

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>1. Общие правила применения налоговых льгот . . . . .</b>	<b>6</b>
<b>2. Налог на добавленную стоимость . . . . .</b>	<b>8</b>
2.1. Операции, не признаваемые объектом обложения НДС . . . . .	8
2.2. Освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС . . . . .	14
2.3. Операции, освобождаемые от обложения НДС . . . . .	18
2.3.1. Реализация медицинских товаров . . . . .	19
2.3.2. Реализация медицинских услуг . . . . .	20
2.3.3. Деятельность детских учреждений . . . . .	23
2.3.4. Ритуальные услуги . . . . .	25
2.3.5. Предоставление в пользование жилых помещений . . . . .	26
2.3.6. Реализация предметов религиозного назначения . . . . .	28
2.3.7. Реализация товаров, работ, услуг организациями инвалидов . . . . .	29
2.3.8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ . . . . .	31
2.3.9. Услуги санаторно-курортных и оздоровительных организаций . . . . .	33
2.3.10. Другие операции, не подлежащие обложению НДС . . . . .	35
2.4. Применение пониженных налоговых ставок 10 и 0% . . . . .	42
2.4.1. Применение ставки 0% . . . . .	42
2.4.2. Применение ставки 10% . . . . .	45
2.5. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению . . . . .	47
<b>3. Акцизы . . . . .</b>	<b>50</b>
3.1. Исключение из перечня подакцизных товаров . . . . .	50
3.2. Операции, освобождаемые от налогообложения . . . . .	53
3.3. Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации и ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации . . . . .	53
3.4. Установление ставки 0 руб. 00 коп. . . . .	56
<b>4. Налог на доходы физических лиц . . . . .</b>	<b>57</b>
4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению . . . . .	58
4.1.1. Компенсационные выплаты . . . . .	58
4.1.2. Компенсация за использование личного имущества . . . . .	59
4.1.3. Повышение профессионального уровня работников . . . . .	59

4.1.4. Возмещение командировочных расходов . . . . .	60
4.1.5. Доходы, полученные в порядке дарения и наследования . . . . .	62
4.1.6. Некоторые доходы, не превышающие 4000 руб. . . . .	64
4.2. Налоговые вычеты . . . . .	73
4.2.1. Стандартные налоговые вычеты . . . . .	73
4.2.1.1. Личные стандартные налоговые вычеты . . . . .	73
4.2.1.2. Стандартные налоговые вычеты на детей . . . . .	80
4.2.1.3. Общие правила предоставления стандартных налоговых вычетов . . . . .	81
4.2.2. Социальные налоговые вычеты . . . . .	82
4.2.2.1. Налоговый вычет в связи с осуществлением благотворительности . . . . .	82
4.2.2.2. Налоговый вычет в связи с оплатой обучения . . . . .	83
4.2.2.3. Вычет в связи с оплатой лечения и приобретения лекарств . . . . .	84
4.2.2.4. Вычет в связи с уплатой взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения или страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования . . . . .	88
4.2.2.5. Условия предоставления и максимальный размер социальных налоговых вычетов . . . . .	89
4.2.3. Имущественные налоговые вычеты . . . . .	90
4.2.3.1. Имущественный налоговый вычет в связи с продажей имущества . . . . .	90
4.2.3.2. Имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилья . . . . .	92
4.2.4. Профессиональные налоговые вычеты . . . . .	96
4.2.4.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов лицам, занимающимся частной практикой . . . . .	96
4.2.4.2. Предоставление профессиональных налоговых вычетов лицам, работающим по гражданско-правовым договорам . . . . .	98
4.2.4.3. Предоставление профессиональных налоговых вычетов лицам, получающим авторские и другие вознаграждения . . . . .	99
4.2.4.4. Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов . . . . .	100
<b>5. Единый социальный налог . . . . .</b>	<b>101</b>
5.1. Льготы по ЕСН для лиц, производящих выплаты физическим лицам . . . . .	101
5.1.1. Выплаты, не признаваемые объектом налогообложения . . . . .	101
5.2. Суммы, не подлежащие налогообложению . . . . .	103
5.2.1. Государственные пособия . . . . .	103
5.2.2. Компенсационные выплаты. Командировочные расходы . . . . .	105

5.3. Льготы для некоторых категорий налогоплательщиков . . . . .	112
5.4. Налоговые ставки . . . . .	113
5.5. Льготы для лиц, занимающихся частной практикой . . . . .	114
<b>6. Налог на прибыль организаций . . . . .</b>	<b>115</b>
6.1. Доходы, не учитываемые при налогообложении . . . . .	115
6.2. Льготные налоговые ставки . . . . .	141
<b>7. Транспортный налог . . . . .</b>	<b>143</b>
7.1. Льготы, установленные Налоговым кодексом РФ . . . . .	143
7.1.1. Лица, не признаваемые налогоплательщиками . . . . .	143
7.1.2. Транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения . . . . .	144
7.1.3. Пониженные налоговые ставки . . . . .	144
7.2. Льготы, действующие в Москве и Московской области . . . . .	145
7.2.1. Лица, освобожденные от уплаты налога . . . . .	145
7.3. Налоговые ставки . . . . .	146
<b>8. Налог на имущество организаций . . . . .</b>	<b>147</b>
8.1. Льготы, установленные Налоговым кодексом РФ . . . . .	148
8.1.1. Лица, не признаваемые налогоплательщиками . . . . .	148
8.1.2. Имущество, не являющееся объектом налогообложения. . . . .	148
8.1.3. Лица, освобождаемые от налогообложения . . . . .	148
8.2. Льготы, установленные законами г. Москвы и Московской области . . . . .	152
<b>9. Земельный налог . . . . .</b>	<b>156</b>
9.1. Льготы по уплате земельного налога, установленные Налоговым кодексом РФ . . . . .	157
9.1.1. Установление пониженных ставок в отношении отдельных категорий земель . . . . .	161
9.2. Льготы по уплате земельного налога, устанавливаемые местными органами власти на примере г. Москвы . . . . .	162
<b>10. Специальные налоговые режимы . . . . .</b>	<b>166</b>
10.1. Упрощенная система налогообложения . . . . .	166
10.1.1. Замена уплаты ряда налогов единым налогом . . . . .	167
10.1.2. Ведение учета в упрощенной форме . . . . .	169
10.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности . . . . .	170
10.3. Единый сельскохозяйственный налог . . . . .	173

## **1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ**

Налогоплательщики уплачивают налог исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Согласно ст. 56 Налогового кодекса 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 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 являются индивидуальными. В законе или ином нормативном акте должны быть определены категории лиц, имеющих право на льготы, но не указываются отдельные фамилии или наименования.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ. Так, согласно п. 5 ст. 149 НК РФ плательщик налога на добавленную стоимость (НДС), осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика. При этом не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Льготы по федеральным налогам и сборам (НДС, налог на прибыль организаций и др.) устанавливаются и отменяются НК РФ.

Льготы по региональным налогам (транспортный налог, налог на имущество организаций и налог на игорный бизнес) устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах.

Льготы по местным налогам (земельный налог) устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах

(законами о налогах городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Нашим читателям следует быть готовыми к тому, что в отношении применения налоговой льготы в той или иной ситуации могут существовать противоположные мнения. Часто финансовые и налоговые органы придерживаются одной позиции, а арбитражные суды — другой. Но зачастую и арбитражные суды делают разные выводы из одних и тех же норм. Мы приведем аргументы обеих сторон. А решение в каждом конкретном случае вам придется принимать самостоятельно на основе представленных материалов.

### **Кто обязан доказывать возможность применения налоговой льготы**

Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. Статьей 23 НК РФ на налогоплательщика возложена обязанность представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. В свою очередь, налоговым органам (статьи 30—32 НК РФ) предоставлено право требовать от налогоплательщика пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (ст. 31 НК РФ).

*Таким образом, именно налогоплательщик, а не налоговый орган должен доказать обоснованность применения льготного порядка налогообложения (см. постановление ФАС Уральского округа от 14.06.2007 № Ф09-4361/07-С2).*

## 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость — федеральный налог, установлен главой 21 НК РФ и действует на всей территории Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются следующие операции:

1) 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.

При этом передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Главой 21 НК РФ установлено несколько видов льгот по уплате НДС.

Прежде всего, согласно п. 2 ст. 143 НК РФ не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.

### 2.1. Операции, не признаваемые объектом обложения НДС

Не признаются реализацией товаров, работ, услуг:

1) операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ:

а) **осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты** (за исключением целей нумизматики). Например, купля-продажа валюты не облагается НДС;

**б) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации.**

#### Пример

В результате реорганизации ООО «Луч» путем разделения образовались ООО «Звезда» и ООО «Комета». Операции по передаче имущества ООО «Луч» (автомобили, компьютеры, офисные столы и кресла и т.д.) его правопреемникам НДС не облагаются;

**в) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям** на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью. Например, вступительные и членские взносы, получаемые некоммерческими организациями, не облагаются НДС, если они используются на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Применяя данную норму, арбитражные суды неоднократно подтверждали право некоммерческих организаций на льготу. Например, ФАС Московского округа был рассмотрен спор о неправомерном невключении товариществом собственников жилья (ТСЖ) в объект обложения НДС денежных средств, полученных ТСЖ от членов этого товарищества в качестве обязательных взносов за оказание услуг по обслуживанию, эксплуатации и ремонту недвижимого имущества. Суд указал следующее. Согласно статье 135 Жилищного кодекса РФ товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

В соответствии со ст. 151 Жилищного кодекса РФ одним из источников формирования имущества ТСЖ являются регулярные взносы, связанные с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, поступающие от членов товарищества.

Следовательно, *вступительные и членские взносы*, полученные товариществом собственников жилья на осуществление уставной деятельности, *не включаются* в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в случае, если их получение не связано с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг (постановление ФАС Московского округа от 27.03.2007 № КА-А41/1930-07). К аналогичным выводам пришел также ФАС Поволжского округа в

постановлении от 16.11.2006 № А55-2940/2006-10, ФАС Уральско-го округа в постановлении от 06.02.2007 № Ф09-203/07-С2;

г) **передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер** (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

#### Пример

ООО «Гриф» заключило с ООО «Мечта» договор простого товарищества. В качестве вклада ООО «Гриф» передало материалы, оцененные сторонами в 500 000 руб., а ООО «Мечта» — денежные средства в сумме 800 000 руб.

Передача вкладов по договору простого товарищества не облагается НДС. Таким образом, у ООО «Гриф» и ООО «Мечта», передающих в качестве вклада в совместную деятельность имущество и денежные средства, объект обложения НДС не возникает. С сумм вкладов НДС не уплачивается;

д) **передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества** (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.

#### Пример

ООО «Смена» выходит из состава ООО «Ключ». Первоначальный взнос ООО «Смена» оценивается в 200 000 руб. При выходе из состава ООО «Ключ» ООО «Смена» передается имущество на сумму 300 000 руб.

Не облагается НДС передача имущества в пределах первоначального взноса ООО «Смена», т.е. 200 000 руб. Стоимость имущества, превышающая первоначальный взнос (100 000 руб.), подлежит обложению НДС в обычном порядке;

е) **передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества** (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

#### Пример

ООО «Гриф» и ООО «Мечта» приняли решение о прекращении совместной деятельности. Первоначальная стоимость вклада ООО «Гриф» составляла 500 000 руб., а ООО «Мечта» — 800 000 руб. Согласно заключенному соглашению ООО «Гриф» возвращается



имущество на сумму 750 000 руб., а ООО «Мечта» — на сумму 1 200 000 руб.

В нашем примере стоимость возвращаемого участникам договора простого товарищества имущества превышает стоимость внесенного, поэтому с разницы необходимо уплатить НДС;

**ж) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации.** Например, приватизация квартиры, находящейся на балансе ГУП «Альфа», НДС не облагается;

з) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

#### Пример

При конфискации имущества на основании Кодекса РФ об административных правонарушениях объект обложения НДС не возникает;

и) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ;

**2) 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);

**3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.**

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» (далее — Закон № 178-ФЗ) под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации (далее — федеральное имущество), субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц.

Согласно п. 1 ст. 13 Закона № 178-ФЗ используются следующие способы приватизации государственного и муниципального имущества:

- преобразование унитарного предприятия в открытое акционерное общество;
- продажа государственного или муниципального имущества на аукционе;

- продажа акций открытых акционерных обществ на специализированном аукционе;
- продажа государственного или муниципального имущества на конкурсе;
- продажа за пределами территории Российской Федерации находящихся в государственной собственности акций открытых акционерных обществ;
- продажа акций открытых акционерных обществ через организатора торговли на рынке ценных бумаг;
- продажа государственного или муниципального имущества посредством публичного предложения;
- продажа государственного или муниципального имущества без объявления цены;
- внесение государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ;
- продажа акций открытых акционерных обществ по результатам доверительного управления.

При этом, как следует из подп. 9 п. 2 ст. 3 Закона № 178-ФЗ, отношения, возникающие при отчуждении государственными и муниципальными унитарными предприятиями, государственными и муниципальными учреждениями имущества, закрепленного за ними в хозяйственном ведении или оперативном управлении, не являются приватизацией в целях применения указанного Закона.

Данное положение подтверждается судебной практикой.

Между муниципальным унитарным предприятием (продавец) и обществом с ограниченной ответственностью (покупатель) с согласия собственника был заключен договор купли-продажи нежилого помещения. Подпунктом 3 п. 2 ст. 146 НК РФ установлено, что не признается объектом обложения НДС передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации. Между тем согласно подп. 9 п. 2 ст. 3 Закона № 178-ФЗ реализация предприятием помещения не является передачей имущества, выкупаемого в порядке приватизации, поэтому проведенная операция не подпадает под действие подп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ и подлежит налогообложению на общих основаниях (постановление ФАС Уральского округа от 23.04.2007 № Ф09-2812/07-С2);

**4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий** в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, зако-

нодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

Это, например, услуги, оказываемые подразделениями вневедомственной охраны по охране имущества физических и юридических лиц на основе заключенных с ними договоров (ст. 9 и 10 Закона РФ от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции»);

**5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.**

Например, передача автомобиля или компьютера, являющихся основными средствами, муниципальному унитарному предприятию НДС не облагается.

**6) операции по реализации земельных участков (долей в них);**

**7) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).**

Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику не облагается НДС согласно подп. 2 п. 3 ст. 39 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

#### Пример

Операции по передаче имущества общества (автомобили, компьютеры, офисные столы и кресла и т.д.), а также имущественных прав (например, права требования) его правопреемникам (вновь образованным обществам) НДС не облагаются;

**8) передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала,** которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Передача денежных средств в любом случае не подлежит обложению НДС;

**9) операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, товаров (работ, услуг) и имущественных прав,** осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и городом Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.

## 2.2. Освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС

Порядок освобождения от исчисления и уплаты НДС установлен статьей 145 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций и индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности **2 млн** руб.

Зачастую организации и индивидуальные предприниматели применяют одновременно два налоговых режима — единый налог на вмененный доход (в отношении одного или нескольких видов деятельности) и общий режим налогообложения (в отношении других видов деятельности). В сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) сумма выручки, полученная от реализации товаров (работ, услуг) в части деятельности, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход в соответствии с главой 26.3 НК РФ, не включается. Указанное положение подтверждается письмом Минфина России от 26.03.2007 № 03-07-11/72.

### **Пример. Расчет выручки от реализации товаров (работ, услуг) при применении двух налоговых режимов**

ООО «Сказка» осуществляет деятельность в сфере розничной торговли. Причем деятельность через магазин с площадью торгового зала 100 кв. м переведена на уплату ЕНВД, а деятельность через магазин с площадью торгового зала 180 кв. м подлежит налогообложению в соответствии с общим режимом налогообложения. Общество планирует получить освобождение от уплаты НДС с мая. Сумма выручки через первый магазин за февраль, март, апрель составила 700 000 руб., а через второй магазин — 1500 000 руб. (без учета НДС).

При расчете размера выручки в целях получения освобождения от исчисления и уплаты НДС доходы от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, не учитываются. Сумма выручки от деятельности, облагаемой в соответствии с общим режимом налогообложения, составила 1 500 000 руб. Выручка не превысила лимит, установленный п. 1 ст. 145 НК РФ, а значит, ООО «Сказка» вправе применять освобождение от исчисления и уплаты НДС (при условии представления соответствующего уведомления и документов — см. ниже).

Можно ли воспользоваться правом на освобождение при отсутствии выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца? Налоговые органы зачастую утверждают, что наличие выручки обязательно. Арбитражная практика по этому вопросу складывается

ся в пользу налогоплательщиков (см, например, постановление ФАС Уральского округа от 02.05.2007 № Ф09-3020/07-С2).

Не имеют права на освобождение организации и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. К подакцизным товарам относятся (п. 1 ст. 181 НК РФ):

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%, за некоторыми исключениями;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин.

Освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Также следует иметь в виду, что рассматриваемое освобождение не распространяется на налоговых агентов по НДС.

Для получения освобождения в налоговую инспекцию необходимо представить следующие документы:

- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);

- выписку из книги продаж;

- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

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).

Помимо документов необходимо представить соответствующее письменное уведомление.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20 числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Для использования права на освобождение не требуется разрешения налогового органа, т.е. право на освобождение реализуется в уведомительном порядке.

Освобождение предоставляется сроком на 12 календарных месяцев (в течение этого времени налогоплательщик не имеет права отказаться от освобождения).

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20 числа следующего 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 2 млн руб.;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Следует обратить внимание на то, что Налоговый кодекс РФ устанавливает сроки для представления уведомления и документов. Но в случае пропуска установленных сроков вправе ли налогоплательщик применять освобождение от уплаты НДС? Мнения арбитражных судов по этому поводу расходятся.

ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 19.01.2007 № А05-7568/2006-9 указал следующее. По существу, рассматриваемая льгота заявляется на будущее — на следующие 12 месяцев. Следовательно, положения ст. 145 НК РФ не позволяют налогоплательщику представлять документы за предшествующий год и соответственно заявлять льготу задним числом. В рассматриваемом случае налогоплательщик в феврале 2006 г. направил в налоговую инспекцию документы и уведомления об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, в порядке, предусмотренном ст. 145 НК РФ с 01.11.2002, 01.01.2003, 01.04.2004 и 01.01.2005.

А вот положительное решение арбитражного суда по данному вопросу. Тот же ФАС Северо-Западного округа принял решение в пользу налогоплательщика. Свою позицию суд аргументировал следующим образом (см. постановление от 18.12.2006 № А56-49270/2005). Уведомление об освобождении от уплаты НДС в период с 01.11.2003 по 31.11.2004 и указанные в п. 6 ст. 145 НК РФ документы предприятие представило в налоговый орган 03.06.2005 (при установленном п. 4 ст. 145 НК РФ сроке представления не позднее 20.11.2003) — до вынесения обжалуемого решения налогового органа о доначислении НДС, пеней и штрафа. В пункте 5 ст. 145 НК РФ *не указано*, что налогоплательщик обязан восстановить и уплатить налог в случае нарушения сроков представления в налоговый орган уведомления об освобождении от уплаты НДС и соответствующих документов. Превышения предприятием в период с 01.11.2003 по 31.11.2004 ограничений, касающихся суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), налоговым органом не выявлено. Следовательно, на момент принятия им решения правовые основания для применения к предприятию неблагоприятных последствий, предусмотренных п. 5 ст. 145 НК РФ, отсутствовали. Поскольку положения п. 5 ст. 145 НК РФ не подлежат расширительному толкованию, суд сделал вывод о неправомерном доначислении предприятию НДС, соответствующих пеней и штрафа и признал решение налогового органа в этой части недействительным.

Право на освобождение может быть утрачено в следующих случаях:

- если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 млн руб.;
- если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров (хотя бы один раз).

Начиная с 1 числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения налогоплательщика утрачивают право на освобождение.

Сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней в следующих случаях:

- если налогоплательщик не представил документы, необходимые для получения или продления освобождения (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения);
- если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения по сумме выручки и видам деятельности.

### **2.3. Операции, освобождаемые от обложения НДС**

Операции, не подлежащие обложению НДС, перечислены в ст. 149 НК РФ. Этой же статьей определены условия пользования льготами.

1. Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями ст. 149 НК РФ, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

2. Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 ст. 149 НК РФ (см. ниже), вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения (п. 5 ст. 149 НК РФ).

Для этого необходимо представить соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1 числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Например, налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, а также операции, не подлежащие налогообложению в соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ. В силу небольшого количества необлагаемых операций налогоплательщику целесообразно вести раздельный учет. В этом случае он вправе отказаться от льготы, представив в налоговый орган заявление в произвольной форме с соответствующим отказом.

Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ. 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 силу п. 3 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ. При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде (п. 16 постановления



от 11.06.1999 Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9).

3. Операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, подлежащей лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 6 ст. 149 НК РФ). Если деятельность не лицензируется, то соответственно льготой можно пользоваться и без лицензии (например, деятельность по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности).

4. Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 7 ст. 149 НК РФ). Исключение из этого правила предусмотрено п. 2 ст. 156 НК РФ, согласно которому освобождаются от налогообложения посреднические услуги по реализации товаров (работ, услуг), указанных:

- в п. 1 ст. 149 НК РФ (предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации);
- в подп. 1 и 8 п. 2 ст. 149 НК РФ (реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства и реализация ритуальных и тому подобных услуг);
- в подп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ (реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства).

### 2.3.1. Реализация медицинских товаров

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ:

1) **важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники**. Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 № 19. К перечисленной в этом перечне медицинской технике относится медицинская техника отечественного и зарубежного производства, имеющая регистрационное удостоверение, выданное в установленном Минздравом России порядке. Принадлежность отечествен-

ной медицинской техники к перечисленной в настоящем перечне медицинской технике подтверждается соответствием кодов по классификации Общероссийского классификатора продукции (ОКП) ОК 005-93, приведенных в указанном перечне, кодам ОКП, указанным в государственном стандарте, отраслевом стандарте, техническом условии;

2) **протезно-ортопедических изделий**, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

3) **технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов**. Перечень технических средств, используемых исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ от 21.12.2000 № 998. В частности, к таким средствам относятся:

- трости, костыли, опоры;
- кресла-коляски и тележки для инвалидов (в том числе с ручным приводом, электроприводом, велоприводом, микропроцессорным управлением);
- мотоколяски;
- автомобили с ручным управлением и оборудование к ним, устройства для ручного управления и для переоборудования автомобилей;
- специальные средства для обмена информацией, получения и передачи информации для инвалидов с нарушениями зрения, слуха и голосообразования, которые могут быть использованы только для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- обучающие игры для инвалидов, предназначенные только для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов (в том числе конструкторы, лото, шашки, шахматы, игры для развития мелкой моторики рук);

4) **очков** (за исключением солнцезащитных), **линз и оправ для очков** (за исключением солнцезащитных). Перечень линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ.

### 2.3.2. Реализация медицинских услуг

Согласно подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями

и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг.

Ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета, также не облагаются НДС.

К медицинским услугам, не подлежащим налогообложению, 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 РФ (перечень услуг утвержден постановлением Правительства РФ от 20.02.2001 № 132);
- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;
- 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.

Для того чтобы применять рассматриваемую льготу, медицинское учреждение (врач, занимающийся частной практикой) должно иметь действующую лицензию на осуществление медицинской деятельности (п. 6 ст. 149 НК РФ). При отсутствии лицензии НДС исчисляется и уплачивается в общем порядке. Необходимость наличия лицензии для применения льготы подтверждает и судебная практика. При рассмотрении споров по применению льгот по НДС суды всегда учитывают наличие лицензии в спорный период (см., например, постановление ФАС Уральского округа от 01.02.2007 № Ф09-192/07-С2).

***Услуги по предварительным и периодическим медицинским осмотрам работников декретированных групп, а также услуги по ежедневным предрейсовым медицинским осмотрам водителей транспортных средств НДС не облагаются (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.02.2007 № А19-16761/06-52-Ф02-299/07).***

В ходе налоговой проверки было установлено занижение поликлиникой налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в результате неправомерного применения льготы в отношении оказываемых услуг по предварительным и периодическим медицинским осмотрам работников декретированных групп, а также предрейсовым

медицинским осмотрам водителей транспортных средств. Налоговая инспекция посчитала, что указанные услуги в Перечне медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержденном постановлением Правительства РФ от 20.02.2001 № 132, не значатся. Данные услуги, по мнению налоговой инспекции, относятся к прочим работам и услугам, в связи с чем льгота применяется на учреждении неправомерно. Кроме того, договоры заключались поликлиникой с юридическими лицами, целью проведения медосмотров являлось выявление патологических изменений и заболеваний для определения профпригодности и вынесения заключений о годности к выполняемой работе. Следовательно, нельзя признать, что услуга оказывалась каждому конкретному физическому лицу, а не его работодателю — юридическому лицу.

Однако суд не согласился с мнением налоговой инспекции. Согласно указанному Перечню медицинских услуг к таковым относятся в том числе услуги по диагностике, профилактике и лечению, непосредственно оказываемые населению в рамках амбулаторно-поликлинической (в том числе доврачебной) медицинской помощи, включая проведение медицинской экспертизы.

В соответствии с приказом Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 29.07.2005 № 487 «Об утверждении порядка организации оказания первичной медико-санитарной помощи» амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь включает в том числе проведение профилактических мероприятий по предупреждению и снижению заболеваемости, аборт, выявление ранних и скрытых форм заболеваний, социально значимых болезней и факторов риска; диагностику и лечение различных заболеваний и состояний, а также клинико-экспертную деятельность, включая экспертизу временной нетрудоспособности.

Согласно Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденному постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 № 163, медицинские осмотры относятся к услугам по профилактике болезней (код 081204 ОК 002-93).

Статьей 213 Трудового кодекса РФ предусмотрено, что обязательные предварительные (при поступлении на работу) осмотры проводятся с целью определения пригодности работников для выполнения поручаемой работы, а периодические медицинские осмотры (обследования) — для предупреждения профессиональных заболеваний. В соответствии с медицинскими рекомендациями работники проходят внеочередные медицинские осмотры (обследования).

Прием на работу, непосредственно связанную с движением транспортных средств, производится после обязательного предварительного медицинского осмотра в порядке, установленном фе-

деральным органом исполнительной власти в области здравоохранения и федеральным органом власти в области соответствующего вида транспорта (ст. 328 Трудового кодекса РФ).

Статьей 20 Федерального закона от 10.12.1995 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» установлено, что организации и индивидуальные предприниматели обязаны проводить предрейсовые медицинские осмотры водителей с привлечением работников органов здравоохранения.

Материалами дела подтверждается и не оспаривается налоговой инспекцией, что поликлиника имеет лицензию на осуществление медицинской деятельности согласно перечню работ и услуг по оказанию медицинской помощи, перечисленной в приложении к данной лицензии, в том числе оказание услуг по периодическим и медицинским осмотрам, предрейсовым медицинским осмотрам водителей транспортных средств.

На основании вышеизложенного суд пришел к выводу, что спорные услуги обложению НДС не подлежат.

Аналогичное решение принял ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 21.11.2006 № А05-6570/2006-26.

### 2.3.3. Деятельность детских учреждений

На основании подп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях.

#### **?** **Обязательно ли для использования указанной льготы наличие лицензии?**

Налоговый орган доначислил налогоплательщику НДС исходя из того, что согласно п. 6 ст. 149 НК РФ освобождение операций от обложения НДС возможно только при наличии лицензии на осуществление образовательной деятельности по программам дошкольного образования.

По данному вопросу суд указал следующее. В соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежат обложению НДС услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях.

Согласно подп. 11 ст. 28 Закона РФ «Об образовании», Положению о лицензировании образовательной деятельности, утвержденному постановлением Правительства РФ от 18.10.2000 № 796, лицензированию подлежит *образовательная деятельность* по программам дошкольного образования.

Дошкольное образование и дошкольное содержание детей являются различными и самостоятельными видами деятельности дошкольного учреждения. Деятельность по содержанию детей в дошкольных учреждениях не лицензируется.

Услуги по содержанию детей в дошкольном учреждении не подлежат обложению НДС в силу подп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ вне зависимости от наличия лицензии на образовательную деятельность (см. постановления ФАС Уральского округа от 18.10.2006 № Ф09-9297/06-С2, от 22.10.2007 № А76-2669/07).

Общественная организация осуществляла деятельность по развитию детско-юношеской физической культуры и спорта, участию в спортивных соревнованиях, развитию молодежного туризма, организации доступного отдыха малообеспеченных семей, по строительству, эксплуатации малых домов отдыха, кемпингов, спортивных баз, содействию физическому и духовному воспитанию детей, учащейся молодежи в системе образования.

По мнению налогового органа, для освобождения данного вида деятельности от обложения налогом на добавленную стоимость организация должна иметь соответствующую лицензию.

В соответствии с Законом РФ «Об образовании» постановлением Правительства РФ от 18.10.2000 № 796 утверждено Положение о лицензировании образовательной деятельности (далее — Положение).

Согласно п. 2 Положения *не подлежит лицензированию* образовательная деятельность в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающаяся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации.

Перечень видов деятельности, подлежащих лицензированию, приведен в Федеральном законе от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». Однако осуществляемая налогоплательщиком деятельность — оказание услуг по проведению с несовершеннолетними детьми занятий в кружках и секциях — не названа в числе видов деятельности, подлежащих лицензированию на основании этого Закона. Следовательно, общественная организация правомерно пользовалась льготой (Постановление ФАС Центрального округа от 14.06.2006 № А35-173/05-С2).

Таким образом, для того чтобы воспользоваться льготой, налогоплательщик должен соблюдать следующие условия:

- 1) осуществлять соответствующий вид деятельности — оказание услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

2) оказывать услуги либо детям (в дошкольных учреждениях) либо несовершеннолетним — в кружках, секциях и студиях;

3) иметь в наличии лицензию — только в случаях, если деятельность подлежит лицензированию.

Согласно подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача для собственных нужд) на территории Российской Федерации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

Данная льгота применяется только в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций в случае *полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.*

#### **2.3.4. Ритуальные услуги**

Согласно пп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ).

Перечень похоронных принадлежностей, реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ от 31.07.2001 № 567.

В Налоговом кодексе РФ перечень ритуальных услуг не приведен. Арбитражные суды в данном вопросе предлагают ориентироваться на перечень, приведенный в Общероссийском классификаторе услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденном постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163 (см., например, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.2007 № Ф04-1129/2007(32147-А45-14), Северо-Западного округа от 11.10.2006 № А05-20778/2005-12).

Однако это не единственная точка зрения. Так, ФАС Северо-Западного округа при принятии постановления от 11.01.2006 № А05-7726/05-12 руководствовался Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД), утвержденным постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст.

### 2.3.5. Предоставление в пользование жилых помещений

На основании подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

#### **?** *Можно ли воспользоваться указанной льготой при предоставлении жилья в общежитиях?*

Налоговые инспекции зачастую считают, что нельзя, арбитражные суды не видят в этом ничего неправомерного.

В ходе налоговой проверки установлено, что общество применяло льготу, предусмотренную подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ при оказании услуг по предоставлению мест в общежитии. При этом налог на добавленную стоимость с выручки от реализации оказанных услуг общество не исчисляло. По мнению налогового органа, реализация услуг по предоставлению жилья в общежитиях под указанную льготу не подпадает.

Учитывая, что в Налоговом кодексе РФ отсутствуют определения понятий «жилое помещение» и «жилищный фонд», в силу п. 1 ст. 11 НК РФ применяются понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации.

В соответствии со ст. 19 и 92 Жилищного кодекса РФ общежития относятся к жилищному фонду. Порядок предоставления общежитий в пользование определен ст. 100 Жилищного кодекса РФ.

На основании вышеизложенного суд принял решение о том, что предоставление мест в общежитии не облагается НДС (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.10.2007 № А05-5823/2007). К аналогичным выводам пришел ФАС Уральского округа в постановлении от 15.01.2007 № Ф09-11788/06-С2.

#### **?** *Распространяется ли названная льгота на коммунальные услуги, услуги по содержанию и ремонту жилого помещения?*

На этот счет нет единого мнения.

Так, ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 16.04.2007 № А56-12400/2006 признал, что указанные услуги подлежат обложению НДС в общем порядке, на основании следующего. Условия предоставления льготы перечислены в подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ и расширительному толкованию не подлежат. В силу ст. 50 и 51 Жилищного кодекса РФ пользование жилыми помещениями в домах государственного и общественного жилищного фонда осуществляется в соответствии с договором найма жилого помещения.



В соответствии со ст. 154 Жилищного кодекса РФ плата за жилое помещение и коммунальные услуги для нанимателя жилого помещения, занимаемого по договору социального найма или договору найма жилого помещения государственного или муниципального жилищного фонда, включает:

- 1) плату за пользование жилым помещением (плата за наем);
- 2) плату за содержание и ремонт жилого помещения, включающую плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию и текущему ремонту общего имущества в многоквартирном доме. Капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме проводится за счет собственника жилищного фонда;
- 3) плату за коммунальные услуги.

С учетом положений приведенных норм и в соответствии с подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ *не облагается НДС выручка, полученная от оказания услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, т.е. плата за наем жилого помещения.*

Плата за остальные услуги, в том числе за заслуги по содержанию общего имущества жилого дома, его ремонту и техническому обслуживанию, коммунальные услуги, подлежит обложению НДС в общем порядке.

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Высшего Арбитражного Суда РФ от 13.03.2007 № 9593/06, в котором отмечено, что в налоговую базу, облагаемую налогом на добавленную стоимость, не подлежит включению лишь плата за пользование жилым помещением (плата за наем). Услуги же по управлению многоквартирным домом, содержанию и ремонту общего имущества в таком доме облагаются данным налогом в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ. В этом случае предприятие вправе на основании ст. 171, 172, 176 НК РФ заявить о возмещении сумм НДС, уплаченных своим контрагентам по счетам-фактурам на оплату товаров (работ, услуг).

ФАС Восточно-Сибирского округа в *постановлении от 13.03.2006 № А19-21006/05-11-Ф02-926/06-С1* пришел к прямо противоположным выводам. Он указывает следующее. То обстоятельство, что законодатель выделяет в структуре «плата за жилое помещение» ее отдельные составляющие (плату за содержание и ремонт жилья, за наем жилого помещения), не дает основания ограничивать услуги, оказываемые наймодателем по договору найма, исключительно передачей жилого помещения нанимателю. Напротив, структура «плата за жилое помещение» дает дополнительные основания рассматривать услуги по текущему содержанию и капитальному ремонту жилого помещения как неотъемлемую часть обязательства наймодателя по предоставлению во владение и пользование нанимателю благоустроенного жилого помещения.