

УДК 336.2

НАЛОГОВОЕ ЛЬГОТИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ ФИНАНСОВОГО МЕХАНИЗМА ОПТИМИЗАЦИИ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ, РАБОТАЮЩЕГО В ОБЛАСТИ КОСМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

© 2012 И.В. Зиновьева*

Ключевые слова: льготы по налогу, освобождение от налогообложения, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций, финансовый механизм, оптимизация затрат, космическая деятельность.

Рассматривается понятие льготы по налогу, дается определение космической деятельности, характеризуются налоговые льготы для предприятий, занятых в сфере космической деятельности по налогу на добавленную стоимость и налогу на имущество организации, даются рекомендации по налоговому планированию с целью оптимизации затрат предприятия.

Налоговые льготы наряду с субсидиями, дотациями относятся к финансовым стимулам, которые в свою очередь входят в структуру финансового механизма оптимизации затрат на предприятии.

Льгота по налогу - это преимущество, которое предоставлено отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками в виде освобождения от уплаты налога или платы его в меньшем размере (п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ)¹.

Так как речь в данной статье пойдет о налоговом льготировании предприятий, занятых в сфере космической деятельности, то целесообразно дать определение понятию "космическая деятельность".

Налоговый кодекс РФ (далее - НК РФ) не содержит понятия космической деятельности, поэтому следует обратиться к ст. 2 Закона РФ от 20.08.1993 г. № 5663-1 "О космической деятельности", в котором под космической деятельностью понимается любая деятельность, связанная с непосредственным проведением работ по исследованию и использованию космического пространства, включая Луну и другие небесные тела.

С 1 января 2007 г. от уплаты НДС при ввозе освобождаются товары (за исключением подакцизных), перемещаемые через таможенную границу РФ в рамках международного сотрудничества России в области

исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов (подп. 13 п. 1 ст. 150 НК РФ).

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации товаров (работ, услуг) в области космической деятельности, к которым относится космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, подлежащие обязательной сертификации, а также космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры военного и двойного назначения, работы (услуги), выполняемые (оказываемые) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и (или) из атмосферы Земли; работы (услуги) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности и (или) из атмосферы Земли; подготовительные и (или) вспомогательные (сопутствующие) 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.

* Зиновьева Ирина Владимировна, аспирант Самарского государственного аэрокосмического университета им. акад. С.П. Королева (национального исследовательского университета). E-mail: iren429@yandex.ru.

Ранее применять нулевую ставку налога возможно было только в отношении работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве.

Однако 4 ноября 2007 г. вступил в силу Федеральный закон от □ 255-ФЗ, распространивший применение нулевой ставки налога в космической деятельности в том числе и на реализацию “космических” товаров.

Космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры военного и двойного назначения вошли в число товаров в области космической деятельности, налогообложение которых производится по налоговой ставке 0%, с 1 января 2010 г. Однако действие данной нормы распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2008 г. (п. 6 ст. 17 Федерального закона от 25.11.2009 г. □ 281-ФЗ).

В редакции подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ, действовавшей до 1 января 2010 г., было указано, что положения этого подпункта распространяются, в частности, на космическую технику, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, подлежащие обязательной сертификации в соответствии с законодательством РФ в области космической деятельности, без указания назначения данных товаров. Однако ст. 10 Закона РФ от 20.08.1993 г. □ 5663-1 “О космической деятельности” предусматривает обязательную сертификацию или декларирование соответствия только космической техники, создаваемой в научных и социально-экономических целях. Следовательно, космическая техника военного назначения обязательной сертификации не подлежит и до 1 января 2008 г. не входила в состав товаров, облагаемых по нулевой ставке НДС².

Согласно подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению на территории РФ выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и обра-

зуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

Основанием для освобождения от налогообложения ОКР, выполняемых за счет федерального бюджета, является договор на выполнение работ с указанием источника финансирования, а также письменное уведомление заказчика, которому выделены средства непосредственно из федерального бюджета, в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых бюджетных средствах для оплаты ОКР.

Если выполняемые работы могут одновременно рассматриваться в качестве работ, облагаемых по ставке 0% (подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ), то для применения данной ставки необходимо отказаться от льготы, установленной подп. 16 п. 3 ст. 149.

Согласно п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Пунктом 5 ст. 149 НК РФ предусмотрена возможность отказа (приостановления) от применения льгот в отношении операций, освобождаемых от налогообложения в соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ при соблюдении следующих условий:

- ◆ отказ осуществляется на срок не менее 1 года;
- ◆ отказ осуществляется в отношении всех контрагентов, распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые налогоплательщиками в рамках льготированного вида деятельности. Отказ не действует в зависимости от того, кто является покупателем;
- ◆ отказ (приостановление) осуществляется путем подачи заявления в налоговый орган по месту регистрации не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от льгот. Заявление об отказе должно быть подано до истечения 1-го числа первого месяца очередного квартала, начиная с которого налогоплательщик желает отказаться от льготы.

В заявлении указывается перечень операций, освобождаемых от налогообложения,

в отношении которых налогоплательщик отказывается от применения льготы, налоговый период, начиная с которого налогоплательщик не намерен применять льготу, а также срок, в течение которого налогоплательщик не будет применять льготу³.

Согласно п. 7 ст. 165 при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

- ♦ договор или контракт (копия договора или контракта) налогоплательщика с иностранными или российскими лицами на реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- ♦ акт или иные документы (их копии), подтверждающие реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- ♦ сертификат соответствия (его копия) на реализуемую космическую технику, выдаваемый заявителю органом по сертификации, а в случае реализации космической техники военного и двойного назначения - удостоверение (его копия), выданное (выданная) военным представительством Министерства обороны Российской Федерации.

В соответствии со ст. 9 Закона \square 5663-1 космическая деятельность подлежит лицензированию.

Глава 21 НК РФ требования о наличии лицензии на космическую деятельность к налогоплательщику, применяющему нулевую ставку налога, не выдвигает, однако судебная практика свидетельствует о том, что право на "космический" НДС имеется лишь у организации, имеющей соответствующую лицензию.

При реализации налогоплательщиком работ (услуг), предусмотренных подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ, представление сертификата в пакете документов, представляемых в налоговый орган для обоснованности применения налоговой ставки 0%, не требуется.

Если до окончания налогового периода, в котором космическая техника была отгружена покупателю, у продавца сертификата соответствия или удостоверения нет (или он не получен, если речь идет о производителе),

то ему необходимо исчислить сумму налога исходя из ставки налога 18% и заплатить ее в бюджет. Впоследствии в случае сбора полного пакета документов, предусмотренных п. 7 ст. 165 НК РФ, исчисленные суммы НДС подлежат вычету на основании п. 10 ст. 171 и абз. 2 п. 3 ст. 172 НК РФ.

Если налогоплательщик реализует не саму космическую технику, а лишь комплектующие для ее производства, то операции по реализации облагаются налогом по общей ставке 18%.

В случае получения оплаты за товары (работы, услуги) до их отгрузки налогоплательщик должен исчислить сумму НДС и заплатить ее в бюджет. Такое правило вытекает из п. 1 ст. 167 НК РФ.

Однако налогоплательщики НДС, применяющие ставку налога 0%, не уплачивают налог с полученных авансов (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Если имеет место реализация комплектующих для производства космической техники, то с суммы полученной предварительной оплаты НДС начисляется.

Подпункт 5 п. 1 ст. 164 НК РФ содержит общую классификацию работ и услуг, на которые распространяется нулевая ставка налога, поэтому в данном случае следует руководствоваться нормами Закона \square 5663-14.

При реализации товаров, работ, услуг, освобождаемых от налогообложения НДС в соответствии с нормами НК РФ, суммы налога, предъявленные контрагентами за приобретенные товары, работы, услуги для таких операций, включаются в стоимость этих товаров, работ, услуг. Суммы НДС по ним к вычету не принимаются согласно п. 2 ст. 170 НК РФ. Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС при осуществлении как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций в соответствии с абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ. В случае отсутствия раздельного учета суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам вычету не подлежат и не признаются в расходах при исчислении налога на прибыль⁵.

При применении нулевой ставки плательщик НДС имеет право на применение налоговых вычетов, состав которых определен

ст. 171 НК РФ. Воспользоваться вычетом налогоплательщик сможет только после подтверждения правомерности использования нулевой ставки налога.

В этом заключается основное отличие операций, облагаемых налогом по ставке налога 0%, от операций, освобождаемых от налогообложения.

Льготы по налогу на имущество устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) соответствующими законами субъектов РФ (п. 3 ст. 56, п. 2 ст. 372 НК РФ).

Таким образом, льготы по налогу на имущество можно условно разделить:

- ◆ на льготы, которые установлены положениями НК РФ и применяются во всех субъектах РФ, где введен налог на имущество организаций;

- ◆ льготы, которые предусмотрены соответствующим законом субъекта РФ и действуют только на территории этого субъекта.

При этом льготы по налогу на имущество, установленные НК РФ, действуют на всей территории РФ и не требуют повторного закрепления в законе субъекта РФ.

Согласно п. 12 ст. 381 НК РФ не признаются объектами налогообложения налога на имущество организации в отношении космических объектов.

Для применения этой льготы следует руководствоваться Законом РФ от 20 августа 1993 г. № 5663-1 “О космической деятельности” и Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ).

Согласно ОК 013-94 (ОКОФ) в подраздел 150000000 “Средства транспортные” входят:

15 3532000 “Аппараты летательные космические”;

15 3532010 “Корабли, станции и аппараты космические, включая спутники”;

15 3532100 “Ракеты-носители космических объектов”;

15 3532111 “Корабли космические”;

15 3532112 “Аппараты космические, включая спутники”;

15 3532119 “Аппараты летательные космические прочие”.

Российское законодательство, в частности Закон “О космической деятельности”, не дает определения космического объекта.

Международные документы относят к ним объекты, запущенные в космос или доставленные на небесные тела либо сооруженные на них. Некоторые из международных актов в качестве космических объектов рассматривают не только объект в целом, но и его составные части, а также средство его доставки (его часть), указывают виды космических объектов (станции, установки, оборудование, космические корабли).

Таким образом, космические объекты представляют собой объекты, запущенные на орбиту вокруг Земли и совершившие не менее одного витка, или объекты, запущенные дальше в космическое пространство⁶.

В соответствии со ст. 17 Закона о космической деятельности космические объекты РФ подлежат регистрации и должны иметь маркировку, удостоверяющую их принадлежность РФ.

Ранее действовал Закон РФ № 2030-1 “О налоге на имущество предприятий”, пунктом “д” ст. 5 которого устанавливалось то, что стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость только спутников связи.

Таким образом, после принятия гл. 30 “Налог на имущество организаций” НК РФ произошло расширение налоговой льготы.

На региональном уровне действует Закон Самарской области от 25.11.2003 г. № 98-ГД “О налоге на имущество организаций на территории Самарской области”, согласно подп. 13 и 14 п. 1 ст. 14 которого установлено, что от уплаты налога освобождаются:

- ◆ организации, производящие летательные аппараты, включая космические, и входящие в соответствии с ОКВЭД в группу 35.30;

- ◆ организации, осуществляющие научные исследования и разработки в области естественных и технических наук и производящие летательные аппараты, включая космические, и входящие в соответствии с ОКВЭД в группы 73.10 и 35.30.

Необходимо учитывать, что НК РФ не предусматривает отсутствия у налогоплательщика, освобожденного от уплаты налога, обязанности представлять в установленные

сроки налоговую отчетность, в частности расчеты авансовых платежей.

Также следует отметить, что основные средства указанных организаций, включая космическую технику (за исключением космических объектов), будут облагаться налогом в общеустановленном порядке.

В заключение отметим, что следование рекомендациям, данным в статье относительно применения налоговых льгот, позволит существенно снизить налоговую нагрузку предприятий, занятых в сфере космической деятельности.

¹ Путеводитель по налогам : практ. пособие по налогу на имущество организаций. М., 2012.

² Новое в налогообложении в 2010 году / А.В. Брызгалин [и др.]. // *Налоги и фин. право.* 2010. □ 2. С. 15-240.

³ *Межуева Т.Н.* НДС и счета-фактуры. М., 2011.

⁴ *Семенухин В.В.* Налог на добавленную стоимость. М., 2010.

⁵ *Либерман К.* Новации по НДС в 2010 году // *Бухгалтер-профессионал автосалона.* 2010. □ 7. С. 33-38.

⁶ Об утверждении Административного регламента Федерального космического агентства по исполнению государственной функции по ведению Регистра космических объектов, запускаемых Российской Федерацией в космическое пространство : приказ Роскосмоса от 22 марта 2010 г. □ 44 // *Бюл. норматив. актов федер. органов исполнит. власти.* 2010. □ 42.

Поступила в редакцию 30.03.2012 г.