

Как сэкономить на налогах в особых экономических зонах

В этой статье:

Как выбрать подходящую особую экономическую зону

Виды и местонахождения особых экономических зон в России

Условия вхождения в ОЭЗ: требования к резидентам и налоговые льготы

Как и во многих странах мира, в России существуют территории, где введен льготный режим налогообложения, - особые экономические зоны. Это часть территории Российской Федерации, на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности (Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации").

Рассмотрим, как можно использовать ОЭЗ в качестве инструмента налогового планирования.

Виды особых экономических зон

В России определены три вида ОЭЗ: промышленно-производственные (ППОЭЗ), технико-внедренческие (ТВОЭЗ) и туристско-рекреационные (ТРОЭЗ). В ближайшее время планируется также введение еще и четвертого типа ОЭЗ – портовой. Законопроект о создании в Российской Федерации портовых особых экономических зон уже согласован с Минфином России, и до конца года проект должен быть внесен в правительство.

Кроме того, уже достаточно давно действуют ОЭЗ в Калининградской и Магаданской областях. Деятельность этих ОЭЗ регулируется отдельными Федеральными законами: от 10.01.2006 № 16-ФЗ "Об особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и от 31.05.1999 № 104-ФЗ "Об особой экономической зоне в Магаданской области".

Выбираем ОЭЗ

Учитывая тот факт, что требования к резидентам каждой из ОЭЗ различны, сначала нужно определиться, какой тип ОЭЗ подходит вашей компании больше. Для этого необходимо ответить на ряд вопросов.

1. Каким видом деятельности будет заниматься компания, которую планируется сделать резидентом ОЭЗ.

Резидентам любой ОЭЗ запрещена добыча и переработка полезных ископаемых, а также производство подакцизных товаров (за исключением автомобилей и мотоциклов). Для резидентов Калининградской ОЭЗ дополнительно существует запрет на оптовую и розничную торговлю, ремонт бытовых изделий, финансовую и страховую деятельность. Резидент ППОЭЗ обязан осуществлять исключительно промышленно-производственную деятельность, ТВОЭЗ – технико-внедренческую, а ТРОЭЗ – туристско-рекреационную.

Под промышленно-производственной деятельностью понимается производство и (или) переработка товаров (продукции) и их реализация.

Под технико-внедренческой – создание и реализация научно-технической продукции, доведение ее до промышленного применения, включая изготовление, испытание и реализацию опытных партий. А также создание программных продуктов, систем сбора, обработки и передачи данных, систем распределенных вычислений и оказание услуг по внедрению и обслуживанию таких продуктов и систем.

Туристско-рекреационная – это деятельностью по строительству, реконструкции, эксплуатации объектов туристской индустрии, объектов, предназначенных для санаторно-курортного лечения, медицинской реабилитации и отдыха граждан. А также туристская, по разработке месторождений минеральных вод, лечебных грязей и других природных лечебных ресурсов, их добыче и использованию, в том числе по санаторно-курортному лечению и профилактике заболеваний, медицинской реабилитации, организации отдыха, промышленному разливу минеральных вод.

2. Готова ли компания осуществлять значительные инвестиции в ОЭЗ.

Если компания соответствует по виду деятельности ППОЭЗ или Калининградской ОЭЗ, следует иметь в виду, что для резидентов этих зон установлена обязанность осуществить инвестиции. Не менее 10 млн евро – на территории ППОЭЗ (причем не менее 1 млн евро – в течение первого года) и 150 млн руб. – на территории Калининградской ОЭЗ.

3. Где компания планирует разместить головной офис.

Резидентом специализированной ОЭЗ может быть коммерческая организация (а для ТВОЭЗ и ТРОЭЗ – и предприниматель), зарегистрированная на территории муниципального образования, в границах которого расположена ОЭЗ, и заключившая с органами управления ОЭЗ соглашение о ведении соответствующей деятельности.

Головной офис резидента ОЭЗ должен находиться на территории ОЭЗ. Причем резидентам ППОЭЗ, ТВОЭЗ и ТРОЭЗ запрещено иметь филиалы и представительства за пределами особых зон. То есть потенциальный резидент ОЭЗ должен быть готов перевести все управление компанией и значительную часть деятельности на

территорию ОЭЗ. Однако не запрещается создание "дочек". Следовательно, компании, производящие на территории ОЭЗ товары, вполне могут организовывать дистрибьюторскую сеть из аффилированных структур, не теряя при этом права на льготы. Однако "дочки" этих льгот иметь уже не будут.

Индивидуальные предприниматели и коммерческие организации, не являющиеся резидентами ОЭЗ, вправе осуществлять предпринимательскую деятельность на ее территории. Однако льготы на них распространяться не будут (за одним исключением, о котором – ниже).

Комментарий эксперта

Роман Юрмашев, главный юрист ЗАО "И.Л.Т.С.", к.ю.н.:

- Жесткие требования, предъявляемые к резидентам ОЭЗ, призваны не допустить использование ОЭЗ в качестве внутренних офшоров.

4. Готова ли компания зарегистрироваться, вести свою деятельность и получать прибыль исключительно на территории Магаданской области?

Если нет, то Магаданскую ОЭЗ следует исключить.

Что же может предложить государство компаниям, которые готовы соответствовать установленным к резидентам ОЭЗ требованиям?

Льготы резидентам специализированных ОЭЗ

Резидентам ППОЭЗ, ТВОЭЗ, ТРОЭЗ государство готово предоставить три вида льгот: налоговые, таможенные и административные.

Налоговые льготы. Резиденты особых экономических зон с марта 2006 года на 5 лет освобождаются от всех региональных и местных налогов – земельного, транспортного (кроме легковых автомобилей, водных и воздушных транспортных средств) и налога на прибыль (в региональной части – 4 %). Однако при использовании указанных льгот плательщики обязаны направлять высвобожденные средства только на развитие компании, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест. Это означает, что сумму прибыли, полученную за счет льготного налогообложения в ОЭЗ, нельзя распределить на дивиденды или потратить иным "непродуктивным" способом. Это ограничение, конечно, неприятно. Но для компаний, планирующих развивать собственный бизнес, подобное реинвестирование обычно закладывается уже на этапе бизнес-плана.

В течение 5 лет с момента постановки на учет резидент ОЭЗ освобождается от налога на имущество. Далее налог будет рассчитываться исходя из остаточной стоимости имущества. Причем резиденты промышленно-производственных и туристско-рекреационных зон получают еще и льготу по ускоренной амортизации. В отношении основных средств для них предусмотрен специальный коэффициент (п. 7 ст. 259 НК РФ) к общей норме амортизации. Также они вправе перенести убытки предыдущего налогового периода на текущий год (остальные налогоплательщики могут переносить убытки только в размере 50 % налоговой базы).

Значительные льготы установлены по НИОКР. Причем это правило касается не только резидентов ОЭЗ. Резиденты ОЭЗ и все компании, зарегистрированные и осуществляющие деятельность в пределах ОЭЗ, включают в расходы стоимость таких исследований в полном размере в периоде их осуществления. Напомним, что на текущий момент обычные плательщики учитывают стоимость НИОКР в течение двух лет, а при отрицательном результате – в течение трех лет. После 1 января 2007 года в связи с новой редакцией НК РФ стоимость НИОКР будет учитываться в течение одного года.

В ТВОЭЗ предусмотрены льготы по уплате ЕСН – там действует ставка 14 процентов. При этом сохраняется право использовать регрессивную шкалу в отношении выплат физическим лицам, работающим на территории ОЭЗ (ст. 241 НК РФ).

Комментарий эксперта

Василий Некрасов, ведущий специалист консультационного отдела Департамента аудита ЗАО "СВ-Аудит":

- Еще одно из преимуществ, предоставляемых резидентам особых экономических зон, - применение нулевой ставки НДС при продаже товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны.

Кроме того, резидентам ОЭЗ дана гарантия от неблагоприятного изменения законодательства о налогах и сборах. Акты, ухудшающие положение налогоплательщиков - резидентов ОЭЗ (за исключением налогообложения подакцизных товаров), не могут применяться к ним в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности.

Административные льготы. Главная административная льгота – режим "одного окна". Все взаимоотношения резидента ОЭЗ и государства строятся через Федеральное агентство по управлению особыми экономическими зонами.

Именно оно в случае необходимости представляет интересы резидента ОЭЗ в различных властных структурах и "решает вопросы", используя широкие полномочия и обладая собственным весом в правительстве. Это должно давать резидентам ОЭЗ серьезную экономию финансовых затрат и времени для получения разрешительных документов.

Кроме того, инфраструктура ОЭЗ, в частности строительство бизнес-центров и дорог, прокладка инженерных коммуникаций, финансируется за счет бюджета.

Таможенные льготы. Резиденты ППОЭЗ и ТВОЭЗ вправе поместить товары под режим свободной таможенной зоны. При этом режиме импортированные товары можно размещать и использовать в пределах ОЭЗ без уплаты таможенных пошлин и НДС, а российские товары – аналогично режиму экспорта, но с уплатой акциза и без уплаты вывозных таможенных пошлин. Таким образом, импортные товары не облагаются НДС и таможенными пошлинами, а российские товары, перемещенные на территорию ОЭЗ, облагаются по ставке НДС 0 процентов.

Но использовать ввезенные товары можно только в целях ведения промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности. А при перемещении ввезенных товаров за пределы ОЭЗ (реализация этих товаров или товаров, произведенных в процессе их переработки) резидент обязан заплатить НДС и таможенные пошлины, от уплаты которых он был освобожден. Поэтому в основном эту льготу выгодно применять при приобретении основных средств, которые не предполагается в дальнейшем перемещать за пределы ОЭЗ.

Комментарий эксперта

Роман ЮРМАШЕВ, главный юрисконсульт ЗАО "И.Л.Т.С", к.ю.н.:

- Следует учитывать, что предоставление данной таможенной льготы сопряжено с дополнительными требованиями и условиями. Не все товары могут подпадать под режим свободной таможенной зоны, ввоз и вывоз товаров осуществляется только с разрешения таможенных органов, а сама территория ОЭЗ является зоной таможенного контроля. Кроме того, все лица, осуществляющие деятельность на территории ОЭЗ, обязаны вести учет соответствующих товаров и представлять отчетность таможенным органам.

Магаданская и Калининградская области

ОЭЗ Магаданской области создана с целью развития производительных сил, финансового и товарного рынков. Как гласит Закон № 104-ФЗ, существовать она будет до 31 декабря 2014 года.

Участником ОЭЗ могут стать юридические лица и индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в административных границах города Магадана. Эти лица обязаны осуществлять основную хозяйственную деятельность и иметь не менее 75 процентов основных фондов на территории Магаданской области.

На территории области установлен особый налоговый режим, который предполагает освобождение до 31 декабря 2006 года от уплаты всех налогов (за исключением ЕСН) в части, поступающей в федеральный бюджет. То есть, например, налог на прибыль до конца этого года резиденты ОЭЗ уплачивают по ставке 17,5 процента, а НДС не платят вообще. Кроме того, прибыль участников ОЭЗ, полученная от операций с компаниями, зарегистрированными за пределами ОЭЗ, облагается налогом на прибыль в общеустановленном порядке (постановление Правительства Российской Федерации от 31.08.2000 № 646), что значительно сужает сферу применения данной льготной ставки.

С 1 января 2007 года резиденты Магаданской ОЭЗ полностью освобождаются только от налога на прибыль, и то при условии инвестирования прибыли в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области. Кроме того, необходимо ведение раздельного учета операций, осуществляемых в пределах ОЭЗ Магаданской области и вне нее.

Однако правительство планирует продолжать реформировать Магаданскую ОЭЗ. Так, 9 ноября 2006 года Госдума приняла в первом чтении законопроект об особой экономической зоне в Магаданской области. Законопроект расширяет территорию ОЭЗ на всю Магаданскую область, а также подтверждает режим свободной таможенной зоны в Магаданской области. Кроме того, предполагается освободить юридических лиц от уплаты налога на прибыль в федеральный бюджет в течение шести календарных лет со дня включения в единый реестр резидентов ОЭЗ. При этом в законопроекте предусмотрен переходный период сроком на три года в целях сохранения стабильного положения хозяйствующих субъектов, действующих в рамках существующей ОЭЗ.

Официальная позиция

Юрий Подпорин, заместитель начальника отдела специальных налоговых режимов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России:

- Законом № 104-ФЗ налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Магаданской области, освобождены от уплаты налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет. Поэтому они должны платить налог на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации по ставке 17,5 процента. При этом суммы платежей, зачисляемых в федеральный бюджет, от уплаты которых резиденты освобождены, не являются экономической выгодой при исчислении налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации.

Следует также иметь в виду, что указанные операции должны осуществляться с компаниями и индивидуальными предпринимателями, зарегистрированными в ОЭЗ или в Магаданской области. Поэтому прибыль участников ОЭЗ, полученная от оказания услуг компаниям, зарегистрированным за пределами ОЭЗ, облагается налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

На территории Магаданской ОЭЗ также установлен особый таможенный режим. Но его действие постоянно приостанавливается. Кстати, как следует из проекта закона о федеральном бюджете на 2007 год, принятом в третьем чтении Госдумой, ситуация не изменится и в следующем году.

Комментарий эксперта

Роман Юрмашев, главный юрист ЗАО "И.Л.Т.С", к.ю.н.:

- Таможенные льготы, установленные для участников ОЭЗ в Магаданской области, ежегодно приостанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством, то есть на протяжении последних лет вообще не применяются.

ОЭЗ Калининградской области создана в целях развития экономики региона и привлечения туда инвестиций. Срок функционирования особой экономической зоны на территории Калининградской области составляет 25 лет с момента вступления в силу Закона № 16-ФЗ (01.04.2006). Чтобы получить налоговые льготы, резидент ОЭЗ должен осуществить на территории Калининградской области инвестиционный проект на сумму не менее 150 млн руб., причем сделать это необходимо не более чем за три года.

Особенности налогообложения касаются налога на прибыль и налога на имущество организаций.

В течение первых шести лет с момента включения юридического лица в реестр резидентов ОЭЗ прибыль, которая была получена от реализации инвестиционного проекта, облагается по нулевой ставке. В период с 7-го по 12-й год включительно ставка налога на прибыль будет составлять 20 процентов. Начиная с 13-го года налог уплачивается в общем порядке.

Налог на имущество организаций, созданное или приобретенное в рамках реализации инвестиционного проекта, в течение первых 6 лет не взимается. На протяжении следующих 6 лет налоговая ставка в отношении такого имущества будет составлять величину, установленную законом Калининградской области и уменьшенную на 50 процентов. Начиная с 13-го года налог надо платить в общем порядке. Такие послабления не касаются стоимости имущества, созданного или приобретенного для реализации инвестиционного проекта, но которое используется для производства товаров (работ, услуг), не имеющих отношения к этому проекту.

Комментарий эксперта

Роман Юрмашев, главный юрист ЗАО "И.Л.Т.С", к.ю.н.:

- Налоговые льготы в ОЭЗ в Калининградской области носят временный характер и призваны в том числе нарастить налоговую базу по налогам на прибыль и на имущество. По истечении периода действия льгот (6 лет) участники этой ОЭЗ уплачивают перечисленные налоги в менее льготном, а затем и общем порядке.

Андрей Крупский, заместитель управляющего директора PRADO Структурный и налоговый консалтинг:

- Если говорить о работе ОЭЗ сегодня, отдельное внимание нужно уделить таможенному режиму свободной таможенной зоны, применяемому в Калининградской области. В отношении этой области можно говорить как о ОЭЗ с уже сложившимся механизмом работы. В отношении остальных зон такой вывод, конечно, сделать нельзя.

Сейчас бизнес активно пользуется предоставленными в Калининградской области льготами, сокращая издержки. Если предприниматель не осуществляет полный производственный цикл на территории России, переработку переносят на территорию области. Закон № 16-ФЗ однозначно устанавливает критерии достаточности переработки, которые необходимы для законного применения освобождения от уплаты таможенных пошлин. Таким образом, при переносе одного из производственных процессов в Калининградскую область, а при отсутствии – тем создания такого бизнес-процесса достигается однозначный положительный экономический эффект.

Где искать специализированные ОЭЗ

По результатам конкурса, проведенного Правительством Российской Федерации в декабре 2005 года, статус особой экономической зоны получили шесть территорий, расположенные в Зеленограде (Москва), Дубне (Московская область), Санкт-Петербурге, Томске, Липецке и Елабуге (Татарстан). Первые четыре территории – ТВОЭЗ, а Липецк и Елабуга – ППОЭЗ.

Предварительные итоги конкурса на присвоение статуса туристско-рекреационной зоны были подведены 23 октября 2006 года. Конкурсная комиссия выбрала семь претендентов, у которых наибольшие шансы на победу. Это Краснодарский край, Ставропольский край, Республика Бурятия, Иркутская и Калининградская области, Алтайский край и Республика Алтай. Но окончательный выбор еще не сделан.

После принятия соответствующего закона хорошие шансы стать портовыми ОЭЗ имеют морские порты Усть-Луги, Мурманска, Санкт-Петербурга и Новороссийска, а также аэропорты Красноярска и Москвы (Домодедово).

Из технико-внедренческих зон на текущий момент реально начала работу только томская ТВОЭЗ. Там уже зарегистрированы и осуществляют деятельность несколько резидентов, например предприятие "Сибур Холдинга" "Томскнефтехим". В ближайшем времени ожидается начало работы петербургской и зеленоградской ТВОЭЗ – там тоже есть уже несколько резидентов. А вот в Дубне под размещение ОЭЗ выделили пустырь, где нет дорог и коммуникаций. Естественно, работа этой зоны еще и не начиналась.

Какое-либо строительство будет там возможно, когда площадка будет электрифицирована, и местные власти еще в этом году планируют решить все проблемы.

С промышленно-производственными зонами дело обстоит лучше – довольно быстро создается инфраструктура Липецкой ППОЭЗ. Уже известно, что там будет работать Indesit Company, которая планирует построить завод. В Елабужской ППОЭЗ подала заявку на получение статуса резидента крупнейшая китайская автокомпания "Great Wall", а также компания "Северсталь-Авто" совместно с концерном "FIAT".

Мнение практика

Мария Голосина, главный бухгалтер IT-компании, занимающейся разработкой и внедрением ПО для розничной торговли:

- Многие компании либо не знают о выгодах ОЭЗ, либо не хотят их использовать по географическим причинам – ведь это означает перевод всего офиса в другой регион. У нас фирма небольшая, и руководство пока не задумывалось о том, чтобы стать резидентом технико-внедренческой ОЭЗ, хотя претендовать на это по роду деятельности мы бы, наверное, могли. Но для уже работающей компании стать резидентом ОЭЗ – значит перейти в другую налоговую инспекцию, а это неизбежные сверки, проверки и так далее.

Итог

Как показывает сравнительный анализ условий вхождения в ОЭЗ (см. таблицу "Сравнение налоговых режимов различных ОЭЗ"), наиболее льготный налоговый режим в настоящее время установлен на территориях Магаданской и Калининградской ОЭЗ, но там же существуют и значительные ограничения.

Калининградская ОЭЗ привлекательна своей близостью к Европе и значительными налоговыми льготами. Однако обязанность выполнить довольно затратную инвестиционную программу для получения льгот делает эту ОЭЗ доступной только для крупного бизнеса.

В Магаданской ОЭЗ фактически введен запрет на торговлю с нерезидентами ОЭЗ, поскольку прибыль от таких операций не льготируется. Что делает использование этой территории в целях налогового планирования неинтересным.

ППОЭЗ предоставляют незначительные налоговые льготы, требуя значительных инвестиций.

В перспективе (после того как будут построены бизнес-инкубаторы) привлекательными должны стать ТВОЭЗ. Но в основном для малого бизнеса, связанного с научной деятельностью и IT.

Таблица 1.

Сравнение налоговых режимов различных ОЭЗ

Место-расположение ОЭЗ	Налоговые льготы	Ограничения по использованию налоговой экономии	Специализация ОЭЗ	Дополнительные условия вхождения
1	2	3	4	5
г. Санкт-Петербург	Налог на прибыль – 20%, ЕСН – 14 %, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Производство программного обеспечения, средств связи и бытовой электронной аппаратуры, автоматизированных систем управления технологическими процессами, медицинской техники. Разработка и производство аналитических приборов	Ведение деятельности по созданию и реализации научно-технической продукции, доведению ее до промышленного применения
г. Дубна, Московская область	Налог на прибыль – 20%, ЕСН – 14 %, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Электронное приборостроение, проектирование новых летательных аппаратов, разработка альтернативных источников энергии	Ведение деятельности по созданию и реализации научно-технической продукции, доведению ее до промышленного применения
г. Москва (Зеленоградский АО)	Налог на прибыль - 20%, ЕСН - 14%, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Разработка и освоение микросхем, изделий интегральной оптики, оптоэлектроники и интеллектуальных систем навигации, биоинформационных и биосенсорных технологий. Организация сквозного цикла сверхточной сборки электронных изделий и аппаратуры	Ведение деятельности по созданию и реализации научно-технической продукции, доведению ее до промышленного применения. Отсутствие отделений и филиалов

Место-расположение ОЭЗ	Налоговые льготы	Ограничения по использованию налоговой экономии	Специализация ОЭЗ	Дополнительные условия вхождения
г. Томск	Налог на прибыль - 20%, ЕСН - 14%, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Информационно-коммуникационные, электронные и медицинские технологии, а также производство новых материалов	Ведение деятельности по созданию и реализации научно-технической продукции, доведению ее до промышленного применения. Отсутствие отделений и филиалов
г. Липецк	Налог на прибыль - 20%, ускоренная амортизация, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Производство бытовой техники и комплектующих к ней	Осуществление деятельности по производству и (или) переработке товаров (продукции) и их реализация. Отсутствие отделений и филиалов. Осуществление инвестиций на сумму не менее 10 млн евро
г. Елабуга, Татарстан	Налог на прибыль - 20%, ускоренная амортизация, освобождение от транспортного, земельного налогов и налога на имущество	Обязанность реинвестировать высвобожденные средства в развитие организации, обеспечение занятости, сохранение и увеличение числа рабочих мест	Выпуск автомобильных компонентов, автобусов, бытовой техники. Высокотехнологичное химическое производство	Осуществление деятельности по производству и (или) переработке товаров (продукции) и их реализация. Отсутствие отделений и филиалов. Осуществление инвестиций на сумму не менее 10 млн евро
Калининградская область	Освобождение от налога на прибыль и на имущество	Нет	Инвестиционные проекты, одобренные администрацией ОЭЗ	Осуществление инвестиций на сумму не менее 150 млн руб.
Магаданская область	Налог на прибыль - 17,5%, освобождение от НДС. С 01.01.2007 только освобождение от налога на прибыль	До 01.01.2007 - нет. После - инвестирование в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области	Нет	Получение прибыли только от операций на территории ОЭЗ. Размещение не менее 75% основных фондов на территории Магаданской области

Евгений Тимин,
налоговый консультант, эксперт "ПНП"

Источник: Практическое налоговое планирование, 2006, № 6