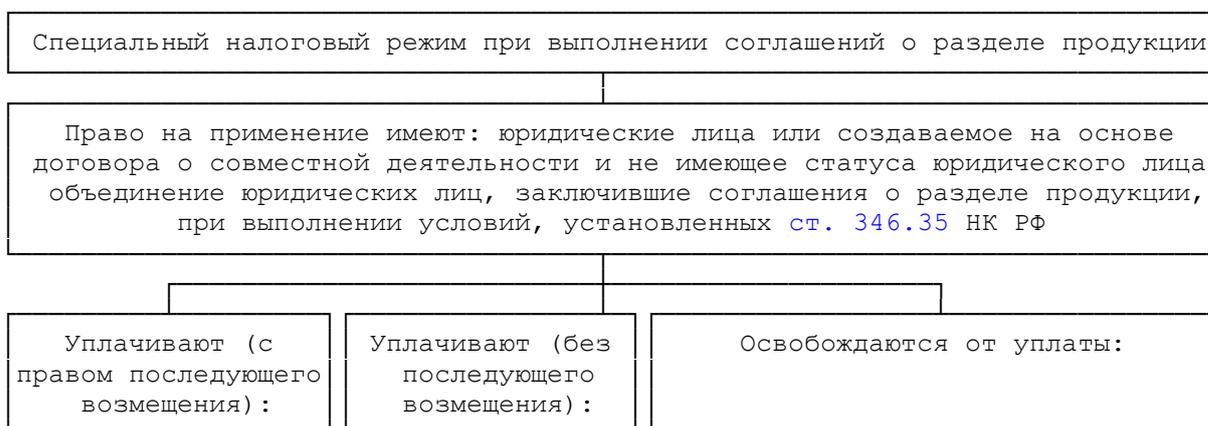
Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных Законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Подробнее о налоговой ставке 0% для предпринимателей на ПСН читайте в [разделе "Налоговые каникулы"](#) настоящего издания.

#### 6.5. Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции

[Глава 26.4](#) Налогового кодекса РФ устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным [законом "О соглашениях о разделе продукции"](#), указанный режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

Установленный указанной [главой](#) специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения (схема 9).



<ul style="list-style-type: none"> <li>- НДС;</li> <li>- платежи за пользование природными ресурсами;</li> <li>- плату за негативное воздействие на окружающую среду;</li> <li>- водный налог;</li> <li>- государственную пошлину;</li> <li>- таможенные сборы;</li> <li>- земельный налог;</li> <li>- акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- налог на прибыль организаций;</li> <li>- налог на добычу полезных ископаемых</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- региональных и местных налогов и сборов (по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления);</li> <li>- налога на имущество организаций в отношении имущества, используемого исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями;</li> <li>- транспортный налог в отношении ТС, используемых исключительно для целей соглашения;</li> <li>- от уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые для выполнения работ по соглашению</li> </ul>
---	--	---

Схема 9

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями НК РФ.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога осуществляется в общеустановленном порядке.

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с территории Российской Федерации.

В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

#### 6.6. Налоговые каникулы

Федеральным [законом](#) от 29 декабря 2014 г. N 477-ФЗ "О внесении изменений в часть

вторую Налогового кодекса Российской Федерации" были внесены изменения в [ст. ст. 346.20 и 346.50](#) НК РФ, предусматривающие, что субъект Российской Федерации вправе вводить налоговые каникулы в виде нулевой налоговой ставки на два года для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу соответствующих законов субъектов Российской Федерации и перешедших на упрощенную или патентную системы налогообложения.

Законодательные нормы о возможности предоставления субъектами Российской Федерации налоговых каникул будут действовать по 2020 г. включительно.

Налоговые каникулы могут предоставляться в отношении предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению. При этом виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, устанавливаются субъектами Российской Федерации на основании Общероссийского [классификатора](#) услуг населению и (или) Общероссийского [классификатора](#) видов экономической деятельности.

Налоговые каникулы были введены в целях стимулирования развития малого предпринимательства ([Письмо](#) Минфина России от 22 апреля 2016 г. N 03-01-11/23558).

Введение налоговых каникул является правом субъекта Российской Федерации, а не его обязанностью ([Письмо](#) Минфина России от 7 октября 2015 г. N 03-11-10/57421).

Рассмотрим подробнее особенности установления налоговых каникул для индивидуальных предпринимателей.

Согласно [ст. 346.20](#) НК РФ, налогоплательщики, впервые зарегистрированные после вступления в силу законов субъектов РФ и осуществляющие предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, выбравшие в качестве системы налогообложения УСН, вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов. Минимальный налог, предусмотренный [п. 6 ст. 346.18](#) НК РФ, в данном случае не уплачивается.

По итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась налоговая ставка в размере 0 процентов, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70 процентов.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены ограничения на применение налогоплательщиками налоговой ставки в размере 0 процентов, в том числе в виде:

- ограничения средней численности работников;

- ограничения предельного размера доходов от реализации, определяемых в соответствии со [ст. 249](#) НК РФ, получаемых индивидуальным предпринимателем при осуществлении вида предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется налоговая ставка в размере 0 процентов. При этом предусмотренный [п. 4 ст. 346.13](#) НК РФ (а именно - 60 млн руб.) предельный размер дохода в целях применения упрощенной системы налогообложения может быть уменьшен законом субъекта Российской Федерации не более чем в 10 раз.

В случае нарушения ограничений на применение налоговой ставки в размере 0 процентов, установленных НК РФ и законом субъекта Российской Федерации, индивидуальный предприниматель считается утратившим право на ее применение и обязан уплатить налог по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 1, 2](#) или [п. 3 ст. 346.20](#) НК РФ, за налоговый период, в котором нарушены указанные ограничения.

Положениями [ст. 346.50](#) предусмотрены аналогичные требования и ограничения для предпринимателей, применяющих ПСН и имеющих право на применение налоговой ставки в размере 0%.

В случае, если налогоплательщик осуществляет виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с налоговой ставкой в размере 0 процентов, и иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения с общей налоговой ставкой или иной режим налогообложения, этот налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов.

Далее рассмотрим возможность применения налоговых каникул в разных субъектах РФ, а также особенности и период их применения, установленные законами субъектов РФ (таблица 4).

Таблица 4

Налоговые каникулы для ИП, применяющих УСН и ПСН,  
установленные законами субъектов РФ

Субъект РФ	Закон субъекта, вводящий в действие налоговые каникулы	Период действия льготы	Ограничения по применению льготной ставки налога
Алтайский край	Закон Алтайского края от 03.06.2016 N 48-ЗС	С 01.07.2016 по 31.12.2020	1) средняя численность наемных работников не превышает 15 человек; 2) предельный размер доходов от реализации не превышает 15 млн руб.; 3) среднемесячная заработная плата в расчете на одного наемного работника составляет не менее одного прожиточного минимума для трудоспособного населения, установленного в Алтайском крае на начало налогового периода
Амурская область	Закон Амурской области от 05.05.2015 N 528-ОЗ (для УСН), Закон Амурской области от 09.10.2012 N 93-ОЗ (для ПСН)	С 06.05.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников за один налоговый период не превышает 15 человек (для ИП на УСН)
Архангельская область	Закон Архангельской области от 03.04.2015 N 262-15-ОЗ	С 07.04.2015 по 31.12.2020	-
Астраханская область	Закон Астраханской области от 10.11.2009 N 73/2009-ОЗ (для УСН), Закон Астраханской области от 08.11.2012 N 76/2012-ОЗ	С 09.10.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не превышает 5 человек, и предельный размер доходов от реализации (для УСН) не превышает 10 млн руб.

	(для ПСН)		
Белгородская область	Закон Белгородской области от 14.07.2010 N 367 (для УСН), Закон Белгородской области от 06.11.2012 N 145 (для ПСН)	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Средняя численность работников не должна превышать 5 человек; предельный размер доходов от реализации не должен превышать предусмотренный <a href="#">п. 4 ст. 346.13 (пп. 1 п. 6 ст. 346.45)</a> Налогового кодекса РФ предельный размер доходов в целях применения упрощенной системы налогообложения, уменьшенный в 10 раз; не допускается использование в своей деятельности имущества, полученного по сделке с лицами, признаваемыми в соответствии с <a href="#">п. 2 ст. 105.1</a> Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми, и (или) приобретенного в результате реорганизации (ликвидации) юридического лица
Брянская область	Закон Брянской области от 02.11.2012 N 73-З	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Льгота введена только для ИП, применяющих ПСН. При этом: средняя численность наемных работников не должна превышать 10 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым ИП; размер доходов от реализации за налоговый период не должен превышать 10 млн руб.; среднемесячная заработная плата в расчете на одного наемного работника за первый налоговый период (первый календарный год) не должна быть ниже однократного минимального размера оплаты труда, за второй налоговый период (второй календарный год) - не ниже двукратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на 1 января отчетного года; в соответствии с <a href="#">п. 1 ст. 20</a> и <a href="#">ст. 105.1</a> НК РФ налогоплательщики, указанные в ст. 2.2 настоящего Закона, не являются взаимозависимыми лицами с действующими индивидуальными предпринимателями и их деятельность не аналогична (не сопряжена)

Владимирская область	Закон Владимирской области от 05.03.2015 N 12-ОЗ	С 05.03.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не превышает 15 человек, и предельный размер доходов от реализации за налоговый период не превышает 6 млн руб.
Волгоградская область	Закон Волгоградской области от 14.07.2015 N 130-ОД (для УСН) Закон Волгоградской области от 17.09.2015 N 157-ОД (для ПСН)	С 21.07.2015 по 31.12.2020 (УСН) С 21.09.2015 по 31.12.2020 (ПСН)	-
Вологодская область	Налоговые каникулы не установлены		
Воронежская область	Закон Воронежской области от 05.04.2011 N 26-ОЗ Закон Воронежской области от 28.11.2012 N 127-ОЗ	С 06.05.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не более 15 человек за налоговый период (для УСН)
Еврейская автономная область	Закон Еврейской автономной области от 28.10.2015 N 795-ОЗ	С 21.11.2015 по 31.12.2020	-
Забайкальский край	Закон Забайкальского края от 24.06.2015 N 1178-ЗЗК	С 26.06.2015 по 31.12.2020	-
Ивановская область	Закон Ивановской области от 20.12.2010 N 146-ОЗ (для УСН) Закон Ивановской области от 29.11.2012 N 99-ОЗ (для ПСН)	С 11.11.2015 (УСН) С 01.01.2016 (ПСН) по 31.12.2020	-
Иркутская область	Закон Иркутской области от	С 01.01.2016 по	-

	30.11.2015 N 112-ОЗ (для УСН), Закон Иркутской области от 29.11.2012 N 124-ОЗ (для ПСН)	31.12.2020	
Кабардино-Балкарская Республика	Налоговые каникулы не установлены		
Калининградская область	Закон Калининградской области от 25.11.2015 N 469	С 01.01.2016 по 31.12.2018	-
Калужская область	Закон Калужской области от 18.12.2008 N 501-ОЗ (для УСН), Закон Калужской области от 25.10.2012 N 328-ОЗ (для ПСН)	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Средняя численность работников не превышает 5 человек
Камчатский край	Закон Камчатского края от 19.03.2009 N 245 (для УСН), Закон Камчатского края от 05.10.2012 N 121 (для ПСН)	С 08.06.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не превышает 10 человек
Карачаево-Черкесская Республика	Закон Карачаево-Черкесской Республики от 30.11.2015 N 85-РЗ (для УСН), Закон Карачаево-Черкесской Республики от 27.11.2012 N 91-РЗ (для ПСН)	С 29.07.2015 по 31.12.2020	Ограничения: - средняя численность наемных работников составляет не менее двух и не более пятнадцати человек, за исключением ИП, впервые зарегистрированных в период с 1 августа 2015 г. по 31 декабря 2015 г. (для них не действуют ограничения минимального количества наемных работников до 31 декабря 2017 г. включительно); - размер доходов от реализации за налоговый период не превышает 30 млн руб. (по деятельности на УСН, ПСН)

Кемеровская область	Закон Кемеровской области от 06.05.2015 N 32-ОЗ	С 01.01.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не должна превышать за налоговый период 10 человек; предельный размер доходов от реализации не должен превышать предусмотренный п. 4 ст. 346.13 НК РФ предельный размер доходов в целях применения упрощенной системы налогообложения, уменьшенный в 10 раз; предельный размер доходов от реализации для ИП на ПСН не должен превышать 6 млн руб.
Кировская область	Закон Кировской области от 05.11.2015 N 582-ЗО	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников не должна превышать 15 человек за календарный год; предельный размер доходов от реализации не должен превышать 1/10 предусмотренного п. 4 ст. 346.13 (для УСН) и пп. 1 п. 6 ст. 346.45 (для ПСН) НК РФ предельного размера дохода за календарный год
Костромская область	Закон Костромской области от 18.05.2015 N 676-5-ЗКО	С 20.05.2015 по 31.12.2020	-
Краснодарский край	Закон Краснодарского края от 08.05.2015 N 3169-КЗ (для УСН)  Закон Краснодарского края от 16.11.2012 N 2601-КЗ (для ПСН)	С 13.05.2015 по 01.01.2018 (УСН)  С 01.01.2016 по 01.01.2018 (ПСН)	Ограничения, установленные для ИП на УСН: средняя численность работников не должна превышать 15 человек и размер доходов от реализации не должен превышать предельного размера дохода, предусмотренного п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенного в 4 раза  Ограничения, установленные для ИП на ПСН: предпринимательская деятельность должна осуществляться без привлечения наемных работников, а размер доходов от реализации не должен превышать предельного размера дохода, предусмотренного пп. 1 п. 6 ст. 346.45 Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенного в 10 раз
Красноярский край	Закон Красноярского края от 25.06.2015 N 8-3530	С 01.07.2015 по 31.12.2020	-

Курганская область	Закон Курганской области от 26.05.2015 N 41	С 29.05.2015 по 31.12.2020	Средняя численность не превышает 15 человек
Курская область	Закон Курской области от 10.09.2015 N 85-ЗКО	С 12.09.2015 по до 31.12.2020	Установить предельный размер доходов от реализации, определяемых в соответствии со <a href="#">ст. 249</a> Налогового кодекса Российской Федерации, получаемых индивидуальным предпринимателем при осуществлении вида предпринимательской деятельности, в отношении которого при применении упрощенной системы налогообложения устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, за отчетный (налоговый) период в размере 15 млн руб.
Ленинградская область	<a href="#">Закон</a> Ленинградской области от 12.10.2009 N 78-оз (для УСН), <a href="#">Закон</a> Ленинградской области от 07.11.2012 N 80-оз (для ПСН)	С 27.07.2015 по 31.12.2020	-
Липецкая область	Закон Липецкой области от 24.12.2008 N 233-ОЗ (для УСН), Закон Липецкой области от 08.11.2012 N 80-ОЗ (для ПСН)	С 19.06.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не более 15 человек
Магаданская область	Закон Магаданской области от 16.06.2015 N 1909-ОЗ Закон Магаданской области от 29.10.2012 N 1539-ОЗ	С 24.06.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников за налоговый период не превышает 15 человек (для ИП на УСН); не превышает 5 человек (для ИП на ПСН). Для ИП на УСН - предельный размер доходов от реализации не должен превышать: в первый год осуществления предпринимательской деятельности - 15 млн руб.; во второй год осуществления предпринимательской

			деятельности - 30 млн руб.
Москва	<a href="#">Закон</a> г. Москвы от 18.03.2015 N 10	С 25.03.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников не более 15 человек
Московская область	<a href="#">Закон</a> Московской области от 12.02.2009 N 9/2009-ОЗ (для УСН) Закон Московской области от 06.11.2012 N 164/2012-ОЗ	С 13.04.2015 по 31.12.2018	-
Мурманская область	Закон Мурманской области от 08.10.2015 N 1901-01-ЗМО	С 01.01.2016 по 31.12.2020	-
Ненецкий автономный округ	Закон Ненецкого автономного округа от 13.03.2015 N 55-ОЗ	С 17.03.2015 по 31.12.2020	-
Нижегородская область	Закон Нижегородской области от 05.08.2015 N 106-З	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Налоговые каникулы введены только для ИП на УСН. При этом средняя численность наемных работников за налоговый период не должна превышать 15 человек; предельный размер доходов от реализации за налоговый период не должен превышать 8 млн руб.
Новгородская область	Закон Новгородской области от 27.04.2015 N 757-ОЗ	С 29.04.2015 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников за текущий календарный год не превышает 15 человек
Новосибирская область	Закон Новосибирской области от 16.10.2003 N 142-ОЗ	С 01.07.2015 по 31.12.2020	-
Омская область	Закон Омской области от 16.07.2015 N 1768-ОЗ	С 17.07.2015 по 31.12.2017	-

Оренбургская область	Закон Оренбургской области от 28.04.2015 N 3105/843-V-ОЗ	С 01.05.2015 по 31.12.2020	-
Орловская область	Закон Орловской области от 10.03.2015 N 1750-ОЗ (УСН), Закон Орловской области от 02.11.2012 N 1423-ОЗ (ПСН)	С 12.03.2015 по 31.12.2020	Предельный размер доходов от реализации: в течение первого налогового периода - 12 млн руб., в течение второго налогового периода - 24 млн руб.
Пензенская область	Закон Пензенской области от 30.06.2009 N 1754-ЗПО (УСН), Закон Пензенской области от 28.11.2012 N 2299-ЗПО (ПСН)	С 17.03.2015 по 31.12.2020	-
Пермский край	Закон Пермского края от 01.04.2015 N 466-ПК (для УСН), Закон Пермского края от 01.04.2015 N 465-ПК (для ПСН)	С 07.04.2015 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников за текущий календарный год не превышает 15 человек (ограничения только для ИП на УСН)
Приморский край	Закон Приморского края от 23.06.2015 N 645-КЗ, Закон Приморского края от 19.11.2015 N 713-КЗ	С 24.06.2015 по 31.12.2020 (для УСН), с 01.01.2016 по 31.12.2020 (для ПСН)	-
Псковская область	Закон Псковской области от 29.11.2010 N 1022-ОЗ (УСН) Закон Псковской области от 05.10.2012 N 1199-ОЗ (ПСН)	С 01.01.2015 по 31.12.2020	-
Республика Адыгея	Закон Республики Адыгея от 02.07.2015 N 426	С 03.07.2015 по 01.01.2018	Ограничения (для ИП на УСН): 1) средняя численность работников не превышает 20 человек;

			2) предельный размер доходов по льготному виду деятельности не превышает 20 млн руб. Для предпринимателей на ПСН ограничений не установлено
Республика Алтай	Закон Республики Алтай от 23.11.2015 N 71-РЗ	С 01.01.2016 по 31.12.2020	-
Республика Башкортостан	Закон Республики Башкортостан от 28.04.2015 N 221-з	С 01.01.2016 по 31.12.2020	-
Республика Бурятия	Закон Республики Бурятия от 26.11.2002 N 145-III	С 09.07.2015 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников за налоговый период не превышает 15 человек, и предельный размер доходов от реализации за налоговый период не превышает 6 млн руб.
Республика Дагестан	Закон Республики Дагестан от 06.05.2009 N 26 (для УСН), Закон Республики Дагестан от 29.11.2012 N 79 (для ПСН)	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников не превышает 10 человек, и предельный размер доходов от реализации, получаемых индивидуальным предпринимателем при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, не превышает 8 млн руб.
Республика Ингушетия	Закон Республики Ингушетия от 29.08.2015 N 42-РЗ	С 02.10.2015 по 31.12.2020	Налоговые каникулы установлены только для ИП на УСН. Доходы не должны превышать 10 млн руб. за налоговый период
Республика Калмыкия	Закон Республики Калмыкия от 14.05.2015 N 116-V-3	С 01.01.2016 по 31.12.2020	-
Республика Карелия	Налоговые каникулы не установлены		
Республика Коми	Закон Республики Коми от 20.04.2015 N 9-РЗ	С 20.04.2015 по 31.12.2020	-
Республика Крым	Налоговые каникулы не установлены		

Республика Марий Эл	Закон Республики Марий Эл от 27.10.2011 N 59-З	С 17.06.2015 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников за налоговый период не превышает 15 человек, и размер доходов от реализации не превышает предельный размер дохода, предусмотренный <a href="#">п. 4 ст. 346.13</a> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 4 раза
Республика Мордовия	Закон Республики Мордовия от 22.12.2015 N 97-З	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Ограничения, установленные для ИП на УСН: средняя численность работников за налоговый период не превышает 15 человек в случае осуществления предпринимательской деятельности с привлечением наемных работников; предельный размер доходов от реализации за налоговый период не должен превышать 6,0 млн руб. Ограничения, установленные для ИП на ПСН: предельный размер доходов от реализации не превышает предельный размер дохода, предусмотренный <a href="#">пп. 1 п. 6 ст. 346.45</a> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 10 раз
Республика Саха (Якутия)	Закон Республики Саха (Якутия) от 07.11.2013 N 1231-З/17-V	С 19.06.2015 до 31.12.2020	-
Республика Северная Осетия - Алания	Закон Республики Северная Осетия - Алания от 28.11.2013 N 49-РЗ (для УСН), Закон Республики Северная Осетия - Алания от 13.12.2012 N 46-РЗ (для ПСН)	С 01.01.2016 до 31.12.2020	Ограничения для ИП на ПСН - предельный размер доходов от реализации за налоговый период не превышает 6 млн руб.
Республика Татарстан (Татарстан)	Налоговые каникулы не установлены		
Республика Тыва	Закон Республики Тыва от	С 11.07.2015 по	-

	10.07.2009 N 1541 ВХ-2 (для УСН), Закон Республики Тыва от 24.11.2014 N 5-ЗРТ (для ПСН)	31.12.2020	
Республика Хакасия	Закон Республики Хакасия от 16.11.2009 N 123-ЗРХ (для УСН), Закон Республики Хакасия от 05.10.2012 N 90-ЗРХ (для ПСН)	С 15.07.2015 до 31.12.2020	Ограничения, установленные для ИП на УСН: средняя численность работников не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, и предельный размер доходов от реализации не должен превышать предельный размер дохода, предусмотренный <a href="#">п. 4 ст. 346.13</a> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 10 раз. Ограничения, установленные для ИП на ПСН: доходы не должны превышать предельный размер дохода, предусмотренный <a href="#">п. 6 ст. 346.45</a> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 10 раз
Ростовская область	Закон Ростовской области от 10.05.2012 N 843-ЗС	С 01.07.2015 по 31.12.2020	-
Рязанская область	Закон Рязанской области от 05.08.2015 N 52-ОЗ	С 06.09.2015 по 31.12.2017	Средняя численность работников за налоговый период не превышает 15 человек
Самарская область	Закон Самарской области от 30.12.2015 N 140-ГД	С 01.01.2016 по 31.12.2018	Средняя численность работников за отчетный период не превышает 5 человек; предельный размер доходов за налоговый период не превышает восьми миллионов рублей
Санкт-Петербург	<a href="#">Закон</a> Санкт-Петербурга от 05.05.2009 N 185-36 (УСН), <a href="#">Закон</a> Санкт-Петербурга от 30.10.2013 N 551-98 (ПСН)	С 01.01.2016 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников не превышает 15 человек

Саратовская область	Закон Саратовской области от 28.04.2015 N 57-ЗСО	С 30.06.2015 по 31.12.2020	Предельный размера доходов от реализации не более 18 млн руб. за налоговый период для УСН и не более 1 млн руб. - для ИП на ПСН
Сахалинская область	Закон Сахалинской области от 10.02.2009 N 4-ЗО (УСН) Закон Сахалинской области от 12.10.2012 N 93-ЗО (ПСН)	С 14.07.2015 по 31.12.2020	-
Свердловская область	Закон Свердловской области от 15.06.2009 N 31-ОЗ (УСН), Закон Свердловской области от 21.11.2012 N 87-ОЗ (ПСН)	С 23.03.2015 по 31.12.2020	-
Севастополь	Налоговые каникулы не установлены		
Смоленская область	Закон Смоленской области от 21.04.2016 N 43-З	С 01.01.2017 по 31.12.2020	Предельный размер доходов от реализации не должен превышать предусмотренный <a href="#">п. 4 ст. 346.13</a> НК РФ предельный размер дохода в целях применения УСН, уменьшенный в 10 раз
Ставропольский край	Закон Ставропольского края от 06.06.2015 N 56-КЗ	С 01.01.2016 по 01.01.2017	-
Тамбовская область	Закон Тамбовской области от 05.11.2015 N 577-З (УСН), Закон Тамбовской области от 30.10.2012 N 204-З (ПСН)	С 07.11.2015 (УСН), с 01.01.2016 (ПСН) по 31.12.2020	Средняя численность работников за налоговый период не должна превышать 15 человек; предельный размер доходов от реализации не должен превышать 30 млн руб. за налоговый период
Тверская область	Закон Тверской области от 07.12.2015 N 111-ЗО	С 08.12.2015 по 31.12.2020	-
Томская область	Закон Томской области от 07.04.2009 N 51-ОЗ (УСН),	С 20.05.2015 по 31.12.2020	Средняя численность наемных работников за налоговый период не превышает 15 человек;

	Закон Томской области от 09.11.2012 N 199-ОЗ (ПСН)		предельный размер доходов от реализации не превышает предусмотренный п. 4 ст. 346.13 НК РФ предельный размер дохода в целях применения упрощенной системы налогообложения, уменьшенный в 10 раз; среднемесячная заработная плата в расчете на одного наемного работника в налоговом периоде составляет не менее двукратного МРОТ, установленного федеральным законом на начало налогового периода
Тульская область	Закон Тульской области от 23.04.2015 N 2293-ЗТО	С 24.04.2015 по 31.12.2020	Средняя численность не превышает 15 человек за налоговый период
Тюменская область	Закон Тюменской области от 31.03.2015 N 20	С 31.03.2015 по 31.12.2020	Средняя численность работников за налоговый период не превышает 15 человек; предельный размер доходов от реализации не превышает предельный размер дохода, предусмотренный п. 4 ст. 346.13 (УСН) и п. 6 ст. 346.45 (ПСН) Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 10 раз
Удмуртская Республика	Закон Удмуртской Республики от 14.05.2015 N 32-РЗ	С 01.01.2015 по 01.01.2018	-
Ульяновская область	Закон Ульяновской области от 03.03.2009 N 13-ЗО (УСН), Закон Ульяновской области от 02.10.2012 N 129-ЗО (ПСН)	С 06.04.2015 по 31.12.2020	-
Хабаровский край	Закон Хабаровского края от 10.11.2005 N 308	С 29.04.2016 по 31.12.2020	Средняя численность не превышает 15 человек за налоговый период
Ханты-Мансийский автономный округ - Югра	Закон ХМАО-Югры от 20.02.2015 N 14-ОЗ	С 01.01.2015 по 31.12.2020	Средняя численность не превышает 50 человек за налоговый период

Челябинская область	Закон Челябинской области от 28.01.2015 N 101-ЗО	С 29.01.2015 по 31.12.2020	-
Чеченская Республика	Закон Чеченской Республики от 13.11.2015 N 46-РЗ	С 01.01.2016 по 31.12.2021	-
Чувашская Республика - Чувашия	Закон Чувашской Республики от 23.07.2001 N 38	С 01.01.2015 по 31.12.2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>- отсутствие задолженности по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по состоянию на 1-е число месяца, следующего за налоговым периодом;</li> <li>- размер среднемесячной заработной платы за налоговый период в расчете на одного работника, принятого по трудовому договору, составляет не менее чем два минимальных размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации в соответствующем налоговом периоде;</li> <li>- предельный размер доходов от реализации за налоговый период не превышает 12 млн руб.;</li> <li>- представление в налоговый орган книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, расчета доли доходов от реализации товаров (работ, услуг) по видам предпринимательской деятельности в общем объеме доходов за налоговый период, а также документа, подтверждающего размер среднемесячной заработной платы в расчете на одного работника, принятого по трудовому договору</li> </ul>
Чукотский автономный округ	Закон Чукотского автономного округа от 18.05.2015 N 47-ОЗ	С 01.01.2015 по 31.12.2020	-
Ямало-Ненецкий автономный округ	Закон ЯНАО от 20.04.2015 N 30-ЗАО (УСН), Закон ЯНАО от 20.04.2015 N	С 22.04.2015 по 31.12.2020	<p>Предельный размер дохода не должен превышать 6 млн. руб. для ИП на УСН;</p> <p>предельный размер дохода не должен превышать размеров,</p>

	29-ЗАО (ПСН)		установленных в Приложении к Закону ЯНАО N 29-ЗАО для ИП на ПСН
Ярославская область	Закон Ярославской области от 30.11.2005 N 69-з (УСН), Закон Ярославской области от 08.11.2012 N 47-з (ПСН)	С 09.06.2015 по 31.12.2020	Доход от реализации не должен превышать предельный размер дохода, предусмотренный <a href="#">п. 4 ст. 346.13</a> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшенный в 10 раз

Как видим из [таблицы](#), общей чертой законодательства субъектов являются следующие условия применения налоговой ставки 0%:

1) первичная регистрация предпринимателя должна быть осуществлена после принятия соответствующего закона субъекта России;

2) деятельность предпринимателя осуществляется в одной из следующих сфер:

- производственная;
- социальная;
- научная;
- оказание бытовых услуг;

3) доля доходов, полученных при осуществлении льготного вида деятельности, не должна быть меньше 70% от общего объема доходов (для предпринимателей на УСН);

4) право на льготу может быть использовано не более чем два налоговых периода;

5) законами субъектов могут (но не обязательно) вводиться ограничения по численности работников и предельному размеру доходов предпринимателя.

Введение налоговых каникул в регионах является стимулом к развитию малого и среднего бизнеса, являющейся основой стабильности государства.

## Глава 7. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО ОТРАСЛЯМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При определении федеральных льгот по налогам и сборам, а также льгот, предусмотренных законами субъектов России, решениями представительных органов муниципальных образований, уделяется большое внимание стимулированию развития социально значимых отраслей деятельности, к которым относятся, например, сельское хозяйство, социальные услуги населению. Таким предприятиям предоставляются отдельные льготы и преференции по налогам, сборам и страховым взносам.

Рассмотрим их в данной главе отдельно по каждой отрасли деятельности ([таблица 5](#)). Важно отметить, что мы не будем рассматривать здесь те льготы, которые положены всем организациям и индивидуальным предприятиям, независимо от их сферы деятельности, а также льготы и преференции, предусмотренные для резидентов особых экономических зон и участников инновационной деятельности, поскольку они уже рассмотрены в других главах настоящего издания.

Таблица 5

### Льготное налогообложение отдельных отраслей деятельности на основании положений Налогового [кодекса](#) РФ

1. Информационные технологии		
Налог на	При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде	<a href="#">Подпункт 51 п. 1 ст.</a>

прибыль	<p>исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), созданные в ходе реализации государственного контракта, которые переданы исполнителю этого государственного контракта его государственным заказчиком по договору о безвозмездном отчуждении</p> <p>Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный <a href="#">ст. 259 НК</a> порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы указанных организаций на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами налогоплательщика</p>	<p><a href="#">251 НК РФ</a></p> <p><a href="#">Пункт 6 ст. 259 НК РФ</a></p>
НДС	<p>Не подлежит налогообложению НДС реализация, передача на территории РФ исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора</p>	<p><a href="#">Подпункт 26 п. 2 ст. 149 НК РФ</a></p>
Страховые взносы	<p>Пониженные тарифы страховых взносов применяются российскими организациями, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий (за исключением организаций, заключивших с органами управления особых экономических зон соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности и производящих выплаты физическим лицам, работающим в технико-внедренческой особой экономической зоне или промышленно-производственной особой экономической зоне), разрабатывают и реализуют разработанные ими программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в форме электронного документа по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывают услуги (выполняют работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), устанавливают, тестируют и сопровождают программы для ЭВМ, баз данных</p>	<p><a href="#">Подпункты 1 и 3 п. 1 ст. 427 НК РФ</a></p>
2. Сельское хозяйство		
Налог на прибыль	<p>При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней</p> <p>Предоставлено право применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков -</p>	<p><a href="#">Подпункт 19 п. 1 ст. 251 НК РФ</a></p> <p><a href="#">Подпункт 2 п. 1 ст. 259.3 НК РФ</a></p>

	<p>сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов)</p> <p>Для сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 процентов</p>	<p>Пункт 1.3 ст. 284 НК РФ</p>
НДС	<p>Не подлежат налогообложению НДС на территории Российской Федерации операции по реализации продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70 процентов, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы</p> <p>Не подлежат налогообложению НДС реализация (передача для собственных нужд) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, утвержденному Правительством Российской Федерации</p> <p>Не подлежит налогообложению ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации; племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, утвержденному Правительством Российской Федерации</p> <p>Налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов при реализации скота и птицы в</p>	<p>Подпункт 20 п. 3 ст. 149 НК РФ</p> <p>Подпункт 35 п. 3 ст. 149 НК РФ</p> <p>Пункты 11, 19 ст. 150 НК РФ</p> <p>Подпункт 1 п. 2 ст.</p>

	<p>живом весе, мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий - сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы - балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов - ветчины, бекона, карбонада и языка заливного), молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда), яйца и яйцопродуктов, масла растительного, зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов), крупы, муки, рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира), море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб - белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе - ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженных; лангустов), овощей (включая картофель)</p>	164 НК РФ
Транспортный, земельный налоги	<p>Не являются объектом налогообложения транспортным налогом тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции</p> <p>Предусмотрена пониженная ставка земельного налога - не выше 0,3%</p>	<p>Подпункт 5 п. 2 ст. 358 НК РФ</p> <p>Подпункт 1 п. 1 ст. 394 НК РФ</p>
Специальный налоговый режим	Предусмотрена возможность применения системы налогообложения для сельскохозяйственных производителей (ЕСХН)	Глава 26.1 НК РФ
3. Социальные услуги населению, медицинские и образовательные услуги		
Налог на	При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, безвозмездно	Подпункт 22 п. 1 ст.

прибыль	<p>полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности</p> <p>Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности</p> <p>К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, применяется налоговая ставка 0%</p> <p>К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, применяется налоговая ставка 0%</p>	<p>251 НК РФ</p> <p>Подпункт 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ</p> <p>Пункт 1.1 ст. 284, ст. 284.1 НК РФ</p> <p>Пункт 1.9 ст. 284, ст. 284.5 НК РФ</p>
НДС	<p>Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации: <ul style="list-style-type: none"> <li>важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий;</li> <li>протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;</li> <li>технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;</li> <li>очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения);</li> </ul> </li> <li>- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;</li> <li>- услуг по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность по реализации образовательных программ дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;</li> <li>- услуг в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или</li> </ul>	<p>Подпункты 1 - 4, 14 - 14.1, 24 п. 2 ст. 149 НК РФ</p>

	<p>воспитательного процесса, а также дополнительных образовательных услуг, соответствующих уровню и направленности образовательных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- услуг по социальному обслуживанию несовершеннолетних детей;</li> <li>- услуг по поддержке и социальному обслуживанию граждан пожилого возраста, инвалидов, безнадзорных детей и иных граждан, которые признаны нуждающимися в социальном обслуживании и которым предоставляются социальные услуги в организациях социального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальном обслуживании и (или) законодательством Российской Федерации о профилактике безнадзорности и правонарушений несовершеннолетних;</li> <li>- услуг по профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации, оказываемых по направлению органов службы занятости;</li> <li>- услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных препаратов для медицинского применения, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи</li> </ul> <p>Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности</p> <p>Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);</li> <li>- незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретным пациентам, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации;</li> <li>- расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в Российской Федерации, по перечню и в порядке, которые утверждаются Правительством Российской Федерации</li> </ul>	<p><a href="#">Подпункт 18 п. 3 ст. 149 НК РФ</a></p> <p><a href="#">Пункты 3, 16 - 17 ст. 150 НК РФ</a></p>
--	---	--

	<p>Налогообложение производится по пониженной налоговой ставке 10 процентов при реализации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;</li> <li>- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства</li> </ul>	<p>Подпункты 3, 4 п. 2 ст. 164 НК РФ</p>
Налог на имущество организаций	<p>Освобождаются от налогообложения налогом на имущество организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями, а также имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий и имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров</p>	<p>Пункты 4, 13, 15 ст. 381 НК РФ</p>
Страховые взносы	<p>Пониженные тарифы страховых взносов вправе применять:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, основным видом экономической деятельности (классифицируемым на основании кодов видов деятельности в соответствии с ОКВЭД) которых являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>научные исследования и разработки;</li> <li>образование;</li> <li>здравоохранение и предоставление социальных услуг;</li> <li>розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, ортопедическими изделиями;</li> </ul> </li> <li>- плательщики ЕНВД - аптечные организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на фармацевтическую деятельность, - в отношении выплат и вознаграждений, производимых физическим лицам;</li> <li>- некоммерческие организации, применяющие УСН и осуществляющие в соответствии с учредительными документами деятельность в области социального обслуживания граждан, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального)</li> </ul>	<p>Подпункты 5 - 7 п. 1 ст. 427 НК РФ</p>
<p>4. Некоммерческие объединения (организации инвалидов, религиозные и др.)</p>		
Налог на прибыль	<p>При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, а также в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и</p>	<p>Подпункты 14, 27 п. 1 ст. 251 НК РФ</p>

	предметов религиозного назначения	
НДС	<p>Не признаются объектом налогообложения НДС:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- передача денежных средств или недвижимого имущества на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации;</li> <li>- передача недвижимого имущества в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат такого имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным <a href="#">законом</a> от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";</li> <li>- оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования</li> </ul> <p>Не подлежат налогообложению операции:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по реализации (передаче для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;</li> <li>- по реализации (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых: общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных</li> </ul>	<p><a href="#">Подпункты 8, 8.1, 10 п. 2 ст. 146 НК РФ</a></p> <p><a href="#">Подпункты 1 - 2 п. 3 ст. 149 НК РФ</a></p>

	<p>организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов;</p> <p>организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;</p> <p>учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;</p> <p>государственными и муниципальными унитарными предприятиями, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда не менее 25 процентов</p>	
<p>Налог на имущество организаций</p>	<p>Освобождаются от налогообложения религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности, а также:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;</li> <li>- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда не менее 25 процентов,</li> <li>- в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);</li> <li>- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям</li> </ul>	<p><a href="#">Пункты 2, 3 ст. 381 НК РФ</a></p>
<p>Транспортный,</p>	<p>Не являются объектом налогообложения транспортным налогом автомобили легковые, специально</p>	<p><a href="#">Подпункт 2 п. 2 ст.</a></p>

<p>земельный налог</p>	<p>оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке</p> <p>Освобождаются от налогообложения земельным налогом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;</li> <li>- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;</li> <li>- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда не менее 25 процентов,</li> <li>- в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);</li> <li>- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям</li> </ul>	<p>358 НК РФ</p> <p>Пункты 4 и 5 ст. 395 НК РФ</p>
<p>5. Транспортная сфера</p>		
<p>НДС</p>	<p>Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного), а также морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на</p>	<p>Подпункт 7 п. 2 ст. 149 НК РФ</p>

<p>проезд, утвержденных в установленном порядке</p> <p>Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- услуг по международной перевозке товаров;</li><li>- услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, владеющими железнодорожным подвижным составом и (или) контейнерами на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)), для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых товаров или продуктов переработки при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории Российской Федерации;</li><li>- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями внутреннего водного транспорта, в отношении товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории Российской Федерации из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река - море) плавания или иные виды транспорта;</li><li>- услуг по перевозке товаров воздушными судами, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, при которой пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами территории Российской Федерации, в случае, если на территории Российской Федерации совершается посадка воздушного судна, при условии, что место прибытия товаров на территорию Российской Федерации и место убытия товаров с территории Российской Федерации совпадают;</li><li>- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию Российской Федерации до таможенного органа в месте убытия с территории Российской Федерации;</li><li>- транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основе договора транспортной экспедиции при организации услуг по перевозке или транспортировке железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию Российской Федерации с территории иностранного государства, не являющегося членом Таможенного союза, в том числе через территорию государства - члена Таможенного союза, или с территории государства - члена Таможенного союза на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом Таможенного союза.</li><li>- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при</li></ul>	<p>Подпункты 2.1, 2.7, 2.8, 2.10, 3 - 4.1, 9 - 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ</p>
--	---

	<p>оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен на территории Республики Крым или на территории города федерального значения Севастополя;</li> <li>- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте;</li> <li>- выполняемых (оказываемых) российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте;</li> <li>- услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении</li> </ul> <p>Налогообложение производится по пониженной налоговой ставке 10 процентов при реализации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа;</li> <li>- услуг по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении</li> </ul>	<p>Подпункты 6, 7 п. 2 ст. 164 НК РФ</p>
<p>Транспортный налог</p>	<p>Не являются объектом налогообложения транспортным налогом пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок</p>	<p>Подпункт 4 п. 2 ст. 358 НК РФ</p>

Важно также отметить, что, помимо указанных в [таблице](#) сфер деятельности и льгот, в субъектах России могут быть предусмотрены дополнительные меры поддержки для предприятий указанных отраслей, а также для других сфер деятельности, развитие которых важно для конкретного субъекта.

Так, например, Законом Забайкальского края от 01.04.2014 N 946-33К предусмотрена налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в краевой бюджет, в размере 14% для следующих категорий налогоплательщиков:

**1) общественных организаций инвалидов;**

2) организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

3) организаций, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданным для достижения реабилитационных, образовательных, культурных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и законным представителям инвалидов;

4) организаций, обеспечивающих осуществление деятельности терминалов (аэропортов) и (или) осуществляющих управление аэропортами, имеющих сертификаты аэропорта и свидетельства о государственной регистрации и годности аэродромов к эксплуатации;

5) организаций, осуществляющих переработку, утилизацию и размещение твердых бытовых отходов, у которых доля выручки, полученной от указанной деятельности, составляет более 70 процентов общей суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг);

6) организаций, осуществляющих деятельность в области физической культуры и спорта в качестве основного вида деятельности, при условии, что доходы от основного вида деятельности составляют не менее 70 процентов в общем объеме доходов от оказания услуг такими организациями.

А вот Законом Ненецкого автономного округа от 8 октября 2013 г. N 88-ОЗ льгота в виде ставки налога на прибыль в размере 13,5% (в части зачисляемой в бюджет субъекта) предусмотрена для организаций, являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, осуществляющих один или несколько видов деятельности в области добычи и транспортировки газо- и нефтепродуктов (таких как добыча сырой нефти и природного газа, добыча нефтяного (попутного) газа, транспортирование по трубопроводам нефти и газа и др.), поскольку именно эти виды деятельности способствуют стабильному развитию региона.

Рассмотрим далее подробнее условия и особенности применения перечисленных выше льгот и преференций.

#### 7.1. Льготное налогообложение предприятий сферы информационных технологий

Организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий, признаются организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.

#### Льготы по НДС

В соответствии с [пп. 26 п. 2 ст. 149](#) НК РФ от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин (ЭВМ), базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав

на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

В связи с этим, а также на основании норм [ст. ст. 1235, 1236, 1238, 1259](#) Гражданского кодекса Российской Федерации к операциям, не подлежащим налогообложению налогом на добавленную стоимость, относятся в том числе:

- передача прав на использование программ для ЭВМ и баз данных на основании лицензионных (сублицензионных) договоров, составленных в порядке, предусмотренном [ГК РФ](#), а именно передача указанных прав на основании как исключительной, так и простой (неисключительной) лицензии;

- передача прав на использование программ для ЭВМ и баз данных на основании лицензионных (сублицензионных) договоров независимо от государственной регистрации исключительных прав на такие программы и базы.

Указанные операции освобождаются от налогообложения независимо от способа передачи программ для ЭВМ и баз данных. Поэтому, если при передаче указанных прав предоставляются материальные носители, в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, а также документация, технические средства защиты и другие принадлежности в упаковочной таре, необходимые для эффективного использования результатов интеллектуальной деятельности, передача таких материальных носителей и принадлежностей освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость при условии, что их стоимость учтена в стоимости прав, передаваемых по лицензионным (сублицензионным) договорам.

В то же время при передаче прав на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам купли-продажи на носителях в товарной упаковке, содержащей условия лицензионного договора (упаковочная лицензия), необходимо учитывать, что условием применения освобождения от налогообложения является наличие лицензионного договора на момент передачи прав на использование результатов интеллектуальной деятельности.

[Статьей 1286](#) [ГК РФ](#) предусмотрены особенности заключения лицензионного договора о предоставлении права использования программ для ЭВМ и баз данных. Согласно [п. 5 указанной статьи](#) [ГК РФ](#) заключение лицензионных договоров о предоставлении права использования программ для ЭВМ или баз данных допускается путем заключения каждым пользователем с соответствующим правообладателем договора присоединения, условия которого изложены на приобретаемом экземпляре таких программ или баз данных либо на упаковке этого экземпляра. Начало использования таких программ или базы данных пользователем, как оно определяется этими условиями, означает его согласие на заключение договора.

Поскольку на момент приобретения экземпляров программ для ЭВМ или баз данных в товарной упаковке эти программы и базы не используются, то лицензионный договор путем заключения договора присоединения в этот момент еще не заключен. В связи с этим операции по передаче прав при реализации программ для ЭВМ или баз данных в товарной упаковке подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость, если на момент реализации лицензионный договор в письменной форме не заключается. Такая позиция контролирующих органов отражена в [Письме](#) Минфина России от 21 октября 2014 г. N 03-07-03/52967.

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), в соответствии с положениями [ст. 149](#) [НК РФ](#), налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций. Это условие является обязательным при применении льготы по НДС.

#### Налог на прибыль

В соответствии с [п. 6 ст. 259](#) [НК РФ](#) организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не начислять амортизацию в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае затраты на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами и списываются единовременно в момент ее ввода в эксплуатацию.

Указанные организации должны выполнять следующие условия:

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. ФНС России в [Письме](#) от 07.07.2016 N СД-4-3/12173@ направила информацию об ИТ-компаниях, имеющих право включать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники в состав материальных расходов для целей налогообложения прибыли. Так, в указанном [Письме](#) сообщается, что электронная версия реестра аккредитованных Минкомсвязи России ИТ-организаций доступна на сайте Минкомсвязи России ([minsvyaz.ru](http://minsvyaz.ru));

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

Также следует отметить, что для налогоплательщиков налога на прибыль предусмотрена возможность отказа от пообъектного начисления амортизации и переход к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам. При применении нелинейного метода начисления амортизации налогоплательщики получили возможность относить на расходы до 50% первоначальной стоимости амортизируемого имущества в первую четверть срока его полезного использования. При этом у налогоплательщиков сохраняется право выбора одного из двух методов начисления амортизации.

Одновременно для основных средств, относящихся к [3 - 7-й амортизационным группам](#), величина так называемой амортизационной премии (то есть возможности относить на расходы текущего периода до начала начисления амортизации определенную долю расходов на приобретение или создание основных средств) была увеличена до 30%. Таким образом, при комбинации нелинейного метода начисления амортизации и амортизационной премии по [3 - 7-й амортизационным группам](#) налогоплательщики получили возможность относить на расходы основную часть стоимости приобретаемых основных средств, что является существенным налоговым преимуществом, оправданным во многих случаях в условиях высокой инфляции и отсутствия переоценки основных средств в целях начисления амортизации.

По нематериальным активам, к которым относится исключительное право автора или иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных, налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет.

Помимо вышесказанного, при учете расходов по налогу на прибыль Налоговым кодексом предусмотрена возможность применения повышающего коэффициента, позволяющего учесть в расходах организации в 1,5 раза больше затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, чем было фактически осуществлено; при этом утвержден перечень более чем из 120 направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом ([п. 7 ст. 262 НК РФ](#)).

Кроме этого, согласно [п. 1 ст. 284 НК РФ](#) на региональном уровне могут применяться дополнительные меры налогового стимулирования. Так, налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков до 13,5 процента.

Например, ст. 8.12.2 Закона Новосибирской области от 16 октября 2003 г. N 142-ОЗ предусмотрены налоговые льготы по налогу на прибыль организаций для предприятий, осуществляющих деятельность в области информационных технологий. Так, для указанных категорий налогоплательщиков устанавливается налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в областной бюджет Новосибирской области, в размере 13,5%.

Для применения указанной льготной ставки организации должны выполнять следующие условия:

1) организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном федеральным законодательством;

2) доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных (далее - доля доходов от непосредственной деятельности в области информационных технологий) по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации (за исключением доходов, указанных в п. п. 2 и 11 ст. 250 НК РФ).

Документы, подтверждающие право на льготу, представляются в налоговый орган одновременно с предоставлением налоговой декларации за отчетный период.

Помимо Новосибирской области, для организаций и индивидуальных предпринимателей, работающих в сфере информационных технологий, пониженная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджет субъекта, применяется в Пензенской, Ульяновской и Челябинской областях.

#### Пониженные тарифы страховых взносов

С января 2017 г. ст. 427 НК РФ для предприятий, работающих в сфере информационных технологий, предусматривается возможность применения пониженных тарифов страховых взносов (до указанной даты пониженные тарифы страховых взносов для предприятий сферы ИТ предусматривались ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"). Так, указанные организации применяют следующие тарифы страховых взносов:

- на обязательное пенсионное страхование: в 2017 г. - 8,0 процента, 2018 г. - 13,0 процента, 2019 г. - 20,0 процента;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: в 2017 г. - 2,0 процента, 2018 г. - 2,9 процента, 2019 г. - 2,9 процента;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации"), - 1,8 процента;

- на обязательное медицинское страхование: в 2017 г. - 4,0 процента, 2018 г. - 5,1 процента, 2019 г. - 5,1 процента.

Условиями применения пониженных тарифов страховых взносов являются:

- для вновь созданных организаций:

получение документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (расчетного) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период;

среднесписочная численность работников за расчетный (отчетный) период составляет не

менее семи человек;

для организаций, не являющихся вновь созданными:

получение документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам, составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период;

средняя численность работников за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам, составляет не менее семи человек.

В случае если по итогам расчетного (отчетного) периода организация не выполняет хотя бы одно из указанных условий, а также в случае лишения ее государственной аккредитации такая организация лишается права применять пониженные тарифы страховых взносов с начала расчетного периода, в котором допущено несоответствие установленным условиям или аннулирована государственная аккредитация.

Несмотря на обширный перечень льгот по налогам и страховым взносам для организаций, работающих в сфере информационных технологий, условия для их применения являются достаточно жесткими. Соблюдение данных условий, особенно по численности работников, не всегда возможно, поэтому фактически предприятиями указанной сферы льготы применяются достаточно редко.

## 7.2. Льготное налогообложение предприятий сельского хозяйства, рыбодобывающей и перерабатывающей отраслей

Согласно [ст. 346.2](#) НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг составляет не менее 70 процентов;

2) организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям, которые относятся в соответствии с Общероссийским [классификатором](#) видов экономической деятельности к вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции, в том числе:

- услуги в области растениеводства в части подготовки полей, посева сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки);

- услуги в области животноводства в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними.

В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) организаций и индивидуальных

предпринимателей, осуществляющих деятельность по оказанию услуг сельскохозяйственным товаропроизводителям, доля дохода от реализации перечисленных услуг должна составлять не менее 70 процентов;

3) сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным [законом](#) от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов;

4) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;

5) сельскохозяйственные производственные кооперативы (включая рыболовецкие артели (колхозы));

б) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели.

Предприятия, указанные в [п. п. 4 - 6](#), признаются сельхозпроизводителями при соблюдении ими следующих условий:

- если средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек;

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 процентов;

- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

#### Налог на прибыль (доходы)

В настоящее время Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации предусмотрен достаточно обширный перечень различных налоговых льгот в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Так, положениями [п. 1.3 ст. 284](#) НК РФ установлена налоговая ставка налога на прибыль организаций по деятельности, связанной с реализацией сельхозпроизводителями произведенной сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, в размере 0%, а [пп. 2 п. 1 ст. 259.3](#) предусмотрена возможность применения к основной норме амортизации специального коэффициента (не выше 2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов).

Согласно официальной позиции Минфина России, выраженной в [Письме](#) от 21.03.2014 N 03-11-06/3/12317, если организации агропромышленного комплекса отвечают требованиям [ст. 346.2](#) НК РФ, то они вправе применять налоговую ставку по налогу на прибыль в размере 0%.

Одной из мер поддержки крестьянских (фермерских) хозяйств и предприятий агропромышленного комплекса, относящихся к сельскохозяйственным товаропроизводителям, является специальный налоговый режим, который предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и соответствующих налогов у индивидуальных предпринимателей уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей за налоговый период ([гл. 26.1](#) НК РФ). Налоговая ставка по ЕСХН установлена в размере 6%.

Помимо ЕСХН, крестьянские (фермерские) хозяйства, предприятия и индивидуальные

предприниматели агропромышленного комплекса, которые не перешли на уплату ЕСХН, вправе применять специальный налоговый режим в виде УСН (гл. 26.2 НК РФ), который также предусматривает замену ряда налогов налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

С 1 января 2016 г. законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены пониженные налоговые ставки налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка установлена в размере 15 процентов. При этом законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Таким образом, законодательством Российской Федерации о налогах и сборах в части специальных налоговых режимов для налогоплательщиков, в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств и предприятий агропромышленного комплекса, предусмотрены пониженные налоговые ставки по сравнению с общим режимом налогообложения (Письма Минфина от 3 декабря 2015 г. [N 03-01-11/70568](#), от 18 января 2016 г. [N 03-03-06/1/1120](#)).

## НДС

Также предусмотрен ряд льгот в виде освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость. Так, на основании положений [ст. 149](#) НК РФ не подлежат налогообложению НДС:

1) операции по реализации продукции собственного производства в счет натуральной оплаты труда, натуральных выданных для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

2) реализация (передача для собственных нужд) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

3) ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации; племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с единой Товарной [номенклатурой](#) внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

Помимо освобождения от уплаты НДС, [ст. 164](#) НК РФ также предусмотрена пониженная налоговая ставка для отдельных видов деятельности. Так, налогообложение производится по ставке 10 процентов при реализации продукции сельского производства и переработки (например, мяса, птицы, овощей).

ФНС России в [Письме](#) от 29 мая 2015 г. [N ГД-4-3/9292](#) разъясняет, что в целях развития рыбодобывающей отрасли для организаций и индивидуальных предпринимателей - участников рыбохозяйственного комплекса в соответствии с [п. 7 ст. 333.3](#) НК РФ ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации, а также для российских рыбохозяйственных организаций и индивидуальных предпринимателей устанавливаются в размере 15% ставок сбора, предусмотренных [п. п. 4 и 5 ст. 333.3](#) НК РФ, что является существенным снижением по

сравнению с уплатой сбора прочими организациями и индивидуальными предприятиями.

## Другие налоги и сборы

В рамках [гл. 25.1](#) "Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов" НК РФ рыбохозяйственными организациями признаются организации, осуществляющие рыболовство и (или) производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов (в том числе на судах рыбопромыслового флота, используемых на основании договоров фрахтования) и реализующие эти уловы и продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 процентов.

В целях применения вышеуказанной преференции аналогичное условие, касающееся исчисления доли дохода, предусмотрено и для индивидуальных предпринимателей.

Помимо указанного, не облагаются транспортным налогом тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, такие как молоковозы, скотовозы и др., зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые в сельхозработах.

Также понижена налоговая ставка по земельному налогу до 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства.

### 7.3. Льготы для предприятий, оказывающих социальные, медицинские или образовательные услуги населению

#### 7.3.1. Социальные услуги населению

В соответствии с Федеральным [законом](#) от 28.12.2013 N 442-ФЗ "Об основах социального обслуживания граждан в Российской Федерации" под социальной услугой понимается действие или действия в сфере социального обслуживания по оказанию постоянной, периодической, разовой помощи, в том числе срочной помощи, гражданину в целях улучшения условий его жизнедеятельности и (или) расширения его возможностей самостоятельно обеспечивать свои основные жизненные потребности.

Для целей [гл. 25](#) НК РФ деятельностью по осуществлению социального обслуживания граждан признается деятельность по предоставлению гражданам социальных услуг, включенных в перечень социальных услуг по видам социальных услуг для применения налоговой ставки 0 процентов организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан. При этом указанный [Перечень](#) утвержден Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 N 638.

## Налог на прибыль

К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК РФ), применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных [ст. 284.5](#) НК РФ. Указанная налоговая ставка будет действовать до 1 января 2020 г. ([ч. 3 ст. 2](#) Федерального закона от 29.12.2014 N 464-ФЗ).

Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан, вправе применять налоговую ставку 0 процентов, если в течение налогового периода они удовлетворяют следующим условиям:

1) организация включена в реестр поставщиков социальных услуг субъекта Российской Федерации;

2) доходы организации за налоговый период от деятельности по предоставлению гражданам социальных услуг, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не

менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо организация, осуществляющая социальное обслуживание граждан, за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с [гл. 25 НК РФ](#);

3) в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

4) организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

При несоблюдении хотя бы одного из перечисленных условий применяется налоговая ставка, установленная [п. 1 ст. 284 НК РФ](#) (в размере 20%).

Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан, по окончании каждого налогового периода, в течение которого они применяют налоговую ставку 0 процентов, одновременно с налоговой декларацией представляют в налоговый орган по месту своего нахождения:

1) выписку из реестра поставщиков социальных услуг;

2) сведения о доле доходов организации от осуществления деятельности по предоставлению социальных услуг гражданам, учитываемых при определении налоговой базы, в общей сумме доходов организации;

3) сведения о численности работников в штате организации.

Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан, вправе отказаться от применения нулевой налоговой ставки, направив в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление в письменной форме. Важно отметить, что в этом случае они не вправе повторно перейти на применение налоговой ставки 0 процентов.

## НДС

В соответствии с [пп. 3 п. 2 ст. 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации освобождается от налогообложения НДС реализация услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями организаций здравоохранения, органов социальной защиты населения и (или) федеральных учреждений медико-социальной защиты.

Кроме того, согласно [пп. 14.1 п. 2 данной статьи](#) освобождаются от налогообложения НДС операции по реализации:

- услуг по социальному обслуживанию несовершеннолетних детей;

- услуг по поддержке и социальному обслуживанию граждан пожилого возраста, инвалидов, безнадзорных детей и иных граждан, которые признаны нуждающимися в социальном обслуживании и которым предоставляются социальные услуги в организациях социального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальном обслуживании и (или) законодательством Российской Федерации о профилактике безнадзорности и правонарушений несовершеннолетних;

- услуг по выявлению несовершеннолетних граждан, нуждающихся в установлении над ними опеки или попечительства, включая обследование условий жизни таких несовершеннолетних граждан и их семей;

- услуг по выявлению совершеннолетних недееспособных или не полностью дееспособных граждан, нуждающихся в установлении над ними опеки или попечительства, включая обследование условий жизни таких граждан и их семей;

- услуг по подбору и подготовке граждан, выразивших желание стать опекунами или попечителями несовершеннолетних граждан либо принять детей, оставшихся без попечения родителей, в семью на воспитание в иных установленных семейным законодательством Российской Федерации формах;

- услуг по подбору и подготовке граждан, выразивших желание стать опекунами или попечителями совершеннолетних недееспособных или не полностью дееспособных граждан.

Таким образом, операции по реализации социальных услуг освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость при выполнении условий, предусмотренных [пп. 3 и 14.1 п. 2 ст. 149](#) НК РФ. При этом обращаем внимание, что одним из

условий, предусмотренных [пп. 14.1 п. 2 ст. 149](#) НК РФ, является предоставление социальных услуг в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальном обслуживании. Поэтому если размер платы за предоставление социальных услуг превышает максимальный размер платы за предоставление социальных услуг, предусмотренный в [ст. 32](#) Федерального закона от 28 декабря 2013 г. N 442-ФЗ "Об основах социального обслуживания граждан в Российской Федерации", то в отношении таких услуг указанная [норма](#) не применяется. Данная позиция указана в [Письме](#) Минфина России от 26 ноября 2015 г. N 03-07-11/68712.

### 7.3.2. Льготное налогообложение медицинских организаций

К организациям, занимающимся медицинской деятельностью, относятся организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги первичной медико-санитарной, специализированной (в том числе высокотехнологичной), скорой (в том числе скорой специализированной), паллиативной медицинской помощи, медицинской помощи при санаторно-курортном лечении, при проведении медицинских экспертиз, осмотров, освидетельствований и санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий в рамках оказания медицинской помощи, при трансплантации (пересадке) органов и тканей, обращении донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях. Такое определение медицинской деятельности содержится в [Постановлении](#) Правительства РФ от 16.04.2012 N 291 "О лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра "Сколково")".

#### Налог на прибыль

К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими медицинскую деятельность (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК РФ), применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных [ст. 284.1](#) НК РФ.

Для целей применения нулевой ставки по налогу на прибыль медицинской деятельностью признается деятельность, включенная в [Перечень](#) видов медицинской деятельности, установленный Правительством Российской Федерации. Указанный [Перечень](#) утвержден Постановлением Правительства РФ от 10 ноября 2011 г. N 917.

Например, согласно [Перечню](#), к медицинской деятельности относятся абдоминальная хирургия, восстановительная медицина, врачебно-летная экспертиза, забор, заготовка, хранение донорской крови и ее компонентов. Важно отметить, что деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности в целях применения нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль.

Медицинские организации вправе применять налоговую ставку 0 процентов, если они удовлетворяют следующим условиям:

- 1) если организация имеет лицензию (лицензии) на осуществление медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) если доходы организации за налоговый период от осуществления медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ, составляют не менее 90 процентов ее доходов либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;
- 3) если в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50 процентов;
- 4) если в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;
- 5) если организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

При несоблюдении хотя бы одного из условий с начала налогового периода, в котором имело место несоблюдение указанных условий, применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть 20%.

Организации, изъявившие желание применять налоговую ставку 0 процентов, за месяц до начала налогового периода подают в налоговый орган по месту своего нахождения заявление и копии лицензии (лицензий) на осуществление медицинской деятельности.

Вместе с декларацией организации должны представлять документы, подтверждающие право на применение льготы, а именно:

- сведения о доле доходов организации от осуществления медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемых при определении налоговой базы в общей сумме доходов организации;
- сведения о численности работников в штате организации.
- сведения о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации.

Также медицинские организации вправе отказаться от прав на применение нулевой налоговой ставки, направив в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление. В таком случае организации не вправе повторно перейти на применение налоговой ставки 0 процентов в течение пяти лет начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ. Такое же ограничение применяется и в случае утраты права на применение льготной ставки по налогу на прибыль.

## НДС

Налоговым кодексом РФ предусмотрен обширный перечень услуг, освобождаемых от налогообложения НДС. Так, в соответствии с положениями пп. 1, 2 и 24 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд):

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

- важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий (при представлении в налоговые органы регистрационного удостоверения на медицинское изделие);
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Указанное ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

К медицинским услугам в данном случае относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;
- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам с медицинскими организациями, оказывающими медицинскую помощь в амбулаторных и стационарных условиях;
- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;
- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- услуги патолого-анатомические;
- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и

наркологическим больным;

3) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных препаратов для медицинского применения, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи.

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

В целях применения освобождения от налогообложения НДС, медицинские организации должны иметь соответствующие лицензии на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно [Письму](#) Минфина России от 17 июня 2015 г. N 03-07-07/35004 медицинские услуги, перечисленные в [ст. 149](#) НК РФ, оказываемые физическим лицам при оплате страховыми организациями, также освобождаются от налогообложения НДС.

А в другом [Письме](#) Минфин указывает, что в случае, если организация оказывает населению медицинские услуги, перечисленные в [ст. 149](#) НК РФ, на безвозмездной основе, в том числе в рекламных целях, данные услуги освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость ([Письмо](#) от 9 марта 2016 г. N 03-07-11/12882).

По вопросам налогообложения НДС косметологических услуг, оказываемых в рамках первичной специализированной медицинской помощи в амбулаторных условиях, ФНС России ([Письмо](#) от 20 марта 2015 г. N ГД-4-3/4474@) сообщает следующее.

Согласно [пп. 2 п. 2 и п. 6 ст. 149](#) НК РФ при наличии соответствующей лицензии не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. При этом в целях налога на добавленную стоимость к медицинским услугам относятся в том числе услуги, определенные перечнем услуг, предоставленных по обязательному медицинскому страхованию, а также услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

В [Перечень](#) указанных медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 20.02.2001 N 132, включены услуги по диагностике, профилактике и лечению, непосредственно оказываемые населению в рамках амбулаторно-поликлинической (в том числе доврачебной), стационарной медицинской помощи, а также в дневных стационарах и службами врачей общей (семейной) практики, включая проведение медицинской экспертизы.

В соответствии с [п. 3](#) Положения о лицензировании медицинской деятельности, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.04.2012 N 291, медицинскую деятельность составляют работы (услуги) по [Перечню](#) согласно Приложению, которые выполняются при оказании первичной медико-санитарной, специализированной (в том числе высокотехнологичной), скорой (в том числе скорой специализированной), паллиативной медицинской помощи, оказании медицинской помощи при санаторно-курортном лечении, при проведении медицинских экспертиз, медицинских осмотров, медицинских освидетельствований и санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий в рамках оказания медицинской помощи, при трансплантации (пересадке) органов и (или) тканей, обращении донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях. Согласно указанному Приложению в [Перечень](#) работ (услуг), составляющих медицинскую деятельность, включены в том числе работы (услуги) по косметологии.

В соответствии с [п. 2](#) Требований к организации и выполнению работ (услуг) при оказании первичной медико-санитарной, специализированной (в том числе высокотехнологичной), скорой (в том числе скорой специализированной), паллиативной медицинской помощи, оказании медицинской помощи при санаторно-курортном лечении, при проведении медицинских экспертиз, медицинских осмотров, медицинских освидетельствований и санитарно-

противоэпидемических (профилактических) мероприятий в рамках оказания медицинской помощи, при трансплантации (пересадке) органов и (или) тканей, обращении донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях, утвержденных Приказом Минздрава России от 11.03.2013 N 121н, косметология как вид работы (услуги) может быть организована и выполнена при оказании первичной, специализированной медико-санитарной помощи в амбулаторных условиях.

Учитывая изложенное, реализация населению косметологических услуг в рамках первичной специализированной медицинской помощи в амбулаторных условиях освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость при наличии соответствующей лицензии. При этом необходимо отметить, что косметические услуги, относящиеся на основании Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93 к косметологическим и указанные под кодовым обозначением 081501 этого Классификатора, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке на основании пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Помимо освобождения от налогообложения НДС, Налоговым кодексом предусмотрена пониженная налоговая ставка по НДС в размере 10% при реализации медицинских товаров (пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ):

лекарственных средств, включая фармацевтические субстанции, лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований лекарственных препаратов, и лекарственные препараты, изготовленные аптечными организациями;

медицинских изделий, за исключением важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Для того чтобы использовать право на применение пониженной налоговой ставки, организация должна представить в налоговый орган регистрационное удостоверение на медицинское изделие.

#### Налог на имущество

На основании положений п. п. 4 и 13 ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения налогом на имущество организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями, а также имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий.

При использовании указанной льготы налоговый орган вправе затребовать от организации предоставление документов, подтверждающих право на льготу, во время проведения камеральной налоговой проверки. Поэтому целесообразным будет представить указанные документы одновременно с подачей налоговой декларации.

#### Пониженные тарифы страховых взносов

Пониженные тарифы страховых взносов предусмотрены ст. 427 НК РФ. Для организаций и индивидуальных предпринимателей медицинской и фармацевтической направленности, применяющих УСН, указанные тарифы составляют:

- на обязательное пенсионное страхование в размере 20,0%;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование - 0%.

Основным условием для применения указанных тарифов является не превышение доходов организации 79 млн руб. за налоговый период.

#### 7.3.3. Льготы для предприятий, работающих в сфере образования

Образование населения является одним из важнейших направлений государственной

политики. Сфера образовательных услуг регулируется положениями Федерального [закона](#) от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации".

Так, согласно положений [ст. 2](#) указанного Закона под образовательной деятельностью понимается деятельность по реализации образовательных программ, а образовательная организация - это некоммерческая организация, осуществляющая на основании лицензии образовательную деятельность в качестве основного вида деятельности в соответствии с целями, ради достижения которых такая организация создана.

К организациям, осуществляющим образовательную деятельность, относятся образовательные организации, а также организации, осуществляющие обучение, и индивидуальные предприниматели, осуществляющие образовательную деятельность.

#### Налог на прибыль

К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную деятельность (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены [п. п. 3 и 4 ст. 284](#) НК РФ), применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных [ст. 284.1](#) НК РФ.

Для целей применения нулевой ставки по налогу на прибыль образовательной деятельностью признается деятельность, включенная в [Перечень](#) видов образовательной деятельности, установленный Правительством Российской Федерации. Указанный [Перечень](#) утвержден Постановлением Правительства РФ от 10 ноября 2011 г. N 917.

Указанные организации вправе применять налоговую ставку 0 процентов, если они удовлетворяют следующим условиям:

1) если организация имеет лицензию (лицензии) на осуществление образовательной деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) если доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной деятельности, присмотра и ухода за детьми, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ, составляют не менее 90 процентов ее доходов либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;

3) если в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

4) если организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Организации, применяющие налоговую ставку 0%, по окончании каждого налогового периода, в течение которого они применяют налоговую ставку 0%, в сроки, установленные для представления налоговой декларации, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения следующие сведения:

- о доле доходов организации от осуществления образовательной деятельности, присмотра и ухода за детьми и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемых при определении налоговой базы, в общей сумме доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы;

- о численности работников в штате организации.

Образовательные организации вправе отказаться от применения льготной налоговой ставки. Для этого им необходимо подать соответствующее заявление в налоговую инспекцию по месту регистрации. В будущем такая организация не вправе повторно перейти на применение нулевой ставки в течение 5 лет после отказа (либо после его утраты в связи с несоблюдением указанных выше условий).

#### НДС

[Статьей 149](#) НК РФ предусмотрен ряд льгот по НДС для образовательных организаций. Так, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также

передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность по реализации образовательных программ дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях, а также услуг в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или воспитательного процесса, а также дополнительных образовательных услуг, соответствующих уровню и направленности образовательных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг), как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса, если иное не предусмотрено НК РФ.

В целях применения указанного освобождения от налогообложения, организации, осуществляющие образовательную деятельность, должны иметь соответствующие лицензии на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации (в случаях, если наличие лицензии обязательно).

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), он обязан вести раздельный учет таких операций.

Помимо освобождения от налогообложения НДС, Налоговым кодексом предусмотрена пониженная налоговая ставка по НДС в размере 10% при реализации периодических печатных изданий и книжной продукции (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ). При этом книжная продукция должна быть связана с образованием, наукой и культурой (и не содержать признаков продукции рекламного и эротического характера). Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

#### Пониженные тарифы страховых взносов

В целях развития малого и среднего бизнеса в сфере образования Налоговым кодексом РФ предусмотрены пониженные тарифы страховых взносов для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, основным видом деятельности которых являются образование, научные разработки и исследования.

Такие организации уплачивают страховые взносы в размере:

- на обязательное пенсионное страхование - 20,0%;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование - 0%.

Основным условием для применения указанных тарифов является превышение доходов организации 79 млн руб. за налоговый период.

#### 7.4. Льготы для некоммерческих объединений

Деятельность некоммерческих организаций регулируется Федеральным законом от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Согласно ст. 2 указанного Закона некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях

охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Некоммерческие организации могут создаваться в форме общественных или религиозных организаций (объединений), общин коренных малочисленных народов Российской Федерации, казачьих обществ, некоммерческих партнерств, учреждений, автономных некоммерческих организаций, социальных, благотворительных и иных фондов, ассоциаций и союзов, а также в других формах, предусмотренных федеральными законами.

Некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана и соответствует указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в ее учредительных документах. Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность некоммерческих организаций отдельных видов, а в части учреждений в том числе отдельных типов.

#### 7.4.1. Льготное налогообложение организаций, созданных инвалидами, и работодателей, использующих труд инвалидов

В Налоговом кодексе РФ предусмотрены основания и процедуры освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организаций, созданных инвалидами, и работодателей, использующих труд инвалидов.

Организации, созданные инвалидами, могут заниматься коммерческой деятельностью. В их собственности могут находиться здания, сооружения, оборудование, транспорт, жилищный фонд, интеллектуальные ценности, денежные средства, паи, акции и ценные бумаги, земельные участки и иное имущество.

Определение общественных организаций инвалидов дано в ст. 33 Федерального закона от 24 ноября 1995 г. N 181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации". Это организации, созданные инвалидами и лицами, представляющими их интересы. Цель создания - защита прав и законных интересов инвалидов, обеспечение им равных с другими гражданами возможностей, решение задач общественной интеграции инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновителей, опекун или попечитель) составляют не менее 80%, а также союзы (ассоциации) указанных организаций.

Льготное налогообложение предусмотрено для следующих категорий налогоплательщиков.

Во-первых, общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%.

Во-вторых, организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

В-третьих, учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Если региональное отделение общероссийской общественной организации инвалидов

является самостоятельным юридическим лицом, то оно вправе воспользоваться льготой, если его уставные документы и документы о государственной регистрации подтверждают, что отделение является структурным подразделением конкретной общероссийской общественной организации инвалидов.

Льготное налогообложение вышеперечисленных категорий налогоплательщиков включает в себя следующие моменты:

1) освобождение от уплаты ряда налогов, а именно:

- налога на имущество (п. п. 3, 4, 5 ст. 381 НК РФ);
- налога на землю (п. 5 ст. 395 НК РФ);
- налога на добавленную стоимость (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ);

2) льготы в виде уменьшения налоговой базы по налогам, таким как:

- налог на прибыль;
- налог на доходы физических лиц;
- земельный налог;

3) региональные льготы (предусмотренные законами субъектов РФ либо нормативно-правовыми актами муниципальных образований).

### Налог на прибыль

У категорий налогоплательщиков, удовлетворяющих вышеописанным условиям, в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по прибыли, учитываются средства, израсходованные на обеспечение социальной защиты инвалидов и (или) направленные на осуществление деятельности общественных организаций инвалидов, поименованные в пп. 38, 39, 39.2 п. 1 ст. 264, а именно:

- улучшение условий и охраны труда инвалидов;
- создание и сохранение рабочих мест для инвалидов (закупка и монтаж оборудования, в том числе организация труда рабочих-надомников);
- обучение (в том числе новым профессиям и приемам труда) и трудоустройство инвалидов;
- изготовление и ремонт протезных изделий;
- приобретение и обслуживание технических средств реабилитации (включая приобретение собак-проводников);
- санаторно-курортное обслуживание инвалидов, а также лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов;
- защита прав и законных интересов инвалидов;
- мероприятия по интеграции инвалидов в общество (включая культурные, спортивные и иные подобные мероприятия);
- обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей (включая транспортное обслуживание лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов);
- приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов;
- приобретение и распространение среди инвалидов видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом;
- взносы, направленные указанными организациями общественным организациям инвалидов на их содержание.

Получатели средств, предназначенных на осуществление деятельности общественной организации инвалидов и на цели социальной защиты инвалидов, по окончании налогового периода представляют в соответствующие налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

При нецелевом использовании таких средств с момента, когда их получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению (нарушил условия предоставления этих средств), такие средства признаются доходом у налогоплательщика, получившего эти средства.

### Пониженный тариф страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев

## на производстве и профессиональных заболеваний

Федеральным законом от 14.12.2015 N 362-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2016 год" предусмотрена уплата страховых взносов в размере 60% от класса профессионального риска (ст. ст. 1, 2). Класс профессионального риска присваивается в соответствии с видами экономической деятельности организации.

### Вычет по НДФЛ

Определенной категории инвалидов предоставляются налоговые вычеты, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц и земельному налогу.

Вычет по НДФЛ предоставляется в следующих случаях:

Во-первых. В размере 3000 руб. (пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Предоставляются стандартные налоговые вычеты при определении налоговой базы по НДФЛ в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ в размере 3000 руб. для:

- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, и иных категорий инвалидов, предусмотренных в пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ;

- инвалидов Великой Отечественной войны;

- инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

Во-вторых. В размере 500 руб. (пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Стандартный налоговый вычет за каждый месяц налогового периода в размере 500 руб. получают инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп.

### Льготы по земельному налогу

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Севастополя и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков (п. 5 ст. 391 НК РФ):

- инвалидов, имеющих I и II группы инвалидности;

- инвалидов с детства;

- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

- физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Помимо возможности получить налоговый вычет, от уплаты земельного налога освобождаются следующие организации:

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты

труда - не менее 25 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Государство гарантирует предоставление льгот в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом Российской Федерации, по уплате федеральных налогов, сборов, пошлин и других платежей в бюджеты всех уровней всероссийским общественным объединениям инвалидов, их организациям, находящимся в их собственности предприятиям, учреждениям, организациям, хозяйственным обществам и товариществам. Поэтому применение льгот, которые предусмотрены для организаций инвалидов, позволяет уменьшить совокупное налогообложение, например в холдинге.

На примере продемонстрируем схему по оптимизации налогообложения с использованием общественной организации инвалидов, участниками которой являются три физических лица, имеющие инвалидность.

Но прежде чем рассматривать оптимизацию налогообложения при помощи исполнителя, в уставном капитале которого участие общественной организации инвалидов составляет 100%, необходимо рассмотреть порядок создания общественных объединений.

Общественные объединения создаются по инициативе их учредителей - не менее трех физических лиц. Количество учредителей для создания отдельных видов общественных объединений может устанавливаться специальными законами о соответствующих видах общественных объединений (ст. 18 Федерального закона от 19 мая 1995 г. N 82-ФЗ "Об общественных объединениях").

Общественные объединения могут создаваться в форме общественной организации на основании ст. 7 Федерального закона от 19 мая 1995 г. N 82-ФЗ "Об общественных объединениях".

В собственности общественных объединений инвалидов могут находиться предприятия, учреждения, организации, хозяйственные товарищества и общества, здания, сооружения, оборудование, транспорт, жилищный фонд, интеллектуальные ценности, денежные средства, паи, акции и ценные бумаги, а также любое иное имущество и земельные участки в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Поэтому могут иметь в собственности и 100% акций (долей) любого хозяйственного общества (ст. 33 Федерального закона от 24 ноября 1995 г. N 181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации").

Предположим, организация-исполнитель, в уставном капитале которой участие общественной организации инвалидов составляет 100% и среднесписочная численность инвалидов такой организации среди их работников составляет не менее 55%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 30%, оказывает услуги организациям-заказчикам в области юридического права, в том числе ведение дел в суде. В составе общественной организации инвалидов три участника - физических лица, имеющие инвалидность.

При определении права на освобождение от налогообложения указанными организациями среднесписочная численность работников определяется в соответствии с Приказом Росстата от 28 октября 2013 г. N 428 "Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности и заработной плате работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации".

При определении среднесписочной численности работников не учитывается численность

внешних совместителей и лиц, не состоящих в штате, выполняющих работы по договорам гражданско-правового характера.

В штате организации-исполнителя инвалиды могут быть приняты на любые должности, за исключением тех, которые по причине инвалидности, отсутствия квалификации работник не может занимать.

С целью соблюдения предельного количества инвалидов в среднесписочной численности работников и их доли в фонде оплаты труда можно заключить договор субподряда, по которому субподрядчик выполняет значительный объем работы.

Исполнитель вправе заключить договор субподряда только с согласия заказчика, поэтому в заключаемом договоре необходимо предусмотреть, что часть юридических услуг могут оказываться с привлечением третьих лиц - субподрядчиков.

Если иное не предусмотрено договором возмездного оказания услуг, исполнитель обязан оказать услуги лично (ст. 780 ГК РФ).

Если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков) (ст. 706 ГК РФ).

При таких обстоятельствах исполнитель на законных основаниях получает освобождение от уплаты НДС, а полученную прибыль уменьшает путем перечисления средств учредителю - общественной организации инвалидов на социальную защиту инвалидов.

Организация-исполнитель заключает с субподрядчиком договор возмездного оказания юридических услуг. По этому договору субподрядчик оказывает значительную часть услуг, предусмотренных договором между заказчиком и исполнителем.

Заметим, что такой договор может быть как рамочным, по которому субподрядчик оказывает услуги на основании заявок исполнителя в течение продолжительного времени, так и договором на оказание конкретной услуги.

Общие положения о подряде (ст. ст. 702 - 729 ГК РФ) и положения о бытовом подряде (ст. ст. 730 - 739 ГК РФ) применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит ст. ст. 779 - 782 ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг.

Выручка от оказания услуг организацией-исполнителем организации-заказчику составила 100 000 руб., расходы по договору с Субподрядчиком - 45 000 руб.

#### Оптимизация НДС у организации-исполнителя

Согласно пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ доходы организации-исполнителя не подлежат налогообложению НДС, так как ее уставный капитал полностью состоит из вклада общественной организации инвалидов.

Вывод: Субподряд позволяет организации инвалидов соблюдать соответствующие нормативы по численности и фонду оплаты труда для получения освобождения по НДС.

#### Оптимизация налога на прибыль у исполнителя

Расходы на приобретение услуг у субподрядчика относятся к расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль в момент их оказания на основании подписанного акта об оказанных услугах (ст. 254 НК РФ).

Налоговой базой по налогу на прибыль по данной хозяйственной операции у организации-исполнителя будет разница между вознаграждением, уплачиваемым субподрядчику, и получаемым вознаграждением от заказчика в сумме 55 000 руб. (100 000 руб. - 45 000 руб.).

Оптимизация налога на прибыль у организации-исполнителя будет осуществляться путем перечисления средств учредителю - общественной организации инвалидов на социальную защиту инвалидов.

В соответствии с пп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика

инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%.

Кроме того, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся на основании [пп. 39 п. 1 ст. 264 НК РФ](#) расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направленных на осуществление деятельности указанных организаций инвалидов.

Кроме того, целями социальной защиты инвалидов также являются направление средств на содержание общественной организации инвалидов.

Для этого уполномоченный орган управления исполнителя (общее собрание организации, исполнительный орган) может принять соответствующее решение о направлении средств на содержание общественной организации инвалидов и социальную защиту инвалидов.

Общественная организация инвалидов имеет 100% в уставном капитале организации-исполнителя, поэтому она может обязать организацию-исполнителя всю полученную прибыль перечислить на свой счет для обеспечения своей уставной деятельности и на социальную защиту инвалидов.

В момент перечисления таких денежных средств эти расходы будут учитываться для целей исчисления налога на прибыль у организации-исполнителя, использующий труд инвалидов.

Получатели средств, предназначенных на осуществление деятельности общественной организации инвалидов и на цели социальной защиты инвалидов, по окончании налогового периода представляют в соответствующие налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

При нецелевом использовании таких средств с момента, когда их получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению (нарушил условия предоставления этих средств), такие средства признаются доходом у налогоплательщика, получившего эти средства.

При этом для исполнителя не имеет значения, насколько общественная организация инвалидов целевым образом использовала полученные средства. В случае нецелевого использования полученных средств учредителем - общественной организацией инвалидов это никак не влияет на налогообложение организации-исполнителя.

Отрицательные налоговые последствия в случае нецелевого использования полученных средств, а также непредставление отчета могут наступить только у ее учредителя - общественной организации инвалидов.

Вывод: перечисление исполнителем средств в общественную организацию инвалидов является законным способом уменьшения налога на прибыль до нуля.

#### Расчет среднесписочной численности при применении льгот

Среднесписочная численность необходима для подтверждения льгот и прав при исчислении налогов организациями, использующими труд инвалидов.

В таблице 6 представлены налоги и налоговые системы, для целей использования льгот по которым необходим расчет среднесписочной численности.

Таблица 6

Налоги и налоговые системы, для целей использования льгот  
по которым необходим расчет среднесписочной численности

Налог	Основание (статья НК)	Основание
НДС	Не подлежат налогообложению НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по <a href="#">Перечню</a> , утвержденному Постановлением Правительства РФ от 22.11.2000 N 884), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, а также государственными и муниципальными унитарными предприятиями, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%	<a href="#">Подпункт 2 п. 3 ст. 149 НК РФ</a>
Налог на прибыль	В состав расходов включаются расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера	<a href="#">Подпункт 38 п. 1 ст. 264 НК РФ</a>
	В состав расходов включаются расходы на формирование резервов предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов, которые осуществлены налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов, а также налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов	<a href="#">Подпункт 39.2 п. 1 ст. 264 НК РФ</a>
Право на применение упрощенной	Не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если	<a href="#">Подпункт 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ</a>

системы налогообложения	среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%	
Право на применение системы налогообложения в виде ЕНВД	Не вправе применять систему налогообложения в виде ЕНВД организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%	<a href="#">Подпункт 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ</a>
Налог на имущество организаций	Освобождаются от налогообложения налогом на имущество организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%	<a href="#">Пункт 3 ст. 381 НК РФ</a>
Земельный налог	Освобождаются от налогообложения земельным налогом организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых)	<a href="#">Пункт 5 ст. 395 НК РФ</a>

Расчет среднесписочной численности и фонда оплаты труда для применения налоговой льготы производится за отчетный (налоговый) период в порядке, установленном Росстатом. Данный порядок регламентирован в [Приказе](#) Росстата от 28 октября 2013 г. N 428 "Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности и заработной плате работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации" (далее - Указания).

Заметим, что если организация определяет среднесписочную численность и фонд оплаты труда для целей подтверждения льготы по налогу на имущество, то расчет среднесписочной численности производится за тот же период, за который составляется расчет налога на имущество. Для налога на имущество отчетным периодом являются квартал, полугодие, девять месяцев и год.

Если организация определяет среднесписочную численность и фонд оплаты труда для целей подтверждения льготы по налогу на добавленную стоимость, то расчет производится за квартал, так как отчетным периодом по НДС является квартал.

Если в отчетном периоде численность инвалидов, исчисленная нарастающим итогом, составила менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда менее 25%, то за этот отчетный период льгота по налогу не предоставляется, а перерасчет по налогу за предыдущие отчетные периоды не производится.

[Пунктом 78](#) Указаний установлено, что среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, то есть с 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля - по 28-е или 29-е число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца.

Численность работников списочного состава за выходной или праздничный (нерабочий) день принимается равной списочной численности работников за предшествующий рабочий день. При наличии двух или более выходных либо праздничных (нерабочих) дней подряд численность работников списочного состава за каждый из этих дней принимается равной численности работников списочного состава за рабочий день, предшествовавший выходным и праздничным (нерабочим) дням.

Расчет среднесписочной численности работников производится на основании ежедневного учета списочной численности работников, которая должна уточняться на основании [приказов о приеме, переводе](#) работников на другую работу и [прекращении](#) трудового договора.

Численность работников списочного состава за каждый день должна соответствовать данным табеля учета рабочего времени работников, на основании которого устанавливается численность работников, явившихся и не явившихся на работу.

Следует особо обратить внимание, что некоторые работники списочной численности не включаются в среднесписочную численность ([п. 81.1](#) Указаний).

К таким работникам относятся:

женщины, находившиеся в отпусках по беременности и родам, лица, находившиеся в отпусках в связи с усыновлением новорожденного ребенка непосредственно из родильного дома, а также в отпуске по уходу за ребенком;

работники, обучающиеся в образовательных учреждениях и находившиеся в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а также поступающие в образовательные учреждения, находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы для сдачи вступительных экзаменов в соответствии с законодательством РФ.

Внешние совместители и работники, с которыми заключен договор гражданско-правового характера, также не учитываются при расчете среднесписочной численности.

Пример. Имеются следующие данные о списочной численности работников организации-исполнителя за месяц:

Числа месяца	Списочная численность	Не подлежит включению в среднесписочную численность (основание - п. 81.1 Указаний)	Подлежит включению в среднесписочную численность (гр. 2 - 3)
1	158	-	158
2	158	-	158
3	158	-	158
4	158	-	158
5	160	-	160
6 (суб.)	160	-	160
7 (воск.)	160	-	160
8	165	4	161
9	165	4	161
10	165	4	161
11	165	4	161
12	165	4	161
13 (суб.)	165	4	161
14 (воск.)	165	4	161
15	161	-	161
16	161	-	161
17	163	-	163
18	163	-	163
19	165	-	165
20 (суб.)	165	1	164
21 (воск.)	165	1	164
22	165	1	164
23	165	1	164
24	165	1	164
25	165	1	164
26	165	1	164
27 (суб.)	165	1	164
28 (воск.)	165	1	164

29	160	1	159
30	160	1	159
31	158	1	157
Сумма			4991

Сумма численности работников списочного состава за все дни месяца, подлежащих включению в среднесписочную численность, составила 4991, календарное число дней в месяце - 31, среднесписочная численность работников за месяц в этом случае - 161 человек (4991 чел. / 31 дн.).

Обращаем внимание, что численность показывается в целых единицах.

Включаются в среднесписочную численность целыми единицами:

- фактически явившиеся на работу, включая и тех, которые не работали по причине простоя;
- находившиеся в служебных командировках, если за ними сохраняется заработная плата в данной организации, включая работников, находившихся в краткосрочных служебных командировках за границей;
- не явившиеся на работу по болезни (в течение всего периода болезни до возвращения на работу в соответствии с листками нетрудоспособности или до выбытия по инвалидности);
- не явившиеся на работу в связи с выполнением государственных или общественных обязанностей;
- принятые на работу на неполный рабочий день или неполную рабочую неделю, а также принятые на половину ставки (оклада) в соответствии с трудовым договором или **штатным расписанием**. В списочной численности указанные работники учитываются за каждый календарный день как целые единицы, включая нерабочие дни недели, обусловленные при приеме на работу. К этой группе не относятся отдельные категории работников, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, в частности: работники в возрасте до 18 лет; работники, занятые на работах с вредными и опасными условиями труда; женщины, которым предоставлены дополнительные перерывы в работе для кормления ребенка; женщины, работающие в сельской местности; работники, являющиеся инвалидами I и II групп;
- принятые на работу с испытательным сроком;
- заключившие трудовой договор с организацией о выполнении работы на дому личным трудом (надомники). В списочной и среднесписочной численности работников надомники учитываются за каждый календарный день как целые единицы;
- сотрудники, имеющие специальные звания;
- направленные с отрывом от работы в образовательные учреждения для повышения квалификации или приобретения новой профессии (специальности), если за ними сохраняется заработная плата;
- временно направленные на работу из других организаций, если за ними не сохраняется заработная плата по месту основной работы;
- обучающиеся в образовательных учреждениях и находившиеся в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а также работники, поступающие в образовательные учреждения, находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы для сдачи вступительных экзаменов в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- студенты и учащиеся образовательных учреждений, работающие в организациях в период производственной практики, если они зачислены на рабочие места (должности);
- находившиеся в ежегодных и дополнительных отпусках, предоставляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации, коллективным договором и трудовым договором, включая находившихся в отпуске с последующим увольнением;
- обучающиеся в образовательных учреждениях, аспирантурах, находящиеся в учебном отпуске с сохранением полностью или частично заработной платы;
- имевшие выходной день согласно графику работы организации, а также за переработку

времени при суммированном учете рабочего времени;

- получившие день отдыха за работу в выходные или праздничные (нерабочие) дни;
- находившиеся в отпусках по беременности и родам, в отпусках в связи с усыновлением новорожденного ребенка непосредственно из родильного дома, а также в отпуске по уходу за ребенком;
- принятые для замещения отсутствующих работников (ввиду болезни, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком);
- находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы независимо от длительности отпуска;
- находившиеся в простое по инициативе работодателя и по причинам, не зависящим от работодателя и работника, а также в неоплаченных отпусках по инициативе работодателя;
- принимавшие участие в забастовках;
- работавшие вахтовым методом. Если организации не имеют обособленных подразделений на территории другого субъекта Российской Федерации, где производятся вахтовые работы, то работники, выполнявшие работы вахтовым методом, учитываются в отчете организации, с которой заключены трудовые договоры и договоры гражданско-правового характера;
- иностранные граждане, работавшие в организациях, расположенных на территории России;
- находившиеся под следствием до решения суда;
- совершившие прогулы.

Лица, не состоящие в списочном составе и привлеченные для работы по специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие и лица, отбывающие наказание в виде лишения свободы), учитываются в среднесписочной численности как целые единицы по дням явок на работу (п. 81.2 Указаний).

Лица, работавшие неполное рабочее время в соответствии с трудовым договором, штатным расписанием или переведенные с письменного согласия работника на неполное рабочее время, при определении среднесписочной численности работников учитываются пропорционально отработанному времени (п. 81.3 Указаний).

Следует иметь в виду, что работники, которым в соответствии с законодательством РФ установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, включая инвалидов, в среднесписочной численности учитываются как целые единицы.

#### 7.4.2. Льготное налогообложение религиозных организаций

Религиозной организацией признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории РФ, образованное в целях совместного исповедования и распространения веры и зарегистрированное в качестве юридического лица. Такое определение религиозной организации дано в ст. 8 Федерального закона от 26.09.1997 N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях".

#### Налог на прибыль

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения (пп. 27 п. 1 ст. 251 НК РФ).

#### НДС

Не подлежат налогообложению НДС операции по реализации (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений)), производимых религиозными организациями

(объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий ([пп. 1 п. 3 ст. 149](#) НК РФ).

Организации вправе отказаться от указанной льготы по НДС, подав соответствующее заявление в налоговую инспекцию по месту регистрации организации. Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

#### Налог на имущество организаций

ФНС в [Письме](#) от 23 августа 2012 г. N БС-4-11/13927@ сообщает, что в соответствии с [п. 2 ст. 381](#) НК РФ религиозные организации освобождаются от налогообложения налогом на имущество организаций в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Согласно [ст. 16](#) Закона N 125-ФЗ религиозные организации вправе основывать и содержать культовые здания и сооружения, иные места и объекты, специально предназначенные для богослужений, молитвенных и религиозных собраний, религиозного почитания (паломничества). Кроме того, [ст. 2](#) Федерального закона от 30 ноября 2010 г. N 327-ФЗ "О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности" к имуществу религиозного назначения отнесено недвижимое имущество (помещения, здания, строения, сооружения, включая объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) народов Российской Федерации, монастырские, храмовые и (или) иные культовые комплексы), построенное для осуществления и (или) обеспечения таких видов деятельности религиозных организаций, как совершение богослужений, других религиозных обрядов и церемоний, проведение молитвенных и религиозных собраний, обучение религии, профессиональное религиозное образование, монашеская жизнедеятельность, религиозное почитание (паломничество), в том числе здания для временного проживания паломников, а также движимое имущество религиозного назначения (предметы внутреннего убранства культовых зданий и сооружений, предметы, предназначенные для богослужений и иных религиозных целей). [Статьей 21](#) Закона N 125-ФЗ определено, что в собственности религиозных организаций могут находиться здания, земельные участки, объекты производственного, социального, благотворительного, культурно-просветительского и иного назначения, предметы религиозного назначения, денежные средства и иное имущество, необходимое для обеспечения их деятельности, в том числе отнесенное к памятникам истории и культуры.

Таким образом, религиозной организации может принадлежать как имущество религиозного назначения, так и иное имущество (в том числе библиотека, инвентарь, холодильники, компьютеры, автомобили, сельхозтехника и иные хозяйственные и социально-культурные объекты), необходимое для обеспечения религиозной деятельности. Поэтому в силу [п. 2 ст. 381](#) НК РФ во взаимосвязи с указанными Федеральными законами, если религиозная организация не осуществляет иную, отличную от религиозной, деятельность, то все необходимое для обеспечения религиозной деятельности вышеназванное имущество (основные средства), находящееся на балансе религиозной организации, не признается объектом налогообложения

налогом на имущество.

Если религиозная организация осуществляет иные виды деятельности (например, осуществляет производство и продажу предметов религиозного назначения и иного назначения и имеет склады для хранения данной продукции, автотранспортные средства для перевозки грузов и т.п.), то основные средства (инвентарные объекты), используемые полностью для этих видов деятельности, являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

В случае если один и тот же объект основных средств (например, здание церкви, отдельные склады) используется одновременно для осуществления религиозной деятельности (культурной) и иной деятельности (производство и торговля предметами религиозного назначения в церковной лавке), то в отношении этого объекта (здания) налоговая льгота применяется как по объекту религиозного назначения.

## Земельный налог

На основании положений [ст. 395](#) НК РФ от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, на которых расположены здания, сооружения, строения религиозного и благотворительного назначения, освобождаются религиозные организации.

В данной [главе](#) мы рассмотрели существующие льготы и преференции для организаций, работающих в тех отраслях деятельности, развитие которых является важной составляющей стабильности государства. Налоговая политика нашей страны нацелена на дальнейшее поддержание указанных сфер деятельности.

В регионах России, в зависимости от места их расположения и наиболее приоритетных видов деятельности, законодательные органы принимают дополнительные льготы, стимулирующие развитие именно тех отраслей, которые важны для повышения инвестиционной привлекательности и общего развития региона. Нередко такие меры поддержки в субъектах России реализуются в виде создания особых экономических зон с привлекательным налоговым режимом, общей чертой которых является пониженная ставка налога на прибыль организаций, освобождение от уплаты ряда налогов (налог на имущество, транспортный, земельный налоги) на определенный период деятельности.

Рассмотрим подробнее налогообложение таких территорий в [гл. 8](#) нашего издания.

## Глава 8. РОЛЬ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Поддержка инвестиций в модернизацию и инновационное развитие является важным элементом в развитии экономики Российской Федерации, а также оказывает положительное влияние на формирование нормального конкурентного рынка российской продукции.

Роль налоговой системы в данном случае заключается в создании условий для спроса на инновационную продукцию, для модернизации и развития НИОКР. Также налоговая система не должна создавать препятствий для предложения инноваций - деятельности налогоплательщиков, направленной на внедрение в производственные процессы результатов НИОКР, приводящих к увеличению производительности труда.

Вступивший в силу с 1 января 2008 г. Федеральный [закон](#) от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности" был направлен на формирование благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности.

Среди наиболее существенных положений [Закона](#), снижающих уровень налоговой нагрузки для инновационных производств, можно выделить следующие моменты.

### Освобождение от НДС

1. Реализация исключительных прав (в том числе передача по договору отчуждения или лицензионным договорам) на следующие объекты интеллектуальной собственности: изобретение, полезную модель, промышленный образец, программы для ЭВМ, базы данных,

секреты производства (ноу-хау), топологию интегральных микросхем.

2. Отдельные работы по НИОКР, связанные с разработкой и внедрением инновационных технологий.

3. Операции по уступке (переуступке, приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

#### Налог на прибыль/доходы

1. Учитываются в составе расходов по УСН затраты на НИОКР, покупку исключительных прав на изобретения.

2. Налогоплательщик имеет право применять к основной норме амортизации специальный коэффициент (но не более трех) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

В целом предусмотренные законом льготы касаются крайне узкого сегмента инновационной деятельности и не могут оказать значимого влияния на изменение направленности отечественной экономики в сторону внедрения новейших технологий.

Целью налоговой политики должно стать устранение имеющихся препятствий для модернизации и инновационной деятельности как с точки зрения как величины налоговых обязательств, так и сложности их исполнения. При этом регулярное проведение анализа ранее установленных стимулирующих налоговых льгот, а также оценки эффективности их действия позволит принимать решения об их продлении или отмене.

В течение ближайших лет государству необходимо решить ряд задач по развитию отечественных инновационных технологий. Часть мероприятий, направленных на создание благоприятных условий для поддержки инвестиций в новые технологии, уже реализованы, часть будут реализованы в дальнейшей перспективе.

В последние годы Правительство РФ ушло далеко в стремлении стимулировать развитие инновационной деятельности в России. Приведем список основных налоговых льгот и преференций, предусмотренных для компаний, занимающихся инновационной деятельностью, принятых в последние годы:

- сокращен до 1 года срок принятия к вычету расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давшие положительного результата. Ранее расходы на безрезультатные НИОКР не уменьшали базу налога на прибыль организаций;

- увеличен до 1,5% от выручки (втрое по сравнению с действовавшим ранее) норматив расходов на НИОКР, осуществляемых в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых фондов;

- введен повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль организаций в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было фактически осуществлено; при этом утвержден [Перечень](#) из более чем ста двадцати направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом;

- введена возможность ускоренной амортизации основных средств с помощью амортизационной премии - немедленного списания на расходы до 10% (30% - для [3 - 7-й амортизационных групп](#)) первоначальной стоимости основных средств;

- предоставлена возможность применения нелинейного (ускоренного) метода начисления амортизации, позволяющего отнести на расходы до 50% первоначальной стоимости основных средств в течение первой четверти срока их полезного использования;

- разрешен перенос убытков на будущее для организаций, применяющих общий и специальные налоговые режимы;

- установлены льготные условия деятельности для фондов целевого капитала, созданных с целью финансирования деятельности некоммерческих организаций;

- действуют льготы по НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на имущество

организаций, земельному налогу и страховым взносам для резидентов особых экономических зон;

- существует возможность применения инвестиционного налогового кредита, в том числе при проведении НИОКР, технического перевооружения, осуществлении внедренческой или инновационной деятельности;

- расширены условия для принятия в расходы затрат на профессиональную подготовку и переподготовку работников;

- освобождена от НДС передача исключительных прав и прав на основе лицензионного договора на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, ноу-хау;

- освобожден от НДС и таможенных пошлин ввоз технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации;

- сняты ограничения для срока принятия к вычету НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при капитальном строительстве;

- введена возможность возмещения НДС в заявительном порядке (до завершения камеральной налоговой проверки) для крупнейших налогоплательщиков либо при представлении банковской гарантии.

Вышеперечисленные налоговые льготы могут быть разделены на две группы:

- первая группа - льготы, применяющиеся ко всем налогоплательщикам, осуществляющим инновационную деятельность;

- вторая группа - льготы, специально предусмотренные в отношении компаний, являющихся резидентами особых экономических зон, логистических свободных экономических зон.

Свободная (специальная, особая) экономическая зона - это часть территории государства - члена Таможенного союза в пределах, установленных законодательством государства - члена Таможенного союза, на которой действует особый (специальный правовой) режим осуществления предпринимательской и иной деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны.

Логистические свободные (специальные, особые) экономические зоны - это свободная (специальная, особая) экономическая зона, которая создается на части территории государства - члена Таможенного союза, прилегающей к автомобильному и (или) железнодорожному пунктам пропуска через государственную (таможенную) границу государства - члена Таможенного союза.

Согласно [ст. 4](#) Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" на территории РФ могут создаваться ОЭЗ следующих типов: промышленно-производственные, технико-внедренческие (технопарки), туристско-рекреационные, портовые.

Резидентом (участником) свободной (специальной, особой) экономической зоны могут быть юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, зарегистрированные на территории государства - члена Таможенного союза в порядке, установленном законодательством этого государства, и включенные в реестр резидентов свободных (специальных, особых) экономических зон.

Далее рассмотрим кратко существующие налоговые льготы и правоприменительную практику в их отношении.

## 8.1. Стандартные налоговые льготы и преференции

### Общие характеристики

Для целей применения налоговых льгот важно определить, какие именно виды работ будут квалифицироваться в качестве НИОКР, дать характеристику понятиям НИОКР, инновационной и внедренческой деятельности.

#### 8.1.1. Инновационная и внедренческая деятельность

Определение инновационной деятельности закреплено Федеральным [законом](#) от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

В соответствии с указанным [Законом](#), инновационная деятельность - деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность), направленная на реализацию инновационных проектов, а также на создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности.

Одно из более полных определений инновационной (внедренческой) деятельности было дано Минфином РСФСР в начале 1990-х гг. в [Письме](#) Инновационного совета при Совмине РСФСР от 19.04.1991 N 14-448, Минфина РСФСР от 14.05.1991 N 16/135В.

Инвестиционной (внедренческой) считается деятельность по созданию и использованию интеллектуального продукта, доведению новых оригинальных идей до реализации их в виде готового товара на рынке, в т.ч. организация экспертиз, внедрение и тиражирование результатов интеллектуальной деятельности, проведение опытных испытаний, создание и передача новых образцов техники, технологий, документации, проведение научно-исследовательских, проектных, опытно-конструкторских, маркетинговых исследований с целью создания новых образцов техники и технологий, патентно-лицензионная деятельность.

Другое определение инновационной деятельности предложено в [Основных направлениях](#) политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 года, утвержденных Правительством РФ 5 августа 2005 г. N 2473п-П7.

Под инновационной деятельностью понимается выполнение работ и (или) оказание услуг, направленных:

- на создание и организацию производства принципиально новой или обладающей новыми потребительскими свойствами продукции (товаров, работ, услуг);

- создание и применение новых или модернизацию существующих способов (технологий) производства, распространения и использования продукции;

- применение структурных, финансово-экономических, кадровых, информационных и иных инноваций (нововведений) при выпуске и сбыте продукции (товаров, работ, услуг), обеспечивающих экономию затрат или создающих условия для такой экономии.

Понятие технико-внедренческой деятельности содержится в [ст. 10](#) Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации". Под технико-внедренческой деятельностью понимаются инновационная деятельность, создание, производство и реализация научно-технической продукции, создание и реализация программ для электронных вычислительных машин (программ для ЭВМ), баз данных, топологий интегральных микросхем, информационных систем, оказание услуг по внедрению и обслуживанию таких продукции, программ, баз данных, топологий и систем, а также предоставление резидентам технико-внедренческой особой экономической зоны услуг инновационной инфраструктурой, необходимой для осуществления их деятельности.

### 8.1.2. НИОКР

Научной организацией признается юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы и собственности, а также общественное объединение научных работников, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность ([ст. 5](#) Закона от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике").

В Налоговом [кодексе](#) не содержится понятия НИОКР. Поэтому на практике очень часто возникают спорные вопросы по отнесению тех или иных предприятий к осуществляющим научно-исследовательские работы.

#### Определение НИОКР для целей налогового учета расходов

Для целей гл. 25 Налогового кодекса РФ расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления ([ст. 262](#) НК РФ), а именно:

- 1) суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за

исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, начисленные за период, определяемый как количество полных календарных месяцев, в течение которых указанные основные средства и нематериальные активы использовались исключительно для выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

2) суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, за период выполнения этими работниками научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

3) материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

4) другие расходы, непосредственно связанные с выполнением научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, в сумме не более 75 процентов суммы расходов на оплату труда (см. [пп. 2](#)). Для целей [пп. 4 п. 2 ст. 262](#) НК РФ 75%-ное ограничение рассчитывается от расходов на оплату труда, указанных в [пп. 2 п. 2 ст. 262](#) НК РФ, то есть без включения в них соответствующих сумм страховых взносов. Суммы страховых взносов как на выплаты работникам, указанные в [пп. 2 п. 2 ст. 262](#) НК РФ, так и на другие выплаты, имеющие непосредственную связь с конкретной НИОКР, подлежат учету в составе других расходов, непосредственно связанных с выполнением НИОКР, согласно [пп. 4 п. 2 ст. 262](#) НК РФ. На это указывает Минфин России в [Письме от 12 августа 2013 г. N 03-03-06/1/32512](#);

5) стоимость работ по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, договорам на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ - для налогоплательщика, выступающего в качестве заказчика научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

6) отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным [законом "О науке и государственной научно-технической политике"](#), в сумме не более 1,5 процента доходов от реализации, определяемых в соответствии со [ст. 249](#) НК РФ.

#### Арбитражная практика

При квалификации расходов в качестве связанных с НИОКР суды принимают во внимание факты, свидетельствующие о совершенствовании в результате НИОКР технологического процесса, улучшении качества продукции, снижении ее себестоимости ([Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26 мая 2009 г. N 09АП-7491/2009-АК](#), от 21 января 2010 г. [N 09АП-25783/2009-АК](#), от 11 февраля 2009 г. [N 09АП-360/2009-АК](#)).

К НИОКР относятся работы, направленные в том числе и на улучшение (усовершенствование) технологии производства продукции, поскольку законодательство предусматривает учет любых научных исследований, которые осуществляются налогоплательщиком в отношении производимой им продукции (и на улучшение самой продукции, и на улучшение технологии и качества ее производства) ([Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2014 N 09АП-44759/2013](#)).

#### Контролирующие органы

В соответствии с разъяснениями контролирующих органов затраты на создание новых (совершенствование старых) технологий могут быть признаны расходами на НИОКР для целей налогообложения, если данные технологии связаны с производством продукции (товаров, работ, услуг) ([Письмо](#) Минфина России от 14 января 2010 г. N 03-02-07/1-13). При этом в отношении соответствия НИОКР льготным направлениям деятельности финансисты рекомендуют обращаться в Министерство образования и науки РФ (см., например, [Письмо](#) Минфина России от 16 июля 2009 г. N 03-03-06/1/472).

#### Определение НИОКР для целей освобождения от НДС

Налоговым [кодексом](#) понятие "научно-исследовательские работы" не установлено. В связи с этим при использовании этого понятия в целях освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость, установленного [пп. 16.1 п. 3 ст. 149](#) НК РФ, следует руководствоваться нормами других отраслей законодательства Российской Федерации ([Письмо](#) Минфина России от 20 марта 2015 г. N 03-07-07/15261).

В то же время согласно [пп. 16.1 п. 3 ст. 149](#) НК РФ к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относится создание новой продукции и технологий или усовершенствование производимой продукции и технологий. В НИОКР включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Предметом споров специализированных организаций с налоговыми органами может быть статус научной организации или учреждения образования для целей применения льготы.

В отсутствие определения НИОКР для целей освобождения от НДС при оценке обоснованности применения льготы в правоприменительной практике используется понятие, предусмотренное законодательством о научной деятельности ([ст. 2](#) Федерального закона от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике"), а также нормы гражданского законодательства, регулирующие выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ ([гл. 38](#) ГК РФ).

Решающим фактором при определении основного вида деятельности налогоплательщика может явиться соотношение удельного веса деятельности по реализации НИОКР и общего объема выпущенной продукции (работ, услуг) ([п. 9](#) Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утв. Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2005 г. N 713, Постановления ФАС Московского округа от 12 сентября 2008 г. [N КА-А40/8498-08](#), от 18 марта 2009 г. [N КА-А40/1672-09](#), АС Северо-Кавказского округа от 23 мая 2016 г. [N Ф08-1795/2016](#) по делу N А53-18144/2014).

#### Арбитражная практика

При квалификации реализованных работ в качестве НИОКР во внимание принимается фактическое содержание выполненных работ, направленных на получение новых решений и знаний (в т.ч. разработка новых продуктов, технологий, документации) (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 мая 2009 г. [N А10-3022/08-Ф02-2085/09](#), ФАС Московского округа от 14 июля 2009 г. [N КА-А40/6488-08-П](#), ФАС Волго-Вятского округа от 11 января 2010 г. [N А82-2270/2008-27](#), ФАС Западно-Сибирского округа от 07.03.2014 по делу [N А75-4150/2013](#)). При этом получение результатов от использования НИОКР не является необходимым условием применения льготы ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 14 октября 2009 г. N КА-А40/10616-09). При квалификации работ в качестве НИОКР судами могут приниматься во внимание формулировки договоров ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 29 марта 2006 г. N КА-А40/2158-06), в отдельных случаях судами дополнительно используются экспертные заключения о соответствии реализованных работ критериям научной деятельности ([Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 19 февраля 2008 г. N А55-6449/2007-44).

Выполнение НИОКР должно осуществляться на основании технического задания, а результаты выполненных работ должны быть подтверждены соответствующими расчетами и зафиксированы на носителе (см., например, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 2 июля 2009 г. N КА-А40/5975-09, [Постановление](#) АС Волго-Вятского округа от 10 февраля 2015 г. N Ф01-6159/2014 по делу N А43-16183/2011).

На практике арбитражные суды встают на сторону налогоплательщика, когда налоговые органы пытаются оспорить применение льготы в части работ, не связанных непосредственно с научно-исследовательской деятельностью (например, транспортировка изделия), если такие работы поименованы в техническом задании и связаны с выполнением НИОКР ([Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2010 г. N А56-20453/2008](#)). Суды также не соглашаются с требованием налоговых органов о необходимости государственной регистрации НИОКР для целей применения льготы ([Постановление ФАС Московского округа от 23 сентября 2009 г. N КА-А40/9487-09](#)).

При рассмотрении споров суды могут принять во внимание, закреплена ли деятельность по реализации НИОКР в учредительных документах налогоплательщика.

#### Контролирующие органы

В соответствии с [п. 1 ст. 11](#) НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК.

В связи с тем что Налоговым [кодексом](#) понятие "научно-исследовательские работы" не установлено, при использовании этого понятия в целях освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость следует руководствоваться нормами других отраслей законодательства Российской Федерации ([Письмо Минфина от 16 июня 2015 г. N 03-07-07/34622](#)). К сожалению, Минфин не разъясняет, нормами какого конкретного закона нужно руководствоваться в данном случае.

Ранее ФНС России разъяснила, что, так как понятие учреждения науки и научной организации Налоговым [кодексом](#) РФ не предусмотрено, при определении соответствующих терминов следует руководствоваться Федеральным [законом](#) от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" ([Письмо ФНС России от 15 марта 2006 г. N ММ-6-03/274@](#)).

Согласно [ст. 2](#) указанного Закона научная (научно-исследовательская) деятельность - деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

- фундаментальные научные исследования - экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей среды;
- прикладные научные исследования - исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;
- поисковые научные исследования - исследования, направленные на получение новых знаний в целях их последующего практического применения (ориентированные научные исследования) и (или) на применение новых знаний (прикладные научные исследования) и проводимые путем выполнения научно-исследовательских работ.

Минфин России указывает, что основанием для освобождения от налога на добавленную стоимость научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполняемых за счет средств федерального бюджета, могут являться любые документы, подтверждающие факт выполнения указанных работ, поскольку перечень документов, подтверждающих правомерность применения освобождения от налогообложения таких работ, [НК РФ](#) не установлен ([Письмо от 18.05.2015 N 03-07-11/28473](#)).

Согласно [Постановлению](#) АС Волго-Вятского округа от 10.02.2015 по делу N А43-16183/2011, налогоплательщик для подтверждения права на получение льготы по НДС должен доказать факт отнесения работ к НИОКР и факт финансирования данных работ за счет бюджетных средств. Для этого должны быть соблюдены следующие условия:

- работы должны проводиться на основании технического задания;
- результаты выполненных работ должны быть подтверждены соответствующими расчетами и зафиксированы на любом носителе;
- работы должны быть направлены на получение или применение новых знаний или решений.

При проверке налогоплательщика, выполняющего НИОКР и являющегося соисполнителем госконтрактов, налоговые органы могут затребовать представление справок об освобождении от НДС непосредственно от госзаказчиков. Однако такое требование не соответствует буквальному содержанию [пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#). Именно на это указали судьи в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 23 января 2007 г., 30 января 2007 г. N КА-А40/13647-06 по делу N А40-32361/06-99-137.

Согласно позиции ФНС России для обоснования льготы по НДС налоговые органы могут запросить договоры на выполнение работ по НИОКР с указанием источника финансирования и письменного уведомления, однако вправе затребовать и иные дополнительные документы (Письма УФНС России по г. Москве от 23 декабря 2008 г. [N 19-11/119609](#), от 16 февраля 2009 г. [N 16-15/013746](#)).

### 8.1.3. Налоговые льготы и преференции

#### Льготы при учете расходов на НИОКР

Во-первых, расходы на определенные виды НИОКР (в т.ч. не давшие положительного результата) подлежат налоговому учету у заказчика таких работ исходя из фактического размера расходов с коэффициентом 1,5 ([п. 7 ст. 262 НК РФ](#)). Такие НИОКР должны относиться к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг) и быть направленными на развитие приоритетных технологий, определенных Правительством РФ ([Постановление](#) от 24 декабря 2008 г. N 988 "Об утверждении Перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5").

В составе приоритетных технологий упомянуты, в частности, нанотехнологии, технологии обработки, хранения, передачи и защиты информации, разработка методики утилизации промышленных отходов, производство программного обеспечения и др.

В данном случае к фактическим затратам налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки относятся следующие затраты:

1) суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок начисленные за период, определяемый как количество полных календарных месяцев, в течение которых указанные основные средства и нематериальные активы использовались исключительно для выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

2) суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок за период выполнения этими работниками научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

3) материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

4) другие расходы, непосредственно связанные с выполнением научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, в сумме не более 75 процентов суммы расходов на оплату труда;

5) стоимость работ по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, договорам на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ - для налогоплательщика, выступающего в качестве заказчика научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок.

Налогоплательщик, использующий право на использование повышающего коэффициента, представляет в налоговый орган по месту нахождения организации отчет о выполненных научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках (отдельных этапах работ), расходы на которые признаются в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5.

Указанный отчет представляется в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по итогам налогового периода, в котором завершены научные исследования и (или) опытно-

конструкторские разработки (отдельные этапы работ).

Отчет о выполненных научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках (отдельных этапах работ) представляется налогоплательщиком в отношении каждого научного исследования и опытно-конструкторской разработки (отдельного этапа работы) и должен соответствовать общим требованиям, установленным национальным стандартом к структуре оформления научных и технических отчетов.

Налоговый орган вправе назначить экспертизу отчета в целях проверки соответствия выполненных научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок [Перечню](#) от 24.12.2008 N 988. Указанная экспертиза может быть произведена государственными академиями наук, федеральными и национальными исследовательскими университетами, государственными научными центрами, национальными исследовательскими центрами или федеральными центрами науки и высоких технологий.

В случае непредставления отчета о выполненных научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках (отдельных этапах работ) суммы расходов на выполнение данных исследований и (или) разработок (отдельных этапов работ) учитываются в составе прочих расходов в размере фактических затрат.

Кроме того, отчисления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", признаются расходами на НИОКР для целей налогообложения, хотя и ограничиваются величиной, не превышающей 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика ([пп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ](#)).

Во-вторых, налогоплательщик вправе учитывать затраты на приобретение электронно-вычислительной техники в составе материальных расходов в полной сумме по мере ввода ее в эксплуатацию при одновременном соблюдении следующих условий ([п. 6 ст. 259 НК РФ](#)):

- организация осуществляет деятельность в области информационных технологий, т.е. занимается разработкой и реализацией программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора, и (или) оказывает услуги (выполняет работы) по разработке, адаптации, модификации, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных;

- организация получила документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном законодательством ([Постановление](#) Правительства РФ от 6 ноября 2007 г. N 758 "О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий"). Перечень организаций, прошедших аккредитацию, размещен на официальном портале Минкомсвязи России ([http://minsvyaz.ru/common/upload/1312127-Reestr\\_ot\\_27122013.xls](http://minsvyaz.ru/common/upload/1312127-Reestr_ot_27122013.xls));

- доля доходов от деятельности в сфере информационных технологий по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в т.ч. от иностранных лиц - не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

В-третьих, при амортизации основных средств, используемых исключительно для осуществления научно-технической деятельности, компании вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 3 ([пп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ](#)).

Однако для целей применения данной льготы Минфин России трактует научную деятельность ограничительно, применяя понятие НИОКР, предусмотренное [ст. 262 НК РФ](#) (Письма Минфина России от 28 августа 2009 г. [N 03-03-06/1/554](#), от 14 апреля 2008 г. [N 03-03-06/1/282](#)), При этом контролирующие органы не разъясняли порядок применения указанной льготы, в частности условия обоснования использования основных средств только для научной деятельности. Учитывая, что судебная практика в отношении применения данной [нормы](#) также не сформировалась, вопрос об эффективности применения данной преференции в настоящее время остается открытым.

## Освобождение от налога на прибыль средств целевого финансирования

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде средств целевого финансирования, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном [Законом](#) о науке (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При этом следует отличать доходы, полученные в описанном выше порядке, от денежных средств, получаемых налогоплательщиками, например в качестве вознаграждения от указанных фондов в рамках государственных контрактов ([Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 27 января 2006 г. N 20-12/5529), а также целевых поступлений из бюджета ([Письмо](#) Минфина России от 28 августа 2009 г. N 03-03-06/1/554), т.к. такие средства не освобождаются от налогообложения на основании данной льготы.

## Инвестиционный налоговый кредит

Инвестиционный налоговый кредит является формой отсрочки уплаты налога на прибыль (а также региональных и местных налогов) сроком до пяти лет на условиях возврата предоставленного кредита и начисленных процентов (по ставке не более 3/4 ставки рефинансирования Банка России) (ст. 67 НК РФ). Инвестиционный кредит может предоставляться организациям, осуществляющим:

- внедренческую или инновационную деятельность, в т.ч. для создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов;
- НИОКР либо техническое перевооружение собственного производства, а также инвестиции в создание энергоэффективных объектов.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется в соответствии с условиями договора, заключаемого с уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами. Одним из условий предоставления кредита является предоставление обеспечения и соблюдение ограничений в части распоряжения имуществом, приобретение которого являлось условием предоставления кредита.

В сложившейся практике существуют спорные моменты в толковании квалификации налогового кредита при учете процентов по нему в целях налогообложения прибыли.

## Арбитражная практика

Отношения по предоставлению налоговых кредитов носят гражданско-правовой характер (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 23). Инвестиционные налоговые кредиты представляют собой долговые обязательства, проценты по которым подлежат учету для целей налогообложения по правилам ст. 269 НК РФ ([Постановление](#) ФАС Уральского округа от 2 марта 2006 г. N Ф09-1077/06-С7).

## Контролирующие органы

Налоговые органы занимают прямо противоположную позицию: проценты по инвестиционному кредиту не относятся к процентам по заимствованиям гражданско-правового характера ([Письмо](#) ФНС России от 2 февраля 2005 г. N 02-1-07/2).

## Налог на добавленную стоимость

Освобождение от НДС при реализации научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Освобождение от уплаты НДС предоставляется при выполнении на территории Российской

Федерации следующих научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР):

во-первых, относящихся к созданию новых или усовершенствованию существующих продукции и технологий при условии выполнения в составе НИОКР следующих видов деятельности ([пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ](#)):

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

- разработка новых технологий;

- создание опытных образцов машин, оборудования, материалов, не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание;

во-вторых, осуществляемых учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров ([пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#));

в-третьих, осуществляемых за счет средств бюджетов и указанных в НК РФ специальных фондов ([пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#)).

При реализации НИОКР за счет средств бюджета или специальных фондов льготу по НДС вправе применять компании вне зависимости от их статуса, причем как исполнители, так и соисполнители по договору на НИОКР (Письма Минфина России от 26 июля 2007 г. [N 03-07-07/25](#), УФНС России по г. Москве от 29 февраля 2008 г. [N 19-11/19194](#)).

На практике финансирование может осуществляться не денежными средствами, а иными способами, например путем предоставления векселя или проведения зачета. В этих случаях суды признают такие способы финансирования обоснованными, исходя из того, что для применения льготы важна не форма оплаты, а источник финансирования НИОКР (Постановления ФАС Московского округа от 17 апреля 2009 г. [N КА-А40/2876-09](#), от 27 ноября 2009 г. [N КА-А40/11847-09](#)).

Налогоплательщик вправе отказаться от применения данной льготы.

#### Освобождение от НДС реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности

Не подлежит обложению НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора ([пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ](#)).

При этом налогоплательщик не вправе отказаться от использования указанного освобождения.

В соответствии с разъяснениями финансового ведомства реализация (передача) прав на результаты интеллектуальной деятельности освобождается от обложения НДС, только если такие операции осуществляются на основании договора на отчуждение исключительного права на соответствующие объекты или лицензионного договора, заключенного в соответствии с [ГК РФ](#) (Письмо Минфина России от 3 февраля 2009 г. [N 03-07-07/04](#)), независимо от способа передачи прав на результаты интеллектуальной деятельности (Письмо Минфина России от 18 августа 2008 г. [N 03-07-07/79](#)). При приобретении прав на использование результатов интеллектуальной деятельности по лицензионным договорам у иностранных компаний российская организация удерживать налог не должна (Письмо Минфина России от 1 сентября 2009 г. [N 03-07-08/192](#)). В целях применения данной льготы финансовое ведомство в своих разъяснениях фактически приравнивает сублицензионные договоры к лицензионным.

По мнению Минфина России, подлежит обложению НДС реализация материальных носителей, в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности (например, продажа информационных систем) (Письмо Минфина России от 29 декабря 2007 г. [N 03-07-11/649](#)), равно как и передача по "оберточной" лицензии ([п. 3 ст. 1286 ГК РФ](#)) путем присоединения к договору лицензирования (Письма Минфина России от 1 апреля 2008 г. [N 03-07-15/44](#), от 21 февраля 2008 г. [N 03-07-08/36](#)).

Обращаем внимание, что реализация материальных носителей с программным обеспечением в товарной упаковке, содержащей условия лицензионного договора, не освобождается от НДС, т.к. фактически лицензионный договор будет заключен пользователем

позднее путем внесения регистрационных данных на официальном сайте.

Не освобождается от обложения НДС выполнение работ по созданию или модификации программ для ЭВМ по договору подряда (Письма Минфина России от 3 февраля 2009 г. [N 03-07-07/04](#), от 11 августа 2008 г. [N 19-11/75222](#)), а также оказание информационных, сервисных и технических услуг, связанных с использованием переданных прав ([Письмо](#) Минфина России от 12 января 2009 г. [N 03-07-05/01](#)).

Соответствующая судебная практика практически отсутствует.

## 8.2. Налоговые льготы и преференции, предоставляемые резидентам промышленно-производственной особой экономической зоны

### Общие характеристики

Такие территории создаются с целью формирования условий для активного привлечения отечественных и иностранных инвестиций, создания на них современных промышленно-производственных комплексов, способных обеспечить высокотехнологичные производства по выпуску промышленной продукции, удовлетворения потребностей российской экономики, а также стимулирования экспорта продукции. Один из способов активизации развития таких зон - применение льготного режима налогообложения.

Промышленно-производственные экономические зоны созданы на территории:

Елабужского района Республики Татарстан ([Постановление](#) Правительства РФ от 21 декабря 2005 г. [N 784](#));

Грязинского района, Елецкого муниципального района Липецкой области (Постановления Правительства РФ от 21 декабря 2005 г. [N 782](#), от 11.07.2015 [N 697](#));

Узловского района Тульской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 14.04.2016 [N 302](#));

Ступинского муниципального района Московской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 08.08.2015 [N 826](#));

муниципального района г. Людиново и Людиновского района, Боровского района Калужской области ([Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2012 г. [N 1450](#));

Наримановского района Астраханской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 18.11.2014 [N 1214](#));

г. Владивостока ([Постановление](#) Правительства РФ от 18.08.2014 [N 822](#));

муниципального образования "Верхнесалдинский городской округ" Свердловской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 16.12.2010 [N 1032](#));

Псковского района Псковской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 19.07.2012 [N 729](#)) и т.д.

[Пунктом 1 ст. 9](#) Федерального закона от 22 июля 2005 г. [N 116-ФЗ](#) "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" установлено, что резидентом ППОЭЗ является коммерческая организация (кроме унитарного предприятия), зарегистрированная на территории муниципального образования, в границах которого расположена ОЭЗ, и заключившая с органами управления особых экономических зон соглашение о ведении промышленно-производственной деятельности или деятельности по логистике либо соглашение об осуществлении технико-внедренческой деятельности в промышленно-производственной особой экономической зоне. Под промышленно-производственной деятельностью понимаются производство и (или) переработка товаров (продукции) и их реализация, под деятельностью по логистике понимается оказание услуг по обеспечению перевозок и складированию товаров. Типовые формы соглашения об осуществлении промышленно-производственной, технико-внедренческой деятельности на территории особых экономических зон утверждены Приказом Минэкономразвития России от 10 мая 2016 г. [N 290](#).

Резидент данной зоны вправе вести на ее территории только промышленно-производственную деятельность или деятельность по логистике, причем в пределах, предусмотренных соглашением об осуществлении промышленно-производственной

деятельности или соглашением об осуществлении технико-внедренческой деятельности. Осуществление технико-внедренческой деятельности в промышленно-производственной особой экономической зоне допускается по решению экспертного совета по технико-внедренческим особым экономическим зонам.

Отметим, что не всякую деятельность и не всякие действия можно осуществлять на территории ППОЭЗ. Согласно [п. 5 ст. 4](#) Закона об особых экономических зонах на такой территории не допускаются:

- разработка месторождений полезных ископаемых, их добыча, за исключением разработки месторождений минеральных вод, и других природных лечебных ресурсов;
- производство и переработка подакцизных товаров (за исключением легковых автомобилей и мотоциклов).

Кроме того, резидент ОЭЗ не вправе иметь филиалы и представительства, расположенные за территорией ОЭЗ ([п. 4 ст. 10](#) Закона об особых экономических зонах). При этом такая организация может осуществлять деятельность и иметь имущество (например, для сдачи в аренду) за пределами территории особой экономической зоны ([Письмо](#) Минфина России от 28 февраля 2008 г. N 03-05-04-01/09). То есть резидент может иметь вне территории ППОЭЗ обособленные подразделения, не являющиеся филиалами и представительствами.

Согласно [п. 3 ст. 9](#) Закона об особых экономических зонах коммерческие организации признаются резидентами особой экономической зоны с даты внесения соответствующей записи в реестр резидентов ОЭЗ. В [Письме](#) Минфина России от 25 августа 2006 г. N 03-11-11/1/4 разъяснено, что именно начиная с этой даты на такие организации распространяется особый режим налогообложения.

Особенности налогообложения деятельности резидентов ППОЭЗ определены нормами:

- Налогового [кодекса](#), касающимися как резидентов только ППОЭЗ, так и резидентов любых ОЭЗ;

- [Закона](#) об особых экономических зонах.

Льготное налогообложение рассматриваемых лиц затрагивает НДС, налог на прибыль, налог на имущество организаций, земельный и транспортный налоги.

Резидентам ОЭЗ гарантировано применение налоговых льгот в периоде действия соглашения, независимо от изменений в законодательстве, благодаря [ст. 38](#) Закона об особых экономических зонах. Из нее следует, что акты законодательства РФ, законы субъектов РФ, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение резидентов ППОЭЗ (исключение - акты законодательства РФ о налогах и сборах, касающиеся налогообложения подакцизных товаров), не применяются в отношении данных лиц, пока действует соглашение о ведении ими промышленно-производственной деятельности.

#### Налог на добавленную стоимость по ставке 0%

В соответствии со [ст. 37](#) Закона об особых экономических зонах N 116-ФЗ товары, ввозимые на территорию ППОЭЗ, помещаются под таможенный режим свободной таможенной зоны. Вследствие этого резиденты указанной зоны освобождаются от уплаты НДС и таможенных пошлин. В перечень товаров, помещаемых под данный таможенный режим, включаются товары:

- ввозимые на таможенную территорию РФ с территорий иностранных государств;
- ввозимые на территорию ОЭЗ с остальной части таможенной территории РФ;
- находящиеся в ППОЭЗ и приобретаемые у лиц, не являющихся резидентами этих территорий.

При реализации таких товаров, помещенных под таможенный режим свободной экономической зоны, применяется ставка НДС, равная 0% ([пп. 1 п. 1 ст. 164](#) НК РФ). Для ее применения нужно в соответствии с [пп. 5 п. 1 ст. 165](#) НК РФ представить в налоговый орган документы, перечисленные в этом [подпункте](#).

Из данной [нормы](#) следует, что ставка 0% также применяется в случае, когда покупатель является резидентом ОЭЗ. В [Письме](#) Минфина России от 21 января 2008 г. N 03-07-08/14 разъяснено, что если покупатель - организация-нерезидент, то применяется ставка НДС в размере 18% (10%), так как [гл. 21](#) НК РФ не предусматривает для этой ситуации особый порядок обложения

НДС. А при вывозе рассматриваемых товаров, включая продукты их переработки, с территории ОЭЗ на остальную часть таможенной территории РФ, а также при реализации их в ОЭЗ организации - нерезиденту ОЭЗ таможенными органами взимается НДС по правилам, установленным таможенным законодательством РФ для таможенного оформления иностранных товаров при их выпуске для свободного обращения на таможенной территории РФ. При этом вычет указанных сумм налога, уплаченных резидентом ОЭЗ таможенным органам, нормами [гл. 21 НК РФ](#) не предусмотрен.

#### Расходы, учитываемые в целях налога на прибыль

Амортизация. При начислении амортизации резидент ППОЭЗ вправе воспользоваться льготой, предусмотренной [пп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ](#), т.е. применять специальный коэффициент (не более 2) в отношении собственных основных средств.

Коэффициент можно применять независимо от метода начисления амортизации, линейным или нелинейным способом.

Налогоплательщик может отразить в учетной политике тот факт, что он пользуется данным правом, а также указать объекты, в отношении которых применяется коэффициент, и его конкретную величину. В то же время, так как применение коэффициента - право налогоплательщика и при этом не изменяются используемые методы учета, он может не вносить изменения в учетную политику (эту позицию поддерживает арбитражная практика), а приказом (распоряжением) по организации утвердить размер применяемого коэффициента.

Когда организация становится резидентом ППОЭЗ, она получает право на применение этого коэффициента, причем в отношении основных средств, которые были приобретены не только после становления резидентом, но и ранее.

Расходы на НИОКР. Немалую долю затрат промышленных предприятий составляют расходы на НИОКР, так как такие работы позволяют создавать новую продукцию, повышать конкурентоспособность уже продаваемой, благодаря чему организация развивается и наращивает обороты. Законодатель в последние годы уделяет повышенное внимание стимулированию таких затрат, последовательно внося соответствующие поправки в [Налоговый кодекс](#).

Специальные положения [НК РФ](#) касаются организаций, зарегистрированных и работающих на территории особой экономической зоны, соответственно, и резидента ППОЭЗ. Для данных лиц [п. 4 ст. 262 НК РФ](#) предусмотрена возможность учета расходов на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) полностью, в размере фактических затрат в отчетном (налоговом) периоде их осуществления.

Пример. Резидент ППОЭЗ - ОАО "Дартаньян" осуществляло НИОКР собственными силами с привлечением сторонних организаций, начав работы в сентябре и закончив в ноябре 2016 г.

При этом в сентябре был составлен акт выполненных подрядчиком научно-исследовательских работ на сумму 200 000 руб.

В последующие два месяца ОАО "Дартаньян" осуществляло НИОКР без привлечения сторонних лиц. Его затраты составили:

- в октябре - 150 000 руб. (амортизационные отчисления, оплата труда сотрудников, начисления на заработную плату, материальные затраты);

- в ноябре - 50 000 руб.

Результат от проведенных научно-исследовательских работ оказался отрицательным.

ОАО "Дартаньян" вправе учесть в составе прочих расходов затраты на НИОКР:

- в сентябре - в сумме 200 000 руб.;

- в октябре - 150 000 руб.;

- в ноябре - 50 000 руб.

Отметим, что для учета данных расходов не имеет значения, будут положительные результаты НИОКР в последующем использованы для производства либо реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или нет.

## Пониженная ставка налога на прибыль

Как известно, в общем случае ставка налога на прибыль равна 20%, при этом из данной суммы 2% зачисляются в федеральный бюджет, а 18% - в бюджет субъекта РФ. Субъектам РФ разрешено устанавливать для резидентов ОЭЗ пониженную ставку налога на прибыль в части, уплачиваемой в бюджет субъекта ([абз. 5 п. 1 ст. 284 НК РФ](#)). При этом нужно соблюдать два условия:

- такая пониженная ставка применяется при исчислении налога на прибыль в отношении деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ;

- ведется отдельный учет доходов и расходов, полученных и понесенных в рамках деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ и за ее пределами.

Например, п. 2 ст. 2 Закона Липецкой области от 29 мая 2008 г. N 151-ОЗ "О применении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет" для резидентов федеральной особой экономической зоны промышленно-производственного типа на территории Липецкой области предусмотрена налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в областной бюджет, в размере:

- 0 процентов - сроком на пять лет с момента получения прибыли, а в случае выпуска экспортно ориентированной и (или) импортозамещающей продукции, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации указанной продукции составляет не менее 50 процентов, - сроком на семь лет с момента получения прибыли;

- 5 процентов - сроком на пять лет, с шестого по десятый год включительно, начиная с момента получения прибыли;

- 13,5 процента - по истечении десяти лет начиная с момента получения прибыли.

Для резидентов промышленно-производственной ОЭЗ, созданной на территории Елабужского района Республики Татарстан, налоговая ставка, зачисляемая в бюджет Татарстана, (Закон Республики Татарстан от 10 февраля 2006 г. N 5-ЗРТ), составляет:

- 0 процентов - в течение пяти календарных лет начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению;

- 5 процентов - в период с шестого по десятый календарный год включительно начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению;

- 13,5 процента - по истечении десяти календарных лет начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению

## Налог на имущество организаций

Налоговый кодекс освобождает от налогообложения имущество резидента ОЭЗ ([п. 17 ст. 381](#)). При этом в отношении такого имущества должны быть соблюдены следующие условия:

- оно находится на балансе резидента;
- создано или приобретено им для ведения деятельности на территории ОЭЗ;
- используется им на территории ОЭЗ в рамках соглашения о создании ОЭЗ;
- расположено на территории такой зоны.

Если в отношении указанного имущества соблюдаются данные критерии, то оно освобождается от налогообложения в течение десяти лет с момента его постановки на учет.

На практике возникают различные ситуации.

Например, имущество числится на балансе организации до получения ею статуса резидента ППОЭЗ, или организация имеет имущество, расположенное вне данной зоны. Как в таких случаях действует освобождение от налогообложения?

Для ответа на этот вопрос можно воспользоваться [Письмом](#) Минфина России от 28 февраля 2008 г. N 03-05-04-01/09. Несмотря на то что оно предназначено для резидентов технико-внедренческой ОЭЗ, его выводами по аналогии может руководствоваться и резидент ППОЭЗ. Таким образом, налоговая льгота предоставляется резиденту ППОЭЗ при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) имущество создано или приобретено для ведения промышленно-производственной

деятельности в рамках соответствующего соглашения;

2) имущество поставлено на баланс резидента ОЭЗ или его обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс;

3) имущество используется резидентом ОЭЗ для ведения промышленно-производственной деятельности исключительно в рамках данного соглашения;

4) имущество используется резидентом на территории ОЭЗ;

5) с момента принятия на баланс имущества прошло не более десяти лет;

6) имущество находится на территории ОЭЗ.

Если объекты имущества, созданные или приобретенные по соглашению о ведении промышленно-производственной деятельности, используются резидентом ППОЭЗ на ее территории одновременно в соответствии с данным соглашением и для осуществления иных видов деятельности, то эти объекты имущества также освобождаются от налогообложения.

Однако если отдельные объекты имущества, созданные или приобретенные по соглашению о ведении промышленно-производственной деятельности, находящиеся на балансе резидента ППОЭЗ, используются на территории данной зоны полностью для осуществления иных видов деятельности, то такие объекты имущества подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Имущество резидента ППОЭЗ, находящееся за пределами этой зоны, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке, в том числе если оно создано или приобретено по соглашению о ведении промышленно-производственной деятельности.

Для освобождения от уплаты налога резидент обязан обеспечить отдельный учет облагаемых и не облагаемых налогом на имущество организаций объектов движимого и недвижимого имущества, то есть ведение отдельной оборотной ведомости, учитывающей остаточную стоимость инвентарных объектов и их нахождение (движение) на балансе организации.

#### Земельный налог

[Пункт 9 ст. 395](#) НК РФ освобождает от уплаты земельного налога организации, являющиеся резидентами особой экономической зоны, в отношении земельных участков, расположенных на ее территории, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Таким образом, если резидент ППОЭЗ владеет земельным участком, расположенным не на территории данной зоны, то в отношении этого участка он уплачивает земельный налог в общеустановленном порядке.

#### Транспортный налог

Законом субъекта РФ для резидентов ППОЭЗ может быть предусмотрено льготное обложение транспортным налогом, и субъекты пользуются данным правом.

Согласно п. 3 ст. 6 Закона Республики Татарстан от 29 ноября 2002 г. N 24-ЗРТ "О транспортном налоге" от уплаты налога освобождены организации - резиденты ППОЭЗ, созданные на территории Елабужского района Республики Татарстан, в течение десяти лет с момента постановки транспортного средства на учет.

Статья 7 Закона Липецкой области от 25 ноября 2002 г. N 20-ОЗ "О транспортном налоге в Липецкой области" освобождает от уплаты налога организации - резиденты особой экономической зоны в отношении транспортных средств, учитываемых на их балансе, в течение десяти лет с момента постановки транспортного средства на учет.

В других регионах, где созданы ППОЭЗ, также предусмотрены различные виды освобождения от уплаты налога (полное или в отношении определенных видов транспорта). Так, Законом Астраханской области от 27.11.2015 N 79/2015-ОЗ с 1 января 2017 г. предоставлена льгота по уплате транспортного налога в отношении грузовых автомобилей и других самоходных средств, машин и механизмов на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы), зарегистрированных и учтенных на балансах резидентов особой экономической зоны, и

применяется в течение двенадцати лет со дня регистрации данных транспортных средств. А в Московской области [ст. 26.10](#) Закона Московской области от 24 ноября 2004 г. N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области" освобождаются от уплаты транспортного налога резиденты ОЭЗ, кроме автомобилей легковых, водных и воздушных транспортных средств, в течение пяти лет начиная с месяца регистрации транспортного средства, но не более срока существования особой экономической зоны.

### 8.3. Налоговые льготы и преференции, предоставляемые резидентам технико-внедренческой особой экономической зоны

#### Общие характеристики

В России существуют ТВОЭЗ на территориях:

городского округа "Фрязино" Московской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 31.12.2015 N 1538);

Верхнеуслонского и Лаишевского муниципальных районов Республики Татарстан ([Постановление](#) Правительства РФ от 01.11.2012 N 1131);

г. Томска ([Постановление](#) Правительства РФ от 21.12.2005 N 783);

г. Дубны Московской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 21.12.2005 N 781);

г. Санкт-Петербурга ([Постановление](#) Правительства РФ от 21.12.2005 N 780);

г. Москвы ([Постановление](#) Правительства РФ от 21.12.2005 N 779).

Технико-внедренческая особая экономическая зона (ТВОЭЗ) является одним из четырех видов особых экономических зон, предусмотренных Федеральным [законом](#) от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации".

ТВОЭЗ создаются только на земельных участках, находящихся в государственной и (или) муниципальной собственности, в порядке конкурсного отбора заявок. Решение о создании ТВОЭЗ принимается Правительством РФ в форме постановления. Срок действия особой экономической зоны технико-внедренческого типа составляет двадцать лет.

На территории особой экономической зоны не допускается:

- размещение объектов жилищного фонда;
- разработка месторождений полезных ископаемых, их добыча и металлургическое производство в соответствии с Общероссийским [классификатором](#);
- переработка полезных ископаемых и переработка лома цветных и черных металлов;
- производство и переработка подакцизных товаров.

В компетенции Правительства РФ определение иных видов деятельности, осуществление которых в особой экономической зоне не допускается. Утрата лицом статуса резидента особой экономической зоны возможна, например, в случаях:

- досрочного прекращения действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности;
- истечения срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности.

При утрате лицом статуса резидента особой экономической зоны товары, ранее оформленные им в режиме свободной таможенной зоны, могут быть:

- отчуждены в пользу другого резидента особой экономической зоны (без изменения таможенного режима);
- помещены под иной таможенный режим;
- оставлены в собственности бывшего резидента особой экономической зоны и выпущены в свободное обращение без уплаты таможенных пошлин, налогов.

Для целей регулирования особых экономических зон под технико-внедренческой деятельностью понимаются инновационная деятельность, создание, производство и реализация научно-технической продукции, программ для ЭВМ, баз данных, топологий интегральных микросхем, информационных систем, оказание услуг по внедрению и обслуживанию такой продукции, программ, баз данных, топологий и систем, а также предоставление резидентам

технико-внедренческой особой экономической зоны услуг инновационной инфраструктурой, необходимой для осуществления их деятельности.

При этом резидент технико-внедренческой особой экономической зоны вправе осуществлять в технико-внедренческой особой экономической зоне только деятельность, предусмотренную соглашением об осуществлении технико-внедренческой деятельности или соглашением об осуществлении промышленно-производственной деятельности. Осуществление промышленно-производственной деятельности в технико-внедренческой особой экономической зоне допускается по решению экспертного совета по промышленно-производственным особым экономическим зонам. Производство научно-технической продукции в технико-внедренческой особой экономической зоне допускается по решению экспертного совета по технико-внедренческим особым экономическим зонам, руководствующегося приоритетными направлениями развития науки, технологий и техники и перечнем критических технологий Российской Федерации, утвержденными Правительством Российской Федерации.

Резиденты ТВОЭЗ могут получать налоговые льготы и преференции, предоставляемые как на федеральном, так и на региональном уровне (на уровне законов субъектов РФ). Использование региональных налоговых льгот резидентами обусловлено направлением высвобожденных в результате средств на развитие компаний, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест. Кроме того, Налоговым кодексом РФ предусмотрены гарантии резидентам ТВОЭЗ в случае неблагоприятного изменения законодательства о налогах и сборах (ст. 38 Закона об ОЭЗ).

#### Применение пониженной ставки налога на прибыль

Доход резидентов от технико-внедренческой деятельности в ТВОЭЗ может облагаться по пониженной ставке налога на прибыль в части налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ.

На практике действие пониженной ставки налога на прибыль устанавливается на фиксированный срок (Зеленоград), на срок существования ОЭЗ (Санкт-Петербург) или на определенный срок деятельности в качестве резидентов ОЭЗ (Дубна, Томск).

Резиденты ТВОЭЗ, а также компании, зарегистрированные и осуществляющие деятельность в пределах ОЭЗ, имеют право признавать расходы на НИОКР (в т.ч. не давшие положительного результата) в отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены (п. 2 ст. 262 НК РФ). При этом по общему правилу такие расходы подлежат учету равномерно в течение одного года.

Рассмотрим применение пониженной ставки налога в ТВОЭЗ.

#### Город Санкт-Петербург

В г. Санкт-Петербурге принят Закон Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. N 81-11 "О налоговых льготах" (далее - Закон N 81-11).

Для налогоплательщиков - резидентов особой экономической зоны, расположенной на территории Санкт-Петербурга, установлена льгота в размере 13,5% на весь период существования данной особой экономической зоны. Сумма налога на прибыль организаций в размере 13,5% зачисляется в бюджет г. Санкт-Петербурга.

#### Томская область

Льгота по налогу на прибыль организаций - резидентов особой экономической зоны в Томске установлена Законом Томской области от 13 марта 2006 г. N 30-ОЗ "О предоставлении льготы по налогу на прибыль организаций резидентам особой экономической зоны технико-внедренческого типа" (далее - Закон N 30-ОЗ). Названный Закон определяет порядок и условия предоставления льготы по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджет Томской области, и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.

Согласно п. 1 ст. 2 Закона N 30-ОЗ льгота по налогу на прибыль организаций установлена в

виде пониженной ставки в размере 13,5%. Указанная льгота предоставляется по итогам деятельности налогоплательщика - резидента особой экономической зоны за отчетный (налоговый) период нарастающим итогом с даты регистрации налогоплательщика в качестве резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа.

Льготный период на основании п. 4 ст. 2 Закона N 30-ОЗ исчисляется со дня внесения записи о регистрации организации в качестве резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа в реестр резидентов особой экономической зоны следующим образом:

- если отчетным периодом признается квартал - начиная с того квартала, в котором произведена регистрация налогоплательщика в качестве резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа;

- если отчетным периодом признается месяц - начиная с того месяца, в котором произведена регистрация налогоплательщика в качестве резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа.

Условием для применения пониженной ставки налога на прибыль является ведение резидентами особой экономической зоны на территории г. Томска раздельного учета доходов и расходов, связанных с осуществлением технико-внедренческой деятельности и осуществлением иной деятельности. Если же раздельный учет доходов и расходов не ведется, налогообложение прибыли в части, зачисляемой в бюджет Томской области, осуществляется в общеустановленном порядке.

Пунктом 8 ст. 2 Закона N 30-ОЗ срок действия льготы по налогу на прибыль организаций устанавливается на 10 лет со дня внесения записи о регистрации организации в качестве резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа в реестр резидентов особой экономической зоны.

#### Московская область

**Законом** Московской области от 24 ноября 2004 г. N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области" (далее - Закон N 151/2004-ОЗ) предоставляются льготы резидентам технико-внедренческой особой экономической зоны на территории Московской области.

**Законом** N 151/2004-ОЗ установлено, что для резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны ставка налога на прибыль организаций, установленная законодательством РФ о налогах и сборах для зачисления в бюджет субъекта РФ, составляет:

0 процентов - в течение восьми лет начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания их резидентами особой экономической зоны, но не более срока существования особой экономической зоны;

5 процентов - в период с девятого по четырнадцатый год включительно, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания их резидентами особой экономической зоны, но не более срока существования особой экономической зоны;

13,5 процентов - по истечении четырнадцати лет начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания их резидентами особой экономической зоны, но не более срока существования особой экономической зоны.

Условием использования налоговой льготы является направление высвобожденных средств на развитие организации. Затратами налогоплательщиков на развитие организации согласно **п. 10 ст. 4** Закона N 151/2004-ОЗ признаются:

1) затраты на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), проверку готовности новых производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов с пробным выпуском продукции, наладкой оборудования;

2) затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, а также новых видов работ (услуг);

3) затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного или массового производства, а также технологических процессов;

4) затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а

также с улучшением качества продукции (товаров, работ, услуг), повышением их надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств в ходе производственного процесса;

5) инвестиции, связанные с новым строительством, реконструкцией, техническим перевооружением, модернизацией основных фондов организации;

6) затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством, а именно затраты на проведение научно-исследовательских, опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям;

7) затраты на проведение модернизации оборудования и реконструкции объектов основных производственных фондов;

8) инвестиции, связанные с новым строительством, реконструкцией, техническим перевооружением объектов непромышленной сферы;

9) затраты, связанные с улучшением качества услуг, предоставляемых объектами непромышленной сферы, и расширением ассортимента указанных услуг;

10) затраты на повышение квалификации, переподготовку работников организации на территории Российской Федерации;

11) средства, направляемые из прибыли организации на пополнение оборотных средств;

12) затраты, непосредственно связанные с созданием и содержанием рабочих мест для инвалидов.

Льгота в виде снижения ставки налога на прибыль применяется с 1-го числа квартала, следующего за датой признания коммерческой организации резидентом технико-внедренческой особой экономической зоны.

#### Республика Татарстан

Законом Республики Татарстан от 10.02.2006 N 5-ЗРТ "Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для резидентов ОЭЗ..." предусмотрена пониженная ставка налога на прибыль (в части, подлежащей зачислению в бюджет субъекта) в следующих размерах:

0 процентов - в течение пяти календарных лет начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению;

5 процентов - в период с шестого по десятый календарный год включительно, начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению;

13,5 процента - по истечении десяти календарных лет начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль, подлежащая налогообложению.

Указанные налоговые ставки применяются при условии ведения организациями-резидентами раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны.

#### Освобождение от налога на имущество, земельного и транспортного налогов

Льгота (освобождение) по налогу на имущество (в настоящее время его максимальная ставка составляет 2,2%) предоставляется в отношении имущества, созданного или приобретенного резидентами для целей ведения деятельности в ОЭЗ, используемого в рамках соглашения о создании ОЭЗ и расположенного на ее территории (п. 17 ст. 381 НК РФ). Льгота предоставляется на десять лет со дня постановки на учет имущества, но может быть продлена на основании соответствующего закона субъекта РФ (например, Законом Республики Татарстан от 28.11.2003 N 49-ЗРТ предусмотрено освобождение от уплаты налога на имущество для организаций на весь период существования организации - в отношении имущества, учитываемого на балансе управляющих компаний особой экономической зоны, созданных в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по нормативно-правовому регулированию в сфере создания и функционирования особых экономических зон). Минфин России в одном из писем прокомментировал условия применения

данной льготы, указав, что если имущество используется резидентом одновременно для целей технико-внедренческой деятельности и для иных видов деятельности, то оно также освобождается от налога ([Письмо](#) Минфина России от 28 февраля 2008 г. N 03-05-04-01/09).

Резиденты ТВОЭЗ освобождаются от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок ([п. 9 ст. 395](#) НК РФ).

Освобождение от уплаты транспортного налога в отношении транспортных средств, приобретенных резидентами ТВОЭЗ, предоставляется на уровне законов субъектов РФ.

Срок действия льготы в зависимости от региона составляет пять или 10 лет со дня признания организации резидентом ОЭЗ или с момента регистрации транспортного средства. Например, в Санкт-Петербурге, Московской области освобождение действует в течение 5 лет с момента регистрации на них транспортного средства ([ст. 5-1](#) Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. N 81-11, [ст. 26.10](#) Закона Московской области от 24 ноября 2004 г. N 151/2004-ОЗ). Такой же срок действия льгот предусмотрен и Законом г. Москвы от 9 июля 2008 г. N 33 ([ст. 4](#)).

А вот Законом Республики Татарстан от 29 ноября 2002 г. N 24-ЗРТ и Законом Томской области от 4 октября 2002 г. N 77-ОЗ предусмотрено освобождение резидентов ОЭЗ от уплаты транспортного налога на 10 лет с момента постановки транспортного средства на учет.

#### Применение пониженного тарифа страховых взносов

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, заключивших с органами управления особых экономических зон соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности и производящих выплаты физическим лицам, работающим в технико-внедренческой особой экономической зоне, или промышленно-производственной особой экономической зоне применяются пониженные тарифы страховых взносов, составляющие ([ст. 427](#) НК РФ):

- на обязательное пенсионное страхование: в 2017 г. - 8,0 процента, 2018 г. - 13,0 процента, 2019 г. - 20,0 процента;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: в 2017 г. - 2,0 процента, 2018 г. - 2,9 процента, 2019 г. - 2,9 процента;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 25 июля 2002 г. N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации"), - 1,8 процента;

- на обязательное медицинское страхование: в 2017 г. - 4,0 процента, 2018 г. - 5,1 процента, 2019 г. - 5,1 процента.

#### 8.4. Налоговые льготы и преференции для резидентов свободной экономической зоны

Целями создания свободных экономических зон является ускорение решения задач социально-экономического развития области, повышение жизненного уровня населения этой области на основе развития торгово-экономического и научно-технического сотрудничества с зарубежными странами, обеспечение благоприятных условий для привлечения иностранного капитала, технологии и управленческого опыта, потенциала предприятий для увеличения экспортных возможностей региона, развития производства экспортной и импортозамещающей продукции, трансконтинентального транзита, отработки новых форм хозяйствования в условиях перехода к рыночной экономике.

Подробнее остановимся на свободных экономических зонах Калининградской, Магаданской областей и на территории полуострова Крым.

##### 8.4.1. Свободная экономическая зона (СЭЗ) в Калининградской области

Свободная экономическая зона в Калининградской области создавалась в пределах всей Калининградской области с прилегающими к ней районами континентального шельфа, за исключением территории объектов, имеющих оборонное и стратегическое значение для России. Площадь территории СЭЗ в Калининградской области составляет около 15 000 кв. км.

Преимущества создания:

- 1) выгодное экономико-географическое положение на пересечении торговых путей между Евразией и Европой;
- 2) наличие незамерзающего морского порта;
- 3) уникальные залежи янтаря (до 90% мировых запасов);
- 4) высококвалифицированная рабочая сила, высокая концентрация учебных заведений;
- 5) наличие машиностроительных производств высоких технологий (в составе ВПК);
- 6) наличие предпосылок для создания курортно-туристического комплекса международного значения (район Куршской косы);
- 7) наличие некоторого опыта внешнеэкономической деятельности (в качестве СЭЗ "Янтарь").

#### Негативные стороны

1. Изолированность области от остальной территории России границами других государств, что повышает транспортные расходы и одновременно увеличивает политические риски хозяйственной деятельности в регионе.

2. Использование для военных нужд большей части территории, высокая степень милитаризованности промышленности, что создает неблагоприятный климат для его внешнеэкономической деятельности и привлечения иностранных капиталов.

3. Узкая специализация на рыбной промышленности (40% объема производства), большая доля ресурсоемких производств (переработка древесины, целлюлозно-бумажная промышленность), неразвитость АПК и легкой промышленности, изношенный и технологически устаревший парк промышленного оборудования, повышенная энергоемкость хозяйства.

4. Повышенная транспортная емкость хозяйства из-за зависимости области от удаленных регионов России и стран СНГ по снабжению сырьем и комплектующими (до 90% ввоза) и по сбыту продукции (более 70% вывоза).

5. Неразвитость транспортно-дорожной, жилищной инфраструктуры.

6. Дефицит электроэнергии, зависимость от Литвы в сфере энерго- (80%) и газоснабжения (100%).

7. Наличие сильных конкурентов местному порту (страны Балтии) для обслуживания экспортно-импортных потоков грузов.

В январе 1996 г. Президентом РФ был подписан [Закон](#) "Об Особой экономической зоне в Калининградской области", который дал начало развитию этой экономической зоны. В настоящее время на территории СЭЗ в Калининградской области действует Федеральный [закон](#) от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Основные направления экономической деятельности - это радиоэлектроника и электронная промышленность, судостроение, производство оборудования для пищевой и целлюлозно-бумажной промышленности, глубокая переработка рыбы и других морепродуктов, производство товаров народного потребления, международный туризм.

Таможенный режим свободной таможенной зоны, применяемый в Калининградской области, - таможенный режим, при котором иностранные товары ввозятся на территорию Калининградской области и используются на этой территории без уплаты таможенных пошлин и налогов, применения запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, с учетом особенностей, устанавливаемых указанным Федеральным [законом](#).

Режим свободной таможенной зоны применяется только:

- юридическими лицами, зарегистрированными на территории Калининградской области;

- в отношении иностранных товаров, ввозимых на территорию Калининградской области.

Помещенные под режим свободной таможенной зоны товары могут использоваться в пределах данной территории по прямому назначению, продаваться, сдаваться в аренду, подвергаться операциям по переработке, потребляться.

**Законом** запрещен ввоз в режиме свободной таможенной зоны:

- подакцизных товаров;
- товаров, **Перечень** которых установлен Правительством РФ.

Кроме того, **Постановлением** Правительства РФ от 31 марта 2006 г. N 186 "О Перечне товаров, запрещенных к помещению под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, применяемую в Калининградской области" установлен запрет на ввоз в режиме свободной таможенной зоны таких групп товаров, как домашняя птица живая, мясо и мясопродукты, овощная продукция, ювелирные изделия и ряд других товаров.

Таможенный режим свободной таможенной зоны не имеет временных ограничений и завершается по желанию заинтересованного лица путем помещения иностранных товаров или продуктов их переработки под иной таможенный режим. **Законом** предусмотрен только общий срок (независимо от вида товара и правового статуса заинтересованного лица) действия особой экономической зоны (свободной таможенной зоны) - двадцать пять лет.

В большинстве случаев таможенный режим свободной таможенной зоны завершается:

- выпуском для свободного обращения иностранных товаров или продуктов их переработки в соответствии с таможенным режимом выпуска для внутреннего потребления;
- вывозом иностранных товаров (реэкспорт) или продуктов их переработки за пределы таможенной территории РФ в соответствии с таможенным режимом экспорта.

При выпуске иностранных товаров или продуктов их переработки для свободного обращения на территории РФ действует следующий порядок исчисления и уплаты таможенных пошлин, налогов.

1) Выпуск для свободного обращения иностранных товаров предусматривает уплату:

- таможенных пошлин;
- налогов.

Уплата производится на день помещения данных товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны, а размер таможенной стоимости и (или) количество товаров, а также курс иностранной валюты по отношению к валюте РФ учитываются и применяются на день принятия таможенным органом декларации с заявленным режимом выпуска для внутреннего потребления.

2) Выпуск для свободного обращения продуктов переработки иностранных товаров предусматривает уплату:

- таможенных пошлин;
- налогов.

Уплата производится только в отношении той части иностранных товаров, которая была использована для изготовления продуктов переработки.

При этом исчисление платежей производится с учетом таможенных пошлин, налогов, действующих на момент помещения иностранных товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны. Размер таможенной стоимости и (или) количество товаров, а также курс иностранной валюты по отношению к валюте РФ учитываются и применяются на день принятия таможенным органом декларации с заявленным режимом выпуска для внутреннего потребления.

Выпуск для свободного обращения иностранных товаров требует соблюдения всех существующих в отношении данных видов товаров запретов и ограничений, установленных законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Выпуск для свободного обращения продуктов переработки иностранных товаров требует документального подтверждения декларантом сведений о таможенной стоимости и (или) количестве иностранных товаров, использованных для изготовления продуктов переработки. В случае невозможности такого подтверждения таможенные пошлины, налоги подлежат уплате с продуктов переработки иностранных товаров в соответствии с их таможенной стоимостью и (или) количеством на день принятия таможенной декларации таможенным органом.

Юридические лица, зарегистрированные на территории Калининградской области, имеют

право использовать в качестве транспортных средств ранее ввезенные в режиме свободной таможенной зоны моторные транспортные средства для перевозки грузов, тягачи, прицепы, полуприцепы, тракторы, автобусы, морские и воздушные суда, железнодорожный подвижной состав. Таким образом, дальнейшее перемещение через таможенную границу перечисленных видов транспорта будет производиться в соответствии с таможенной процедурой перемещения транспортных средств с освобождением от уплаты всех таможенных платежей.

#### Применение пониженной ставки налога на прибыль

На основании [п. 1 ст. 288.1](#) НК РФ, резиденты Особой экономической зоны в Калининградской области уплачивают налог на прибыль согласно нормам гл. 25 НК РФ, за исключением случаев, установленных [ст. 288.1](#) НК РФ.

Условием использования особого порядка уплаты налога на прибыль является ведение резидентами отдельного учета:

- доходов и расходов, связанных с реализацией инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным [законом](#) от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации";

- доходов и расходов, связанных с осуществлением иных видов деятельности.

Если отдельный учет не ведется, то налогообложение прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта, производится в соответствии с гл. 25 НК РФ начиная с того квартала, в котором резидент прекратил ведение отдельного учета ([п. 3 ст. 288.1](#) НК РФ).

Налогообложение прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта, при условии ведения отдельного учета осуществляется по следующим ставкам ([п. 6 ст. 288.1](#) НК РФ):

- в течение шести календарных лет со дня включения юридического лица в Единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области - по ставке 0%;

- в период с седьмого по двенадцатый календарный год - по ставке, установленной [п. 1 ст. 284](#) НК РФ, уменьшенной на 50%, т.е. ставка налога составит 10%, при этом:

  - сумма налога, исчисленная по ставке в размере 1%, зачисляется в федеральный бюджет;

  - сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 9%, зачисляется в бюджет Калининградской области.

Если законом Калининградской области для резидентов особой экономической зоны ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет Калининградской области, будет уменьшена, то уменьшенная ставка также уменьшается на 50%. То есть, если ставка налога будет уменьшена до 13,5% (это максимальная ставка, которая может быть установлена), резиденты особой экономической зоны будут исчислять налог по ставке 6,75%.

[Пунктом 9 ст. 288.1](#) НК РФ уточнено, что разница между суммой налога на прибыль, исчисленной с применением особого порядка, и суммой налога на прибыль, которая была бы исчислена резидентом в общем порядке, установленном для организаций [гл. 25](#) НК РФ, не включается в налоговую базу по налогу на прибыль организаций для резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

#### Налог на имущество

Организации - резиденты ОЭЗ в Калининградской области исчисляют сумму налога на имущество организаций в порядке, установленном [ст. 385.1](#) НК РФ, в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным [законом](#) от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ.

На основании [п. п. 3 и 4 ст. 385.1](#) НК РФ для резидентов ОЭЗ в течение первых шести календарных лет начиная со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов ОЭЗ ставка по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта, установлена в размере 0%, а в период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов ОЭЗ налоговая ставка составляет величину, установленную законом

Калининградской области и уменьшенную на 50%.

При этом в силу [п. 10 ст. 4](#) Федерального закона N 16-ФЗ если в соответствии с соглашением и инвестиционной декларацией объем капитальных вложений на приобретение (создание) объектов основных средств составляет в сумме более ста пятидесяти миллионов рублей с момента начала реализации инвестиционного проекта, срок реализации которого более 3 лет, то организация может применять нормы [ст. 385.1](#) НК РФ в отношении имущества, приобретаемого по истечении трех лет с начала реализации инвестиционного проекта.

#### 8.4.2. Свободная экономическая зона (СЭЗ) в Магаданской области

Основными целями создания особой экономической зоны являются:

- увеличить развитие производительных сил, финансового и товарного рынков Магаданской области;
- поднять уровень инвестиционной привлекательности Магаданской области;
- осуществить реализацию эффективных инвестиционных проектов.

#### Преимущества создания

Магаданская область богата базальтовыми горными породами, которые могут не только служить материалом для облицовки зданий, для изготовления щебенки, но и быть источником базальтового волокна, новейшего сырья для химической, автомобильной и электронной промышленности, судостроения и строительства.

В июле 2010 г. в регионе запущена инновационная технология производства базальтовых изделий для строительства жилых домов в Магаданской области. Кроме того, обсуждаются инновационные проекты по использованию альтернативных источников энергии, производству экологически чистых материалов и изделий из местного сырья, а также ГИС - технологий для высокоточных методов, исследования горных пород.

Предполагается также использование современных достижений биотехнологий на основе потенциала морских гидробионтов региона, результатом внедрения может стать производство БАД, лекарственных средств и продуктов для рекультивации почв и для АПК на сумму 120 млн долл.

Успешная реализация прогнозных инновационных проектов возможна при условии создания благоприятной инвестиционной среды в регионе и наличия соответствующего инновационного потенциала и инновационной инфраструктуры.

Негативные стороны:

- недостаток собственных средств;
- высокая стоимость нововведений;
- высокий экономический риск.

Источниками финансирования инновационной деятельности на сегодняшний день в Магаданской области продолжают оставаться собственные средства предприятий.

Государственное участие в инвестировании инновационных процессов, включая совокупную долю федерального бюджета, областного и местных бюджетов, в 2009 г. ограничилось 0,2%.

Создание и функционирование свободной экономической зоны закреплено Федеральным [законом](#) от 31 мая 1999 г. N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области" (далее - Закон N 104-ФЗ).

Под свободной таможенной зоной в Магаданской области понимается территория, расположенная в административных границах г. Магадана. Применение таможенного режима свободной таможенной зоны в Магаданской области допускается только участниками особой экономической зоны.

Получение свидетельства участника свободной экономической зоны возможно при соблюдении нескольких условий:

- юридическое лицо или индивидуальный предприниматель должны быть зарегистрированы на территории особой экономической зоны;

- основная хозяйственная деятельность должна осуществляться непосредственно на территории Магаданской области;

- на территории Магаданской области должны находиться 75% основных фондов хозяйствующих субъектов, претендующих на льготы.

В соответствии со [ст. 7.1](#) Закона N 104-ФЗ особая экономическая зона функционирует до 31 декабря 2025 г.

Под таможенный режим свободной таможенной зоны могут быть заявлены как иностранные, так и российские товары. [Порядок](#) происхождения товаров из Особой экономической зоны в Магаданской области определен Приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 30 ноября 1999 г. N 829. Ввоз товаров в режиме свободной таможенной зоны на территорию г. Магадана в настоящее время не предусматривает количественных ограничений, но имеет запрет на внешнеторговые операции с драгоценными металлами.

Товары, выпущенные на территории г. Магадана в режиме свободной таможенной зоны, могут использоваться в производственной и иной хозяйственной деятельности, продаваться, полностью потребляться.

Иностранные товары, ввозимые с территории ОЭЗ в другие районы Магаданской области, освобождаются от ввозных таможенных пошлин и других платежей, за исключением таможенных сборов. Однако эта льгота распространяется не на все иностранные товары, а только на те, которые приобретены участниками ОЭЗ для собственных нужд, т.е. не подлежат продаже.

Транспортные средства, находящиеся под таможенным режимом свободной таможенной зоны, в пределах административной границы Магаданской области могут выезжать из особой экономической зоны (г. Магадана) без обязательного таможенного оформления, изменения таможенного режима и взыскания таможенных платежей при соблюдении требований и ограничений, которые могут быть установлены таможенными органами.

Иностранные товары, ввозимые на территорию Особой экономической зоны г. Магадана, которая является также и свободной таможенной зоной, освобождаются от уплаты:

- ввозной таможенной пошлины;

- от уплаты "ввозного" НДС ([пп. 3 п. 1 ст. 151](#) НК РФ).

Акциз и таможенные сборы за таможенное оформление товаров уплачиваются в полном объеме.

Контроль за использованием указанных товаров в производственных целях осуществляют таможенные органы и администрация особой экономической зоны. В случае нецелевого использования указанных товаров таможенные пошлины и другие платежи, взимаемые при таможенном оформлении товаров, подлежат уплате, а участники особой экономической зоны несут ответственность, установленную таможенным законодательством РФ за нарушение таможенных правил.

При вывозе участниками особой экономической зоны иностранных товаров с территории Магаданской области на остальную часть таможенной территории РФ либо за пределы РФ такие товары подлежат таможенному оформлению. Уплата таможенных пошлин, налогов, а также применение мер нетарифного регулирования производятся в зависимости от происхождения товаров.

Подвергнутые переработке указанные иностранные товары в случае их соответствия критериям достаточной переработки рассматриваются как российские товары и не облагаются ввозными таможенными пошлинами, налогами.

Товары, произведенные участниками особой экономической зоны в особой экономической зоне, при вывозе с ее территории на остальную часть таможенной территории РФ (в том числе и на территорию Магаданской области) или за пределы территории РФ освобождаются от таможенных пошлин и других платежей (за исключением таможенных сборов за оформление).

Товар считается произведенным в особой экономической зоне, если он был полностью произведен на территории особой экономической зоны или подвергнут достаточной переработке в соответствии с критериями и установленным порядком. Например, к критериям достаточной переработки отнесены:

- изменение товарной позиции, произошедшее в результате переработки товара;

- выполнение производственных или технологических операций;
- изменение стоимости товара, если величина добавленной стоимости его переработки (обработки) составляет не менее 30% доли цены поставляемого товара (в отношении товара, относящегося к электронной и сложной технике, - не менее 15%).

#### Применение пониженной ставки налога на прибыль

[Статьей 5](#) Закона N 104-ФЗ установлено, что особенности уплаты налогов участниками особой экономической зоны устанавливаются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Так, [ст. 284](#) НК РФ установлено, что законом Магаданской области может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области, подлежащего зачислению в бюджет Магаданской области, от видов деятельности, осуществляемых на территории Магаданской области и определенных соглашением об осуществлении деятельности на территории Особой экономической зоны в Магаданской области, заключаемым в соответствии с [Федеральным законом](#) от 31 мая 1999 г. N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области". Размер налоговой ставки не может быть выше 13,5 процента. К сожалению, пока законодатели Магаданской области не приняли решение о понижении налоговой ставки для организаций.

Этой же [статьей](#) НК РФ установлено, что для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов ([п. 1.10 ст. 284](#) НК РФ).

Условием предоставления льготы в виде освобождения от уплаты налога на прибыль является ведение участниками особой экономической зоны отдельного учета операций финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых в пределах Особой экономической зоны в Магаданской области.

Так, например, по данным 2009 г., общая сумма платежей участников ОЭЗ во внебюджетный фонд социально-экономического развития Магаданской области в условиях действия особой экономической зоны составила 420 млн руб. Эти средства были использованы для поддержки социальной сферы и топливно-энергетического комплекса Магаданской области, а также для инвестирования в производственные фонды предприятий. Кредиты выдавались под процент в 1/3 ставки рефинансирования. Так, кредиты получили Магаданский механический завод, Магаданский морской торговый порт, ООО "Агат" и другие предприятия. Кредиты в ОЭЗ выдавались только тем отраслям и предприятиям, в развитии которых заинтересована Магаданская область.

Для поддержания развития инновационных технологий и программ развития в этой области принят Закон Магаданской области от 28 апреля 2010 г. N 1271-ОЗ "Об инновационной деятельности в Магаданской области".

Законом урегулированы общие вопросы, возникающие при взаимодействии между субъектами инновационной деятельности и органами государственной власти Магаданской области при формировании и реализации инновационной политики, областных целевых инновационных программ и инновационных проектов. Определена понятийная база, установлены направления, задачи и принципы инновационной политики, задачи инновационной системы.

Установлено, что поддержка инновационной деятельности в области осуществляется в следующих формах:

- создание условий для привлечения инвестиций с целью коммерциализации результатов научно-технической деятельности как на территории области, так и для трансфера инновационных технологий;
- предоставление гарантий по кредитам, направленным на реализацию инновационных проектов;
- стимулирование спроса на инновационную продукцию путем размещения заказов для государственных региональных нужд;
- содействие продвижению инновационной продукции на внутреннем и внешнем рынках.

Финансовое обеспечение инновационной деятельности осуществляется за счет средств областного бюджета в рамках областной целевой инновационной программы, внебюджетных и иных не запрещенных законодательством источников.

#### Пониженная ставка налога на добычу полезных ископаемых

Налогоплательщики - участники Особой экономической зоны в Магаданской области, осуществляющие добычу полезных ископаемых, за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых, на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем участке недр, с коэффициентом 0,6 (ст. 342 НК РФ).

#### 8.4.3. Свободная экономическая зона на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя

Свободная экономическая зона на территориях Республики Крым и г. Севастополя создается в целях обеспечения устойчивого социально-экономического развития, привлечения инвестиций в развитие действующих и создание новых производств, развития транспортной и иных инфраструктур, туризма, сельского хозяйства и санаторно-курортной сферы, а также повышения уровня и качества жизни граждан.

Создание и функционирование СЭЗ регулируется Федеральным [законом](#) от 29.11.2014 N 377-ФЗ "О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя".

Свободная экономическая зона - это территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, на которых действует особый режим осуществления предпринимательской и иной деятельности, а также применяется таможенная процедура свободной таможенной зоны. Свободная экономическая зона создается на двадцать пять лет.

Участники свободной экономической зоны не вправе осуществлять следующие виды деятельности:

- в сфере пользования недрами для целей разведки;
- в сфере добычи полезных ископаемых;
- в сфере разработки месторождений континентального шельфа Российской Федерации.

Участник свободной экономической зоны вправе осуществлять предпринимательскую и иную деятельность в свободной экономической зоне с применением особого режима осуществления предпринимательской и иной деятельности в свободной экономической зоне, а также таможенной процедуры свободной таможенной зоны. Указанная деятельность осуществляется в соответствии с договором об условиях деятельности в свободной экономической зоне.

Деятельность, не предусмотренная договором об условиях деятельности в свободной экономической зоне, может осуществляться участником свободной экономической зоны в свободной экономической зоне без применения особого режима осуществления предпринимательской и иной деятельности в свободной экономической зоне, в том числе без применения таможенной процедуры свободной таможенной зоны.

#### Пониженная ставка налога на прибыль

На территории свободной экономической зоны действуют пониженные ставки налога на прибыль.

Так, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, устанавливается в размере 0 процентов и применяется в течение десяти последовательных налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета была впервые получена прибыль от реализации

товаров (работ, услуг), произведенных в рамках договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне.

**Статьей 284** НК РФ предусмотрено, что налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя может устанавливаться в пониженном размере. При этом указанная налоговая ставка не может превышать 13,5 процента.

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Крым от 29.12.2014 N 61-ЗРК/2014 "Об установлении ставки по налогу на прибыль организаций на территории Республики Крым" налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет Республики Крым, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, устанавливается с момента внесения в единый реестр участников свободной экономической зоны участника свободной экономической зоны в следующих размерах:

2 процента - в течение первых 3 лет;

6 процентов - с четвертого по восьмой год осуществления деятельности;

13,5 процента - с девятого года.

Указанные налоговые ставки применяются при условии ведения налогоплательщиком раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении иной деятельности.

#### Освобождение от уплаты земельного налога

В соответствии с **п. 12 ст. 395** НК РФ от уплаты земельного налога освобождаются организации - участники свободной экономической зоны в отношении земельных участков, расположенных на территории свободной экономической зоны и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, сроком на три года с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок.

#### Пониженные тарифы страховых взносов

**Подпунктом 11 п. 1 ст. 427** НК РФ предусмотрено, что для организаций и индивидуальных предпринимателей, получивших статус участника свободной экономической зоны в соответствии с Федеральным **законом** от 29 ноября 2014 г. N 377-ФЗ "О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя", устанавливаются пониженные тарифы страховых взносов.

Так, тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование устанавливаются в размере 6,0 процента, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 1,5 процента, на обязательное медицинское страхование - 0,1 процента.

#### 8.5. Туристско-рекреационная зона (ТРЗ)

Туристско-рекреационная зона (ТРЗ) - вид особой экономической зоны, создаваемой для развития и оказания услуг в сфере туризма.

Целями создания туристско-рекреационных зон являются: повышение конкурентоспособности туристской деятельности, развитие лечебно-оздоровительных курортов, развитие деятельности по организации лечения и профилактике заболеваний. В туристско-рекреационных зонах может осуществляться разработка месторождений минеральных вод, лечебных грязей и других природных лечебных ресурсов.

Резидентами туристско-рекреационной особой экономической зоны признаются индивидуальный предприниматель, коммерческая организация (за исключением унитарного

предприятия), зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации на территории муниципального образования, в границах которого расположена особая экономическая зона (на территории одного из муниципальных образований, если туристско-рекреационная особая экономическая зона расположена на территориях нескольких муниципальных образований), и заключившие с органами управления особых экономических зон соглашение об осуществлении туристско-рекреационной деятельности в порядке и на условиях, предусмотренных Законом об особых экономических зонах ([п. 2.1 ст. 9](#) Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации").

Создание туристско-рекреационных зон способствует обеспечению благоприятного инвестиционного климата в России, появлению конкурентоспособного туристского продукта, переводу индустрии отдыха и путешествий на инновационный путь развития.

Туристско-рекреационные зоны:

- могут создаваться на одном или нескольких участках территории муниципальных образований, определяемых Правительством Российской Федерации;
- на момент их создания на них могут располагаться земельные участки, находящиеся в пользовании граждан и юридических лиц;
- в туристско-рекреационных зонах могут быть расположены объекты инженерной, транспортной, социальной, инновационной инфраструктуры, жилого фонда и иные объекты, находящиеся в различных формах собственности, включая частную;
- земельные участки могут относиться к землям лесного фонда, землям особо охраняемых территорий и объектов, в том числе землям национальных парков.

Туристско-рекреационные особые экономические зоны созданы на территориях:

- Тверской области (Конаковского района) ([Постановление](#) Правительства РФ от 20.04.2015 N 372);
- Иркутской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 03.02.2007 N 72);
- Ставропольского края ([Постановление](#) Правительства РФ от 03.02.2007 N 71);
- Республики Бурятия (Прибайкальского района) ([Постановление](#) Правительства РФ от 03.02.2007 N 68) и других.

#### Налоговые льготы

Для организаций, имеющих статус резидента туристско-рекреационной зоны, установлены налоговые льготы:

- не применяется установленное [п. 2 ст. 283](#) НК РФ ограничение по размеру переносимых на будущее убытков;
- возможность при расчете амортизации применять в отношении собственных основных средств специальный коэффициент, но не выше 2 ([пп. 3 п. 1 ст. 259.3](#) НК РФ);
- может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональный бюджет, но не выше 13,5%. Пониженная налоговая ставка применяется только в отношении прибыли от деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ, и только при условии ведения резидентом ОЭЗ раздельного учета доходов и расходов ([п. 1 ст. 284](#) НК РФ);
- освобождаются от налогообложения налогом на имущество в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента туристско-рекреационной зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории этой зоны, используемого на ее территории в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение десяти лет с момента постановки на учет указанного имущества ([п. 17 ст. 381](#) НК РФ).

Освобождаются от налогообложения налогом на землю организации - резиденты туристско-рекреационной зоны - в отношении земельных участков, расположенных на территории этой зоны, сроком на 5 лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок ([п. 9 ст. 395](#) НК РФ).

В соответствии со [ст. 2](#) Закона об ОЭЗ участниками особых экономических зон могут создаваться кластеры (по решению Правительства РФ). Кластер - это совокупность особых

экономических зон одного типа или нескольких типов, которая определяется Правительством Российской Федерации и управление которой осуществляется одной управляющей компанией.

**Постановлением** Правительства РФ от 14 октября 2010 г. N 833 "О создании туристического кластера в Северо-Кавказском федеральном округе, Краснодарском крае и Республике Адыгея" на территории Северо-Кавказского и Южного федеральных округов будет создан ряд туристско-рекреационных особых экономических зон.

Данные зоны создаются на территории Зеленчукского района Карачаево-Черкесии; Апшеронского района Краснодарского края; Майкопского района Адыгеи; Черекского, Чегемского, Эльбрусского районов Кабардино-Балкарии; Алагирского и Ирафского районов Северной Осетии и Хунзахского района Дагестана.

#### 8.6. Портовые особые экономические зоны. Свободный порт Владивосток

Портовая особая экономическая зона - свободная (специальная, особая) экономическая зона, которая создается на части территории морского порта, речного порта, открытых для международного сообщения и захода иностранных водных судов, или части территории аэропорта, открытого для приема и отправки воздушных судов, выполняющих международные воздушные перевозки, и территории, прилегающей к такому морскому порту, речному порту или аэропорту, за исключением частей территорий морского порта, речного порта или аэропорта, на которых расположены имущественные комплексы, предназначенные для обслуживания пассажиров.

Резидентом портовой особой экономической зоны признается коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации на территории муниципального образования, в границах которого расположена особая экономическая зона (на территории одного из муниципальных образований, если портовая особая экономическая зона расположена на территориях нескольких муниципальных образований), и заключившая с органами управления особых экономических зон соглашение об осуществлении деятельности в портовой особой экономической зоне в порядке и на условиях, которые предусмотрены Федеральным **законом** от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ.

Резидент портовой особой экономической зоны вправе осуществлять в данной особой экономической зоне предусмотренные соглашением об осуществлении деятельности в портовой особой экономической зоне портовую деятельность и (или) строительство, реконструкцию и эксплуатацию объектов инфраструктуры морского порта, речного порта или аэропорта. Под портовой деятельностью понимаются следующие осуществляемые на территориях морского порта, речного порта, аэропорта виды деятельности:

1) складирование, хранение товаров и другие обычно оказываемые в морском порту, речном порту, аэропорту услуги в соответствии с международными договорами Российской Федерации и законодательством Российской Федерации;

2) снабжение и снаряжение судов, воздушных судов (в том числе судовыми припасами, бортовыми запасами), оснащение судов, воздушных судов;

3) производство, ремонт, техническое обслуживание, модернизация морских судов, речных судов, воздушных судов, авиационной техники, в том числе авиационных двигателей и других комплектующих изделий;

4) переработка водных биологических ресурсов;

5) операции по подготовке товаров к продаже и транспортировке (упаковка, сортировка, переупаковка, деление партии, маркировка и подобные операции);

6) простые сборочные и иные операции, осуществление которых существенно не изменяет состояние товаров, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации;

7) биржевая торговля товарами;

8) оптовая торговля товарами;

9) обеспечение функционирования объектов инфраструктуры портовой особой

экономической зоны;

10) производственная деятельность в соответствии с соглашением об осуществлении деятельности в портовой особой экономической зоне.

В России портовые экономические зоны действуют на следующих территориях:

- Ульяновской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 30.12.2009 N 1163);
- Мурманской области ([Постановление](#) Правительства РФ от 12.10.2010 N 800);
- Хабаровского края ([Постановление](#) Правительства РФ от 31.12.2009 N 1185).

Помимо указанных ПОЭЗ в данном разделе мы рассмотрим особенности налогообложения на территории свободного порта Владивосток, образованного в 2015 г. (Федеральный [закон](#) от 13.07.2015 N 212-ФЗ).

#### Налоговые льготы

Согласно [пп. 4 п. 1 ст. 183](#) НК РФ реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации, а также передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли) освобождается от обложения акцизами.

Положения указанного [подпункта](#) не применяются в отношении реализации (в том числе на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров) средних дистиллятов ([пп. 4 п. 1 ст. 183](#), [пп. 31 п. 1 ст. 182](#) НК РФ).

Не подлежит обложению акцизами ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров, которые размещены в портовой особой экономической зоне ([п. 3 ст. 183](#) НК РФ).

Проведение работ (оказание услуг) в портовой экономической зоне ее резидентами освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость ([пп. 27 п. 3 ст. 149](#) НК РФ). При ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в течение 180 дней со дня ввоза указанных товаров в портовую особую экономическую зону представляются следующие документы:

- контракт (копия контракта), заключенный с резидентом особой экономической зоны;
- копия [свидетельства](#) о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны, выданная федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по управлению особыми экономическими зонами, или его территориальным органом;
- [таможенная декларация](#) (ее копия) с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны или при ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, - таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и таможенного органа, который уполномочен на совершение таможенных процедур и таможенных операций при таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны и в регионе деятельности которого расположена портовая особая экономическая зона;
- документы, подтверждающие передачу товаров резиденту портовой особой экономической зоны;
- контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров, в случае ввоза в портовую особую экономическую зону товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта. В случае если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы

договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с контрагентом.

### Свободный порт Владивосток

Целью создания свободного порта Владивосток являются:

- использование географических и экономических преимуществ Приморского края как восточных морских ворот Российской Федерации для интеграции в экономическое пространство государств Азиатско-Тихоокеанского региона;
- развитие международной торговли с государствами Азиатско-Тихоокеанского региона;
- создание и развитие производств, основанных на применении современных технологий и ориентированных на выпуск в свободном порту Владивосток конкурентоспособной в государствах Азиатско-Тихоокеанского региона продукции;
- ускорение социально-экономического развития территории свободного порта Владивосток и повышение уровня жизни населения, проживающего на территории Дальнего Востока.

Под свободным портом Владивосток понимается часть территории Приморского края, на которой в соответствии с Федеральным [законом](#) от 13 июля 2015 г. N 212-ФЗ и иными федеральными законами устанавливаются меры государственной поддержки предпринимательской деятельности.

К свободному порту Владивосток относятся территории муниципальных образований Приморского края, в том числе территории и акватории морских портов, расположенных на территориях муниципальных образований, а также территории муниципальных образований (включая территории и акватории морских портов, расположенных на территориях этих муниципальных образований):

- 1) Камчатского края: городского округа "Петропавловск-Камчатский";
- 2) Хабаровского края: Ванинского муниципального района;
- 3) Сахалинской области: городского округа "Корсаковский";
- 4) Чукотского автономного округа: городского округа "Певек".

К свободному порту Владивосток не относятся территории, на которых созданы особая экономическая зона, зона территориального развития или территория опережающего социально-экономического развития.

Резидентам предоставлена возможность ввоза и использования на территории свободного порта Владивосток иностранных товаров без уплаты таможенных пошлин, налогов. Беспшлинный ввоз осуществляется при помещении резидентами свободного порта Владивосток иностранных товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны (далее - СТЗ). [Частью 15 ст. 23](#) Федерального закона "О свободном порте Владивосток" установлено, что товары помещаются под таможенную процедуру СТЗ в целях осуществления резидентами деятельности в соответствии с соглашением об осуществлении деятельности (Письмо Дальневосточного ТУ ФТС от 26.02.2016 N 06-17/03208).

### Налог на прибыль

Для организаций, получивших статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с [Законом](#) N 212-ФЗ, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов ([п. 1.8 ст. 284](#) НК РФ). Помимо этого, законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток.

[Статьей 284.4](#) НК РФ предусмотрено, что условием применения указанной льготной ставки по налогу на прибыль является соблюдение одновременно следующих требований:

- 1) государственная регистрация юридического лица осуществлена на территории

свободного порта Владивосток;

2) организация не имеет в своем составе обособленных подразделений, расположенных за пределами территории свободного порта Владивосток;

3) организация не применяет специальных налоговых режимов, предусмотренных НК РФ;

4) организация не является участником консолидированной группы налогоплательщиков;

5) организация не является некоммерческой организацией, банком, страховой организацией (страховщиком), негосударственным пенсионным фондом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией;

6) организация не является резидентом особой экономической зоны любого типа;

7) организация не является участником региональных инвестиционных проектов.

Помимо указанных выше условий также должны соблюдаться следующие:

1) доходы от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашений об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ;

2) налогоплательщиком ведется раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашений об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении иной деятельности.

УФНС по Приморскому краю в Письме от 21.12.2015 информирует, что с 1 января 2016 г. начинают действие пониженные ставки по налогу на прибыль организаций, подлежащего зачислению в краевую бюджет, для резидентов свободного порта Владивосток.

УФНС указывает, что Приморский край - это перспективный регион, где очень многое делается для развития бизнеса. Работа по созданию комфортного инвестиционного климата ведется в самых разных областях - от совершенствования законодательной базы до создания специализированных площадок.

С 12.10.2015 вступил в действие Федеральный [закон](#) от 13.07.2015 N 212-ФЗ "О свободном порте Владивосток", предполагающий создание свободной таможенной зоны и предоставление иных льгот и преференций (в том числе налоговых) для резидентов свободного порта.

В развитие норм законодательства о налогах и сборах для российских организаций, получивших статус резидента свободного порта Владивосток, в отношении прибыли, полученной от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашений об осуществлении деятельности на такой территории, с 01.01.2016 устанавливаются льготные ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в краевую бюджет, а именно:

1) в размере 0 процентов - в течение пяти налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета была получена первая прибыль от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашений об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток;

2) в размере 10 процентов - в течение следующих пяти налоговых периодов.

Соответствующие изменения внесены в Закон Приморского края от 19.12.2013 N 330-КЗ Законом Приморского края от 01.12.2015 N 719-КЗ.

При этом согласно [п. 2 ст. 284.4](#) НК РФ налогоплательщик - резидент свободного порта Владивосток вправе применять к налоговой базе льготные ставки, если доходы от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашений об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

#### Земельный налог

Подпунктами 25 и 26 п. 6.1 Приложения к Решению Думы г. Владивостока от 28.10.2005 N 108 предусмотрено, что организации и (или) физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, признанные резидентами свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным [законом](#) от 13.07.2015 N 212-ФЗ "О свободном порте Владивосток", освобождаются от уплаты земельного налога в течение первых пяти лет со дня получения ими статуса резидента

свободного порта Владивосток, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления предпринимательской деятельности. В течение последующих пяти лет указанные организации уплачивают земельный налог по ставке 1,5%, уменьшенной на 60% (то есть по налоговой ставке 0,6%).

#### Страховые взносы

Статьей 427 НК РФ устанавливается пониженный тариф страховых взносов для организаций и индивидуальных предпринимателей, получивших статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным [законом](#) от 13 июля 2015 г. N 212-ФЗ "О свободном порте Владивосток" ([пп. 13 п. 1](#)) в следующих размерах:

- тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование устанавливаются в размере 6,0 процента;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 1,5 процента;
- на обязательное медицинское страхование - 0,1 процента.

Право на применение пониженных тарифов страховых взносов указанные плательщики имеют в течение 10 лет со дня получения ими статуса резидента свободного порта Владивосток начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус.

#### 8.7. Инновационный центр "Сколково"

В Налоговый [кодекс](#) РФ, в частности, внесены нормы, устанавливающие основания и процедуры освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов.

Инновационный центр "Сколково" - ультрасовременный научно-технологический комплекс по разработке и коммерциализации новых технологий, совокупность инфраструктуры территории инновационного центра "Сколково" и механизмов взаимодействия лиц, участвующих в реализации проекта, в том числе путем использования этой инфраструктуры.

Комплекс построен на территории городского поселения Новоивановское и городского поселения Одинцово, вблизи деревни Сколково, в восточной части Одинцовского района Московской области, в 2 км к западу от МКАД на Сколковском шоссе.

Законодательному обеспечению создания и реализации проекта "Инновационный центр "Сколково" был посвящен ряд правительственных мероприятий, в т.ч. парламентские слушания в Госдуме, организованные Комитетом Госдумы по экономической политике и предпринимательству.

28 сентября 2010 г. Д.А. Медведев подписал Федеральный [закон](#) N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" и Федеральный [закон](#) N 243-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "Об инновационном центре "Сколково".

В принятых Законах [N N 244-ФЗ](#) и [243-ФЗ](#) о "Сколково" нашли отражение правовые нормы, регулирующие осуществление на территории инновационного центра "Сколково" налогообложения, ввоза и вывоза иностранных товаров, градостроительной деятельности, технического регулирования, предотвращения чрезвычайных ситуаций, оказания медицинской помощи и образовательных услуг.

#### Освобождение от налога на прибыль

На основании [ст. 246.1](#) НК РФ организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", в течение десяти лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с указанным Федеральным [законом](#)

имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль.

Участник проекта утрачивает право на освобождение от обязанностей налогоплательщика в следующих случаях:

- при утрате статуса участника проекта с 1-го числа налогового периода, в котором такой статус был утрачен;
- если годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), исчисленной в соответствии с настоящей [главой](#) и полученной этим участником проекта, превысил один миллиард рублей - с 1-го числа налогового периода, в котором произошло указанное превышение.

Сумма налога за налоговый период, в котором произошла утрата статуса участника проекта или совокупный размер прибыли, полученной участником проекта, превысил 300 млн руб., подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с участника проекта соответствующих сумм пеней.

Участник проекта, начавший использовать право на освобождение, должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие право на использование льготы, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого этот участник проекта начал использовать право на освобождение.

[Форма](#) уведомления об использовании права на освобождение (о продлении срока действия права на освобождение) утверждена Приказом Минфина России от 30.12.2010 N 196н. Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- документы, подтверждающие наличие статуса участника проекта и предусмотренные Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково";
- выписка из [книги учета](#) доходов и расходов или [отчет](#) о финансовых результатах участника проекта, подтверждающие годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Участник проекта вправе отказаться от освобождения от уплаты налога на прибыль. Участнику проекта, отказавшемуся от освобождения, повторно освобождение не предоставляется.

Суммы убытка, полученные налогоплательщиком до использования им права на освобождение от уплаты налога на прибыль, не могут быть перенесены на будущее после признания организации налогоплательщиком.

#### Освобождение от налога на добавленную стоимость

В соответствии со [ст. 145.1](#) НК РФ организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, в течение десяти лет со дня получения ею статуса участника проекта.

Предусмотренное освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 146](#) НК РФ.

Участник проекта, начавший использовать право на освобождение, должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие право на применение льготы, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого этот участник проекта начал использовать право на освобождение. [Форма](#) уведомления об использовании права на освобождение (о продлении срока действия права на освобождение) утверждена Минфином России (Приказ от 30.12.2010 N 196н).

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- документы, подтверждающие статус участника проекта и предусмотренные Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково";
- выписка из [книги учета](#) доходов и расходов или [отчет](#) о финансовых результатах участника

проекта, подтверждающие годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Участник проекта может отказаться от применения льготы по НДС.

#### Уплата государственной пошлины

В соответствии с положениями [ст. 333.35](#) НК РФ государственная пошлина не уплачивается:

- за выдачу разрешения на работу иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", и прибывшему на территорию инновационного центра "Сколково";

- за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково";

- за выдачу либо продление срока действия визы иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково".

#### Освобождение от налога на имущество

В соответствии с [п. 19 ст. 381](#) НК РФ налог на имущество не уплачивают реализующая проект управляющая компания и ее дочерние общества. Участники проекта - российские юридические лица, занимающиеся исследовательской деятельностью в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ, - также освобождаются от налогообложения ([п. 20 ст. 381](#) НК РФ).

#### Земельный налог

[Пунктом 10 ст. 395](#) НК РФ предусмотрено освобождение от уплаты земельного налога для организаций, признаваемых управляющими компаниями в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра "Сколково" и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным [законом](#).

#### Пониженный тариф страховых взносов

Пониженные тарифы страховых взносов для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково", предусмотрены [пп. 10 п. 1](#) и [пп. 4 п. 2 ст. 427](#) НК РФ.

Так, для указанных плательщиков тарифы страховых взносов устанавливаются:

- на обязательное пенсионное страхование в размере 14,0 процента;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование - 0 процентов.

Пониженные тарифы применяются участниками проекта в течение 10 лет со дня получения ими статуса участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов.

Пониженные тарифы страховых взносов не применяются для участника проекта с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором совокупный размер прибыли участника проекта

превысил 300 млн руб. Указанный совокупный размер прибыли рассчитывается в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ нарастающим итогом начиная с 1-го числа года, в котором годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученной этим участником проекта, превысил один миллиард рублей.

## Глава 9. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ДЛЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

### 9.1. Налог на имущество физических лиц

Налогообложение имущества физических лиц регулируется [гл. 32](#) "Налог на имущество физических лиц".

Налог на имущество физических лиц устанавливается Налоговым [кодексом](#) РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с [НК](#) РФ, законами указанных субъектов и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (городов федерального значения).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных [гл. 32](#) НК РФ, и особенности определения налоговой базы в соответствии с [НК](#) РФ.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться налоговые льготы, не предусмотренные [НК](#) РФ, основания и порядок их применения налогоплательщиками.

Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц являются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со [ст. 401](#) НК РФ.

Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иные здание, строение, сооружение, помещение.

В данном случае жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относятся к жилым домам.

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база по налогу на имущество физических лиц определяется исходя из их кадастровой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных [п. 2 ст. 402](#) НК РФ.

Начиная с 1 января 2020 г. определение налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения не будет производиться ([ч. 3 ст. 5](#) Федерального закона от 04.10.2014 N 284-ФЗ).

Согласно [п. 2 ст. 402](#) НК РФ налоговая база в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение об установлении порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости. Исключением из данного положения являются объекты, включенные в перечень, определяемый в соответствии с [п. 7 ст. 378.2](#) НК РФ, а также объектов налогообложения, предусмотренных [абз. 2 п. 10 ст. 378.2](#) НК РФ, определяется исходя из

кадастровой стоимости указанных объектов налогообложения.

Налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц,  
предусмотренные Налоговым кодексом РФ

С учетом положений [ст. 407](#) НК РФ право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

2) инвалиды I и II групп инвалидности;

3) инвалиды с детства;

4) участники гражданской войны, Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;

5) лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

6) лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации от 15 мая 1991 г. N 1244-1 "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", в соответствии с Федеральным [законом](#) от 26 ноября 1998 г. N 175-ФЗ "О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и Федеральным [законом](#) от 10 января 2002 г. N 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

7) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

8) лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

9) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным [законом](#) от 27 мая 1998 г. N 76-ФЗ "О статусе военнослужащих";

10) пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

11) граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

12) физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь либо ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

13) родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

14) физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, - в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений,

используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, - на период такого их использования;

15) физические лица - в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Указанная налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

При определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот. Налоговая льгота предоставляется в отношении следующих видов объектов налогообложения:

1) квартира или комната;

2) жилой дом;

3) помещение или сооружение (специально оборудованные помещения, сооружения, используемые исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилые помещения, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек);

4) хозяйственное строение или сооружение (площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства);

5) гараж или машино-место.

Лицо, имеющее право на налоговую льготу, представляет заявление о предоставлении льготы и документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, в налоговый орган по своему выбору.

Уведомление о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота, представляется налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота.

Налогоплательщик, представивший в налоговый орган уведомление о выбранном объекте налогообложения, не вправе после 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, представлять уточненное уведомление с изменением объекта налогообложения, в отношении которого в указанном налоговом периоде предоставляется налоговая льгота.

При непредставлении налогоплательщиком, имеющим право на налоговую льготу, уведомления о выбранном объекте налогообложения налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога.

#### Налоговые вычеты по налогу на имущество физических лиц

**Статьей 403** НК РФ предусмотрен ряд налоговых льгот в виде вычетов из налоговой базы стоимости части облагаемого имущества. Так, налоговая база определяется:

1) в отношении квартиры - как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры;

2) в отношении комнаты - как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров площади этой комнаты;

3) в отношении жилого дома - как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома;

4) в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на один миллион рублей.

В случае если при применении налоговых вычетов налоговая база принимает отрицательное значение, в целях исчисления налога такая налоговая база принимается равной нулю.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе увеличивать размеры налоговых вычетов, предусмотренных [п. п. 3 - 6 ст. 403 НК РФ](#).

#### Налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, установленные в регионах РФ

Внимание! Узнать, какие льготы существуют в вашем регионе, а также положена ли вам льгота по имущественным налогам физических лиц, вы можете на официальном портале Федеральной налоговой службы [nalog.ru](http://nalog.ru) в разделе "Электронные сервисы" - "Имущественные налоги: ставки и льготы".

Законом Санкт-Петербурга от 26 ноября 2014 г. N 643-109 предусмотрено освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц на период пребывания в организации, осуществляющей образовательную деятельность, независимо от форм собственности, а также на период службы в рядах Вооруженных Сил Российской Федерации ([ст. 4](#)):

- для детей-сирот;
- для детей, оставшихся без попечения родителей;
- для лиц из числа детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

Основанием для освобождения от уплаты налога на имущество физических лиц для указанных в настоящей [статье](#) лиц являются:

а) один из документов, подтверждающих утрату гражданином в несовершеннолетнем возрасте родительского попечения, а именно:

- [акт](#) об оставлении ребенка;
- заявление родителей (матери ребенка) о согласии на его усыновление;
- решение суда о лишении родителей (родителя) родительских прав либо ограничении родителей (родителя) в родительских правах в отношении гражданина;
- [свидетельства](#) (свидетельство) о смерти родителей (родителя);
- решение суда о признании родителей (родителя) безвестно отсутствующими (отсутствующим);
- решение суда о признании родителей (родителя) недееспособными (недееспособным);
- справка органа записи актов гражданского состояния, подтверждающая, что сведения об отце внесены в [запись](#) акта о рождении ребенка по заявлению матери ребенка;
- акт органа опеки и попечительства об устройстве ребенка под надзор в организацию для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, или под опеку (попечительство);

б) документ, подтверждающий пребывание таких лиц в указанной организации или прохождение ими службы в рядах Вооруженных Сил Российской Федерации.

Помимо указанной выше льготы, [ст. 4-1](#) Закона г. Санкт-Петербурга предусмотрено освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении жилых помещений в многоквартирных домах, введенных в эксплуатацию на территории Санкт-Петербурга в 2015 или 2016 гг. при условии, что право собственности на них было зарегистрировано на основании заключенного в период с 1 апреля по 31 декабря 2016 г. договора участия в долевом строительстве или договора купли-продажи, сторонами по которому являются налогоплательщик и застройщик или агент, комиссионер, поверенный, уполномоченные застройщиком в установленном законодательством Российской Федерации порядке на заключение указанных договоров.

Право на освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц в соответствии с настоящей [статьей](#) предоставляется налогоплательщикам на срок до 31 декабря 2019 г. включительно, но не более чем на три налоговых периода подряд начиная с даты государственной регистрации права собственности на жилое помещение.

Налогоплательщики в целях получения льготы, установленной в настоящей [статье](#), представляют в налоговый орган следующие документы, подтверждающие их право на льготу:

- копию свидетельства о государственной регистрации права собственности на жилое помещение, в отношении которого предоставляется указанная налоговая льгота;
- копию договора участия в долевом строительстве или договора купли-продажи жилого помещения;
- копию разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома, в котором расположено данное жилое помещение (в случае если свидетельство о государственной регистрации права собственности не содержит реквизитов указанного разрешения);
- копию агентского договора, договора комиссии либо договора поручения, подтверждающих полномочия агента, комиссионера, поверенного, которые уполномочены застройщиком на заключение договора участия в долевом строительстве или договора купли-продажи.

В других регионах России существуют различные виды налоговых льгот, отличающиеся от тех, которые установлены [Законом](#) Санкт-Петербурга. Так, Решением Совета городского округа г. Уфа Республики Башкортостан от 26 ноября 2014 г. N 37/4 установлено, что на территории городского округа г. Уфа Республики Башкортостан наряду с категориями налогоплательщиков, указанными в [п. 1 ст. 407](#) Кодекса, право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

- 1) родители (усыновители, опекуны, попечители), имеющие детей-инвалидов;
- 2) дети-сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей;
- 3) родители (усыновители, опекуны, попечители) и дети в возрасте до 18 лет в многодетных семьях, имеющих трех и более детей. Льгота на ребенка (детей) предоставляется с месяца рождения ребенка (детей) и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста 18 лет или в случае смерти ребенка (детей).

Налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении одного объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого им в предпринимательской деятельности, из следующих видов (по выбору налогоплательщика):

- 1) жилое помещение (квартира, комната);
- 2) жилой дом.

Кадастровая стоимость такого объекта не должна превышать 300 млн руб.

## 9.2. Транспортный налог

Порядок налогообложения и уплаты транспортного налога регулируется [гл. 28](#) Налогового кодекса РФ. Транспортный налог является региональным налогом, устанавливается [Налоговым кодексом](#) РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с [НК](#) РФ и законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Общую информацию по налогу, в том числе перечень транспортных средств, не являющихся объектом налогообложения транспортным налогом, мы рассматривали в [разд. 2.6 гл. 2](#) настоящего издания, поэтому в данном разделе рассмотрим лишь льготы, предусмотренные для отдельных категорий физических лиц при уплате транспортного налога.

### Налоговые льготы, действующие на всей территории РФ

[Статьей 361.1](#) НК РФ предусмотрены льготы по уплате транспортного налога для физических лиц в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре транспортных средств системы взимания платы. Такие транспортные средства:

- 1) освобождаются от налогообложения - если сумма платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, уплаченная в налоговом периоде, превышает или равна сумме исчисленного налога за данный налоговый период;
- 2) если сумма исчисленного налога превышает сумму платы, уплаченную в отношении

такого транспортного средства в данном налоговом периоде, налоговая льгота предоставляется в размере суммы платы путем уменьшения суммы налога на сумму платы.

Физическое лицо, имеющее право на налоговую льготу, представляет в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы и документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

#### Налоговые льготы, предусмотренные законодательными актами субъектов РФ

Внимание! Узнать, какие льготы существуют в вашем регионе, а также положена ли вам льгота по имущественным налогам физических лиц, вы можете на официальном портале Федеральной налоговой службы [nalog.ru](http://nalog.ru) в разделе "Электронные сервисы" - "Имущественные налоги: ставки и льготы".

Областным [законом](#) Ленинградской области от 22 ноября 2002 г. N 51-ОЗ предусмотрено освобождение от уплаты транспортного налога для ряда категорий налогоплательщиков. Так, согласно положениям [ст. 3](#), от уплаты налога освобождаются:

- Герои Советского Союза, Герои Социалистического Труда, ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий на территории СССР, на территории Российской Федерации и территориях других государств, инвалиды Великой Отечественной войны, инвалиды боевых действий, граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, граждане, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах, граждане Российской Федерации, подвергшиеся воздействию радиации вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне, аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, Герои Российской Федерации - за одно транспортное средство (легковой автомобиль с мощностью двигателя не более 150 лошадиных сил), зарегистрированное на граждан указанных категорий;

- граждане в отношении одного зарегистрированного на них легкового автомобиля отечественного производства (СССР) с мощностью двигателя до 80 лошадиных сил включительно и с годом выпуска до 1990 г. включительно, а также в отношении одного зарегистрированного на них мотоцикла или мотороллера отечественного производства (СССР) с годом выпуска до 1990 г. включительно;

- один из родителей (усыновителей), опекунов (попечителей), имеющих в составе семьи трех и более детей в возрасте до 18 лет, - за одно транспортное средство (легковой автомобиль с мощностью двигателя не более 150 лошадиных сил), зарегистрированное на гражданина указанной категории;

- один из родителей (усыновителей), опекунов (попечителей), имеющих в составе семьи ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, - за одно транспортное средство (легковой автомобиль с мощностью двигателя не более 150 лошадиных сил), зарегистрированное на гражданина указанной категории.

Помимо освобождения, [Законом](#) предусмотрены скидки по уплате налога:

- для пенсионеров - владельцев легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт) и мотоциклов (мотороллеров) с мощностью двигателя до 40 лошадиных сил (до 29,4 кВт) - они уплачивают налог в размере 80 процентов от установленной налоговой ставки за одно транспортное средство, зарегистрированное на граждан указанной категории;

- для владельцев мотоциклов (мотороллеров) с мощностью двигателя до 50 лошадиных сил (до 36,77 кВт) включительно - они уплачивают налог в размере 50 процентов от установленной налоговой ставки за один мотоцикл (мотороллер), зарегистрированный на граждан указанной категории, при условии, что со дня его выпуска прошло более 15 лет.

Законом Хабаровского края от 10 ноября 2005 г. N 308 предусмотрены следующие налоговые льготы (ст. 7):

Освобождаются от уплаты налога физические лица:

а) родители, имеющие детей-инвалидов, пользующихся правом на обеспечение автотранспортом на основании заключения учреждения медико-социальной экспертизы (МСЭ); родители, имеющие детей-инвалидов, признанные малоимущими гражданами, - за одно транспортное средство (легковой автомобиль или мотоцикл) с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;

б) лица, которым в соответствии с действующим законодательством присвоено звание "Ветеран боевых действий" или "Ветеран труда"; лица, получающие пенсии по старости и имеющие трудовой стаж не менее 40 лет для мужчин и 35 лет для женщин (для проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях - соответственно 35 и 30 лет); инвалиды - за один автомобиль легковой (мотоцикл, мотороллер) с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно или специально оборудованный для использования инвалидами, за исключением автомобилей легковых, не являющихся объектом налогообложения в соответствии со [ст. 358](#) Налогового кодекса.

Владелец транспортного средства освобождается от уплаты налога, если он признан малоимущим гражданином.

Право на применение льготы у лица, владеющего транспортным средством и не являющегося инвалидом, возникает при достижении им возраста: у мужчин - 60 лет, у женщин - 55 лет (для лиц, вышедших на пенсию в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - соответственно 55 и 50 лет);

в) граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы и других радиационных катастроф, - за один автомобиль легковой (мотоцикл, мотороллер) с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;

г) ветераны Великой Отечественной войны:

- за один автомобиль легковой с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно, или мотоцикл, или мотороллер - по выбору налогоплательщика;

- за катер или моторную лодку с мощностью двигателя до 60 л. с. (до 44,13 кВт) включительно, зарегистрированный (зарегистрированную) до 1 июля 2003 г., - по выбору налогоплательщика.

Налогоплательщики освобождаются от уплаты налога при условии представления в налоговые органы подтверждающих право на льготу подлинных документов и их копий в одном экземпляре.

Приведем также в качестве примера социально ориентированного региона Закон Волгоградской области от 11 ноября 2002 г. N 750-ОД, в ст. 2 которого предусмотрены льготы по транспортному налогу. Так, от уплаты транспортного налога освобождаются:

- Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Славы - в отношении легковых автомобилей и мотоциклов;

- ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий, инвалиды Великой Отечественной войны и инвалиды боевых действий, подпадающие под действие [ст. ст. 2 - 4](#) Федерального закона "О ветеранах", на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- инвалиды I и II групп, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы, в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- граждане, подвергшиеся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- граждане, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- жители Волгоградской области, имеющие награду "Блокадный Ленинград", на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- родители военнослужащих и сотрудников, погибших (умерших) вследствие ранения, контузии, увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы;

- один из родителей (усыновителей), опекун, попечитель ребенка-инвалида, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски;

- один из родителей (усыновителей) в многодетной семье, на которого в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы легковые автомобили, мотоциклы и мотоколяски.

Указанные льготы предоставляются в отношении только одного транспортного средства с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт) включительно.

Налогоплательщики, имеющие право на льготы, указанные в настоящей статье, самостоятельно представляют документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы. При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет суммы налога происходит с месяца, в котором возникло это право.

### 9.3. Земельный налог

Порядок налогообложения и уплаты земельного налога регулируется [гл. 31](#) Налогового кодекса РФ. Земельный налог является местным налогом, устанавливается Налоговым [кодексом](#) РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения), вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с [НК](#) РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (городов федерального значения).

Общую информацию по налогу, в том числе перечень земельных участков, не являющихся объектом налогообложения налогом, мы рассматривали в [разд. 2.7 гл. 2](#) настоящего издания, поэтому в данном разделе рассмотрим лишь льготы, предусмотренные для отдельных категорий физических лиц при уплате земельного налога.

#### Налоговые льготы, действующие на всей территории РФ

В соответствии с [п. 2 ст. 388](#) не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

[Статьей 391](#) установлен перечень лиц, имеющих право на налоговый вычет по земельному налогу. Так, налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов I и II групп инвалидности;
- 3) инвалидов с детства;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", в соответствии с Федеральным [законом](#) от 26 ноября 1998 г. N 175-ФЗ "О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и в соответствии с Федеральным [законом](#) от 10 января 2002 г. N 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Кроме того, физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов имеют право на налоговые льготы, предусмотренные [ст. 395](#) НК РФ, в виде освобождения от налогообложения земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Минфин в [Письме](#) от 02.09.2013 N 03-05-06-02/35885 указывает, что решение вопроса об освобождении от уплаты земельного налога инвалидов, ветеранов Великой Отечественной войны - тружеников тыла находится в компетенции представительного органа муниципального образования, на территории которого располагаются земельные участки, принадлежащие инвалидам, ветеранам Великой Отечественной войны - труженикам тыла. Поэтому необходимо узнавать о наличии подобных преференций в местных органах власти. Также об этом можно узнать на официальном сайте ФНС России [nalog.ru](http://nalog.ru). Физическим лицам, которые имеют льготы в соответствии с законами представительного органа муниципального образования, необходимо иметь соответствующие документы, например удостоверение ветерана ВОВ, труженика тыла.

#### Налоговые льготы, предусмотренные законодательными актами субъектов РФ

В субъектах России предусмотрены следующие виды льгот:

1. Освобождение от уплаты земельного налога отдельных категорий физических лиц.

Так, [Законом](#) Санкт-Петербурга от 14.07.1995 N 81-11 "О налоговых льготах" от уплаты земельного налога освобождаются следующие категории налогоплательщиков в отношении одного земельного участка на территории Санкт-Петербурга, находящегося в их собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении:

1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Славы, полные кавалеры ордена Трудовой Славы;

2) инвалиды I группы; граждане из числа инвалидов, имеющих ограничения способности к трудовой деятельности III степени, признанные инвалидами до 1 января 2010 г. без указания срока переосвидетельствования, а также лица, имеющие II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности (право на освобождение от уплаты налога сохраняется без проведения дополнительного переосвидетельствования); граждане из числа инвалидов, имеющих ограничения способности к трудовой деятельности III степени, признанные инвалидами до 1 января 2010 г. с определением срока переосвидетельствования (право на освобождение от

уплаты налога сохраняется до наступления срока очередного переосвидетельствования);

3) инвалиды с детства;

4) один из родителей (усыновителей), опекунов или попечителей, имеющих в составе семьи ребенка-инвалида;

5) один из родителей (усыновителей), опекунов или попечителей, имеющих в составе семьи трех и более детей в возрасте до 18 лет;

6) ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий;

7) физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", Федеральным [законом](#) "О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и Федеральным [законом](#) "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

8) физические лица, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

9) физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь либо ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

10) физические лица, оформившие пенсию, назначаемую в соответствии с пенсионным законодательством Российской Федерации, в отношении земельного участка, площадь которого не превышает 2500 кв. м;

11) граждане Российской Федерации, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

12) члены семей лиц, замещавших государственные должности, должности государственной гражданской службы или должности правоохранительной службы, а также военнослужащих, потерявшие кормильца при исполнении им служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели лица, замещавшего государственную должность, должность государственной гражданской службы, должность правоохранительной службы, или военнослужащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам лиц, замещавших государственные должности, должности государственной гражданской службы, должности правоохранительной службы, военнослужащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак.

2. Освобождение от уплаты налога земельных участков при условии их целевого использования.

Например, Решением Магаданской городской Думы от 16 июня 2005 г. N 85-Д от уплаты земельного налога освобождены семьи, имеющие трех и более детей в отношении предоставленных им в пользование земельных участков, используемых для осуществления индивидуального жилищного строительства, дачного строительства, для ведения садоводства и огородничества, для ведения личного подсобного хозяйства, для осуществления животноводства, для ведения крестьянского (фермерского) хозяйства.

3. Уменьшение налоговой базы по земельному налогу.

Так, [Решением](#) Совета депутатов МО "Сельское поселение "Степановское" Московской области от 20.11.2013 N 2/3 предоставлены следующие налоговые льготы для физических лиц:

- пенсионерам, доход которых выше двукратной величины прожиточного минимума, установленной в Московской области для пенсионеров, в виде уменьшения налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 50 процентов от кадастровой стоимости земельного участка на одного налогоплательщика в отношении одного земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении

по выбору налогоплательщика, предназначенного для индивидуального жилищного строительства, личного подсобного и дачного хозяйства (строительства), садоводства и огородничества, признаваемого объектом налогообложения и не превышающего 800 квадратных метров;

- пенсионерам, доход которых ниже двукратной величины прожиточного минимума, установленной в Московской области для пенсионеров, в виде уменьшения начисленной суммы земельного налога на 50 процентов в отношении одного земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении по выбору налогоплательщика, предназначенного для индивидуального жилищного строительства, личного подсобного и дачного хозяйства (строительства), садоводства и огородничества, признаваемого объектом налогообложения;

- родителям погибших военнослужащих - участников локальных войн в Республике Афганистан, Чеченской Республике и других горячих точках, а также вдовам погибших военнослужащих в годы Великой Отечественной войны, локальных войнах в Республике Афганистан, Чеченской Республике и других горячих точках, не вступившим в повторный брак, в виде уменьшения налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования в отношении одного земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении;

- малоимущим семьям и малоимущим одиноко проживающим гражданам, среднедушевой доход которых ниже величины прожиточного минимума, установленной в Московской области на душу населения, в виде уменьшения начисленной суммы земельного налога на 50% в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении, предназначенного для индивидуального жилищного строительства, личного подсобного и дачного хозяйства (строительства), садоводства и огородничества.

Нами приведены в качестве примера лишь несколько решений (законов) муниципальных образований, установивших льготы по земельному налогу для физических лиц. Узнать, какие льготы существуют в вашем регионе, а также положена ли вам льгота по имущественным налогам физических лиц, вы можете на официальном портале Федеральной налоговой службы [nalog.ru](http://nalog.ru) в разделе "Электронные сервисы" - "Имущественные налоги: ставки и льготы".

#### 9.4. Льготы по НДФЛ

В [разд. 2.4 гл. 2](#) "Льготы по видам налогов" мы рассматривали существующие льготы по налогу на доходы физических лиц с точки зрения налогового агента. Помимо налогового освобождения от уплаты налога, описанного в указанном [разделе](#), существует ряд других льгот, которыми вправе воспользоваться физические лица при уплате НДФЛ.

К таким льготам относится возможность применения налоговых вычетов, предусмотренных [ст. ст. 218 - 221](#) НК РФ. Рассмотрим их подробнее.

##### Стандартные налоговые вычеты

Порядок применения стандартных налоговых вычетов регулируется положениями [ст. 218](#) Налогового кодекса РФ.

Так, налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

- 1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода - распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения

Чернобыльской АЭС или занятых в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выехавших в добровольном порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга, и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

- лиц, принимавших в 1986 - 1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);

- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;

- лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986 - 1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988 - 1990 гг. в работах по объекту "Укрытие";

- ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957 - 1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949 - 1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959 - 1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении "Маяк" в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая

эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

- лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.;

- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;

- лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;

- лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;

- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

- инвалидов Великой Отечественной войны;

- инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, или из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

2) налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

- лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;

- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

- младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;

- лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;
- рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

- лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957 - 1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949 - 1956 гг.;

- лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

- лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

- родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

- граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации.

В случае если налогоплательщику одновременно положены два вида вычетов (указанные в [п. п. 1 и 2 раздела](#)), то предоставляется максимальный из соответствующих вычетов;

3) налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1400 руб. - на первого ребенка;

- 1400 руб. - на второго ребенка;

- 3000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;

- 12 000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы (6000 руб. для опекунов или попечителей).

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном

учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

Налоговый вычет предоставляется на основании письменного заявления, поданного в бухгалтерию работодателя, и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет (например, [свидетельства](#) о рождении ребенка, справки с места учебы).

Налоговый вычет может быть предоставлен в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Вычет может также предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Право на налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика (за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 350 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Пример. Гражданин Голосов А.Д. имеет право на получение стандартного налогового вычета по следующим основаниям:

- на основании положений [пп. 1 п. 1 ст. 218](#) НК РФ - в размере 3 тыс. руб. как инвалид из числа военнослужащих, ставших инвалидами III группы вследствие ранения, полученного при исполнении обязанностей военной службы;

- на основании положений [пп. 2 п. 1 ст. 218](#) НК РФ - в размере 500 руб. как лицо, эвакуированное в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- на основании положений [пп. 4 п. 1 ст. 218](#) НК РФ - в размере 2800 руб. как отец двоих детей.

Он обратился в бухгалтерию с заявлением на предоставление указанных вычетов. Поскольку Голосов одновременно имеет право на стандартный налоговый вычет, предусмотренный [пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218](#) НК РФ, то предоставляется тот, который максимален по сумме, то есть в размере 3 тыс. руб.

Вычет, предусмотренный [пп. 4 п. 1 ст. 218](#) НК РФ предоставляется независимо от предоставления вычетов, указанных в [пп. 1 или 2 п. 1 ст. 218](#) НК РФ.

Важно также отметить, что в случае если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено настоящей [статьей](#), то по окончании налогового периода на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в размерах, предусмотренных [ст. 218](#) НК РФ.

#### Социальные налоговые вычеты

Социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в сумме, израсходованной на социально значимые расходы. Особенности применения указанных вычетов регулируются [ст. 219](#) Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований:

- благотворительным организациям;

- социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях;

- некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;

- религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности;

- некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Указанный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению.

При возврате налогоплательщику пожертвования, в связи с перечислением которого им был применен социальный налоговый вычет, в том числе в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества, переданного на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций", налогоплательщик обязан включить в налоговую базу налогового периода, в котором имущество или его денежный эквивалент были фактически возвращены, сумму социального налогового вычета, предоставленного в связи с перечислением некоммерческой организации соответствующего пожертвования;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, установленного [п. 2 ст. 219](#) НК РФ, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется на налогоплательщиков, осуществлявших обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение. Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Важно отметить, что социальный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется также на налогоплательщика - брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с

Перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации), а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с Перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством Российской Федерации), назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

При применении социального налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг.

Общая сумма социального налогового вычета, предусмотренного абз. 1 и 2 пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ, принимается в размере фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Постановлением Правительства Российской Федерации.

Вычет сумм оплаты стоимости медицинских услуг и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если медицинские услуги оказываются в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на оказанные медицинские услуги, приобретение лекарственных препаратов для медицинского применения или уплаты страховых взносов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости медицинских услуг и приобретенных лекарственных препаратов для медицинского применения и (или) уплата страховых взносов не были произведены за счет средств работодателей;

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругов, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер), детей-инвалидов, находящихся под опекой (попечительством), и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)), и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)), - в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ;

5) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений" - в размере фактически произведенных расходов с учетом установленного в ст. 219 НК РФ ограничения.

Все виды социальных налоговых вычетов предоставляются при условии представления налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы.

Социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Кроме этого, вычеты, предусмотренные [пп. 2 и 3 п. 1 ст. 219](#) НК РФ, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю при условии представления налогоплательщиком налоговому агенту подтверждения права налогоплательщика на получение социальных налоговых вычетов, выданного налогоплательщику налоговым органом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Право на получение налогоплательщиком указанных социальных налоговых вычетов должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в налоговый орган письменного заявления и документов, подтверждающих право на получение указанных социальных налоговых вычетов.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у налогового агента, оказалась меньше общей суммы социальных налоговых вычетов, налогоплательщик имеет право на получение социальных налоговых вычетов при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

Социальные налоговые вычеты, предусмотренные [пп. 4 и 5 п. 1 ст. 219](#) НК РФ, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к налоговому агенту при условии документального подтверждения расходов налогоплательщика и при условии, что взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, по договору (договорам) добровольного страхования жизни (если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет) и (или) дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды и (или) страховые организации работодателем.

Социальные налоговые вычеты, предусмотренные [пп. 2 - 5 п. 1 ст. 219](#) НК РФ (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период.

Обратите внимание, если вы понесли расходы, по которым вам положен социальный налоговый вычет в размере большем, чем 120 тыс. руб., то остаток расходов на следующий налоговый период не переносится.

Пример. Гражданка Шпуратова О.М. в течение налогового периода понесла следующие расходы:

- 56 000 руб. - за свое обучение по программе повышения квалификации;

- 213 000 руб. - за лечение, в том числе расходы в размере 133 тыс. руб. понесены по дорогостоящему лечению.

Общая сумма расходов составила:

269 000 руб., из них:

- 133 000 руб. - по дорогостоящему лечению без ограничения максимальной суммы вычета (то есть Шпуратова получит вычет со всей суммы);

- 136 000 руб. - по обучению и лечению, максимальная сумма вычета по которым ограничена 120 000 руб. С той части расходов, которая превышает 120 000 руб., вычет не положен.

#### Имущественные налоговые вычеты

Предоставление имущественных налоговых вычетов регулируется положениями [ст. 220](#) НК РФ. Важно отметить, что в данном издании рассказывается о вычетах, действующих с 1 января 2014 г. При покупке недвижимости до этой даты применяется редакция Налогового [кодекса](#), которая действовала на момент покупки жилья.

Существуют следующие виды имущественных налоговых вычетов:

1) имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством).

Указанный вычет предоставляется с учетом следующих особенностей:

Во-первых, имущественный налоговый вычет предоставляется:

- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, не превышающем в целом 1 000 000 руб.;

- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, не превышающем в целом 250 000 руб.;

- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 руб.

Во-вторых, вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав).

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 руб. за налоговый период.

В-третьих, при реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности);

2) имущественный налоговый вычет в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученной налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указанного имущества для государственных или муниципальных нужд;

3) имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Указанный вычет предоставляется с учетом следующих особенностей.

Во-первых, имущественный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких объектов имущества, не

превышающем 2 000 000 руб. В случае если налогоплательщик воспользовался правом на получение вычета в размере менее его предельной суммы, то остаток может быть учтен при получении имущественного налогового вычета в дальнейшем на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

При этом предельный размер имущественного налогового вычета равен размеру, действовавшему в налоговом периоде, в котором у налогоплательщика впервые возникло право на получение имущественного налогового вычета, в результате предоставления которого образовался остаток, переносимый на последующие налоговые периоды.

Во-вторых, при приобретении земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, имущественный налоговый вычет предоставляется после получения налогоплательщиком свидетельства о праве собственности на жилой дом.

В-третьих, в фактические расходы на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться следующие расходы:

- расходы на разработку проектной и сметной документации;
- расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома или доли (долей) в нем, в том числе не оконченного строительством;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке жилого дома или доли (долей) в нем, не оконченного строительством) и отделке;
- расходы на подключение к сетям электро-, водо- и газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо- и газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться следующие расходы:

- расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них либо прав на квартиру, комнату или доли (долей) в них в строящемся доме;
- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты или доли (долей) в них, а также расходы на разработку проектной и сметной документации на проведение отделочных работ.

В-четвертых, принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного жилого дома или доли (долей) в них либо отделку приобретенной квартиры, комнаты или доли (долей) в них возможно в том случае, если договор, на основании которого осуществлено такое приобретение, предусматривает приобретение не завершенных строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них.

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет в налоговый орган:

- договор о приобретении жилого дома или доли (долей) в нем, документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на жилой дом или долю (доли) в нем, - при строительстве или приобретении жилого дома или доли (долей) в нем;
- договор о приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру, комнату или долю (доли) в них, - при приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них в собственность;
- договор участия в долевом строительстве и передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства, подписанный сторонами, - при приобретении прав на объект долевого строительства (квартиру или комнату в строящемся доме);
- документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на земельный участок или долю (доли) в нем, и документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем, - при приобретении земельных участков или доли (долей) в них,

предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

- свидетельство о рождении ребенка - при приобретении родителями жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет;

- решение органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства - при приобретении опекунами (попечителями) жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих подопечных в возрасте до 18 лет;

- документы, подтверждающие произведенные налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы);

4) имущественный налоговый вычет в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, а также на погашение процентов по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется только по одному объекту в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита), но не более 3 000 000 руб. при наличии документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета, указанных в [п. 3 ст. 220 НК РФ](#), договора займа (кредита), а также документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком в погашение процентов.

Важно отметить, что в случае если расходы на приобретение жилья покрываются за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со [ст. 105.1 НК РФ](#), то имущественный налоговый вычет по данным расходам не предоставляется.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Помимо этого, вычеты могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты налоговым органом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Если в налоговом периоде имущественные налоговые вычеты, предусмотренные [пп. 3 и \(или\) 4 п. 1 ст. 220 НК РФ](#), не могут быть использованы полностью, их остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного их использования, если иное не предусмотрено настоящей [статьей](#).

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, имущественные налоговые вычеты при покупке жилья могут быть перенесены на предшествующие налоговые периоды, но не более трех, непосредственно предшествующих налоговому периоду, в котором образовался переносимый остаток имущественных налоговых вычетов.

#### Профессиональные налоговые вычеты

В соответствии со [ст. 221](#) НК РФ налогоплательщики имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов. Право на получение указанных вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному [гл. 25](#) "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Указанное положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения либо вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы, искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждения патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Таблица 7

#### Норматив затрат на расходы, которые не могут быть подтверждены документально

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и	40

оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Изобретения, полезные модели и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Обратите внимание, что расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Профессиональные налоговые вычеты можно получить как через налогового агента (по заявлению), так и при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

#### Инвестиционные налоговые вычеты

Получение инвестиционных вычетов регулируется положениями [ст. 219.1 НК РФ](#).

Налогоплательщик имеет право на получение следующих инвестиционных налоговых вычетов:

1) в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг и находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет. Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при исчислении и удержании налога налоговым агентом или при представлении налоговой декларации;

2) в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 руб.

Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации на основании документов, подтверждающих факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет.

Условием предоставления данного вычета является то, что в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу;

3) в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Данный вычет предоставляется при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Налогоплательщик не может воспользоваться правом на предоставление налогового вычета, если он хотя бы один раз в период действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета (а также в период действия договора на ведение иного индивидуального инвестиционного счета, прекращенного с переводом всех активов, учитываемых на этом ином индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый этому же физическому лицу) до использования этого права воспользовался правом на предоставление инвестиционного налогового вычета, предусмотренного [пп. 2 п. 1 ст. 219.1](#) НК РФ.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков  
от операций с ценными бумагами  
и операций с финансовыми инструментами срочных сделок

[Статьей 220.1](#) Налогового кодекса РФ предусмотрено право налогоплательщика на получение налогового вычета при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок предоставляются:

1) в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям;

2) в размере сумм убытков, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков  
от участия в инвестиционном товариществе

В [ст. 220.2](#) Налогового кодекса РФ определен порядок предоставления налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе предоставляются:

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с долями участия в уставном капитале организаций;

- в размере сумм убытков, полученных от прочих операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Указанные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций инвестиционного товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение десяти лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

## **Глава 10. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ ПРИ НЕПРАВОМЕРНОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ЛЬГОТ ПО НАЛОГАМ, СБОРАМ, СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ**

В книге рассмотрены вопросы минимизации налогообложения и правомерность ее применения. При этом используется определенный способ оплаты налогов, когда уменьшаются суммы выплат налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль. Снижение налоговой нагрузки законным путем не может повлечь каких-нибудь штрафных санкций, потому что не предполагает уклонение от обязательных выплат.

Отслеживание изменений в законах позволяет снизить размер налогов.

При неправомерном применении каких-нибудь льгот налоги доначислят, а также, скорее всего, к ним будет прибавлена пеня.

Неправомерное использование налоговой льготы приводит к занижению налоговой базы, что, в свою очередь, ведет к нарушению налогового законодательства и применению налоговых санкций (ст. 114 НК РФ).

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" и гл. 18 "Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение".

Решение о привлечении к ответственности по ст. 122 НК РФ налоговым органом выносится в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений,

предусмотренных [ст. ст. 129.3](#) и [129.5](#) НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Если занижение налоговой базы совершенно умышленно, то такое деяние повлечет взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Согласно положениям [п. 1 ст. 129.3](#) НК РФ неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.

На основании [ст. 129.5](#) НК РФ неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками-организациями, но не менее 100 000 руб.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности, без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

За неисполнение или несвоевременное исполнение по уплате налога начисляется пеня за каждый календарный день просрочки перечисления обязательного платежа ([п. 1 ст. 72](#), [п. 3 ст. 75](#) НК РФ). В [Постановлении](#) от 17 декабря 1996 г. N 20-П Конституционный Суд Российской Федерации рассматривает пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Согласно положениям [п. 3 ст. 58](#) НК РФ пени начисляются и при несвоевременной уплате авансовых платежей по налогам (например, по налогу на имущество, налогу на прибыль).

Особенности начисления пеней по авансовым платежам разъяснил Пленум ВАС РФ в [п. 14](#) Постановления от 30 июля 2013 г. N 57.

Порядок исчисления пеней не ставится в зависимость от того, уплачиваются ли соответствующие авансовые платежи в течение или по итогам отчетного периода, исчисляются ли они на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со [ст. ст. 53](#) и [54](#) НК РФ и отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика.

Пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты - до момента наступления срока уплаты соответствующего налога.

Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению.

Данный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого отчетного периода.

При проверках налоговые органы часто используют в качестве основания для доначисления налогов, пеней и штрафов получение необоснованной налоговой выгоды (термин, пришедший на смену понятию "недобросовестный налогоплательщик"). Понятие налоговой выгоды, а также основания для признания ее получения необоснованным описаны в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53).

Чтобы обеспечить единообразие судебной практики по налоговым спорам, Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в [Постановлении](#) N 53 ввел в оборот отсутствующее в законодательстве понятие "налоговая выгода".

Под налоговой выгодой понимается любое уменьшение размера налоговой обязанности, которое может произойти вследствие:

- уменьшения налоговой базы;
- получения налогового вычета;
- налоговой льготы;
- применения более низкой налоговой ставки;
- получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета и т.п. ([п. 1](#) Постановления N 53).

Налоговая выгода может быть признана судом обоснованной либо необоснованной.

Как необоснованная налоговая выгода может быть расценена, если хозяйственные операции учтены организацией не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера. Необоснованная налоговая выгода возникает и тогда, когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности ([п. п. 3, 4](#) Постановления N 53).

При этом обоснованность налоговой выгоды не зависит от способа привлечения капитала для ведения предпринимательской деятельности (использование собственных средств, привлечение займов или кредитов, эмиссия ценных бумаг и т.п.), а также от эффективности использования этого капитала ([абз. 3 п. 9](#) Постановления N 53).

Кроме того, суд указал на иные обстоятельства, которые способны повлиять на признание налоговой выгоды необоснованной ([п. 5](#) Постановления N 53), а также на факты, которые сами по себе (без учета других обстоятельств) не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды ([абз. 2 п. 4, п. п. 6, 10](#) Постановления N 53). Например, это:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок ([ст. 20](#) НК РФ);
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- нарушение контрагентом своих налоговых обязанностей;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения организации;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- ведение деятельности с помощью посредников.

На обоснованность налоговой выгоды также влияет обоснованность расходов налогоплательщика. Так, если расходы экономически неоправданны и не направлены на ведение предпринимательской деятельности, то суд может установить наличие необоснованной налоговой выгоды.

Сформулированные в [Постановлении](#) N 53 конкретные признаки и обстоятельства, которые могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды, стали широко использоваться и при вынесении решений налоговыми органами, и при рассмотрении споров в суде.

Федеральная налоговая служба России в [Письме](#) от 24 декабря 2012 г. N СА-4-7/22020@

указывает на необходимость использования в работе [Постановления](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - Президиум ВАС РФ) от 03.07.2012 N 2341/12 и сообщает следующее.

В своем [Постановлении](#) Президиум ВАС РФ указал на необходимость в ходе рассмотрения в судах дел о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды учитывать положения [п. 7](#) Постановления N 53 и при наличии оснований полагать, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, определять объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Президиум ВАС РФ отметил, что при принятии налоговым органом решения, в котором устанавливается недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержатся выводы о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Обращаем внимание, что применение [Постановления](#) Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 не распространяется на определение размера налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 N 8686/07, от 09.11.2010 N 6961/10, от 09.03.2011 N 14473/10, а также [Определении](#) ВАС РФ от 26.04.2012 N ВАС-2341/12 по делу N А71-13079/2010-А17.

Кроме того, в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 не рассматривается ситуация, когда налоговым органом при проведении проверки доказано, что спорные хозяйственные операции по приобретению товаров (работ, услуг) в реальности не осуществлялись и данные товары (работы, услуги) в деятельности налогоплательщика фактически не использовались.

Если в ходе проведения проверки налоговым органом не будет доказана нереальность совершенных хозяйственных операций по приобретению и дальнейшему использованию товаров (работ, услуг), реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, и в случае несоответствия размера задекларированных затрат уровню рыночных цен налоговый орган уменьшает сумму расходов по спорным операциям, учтенную для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в размере, превышающем установленный в ходе проверки уровень рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны устанавливать операции, которые действительно совершались, - определять реальных производителей и поставщиков товаров (работ, услуг), устанавливать реальное движение товара, а также лиц, осуществлявших его транспортировку и т.п., и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов на основании результатов указанных мероприятий.

В случае объективной невозможности выяснить фактические обстоятельства совершенных хозяйственных операций уровень рыночных цен по приобретенным товарам (работам, услугам) следует определить с использованием сведений об аналогичных сделках, имеющих у налогового органа, а также официальных источников информации.

При этом налоговым органом должны быть собраны достаточные доказательства, подтверждающие недостоверность представленных налогоплательщиком документов и наличие в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, а также установлены факты, свидетельствующие о наличии существенного отклонения цен, примененных налогоплательщиком по сделкам, от рыночного уровня цен на данный вид товаров (работ, услуг) либо о применении налогоплательщиком по сделкам нерыночных цен в случае, когда на рынке отсутствует предложение по ценам, применяемым налогоплательщиком.

При установлении подлинного экономического содержания соответствующей операции при проведении налоговых проверок, а также в ходе судебных разбирательств необходимо

привлекать экспертов и специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками, для определения рыночных цен на товары (работы, услуги).

Исходя из изложенного налоговые органы при принятии решений по результатам налоговых проверок и при рассмотрении жалоб налогоплательщиков для определения действительного уровня рыночных цен по аналогичным сделкам должны в полном объеме исследовать доводы налогоплательщиков, а также учитывать достоверные документы, подтверждающие обоснованность этих доводов.

Возражения налоговых органов на представляемый налогоплательщиком в ходе судебного разбирательства расчет в обоснование рыночности цен, примененных по оспариваемым сделкам, должны быть аргументированны и документально подтверждены.

Помимо указанного, существует такое понятие, как презумпция добросовестности налогоплательщика, - это принцип, закрепленный в Налоговом кодексе Российской Федерации ([п. 7 ст. 3, п. 6 ст. 108 НК РФ](#)), которым должны руководствоваться и налоговые органы при вынесении решений, и суды при рассмотрении налоговых споров. Налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Закрепление презумпции добросовестности налогоплательщика в [НК РФ](#) тем не менее не носит декларативного характера и необходимо для того, чтобы налогоплательщики могли защищать свои права в судебном порядке. Оценивая законность решений, вынесенных по результатам проверок налоговыми органами, суд проверяет соблюдение сторонами норм налогового законодательства.

Еще в 2003 г. Конституционный Суд РФ в [Определении](#) от 16 октября 2003 г. N 329-О указал, что по смыслу положения, содержащегося в [п. 7 ст. 3 НК РФ](#), в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. В обоснование указанного положения суд сделал важный вывод о том, что правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. На практике это должно было означать, что при рассмотрении налоговых споров арбитражный суд обязан исследовать и оценить не только случаи нарушения налогоплательщиком (группой налогоплательщиков) налогового законодательства, но и недобросовестность или, напротив, добросовестность субъектов налоговых правоотношений.

В настоящее время существует обширная судебная практика по вопросам обоснованности получения вычетов по налогам.

В отношении налога на добавленную стоимость самым популярным основанием для обвинения налогоплательщиков в получении необоснованной налоговой выгоды является совершение согласованных действий, направленных на создание схем по возмещению налога, в том числе по экспортным операциям. Налоговые органы проверяют всю цепочку поставщиков товаров на предмет исполнения ими требований [НК РФ](#). Если кто-нибудь из них не представляет по требованию ИФНС сведения или сдает "нулевую" отчетность либо не исполняет свои налоговые обязательства, налоговый орган, как правило, принимает решение об отказе в вычете по НДС налогоплательщику, представившему декларацию.

Арбитражная практика по оспариванию таких решений складывается, как правило, в пользу налогоплательщика. В качестве примера рассмотрим [Постановление](#) ФАС СЗО от 19 ноября 2007 г. N А05-4358/2007. При принятии оспариваемого решения об отказе налогоплательщику в вычете по НДС налоговый орган руководствовался следующими доводами:

выявлены факты недобросовестности субпоставщиков налогоплательщика, а именно отсутствуют управленческий и технический персонал, производственные активы, складские помещения, транспортные средства;

субпоставщики не представляют налоговую и бухгалтерскую отчетность по месту их регистрации;

субпоставщики не выполняют требования инспекции о представлении документов по сделкам. В действиях налогоплательщика и цепочки его поставщиков, по мнению ИФНС, присутствуют признаки схемы, направленной на незаконное возмещение налога из бюджета, таким образом, налогоплательщик получил необоснованную налоговую выгоду.

Суд, признавая решение недействительным, указал, что в данном случае налоговый орган не доказал необоснованность получения обществом налоговой выгоды. По мнению суда, ИФНС не подтвердила допустимыми доказательствами обстоятельства, которые могли бы свидетельствовать о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды и наличии в действиях заявителя и его контрагентов согласованных действий по созданию незаконных схем для противоправного получения из бюджета сумм НДС. Спорные обстоятельства (недобросовестность субпоставщиков налогоплательщика) не подтверждают недобросовестность заявителя и могут лишь свидетельствовать о возможной недобросовестности самого поставщика, а Налоговый кодекс не обуславливает право налогоплательщика на возмещение налога представлением контрагентами его поставщиков в налоговый орган запрашиваемых документов или иной информации и уплатой ими в бюджет полученных сумм налога.

Руководствуясь п. 10 Постановления N 53, суд сделал вывод: налоговый орган не доказал, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентами.

При принятии решения суд сослался также на [Определение](#) КС РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О, в котором было закреплено положение о том, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Примером аналогичных решений в пользу налогоплательщиков в схожих ситуациях могут быть Постановления ФАС ПО от 20 сентября 2007 г. [N A57-1943/07-28](#), ФАС СЗО от 6 ноября 2007 г. [N A05-5457/2007](#), ФАС СЗО от 18 октября 2007 г. [N A05-4325/2007](#).

Не меньше споров возникает по вопросу, может ли организация инвалидов применять льготу в виде освобождения от НДС, если преимущественно ведет деятельность, направленную на получение дохода (а не уставную).

В соответствии с [пп. 2 п. 3 ст. 149](#) НК РФ освобождается от налогообложения НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг, не указанных в [пп. 12.2 п. 2 ст. 149](#) НК РФ), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов. Условий о виде деятельности указанной [статьей](#) не предусмотрено.

В то же время согласно [ст. 37](#) Федерального закона от 19.05.1995 N 82-ФЗ "Об общественных объединениях" общественные объединения могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Проанализировав судебную практику в отношении данного вопроса, можно сделать вывод, что общественные организации в указанной ситуации не имеют права на льготу.

Так, в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 14.09.2010 N 1812/10 по делу N А76-9347/2009-43-49 содержится вывод, что общественная организация не вправе применять льготу по [пп. 2 п. 3 ст. 149](#) НК РФ, если деятельность, связанная с получением дохода, является приоритетной по отношению к уставной деятельности.

Аналогичные выводы содержат Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 14.04.2015 [N Ф07-1378/2015](#) по делу N А21-5119/2014, ФАС Северо-Западного округа от 25.01.2013 по делу [N А21-2506/2012](#) и др.

В отношении налога на имущество вопросы возникают при применении льготы, например предусмотренной [п. 21 ст. 381](#) НК РФ.

Так, Минфин России в [Письме](#) от 24 июля 2013 г. N 03-05-04-01/29150 разъясняет, что налоговая льгота по [п. 21 ст. 381](#) НК РФ предоставляется с 2012 г. организации-балансодержателю в течение трех лет с момента постановки на учет имущества (в том числе бывшего в

эксплуатации). При этом Налоговый кодекс не ограничивает неоднократное применение указанной льготы в отношении одного и того же имущества у разных собственников.

Одновременно при применении указанной льготы необходимо иметь в виду, что в соответствии с Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы" налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции (в том числе купли-продажи имущества) не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Наиболее часто у налоговых органов возникают претензии к организациям, использующим схему минимизации налоговых обязательств путем дробления бизнеса. При использовании такой схемы часть активов передаются организации (индивидуальному предпринимателю), применяющей специальный налоговый режим, который предусматривает пониженную ставку налога на полученные доходы и освобождение от уплаты ряда налогов.

Так, ФНС России в Письме от 19 января 2016 г. N СА-4-7/465@ указывает на необходимость использования в работе Определения Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2015 N 306-КГ15-7673 по делу N А12-24270/2014, в котором суд рассмотрел вопрос, связанный с получением обществом необоснованной налоговой выгоды в целях минимизации налоговых обязательств путем целенаправленного формального "дробления" бизнеса с использованием подконтрольного лица.

Анализ судебного акта показал, что критериями, по которым налогоплательщик может быть признан судом недобросовестным, являются в том числе наличие единой производственной базы, отсутствие у подконтрольного лица собственных производственных мощностей, использование проверяемым налогоплательщиком и подконтрольным ему лицом одних и тех же трудовых ресурсов.

## **Глава 11. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИИ НА БЛИЖАЙШИЕ ГОДЫ**

27 июля 2015 г. Минфин России на своем официальном сайте опубликовал документ под названием "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов". Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, однако этот документ представляет собой основание для подготовки федеральными органами исполнительной власти проектов изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и внесения их в Правительство Российской Федерации.

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 04.12.2014 указано на необходимость стабильного законодательства и предсказуемых правил (включая налоги), а также предложено на ближайшие годы зафиксировать действующие налоговые условия (Письмо Минфина России от 3 июня 2016 г. N 03-01-11/32159).

В течение очередного трехлетнего периода 2016 - 2018 гг. приоритетом Правительства Российской Федерации останется недопущение какого-либо увеличения налоговой нагрузки на экономику. Такого рода предложения не будут вноситься Правительством Российской Федерации в Государственную Думу, а также не будут поддерживаться в тех случаях, когда они будут поступать от других субъектов права законодательной инициативы. Фактический мораторий на увеличение налоговой нагрузки в 2015 г., а также в ближайшие три года должен обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для инвесторов. Одновременно Правительство Российской Федерации планирует дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведение антикризисных налоговых мер, а также

дальнейшее повышение эффективности системы налогового администрирования.

При этом налоговая политика Российской Федерации должна отвечать современным глобальным вызовам, среди которых, прежде всего, санкции, введенные против России, и низкие цены на нефть.

### Налог на прибыль

Одной из мер стимулирования экономики являются льготы по налогу на прибыль организаций для новых производств ("гринфилды" и специальные инвестиционные контракты).

Разработан [проект](#) федерального закона, направленного на предоставление по решению субъектов Российской Федерации налоговых льгот вновь создаваемым предприятиям промышленности ("гринфилдам") в пределах общего объема осуществляемых ими капитальных затрат по аналогии со льготами для Дальнего Востока.

Предусматривается предоставление субъекту Российской Федерации права по снижению до 10% ставки налога на прибыль организаций в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, для вновь создаваемых предприятий промышленности, осуществляющих капитальные вложения. Также предусмотрено применение для таких налогоплательщиков ставки по налогу на прибыль организаций в размере 0% в части, поступающей в федеральный бюджет. Предполагается, что в зависимости от решения субъекта Российской Федерации объем средств, сэкономленных налогоплательщиком от получения такой налоговой льготы (в совокупности по федеральной и региональной частям налога на прибыль), сможет полностью покрывать осуществленные им капитальные затраты. Однако при этом для субъекта Федерации сохранится возможность устанавливать и иные объемы льготирования в пределах, предусмотренных Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации.

Механизм снижения налоговой ставки по налогу на прибыль организаций будет осуществляться в рамках механизма отбора инвестиционных проектов, уже установленного Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации в отношении региональных инвестиционных проектов.

Отличие данного механизма снижения налоговой нагрузки для вновь создаваемых предприятий промышленности от уже существующего для региональных инвестиционных проектов будет состоять в том, что снижение налоговой нагрузки для вновь создаваемых предприятий промышленности будет действовать на всей территории Российской Федерации, а не в отдельных субъектах Российской Федерации.

### Патентная система налогообложения

В целях развития малого предпринимательства предполагается ввести патент для самозанятых физических лиц, не имеющих наемных работников.

Сложные процедуры регистрации, снятия с регистрации и уплаты страховых взносов физическими лицами, не имеющими работодателей и осуществляющими отдельные виды индивидуальной приносящей доход деятельности (самозанятыми лицами), которые не имеют наемных работников, во многих случаях приводят к тому, что такие лица не регистрируются в качестве индивидуальных предпринимателей и не уплачивают налоги в бюджетную систему.

С целью упрощения процедур уплаты налогов такой категорией самозанятых лиц Антикризисным [планом](#) Правительства Российской Федерации предполагается предусмотреть особенности применения системы патентного налогообложения. Такая система по своему замыслу должна позволить этим лицам уплачивать налог в связи с применением патентной системы налогообложения и обязательные платежи по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды по принципу "одного окна" одновременно с регистрацией в качестве самозанятых лиц (возможно, без получения статуса индивидуального предпринимателя), а также регистрироваться по упрощенной процедуре на срок, за который уплачен соответствующий платеж, и без права заниматься иными видами деятельности, кроме тех, за которые уплачен соответствующий платеж. Такая система специальной регистрации необходима также и для того, чтобы избежать привлечения к уголовной и административной ответственности за ведение

предпринимательской деятельности без государственной регистрации самозанятыми лицами.

Поэтому реализация уплаты платежей по принципу "одного окна" невозможна в условиях сохранения действующей системы взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, предполагающей уплату взносов индивидуальными предпринимателями по итогам года и в зависимости от совокупного дохода.

### Налог на добавленную стоимость

В настоящее время в налоговую базу по НДС включаются полученные налогоплательщиком авансовые платежи. Такой подход не только соответствует общемировой практике, но и после вступления в силу изменений в [гл. 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации, принятых в 2008 г., позволяет покупателю получить право на вычет суммы НДС, уплаченного в составе авансового платежа. Очевидно, что отказ от включения в налоговую базу по НДС авансовых платежей предоставит продавцам товаров (работ, услуг) дополнительный финансовый ресурс, поскольку НДС, полученный от покупателей в составе аванса, они должны будут уплатить в бюджет лишь после фактической отгрузки товара, выполнения работы, оказания услуги.

Однако такое решение (отказ от включения в налоговую базу по НДС авансовых платежей) сопровождается ухудшением положения налогоплательщиков-покупателей, поскольку их необходимо вновь лишить права на вычет налога, переданного продавцу в составе уплаченного аванса, как это было до 2009 г. В противном случае в цепочке уплаты НДС и принятия его к вычету возникнет разрыв, который приведет к нарушению нейтральности налога и бюджетным потерям.

Считаем, что вместо отказа от включения в налоговую базу по НДС авансовых платежей необходимо упростить начисление и принятие к вычету налога, уплаченного в составе аванса, а также решить ряд других вопросов, связанных с соотношением НДС, начисленного при получении авансового платежа, и НДС, начисленного при фактической отгрузке товара, выполнении работы, оказании услуги.

В целях сокращения срока возмещения НДС и отвлечения оборотных средств предлагается внести следующие изменения в законодательство о налогах и сборах:

- распространить на операции, облагаемые по ставке в размере 0%, общий порядок применения налоговых вычетов по мере постановки приобретенных товаров (работ, услуг) на учет и получения от поставщиков [счетов-фактур](#);

- предоставить право на применение заявительного порядка возмещения налогоплательщикам, предоставившим поручительство материнской компании, у которой совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, НДС, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд руб.

Для обеспечения единообразного толкования норм [Налогового кодекса](#) Российской Федерации:

- требуется установить порядок определения налоговой базы в отношении исчисления НДС при получении авансов в рамках договоров, заключенных в иностранной валюте (условных единицах), оплата по которым производится в рублях;

- предлагается установить право налоговых агентов принимать к вычету сумму НДС, перечисленную в составе авансового платежа, по аналогии с налогоплательщиками;

- следует уточнить нормы [Налогового кодекса](#) Российской Федерации, касающиеся вычетов по имущественным правам.

В целях противодействия неправомерному возмещению НДС и занижению налоговой базы предлагается:

- освободить от налогообложения операции по реализации макулатуры;

- установить обязанность при реорганизации юридического лица восстанавливать НДС по имуществу, передаваемому правопреемнику, не являющемуся налогоплательщиком НДС;

- уточнить размер НДС, подлежащего восстановлению покупателем в случае перечисления авансовых платежей;

- уточнить порядок определения налоговой базы при реализации имущественных прав на нежилые помещения, кроме гаражей и машино-мест;
- установить обязанность налогоплательщика восстанавливать НДС, принятый к вычету по авансовому платежу, в случае если поставка не состоялась в течение определенного времени.

В целях приведения в соответствие с международной практикой порядка применения НДС по телекоммуникационным услугам предполагается с участием бизнес-сообщества продолжить рассмотрение вопросов, касающихся необходимости внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, определяющих лиц, обязанных уплачивать НДС, и устанавливающих элементы обложения налогом указанных услуг.

#### Акцизы

В рамках антикризисных мер и мер по поддержке экспорта необходимо упрощение процедуры подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза при экспорте, по аналогии с подтверждением обоснованности применения ставки НДС в размере 0% при экспорте.

Кроме того, в связи с существенным удорожанием услуг по предоставлению банковских гарантий предлагается упростить процедуру предоставления налогоплательщикам освобождения от уплаты акцизов при реализации подакцизных товаров на экспорт. В частности, предлагается освобождать крупнейших налогоплательщиков от уплаты акцизов по товарам, реализуемым на экспорт, без представления банковских гарантий. При этом для отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших должны применяться критерии, аналогичные предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации в отношении налогоплательщиков НДС, реализующих товары на экспорт.

#### Льготы по региональным и местным налогам

Предполагается окончательно отказаться от установления новых льгот на федеральном уровне (включая освобождение от налогообложения, изъятия из налоговой базы и объекта налогообложения) по региональным и местным налогам.

В то же время единовременная отмена налоговых льгот, имеющих важное социальное и государственное значение, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, может привести к социальной напряженности в обществе (например, отмена налоговых льгот для инвалидов, пенсионеров, религиозных организаций) либо к увеличению расходных обязательств федерального бюджета (например, отмена налоговых льгот для учреждений уголовно-исполнительной системы). В связи с этим отмене должны подлежать налоговые льготы, не оказывающие влияния на достижение одной из целей налоговой политики - стимулирование экономического роста - и не имеющие социального эффекта.

#### Необоснованная налоговая выгода

Глобальные внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной для активного использования налогоплательщиками различных способов законной и полужаконной минимизации своих налоговых обязательств путем использования различных инструментов международного налогообложения. Для России такие внешние вызовы усугубляются введенными санкциями, необходимостью мобилизовать ресурсы для существования в имеющемся экономическом окружении.

Как следствие этих вызовов - Россия активно участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting - BEPS (ОЭСР 20)) (План BEPS), который был одобрен главами государств и правительств "Группы двадцати" в сентябре 2013 г. под председательством России в "Большой двадцатке".

Мероприятия указанного Плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение

двойного "неналогообложения", ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием, их ужесточение.

Внесение подобных изменений соответствует целям деофшоризации российской экономики.

Кроме того, предполагается разработка порядка заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства.

Наряду с необходимостью создания комфортных условий администрирования для добросовестных налогоплательщиков важной задачей остается работа по ужесточению мер, направленных на противодействие созданию и использованию недобросовестными налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов и незаконного возмещения налогов из бюджета.

Передовая практика европейских стран свидетельствует о том, что меры борьбы с агрессивным налоговым планированием, в частности с получением необоснованной налоговой выгоды, закреплены в ряде стран на законодательном уровне.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды. При установлении фактов злоупотребления налогоплательщиком правами налоговые органы используют [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". Однако существующая судебная практика не предусматривает все возможные случаи злоупотребления налогоплательщиками своими правами и не позволяет в полной мере использовать налоговым органам все возможности для борьбы с агрессивным налоговым планированием.

Одной из мер по противодействию налоговым злоупотреблениям, направленным на уклонение от уплаты налогов и незаконное возмещение налогов из бюджета, является четкое закрепление на законодательном уровне механизмов, ограничивающих использование налогоплательщиками так называемых фирм-однодневок, а также налоговых схем с использованием офшорных компаний.

Необходимо разработать предложения по внесению изменений в Налоговый [кодекс](#) Российской Федерации в части введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме, а также, в рамках решения задач по деофшоризации российской экономики, в части закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения.

Такие изменения не затронут добросовестных налогоплательщиков и при этом будут способствовать созданию нормальных условий ведения бизнеса и созданию конкурентной среды для тех налогоплательщиков, которые не используют агрессивные механизмы налоговой оптимизации.

Подписано в печать  
26.09.2016

---