

# Российский налоговый бюллетень

В номере:

В России опубликован законопроект о трансфертном ценообразовании.....	2
Вычет процентов в 2010 году .....	4
Правомерность вычета из налоговой базы расходов, связанных с предоставлением персонала .....	5
Затраты, связанные с уничтожением продукции.....	7
Учет займов, выраженных в условных единицах, для целей налога на прибыль.....	8
ВАС подтверждает, что НДС на разведочные скважины подлежит вычету .....	8
Продажи дипломатическим представительствам: в силу вступили новые правила в отношении НДС.....	9
Земельный налог в отношении земельных участков, составляющих инвестиционный фонд.....	10
Изменение мест декларирования товаров, ввозимых водным и воздушным транспортом.....	10
Изменения в порядке взимания Кипром налогов с доходов от инвестиционной деятельности.....	11

---

## В России опубликован законопроект о трансфертном ценообразовании<sup>1</sup>

30 октября Министерство финансов опубликовало на своем веб-сайте новый проект закона о трансфертном ценообразовании (ТЦО). Планируется, что законопроект будет передан на рассмотрение в Думу в начале 2010 года и вступит в силу 1 января 2011 года.

Хотя некоторые положения законопроекта соответствуют Рекомендациям ОЭСР<sup>2</sup>, между российскими и международными принципами трансфертного ценообразования по-прежнему остаются существенные различия. Новые правила ТЦО будут значительно отличаться от существующих, в частности новый законопроект применяет принцип превалирования содержания операции над ее формой.

Ниже представлен краткий обзор законопроекта и некоторых основных отличий от действующих правил трансфертного ценообразования.

### Определение взаимозависимых лиц и контролируемых сделок

Законопроект предлагает расширить определение взаимозависимых (связанных) лиц. Это до некоторой степени вносит ясность в то, какие сделки могут быть расценены как сделки между взаимозависимыми лицами, учитывая, что в соответствии со статьей 20 Налогового кодекса суды и так уже могут признавать лиц взаимозависимыми "по иным основаниям".

Помимо сделок, предметом которых являются товары (работы и услуги), правила трансфертного ценообразования в новой

редакции будут распространяться на сделки, предметом которых являются имущественные права, иные права на результаты интеллектуальной деятельности и некоторые финансовые операции. В то же время будет сокращен перечень типов контролируемых сделок. К контролируемым сделкам будут относиться в основном сделки между взаимозависимыми лицами. Сделки с третьими лицами в области внешней торговли будут относиться к контролируемым сделкам только в том случае, если контрагент расположен в юрисдикции, включенной в "черный список", или если предметом сделки являются такие товары как нефть и нефтепродукты, металлы, драгоценные металлы и камни и т.д. Полный перечень соответствующих групп продуктов будет опубликован на более позднем этапе.

### Введение интервала рыночных цен и новые источники информации о ценах

Вместо применяемого ныне 20-процентного отклонения от рыночных цен законопроект вводит понятие "интервал рыночных цен". Налоговые органы смогут корректировать цену контролируемой сделки, если цена выйдет за пределы этого интервала. При расчете интервала рыночных цен будет использоваться статистический подход, который отличается от обычного метода расчета на основе интерквартильного диапазона, применяемого в большинстве других стран. Однако в конечном итоге, результат применения такого подхода будет в основном соответствовать результату, полученному при использовании интерквартильного диапазона.

---

<sup>1</sup> Мы приводим в сокращении статью, полностью опубликованную в специальном выпуске информационного бюллетеня.

<sup>2</sup> Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов.

В перечень официальных источников информации о ценах, будут включены, в частности, данные таможенной статистики. Это означает, что налогоплательщик должен внимательно оценить вероятность наличия и характер таких данных прежде, чем сделать вывод о невозможности применения метода сопоставимых рыночных цен (СРЦ).

### **Введение новых методов трансфертного ценообразования**

Действующие правила трансфертного ценообразования предусматривают три метода определения цены: СРЦ, метод цены последующей реализации и затратный метод. В соответствии с законопроектом метод цены последующей реализации и затратный метод приближены к интерпретации ОЭСР. Кроме того, будут введены три новых метода трансфертного ценообразования: метод цены реализации продукта переработки (вторичного продукта), метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли. Метод СРЦ будет по-прежнему иметь приоритетное значение, а метод распределения прибыли будет использоваться лишь при невозможности применения других методов.

### **Требование о ежегодном уведомлении**

Налогоплательщики будут обязаны представлять в налоговые органы отчеты о совершенных ими контролируемых сделках, если сумма доходов и расходов от всех таких сделок, совершенных налогоплательщиком с одними и теми же взаимосвязанными лицами, превышает 100 млн. рублей (около 3,3 млн. долл. США)<sup>3</sup> за налоговый период. Такая информация должна быть представлена в налоговые органы в срок не позднее 20 мая года, следующего за годом, в котором совершены контролируемые сделки. Сведения о контролируемых сделках должны содержать информацию о предмете сделки, сторонах сделки, о ценах,

примененных в сделках (по возможности за единицу товара), использованных методах определения рыночной цены и о сумме доходов (расходов), полученных (понесенных) в результате контролируемой сделки.

### **Введение требований к документированию ТЦО**

В соответствии с законопроектом налогоплательщики будут обязаны подготавливать в произвольной форме комплект документов, содержащих обоснование методики ценообразования, использованной в контролируемых сделках, когда сумма доходов и расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в налоговом периоде превышает 100 млн. рублей (около 3,3 млн. долл. США). Для сделок со взаимозависимыми лицами (как в области внешней торговли, так и внутренних) налогоплательщики будут обязаны подготавливать комплект документов, традиционный для государств с развитой системой контроля за ТЦО, который должны содержать полный функциональный анализ сторон контролируемой сделки, сведения об организационной структуре налогоплательщика, описание условий сделки, обоснование выбора метода ТЦО и источников информации, а также расчет интервала рыночных цен. Это требование окажет существенное воздействие на построение цепочек поставок и/или уровень трансфертных цен некоторых налогоплательщиков.

Требование о проведении функционального анализа всех сторон контролируемой сделки, является основным отличием от действующих правил ТЦО. В результате такого кардинального изменения при определении характера сделки будет учитываться, главным образом, ее экономическое содержание, а не юридическая форма.

<sup>3</sup> В течение последующих пяти лет эта сумма будет постепенно уменьшаться и с 1 января 2016 года составит 10 млн. руб.

## Предварительные соглашения о ценообразовании

Законопроект вводит положение о предварительных соглашениях о ценообразовании.<sup>4</sup> В соответствии с законопроектом крупнейшие налогоплательщики вправе заключить соглашение о ценообразовании, определяющее порядок применения цен или методы определения цен по контролируемой сделке. Предусмотрена возможность заключения как двусторонних, так и односторонних соглашений о ценообразовании.

## Симметричные корректировки

В случае если налоговыми органами будет установлено, что цена, используемая в контролируемой сделке, не соответствует рыночной цене, и вынесено решение об увеличении налоговой базы в отношении одной из сторон этой сделки, другая сторона будет иметь право на симметричную корректировку, т.е. право, на уменьшение налоговой базы исходя из скорректированной цены. Такое правило будет применяться только в случае исполнения решения о доначислении суммы налога. Такие корректировки будут, вероятнее всего, разрешены лишь в отношении внутрироссийских сделок, поскольку законопроект не предусматривает каких-либо механизмов применения таких корректировок по сделкам в области внешней торговли.

## Штрафные санкции

Законопроект вводит положение о взыскании штрафа в размере 40 процентов (но не менее 30 000 рублей) от суммы доначисленного налога. Штрафы взимаются в случае корректировки налогооблагаемой прибыли и непредставления документации по трансфертному ценообразованию, или в случае представления документов, содержащих недостоверные сведения.

Законопроект не разъясняет мер, применяемых в тех случаях, когда налогоплательщик соблюдает все требования к документации ТЦО но, к примеру, уровень его рентабельности не отвечает рыночным показателям.

---

## Вычет процентов в 2010 году

Налогоплательщики имеют право учесть процентные расходы для целей налогообложения прибыли в установленных пределах. Согласно общим правилам предельная величина процентов, признаваемых расходом в целях налогообложения прибыли, установлена в размере ставки рефинансирования Центрального банка, увеличенной в 1,1 раза, по долговым обязательствам в рублях и в размере 15% по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В рамках антикризисных мероприятий предельная величина процентов, признаваемых расходом, была временно повышена. В период с 1 сентября 2008 года по 31 декабря 2009 года применяется предельная величина процентов в размере ставки рефинансирования ЦБ, увеличенной в 1,5 раза, по долговым обязательствам в рублях и в размере 22% по долговым обязательствам в иностранной валюте. С 1 августа 2009 года предельная величина процентов по долговым обязательствам в рублях была увеличена еще - до удвоенной ставки рефинансирования. Если до 1 января 2010 года не будет принято других изменений в законодательстве, предельная величина процентов снизится до первоначальных уровней, действовавших до сентября 2008 года. По неофициальной информации Министерства финансов продления действия повышенной предельной величины процентов не ожидается.

<sup>4</sup> Налогоплательщики смогут заключать соглашения о ценообразовании с 1 января 2012 года.

Альтернативное решение данного вопроса – использование сопоставимых долговых обязательств. При условии, что размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по сопоставимым долговым обязательствам, проценты подлежат вычету в полном объеме.

В случае если предельная величина процентов вновь будет установлена на низком уровне, то, учитывая высокую стоимость привлечения заемных средств в текущих рыночных условиях, применение метода сопоставимых долговых обязательств может оказаться более выгодным с точки зрения оптимизации налогообложения. Однако, делая выбор в пользу этого варианта, налогоплательщик должен принять во внимание позицию Минфина и налоговых органов относительно определения среднего уровня процентов. В частности, в недавних разъяснениях Министерство финансов подтвердило свою прежнюю позицию, согласно которой налогоплательщик должен определять средний уровень процентов, исходя из фактических ставок по долговым обязательствам, предоставленным непосредственно налогоплательщику в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Налоговые органы также придерживаются мнения, что налогоплательщик не может использовать информацию о процентных ставках по сопоставимым долговым обязательствам, предоставленным другим заемщикам<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Письма от 10 июня 2009 года № 03-03-06/1/393, от 30 июля 2009 года № 03-03-06/1/499.

---

## Правомерность вычета из налоговой базы расходов, связанных с предоставлением персонала

Высший арбитражный суд в Определении от 4 сентября 2009 года № ВАС-11418/09 подтвердил правильность применения норм права нижестоящими судами, признавшими незаконным решение налоговой инспекции о запрете вычета расходов, связанных с предоставлением персонала.

Данные расходы были связаны с четырьмя работниками, предоставленными немецкой компанией российской связанной стороне. Российской компании было отказано в вычете из налоговой базы расходов, понесенных по соглашению о предоставлении персонала, а также сумм вознаграждения на оплату труда, единого социального налога и обязательного пенсионного страхования за этих четырех сотрудников. Учитывая, что инспекция не оспаривала сам факт предоставления персонала или то, что данные сотрудники выполняли функции, предусмотренные соглашением о предоставлении персонала, вызывают интерес обоснование позиции налоговой инспекции и аргументы суда. Поскольку вышестоящие суды по сути лишь подтверждают решения суда первой инстанции и апелляционного суда, обстоятельства дела и основание окончательного решения лучше всего представлены в Постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12 марта 2009 г. № 15АП-7629/2008.

## **Связь между правомерностью вычета расходов из налоговой базы и соблюдением иммиграционного законодательства**

По утверждению инспекции, выплаты по соглашению о предоставлении персонала не подлежали вычету из налоговой базы в силу того, что российская компания осуществляла платежи по соглашению до получения разрешения на привлечение и использование иностранной рабочей силы. Суд отклонил данный аргумент как недопустимый. Это следует как из фактов (разрешение было получено в январе 2005 года, а первая выплата по соглашению о предоставлении персонала была произведена в марте 2006 года), так и из юридических оснований. В постановлении говорится:

"Выполнение требований иммиграционного законодательства, в том числе в части получения разрешения на привлечение иностранных работников, для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль значения не имеет".

В постановлении упоминается, что Министерство финансов выражало аналогичное мнение в своем письме от 26 декабря 2005 года № 03-03-04/1/444.

### **Экономическая обоснованность**

Суд убедили пояснения налогоплательщика, что привлечение такого квалифицированного персонала на длительный период могло быть организовано только путем заключения соглашения о предоставлении персонала с немецкой компанией. Выплаты по соглашению о предоставлении персонала были признаны направленными на получение дохода и экономически обоснованными.

В случае с одним из работников подписанию соглашения о привлечении персонала предшествовало заключение трудового договора с российской компанией. По утверждению налоговой инспекции, в силу этого факта выплата по соглашению о предоставлении персонала в отношении

этого работника была экономически необоснованной (по-видимому, инспекция полагала, что компания и так имела право на использование труда этого работника в соответствии с уже существовавшим трудовым договором). Суд не согласился с этой позицией, посчитав, что соглашение о привлечении персонала являлось необходимым гражданско-правовым основанием для направления сотрудника в российскую компанию. Это подтверждается выпиской из протокола заседания правления немецкой компании от 14 апреля 2003 года (более чем за год до заключения трудового договора с российской компанией). Было установлено, что заключение трудового договора было обусловлено требованиями российского иммиграционного законодательства - оно являлось обязательным условием для получения российской компанией разрешения на привлечение иностранных работников, без которого направление данного сотрудника на работу в Россию было бы невозможно.

### **Правомерность вычета из налоговой базы затрат, связанных с трудовыми отношениями с российским работодателем**

Налоговая инспекция ссылается на то, что расходы, понесенные российской компанией по оплате труда, по уплате ЕСН и по осуществлению платежей по обязательному пенсионному страхованию за предоставленных сотрудников, были экономически необоснованными, поскольку такие платежи не были предусмотрены соглашением о предоставлении персонала. Суды исходили из того, что поскольку заключение трудовых договоров было необходимо во исполнение требований иммиграционного законодательства, расходы, понесенные в связи с такими договорами, были экономически обоснованными. Тот аргумент, что у российской компании отсутствовала обязанность по выплате заработной платы, поскольку такая обязанность не была предусмотрена соглашением о

предоставлении персонала, был отклонен на том основании, что такое соглашение не охватывает трудовые отношения между российской компанией и этими работниками.

Это решение нельзя не приветствовать, поскольку оно подтверждает, что суды могут понять и принять логическое обоснование более сложных схем прикомандирования, что необходимо во исполнение требований иммиграционного законодательства с учетом изменений в нем и в иммиграционной практике, имевших место за последние годы.

### Затраты, связанные с уничтожением продукции

Продажа товаров по истечении их срока годности в России запрещена<sup>6</sup>. В этой связи организации несут расходы в форме стоимости уничтоженных товаров и затрат, связанных с утилизацией или уничтожением. Налоговый кодекс не содержит конкретных правил касательно правомерности вычета из налоговой базы стоимости непроданных товаров после истечения их срока годности.

Федеральная налоговая служба выразила свою позицию в отношении целесообразности, обоснованности и документирования таких расходов в письме от 16 июля 2009 года № 3-2-09/139. ФНС считает, что соблюдение предписанного порядка использования или уничтожения некачественных или опасных продовольственного сырья и пищевых продуктов<sup>7</sup> (который также распространяется на парфюмерную и косметическую продукцию, средства и изделия для гигиены полости рта и табачную продукцию) является основанием для учета стоимости продукции с истекшим сроком годности в уменьшение налоговой базы для целей налога на прибыль. При условии проведения экспертизы и подготовки необходимой документации

рассматриваемые расходы могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса, т.е. как прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

В Налоговом кодексе не говорится о том, что проведение экспертизы является непременным условием для вычета из налоговой базы стоимости продукции с истекшим сроком годности и расходов на ее утилизацию. В соответствии с положениями статьи 252 Налогового кодекса (т.е. если расходы являются экономически обоснованными и должным образом документально подтверждены) стоимость уничтожения такой продукции может быть вычтена из налоговой базы для целей налога на прибыль в соответствии с подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса.

Налоговые органы, возможно, будут применять это письмо ФНС на практике, поэтому в этой связи могут возникнуть разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Следует отметить, что текущая судебная практика рассматривает уничтожение продукции, которая не может быть продана, как часть хозяйственной деятельности и считает эти процедуры экономически обоснованными без необходимости проведения какой-либо экспертизы<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 декабря 2005 года № А56-1114/2005 и Постановления ФАС Московского округа от 11 октября 2007 года № КА-А40/10338-07, от 1 февраля 2008 года № КА-А40/14839-07-2 и от 22 июня 2005 года № КА-А41/5477-05.

<sup>6</sup> Закон Российской Федерации от 7 февраля 1992 года № 2300-1 "О защите прав потребителей".

<sup>7</sup> Утверждено Постановлением Правительства РФ от 29 сентября 1997 года № 1263.

## Учет займов, выраженных в условных единицах, для целей налога на прибыль

В периоды стремительной девальвации рубля российские компании часто прибегают к выражению цен в условных единицах, но оплата при этом должна быть произведена в рублях. В статье 317 Гражданского кодекса говорится, что денежные обязательства должны быть выражены в рублях (за исключением отдельных случаев, предусмотренным российским законодательством). Но в статье также говорится, что денежное обязательство может подлежать оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. Раньше условную единицу привязывали к доллару, сейчас ее чаще привязывают к евро.

В письме Министерства финансов от 12 марта 2009 года № 03-03-06/1/124 речь идет о ситуации, когда заем выражен в условных единицах, но его погашение должно производиться в рублях.

Курсовые разницы не возникают, когда операции номинированы в условных единицах; вместо этого разница именуется "суммовой разницей". Порядок учета суммовых разниц для целей налогообложения изменился за последние годы. Сегодня суммовые разницы, возникающие по операциям, связанным с приобретением/реализацией товаров, работ и услуг, а также имущественных прав облагаются налогом и вычитаются из налоговой базы в предусмотренном порядке.

В письме делается вывод, что суммовые разницы, возникающие в отношении займа, не влекут за собой реализацию товаров, работ и услуг и поэтому не учитываются при расчете налоговой базы. Этот вывод сделан на основании формулировок, касающихся суммовых разниц, в соответствующих разделах Налогового кодекса и, возможно, это не тот ответ, который ожидал налогоплательщик.

Письмо Министерства финансов от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/204 посвящено этому же вопросу, но оно составлено более внимательно, подробно и более содержательно.

В нем так же приводится определение суммовых разниц, а затем говорится, что разница между оценкой суммы займа, выраженной в условных единицах, в рублях на дату получения заемщиком денежных средств и рублевой оценкой суммы займа на дату возврата денежных средств кредитором не является доходом (расходом) в виде суммовых разниц, предусмотренным пунктом 11.1 статьи 250 и подпунктом 5.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса. В случае если заемщик при возврате займа, номинированного в условных единицах, возвращает сумму в рублях в размере большем, чем он фактически получил, возникающую в этом случае сумму следует рассматривать как плату за пользование займом и вычитать из налоговой базы как проценты, а не как суммовую разницу.

Положительная суммовая разница признается доходом на дату возникновения, т.е. на дату возврата займа заимодавцу.

---

## ВАС подтверждает, что НДС на разведочные скважины подлежит вычету

Компания пробурила разведочную скважину, уплатила в этой связи НДС и предъявила этот НДС к вычету. Неспособность налоговых органов и судов низшей инстанции понять разницу между обязательными геологоразведочными работами и растрачиванием денег на бесполезный производственный актив вынудила налогоплательщика обратиться в Высший арбитражный суд. Налоговая инспекция оспорила применяемый компанией порядок учета НДС на том основании, что скважина была непродуктивной и была ликвидирована, так и не будучи введенной в эксплуатацию. Компания обратилась в суд и проиграла дело в судах первой и

кассационной инстанции. Компания посчитала, что суды не учли, что скважина изначально была пробурена как разведочная и не была принята на баланс как основное средство, поскольку не способна приносить прибыль в связи с отсутствием промышленного притока нефти.

В своем Постановлении от 28 апреля 2009 года № 17070/08 Высший арбитражный суд отметил, что бурение разведочной скважины N 1012-р, геологические исследования и испытания, а также последующая ее ликвидация являлись необходимыми условиями разработки месторождения. Не проведя эти работы, компания не смогла бы осуществлять добычу и реализацию нефти. Строительство и ликвидация непродуктивных скважин – необходимая составляющая освоения природных ресурсов.

Поскольку указанные работы проводились компанией с целью получения геологической информации, необходимой для освоения участка недр и добычи на нем нефти, а не с целью создания объекта основных средств, то выводы судов об отсутствии у компании права на налоговый вычет в связи с непостановкой на учет скважины как основного средства и неначислением по ней амортизации неправомерны.

Следовательно, компанией соблюдены все условия для предъявления к налоговому вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных в составе расходов на освоение природных ресурсов при строительстве скважины, не используемой в процессе добычи нефти. У судов не имелось правовых оснований для отказа компании в удовлетворении заявленного требования.

---

### **Продажи дипломатическим представителям: в силу вступили новые правила в отношении НДС**

Постановлением Правительства от 15 июня 2009 года № 498 (далее - "Постановление") вносятся существенные изменения в порядок применения нулевой ставки по НДС при реализации товаров, работ и услуг для

официального использования иностранными дипломатическими представительствами. Данные изменения вступили в силу 1 октября 2009 года; мы кратко описывали их в июльском выпуске Российского налогового бюллетеня.

Основное изменение заключается в том, что по новым правилам нулевая ставка НДС будет применяться путем возмещения налоговыми органами НДС, учтенного в цене товаров (работ, услуг) и уплаченного дипломатическими представительствами при их покупке. В соответствии с поправками при продажах дипломатическим представителям компании должны в общем порядке взимать с них НДС по ставке 18% (или 10%), а не применять нулевую ставку по НДС, как раньше. НДС будет возмещен диппредставительствам после подачи ими в налоговые органы письменного заявления и подтверждающей документации.

Постановление предусматривает правила для переходного периода. Так, нулевая ставка продолжает применяться при осуществлении операций на основании договора, заключенного до вступления поправок в силу (т.е. до 1 октября 2009 года), до момента исполнения обязательств по такому договору. В таких случаях диппредставительству не нужно подавать заявление в налоговые органы о возмещении НДС.

Необходимо отметить, что формулировка "до момента исполнения обязательств по договору" может привести к разногласиям с налоговыми органами в случае оказания услуг длительного или непрерывного характера (например, консультационные услуги, услуги по аренде, управленческие услуги и т.д.).

Российский налоговый бюллетень

ноябрь 2009

<http://www.ey.com/Russia>

<http://tax.eycis.info>

## Земельный налог в отношении земельных участков, составляющих инвестиционный фонд

Закрытый паевой инвестиционный фонд (далее - "ЗПИФ") считается эффективным инструментом налогового планирования и часто используется на рынке недвижимости. Однако процедура уплаты некоторых налогов в рамках ЗПИФа недостаточно раскрыта как в текущем налоговом законодательстве, так и в правоприменительной практике. Неопределенность ситуации касательно налогообложения имущества ЗПИФа приводит к возникновению разных подходов даже в пределах Министерства финансов.

Так, до недавнего времени Минфин занимал позицию, в соответствии с которой из-за сложности определения плательщика земельного налога в отношении земельных участков, переданных в ЗПИФ, земельный налог по таким участкам не уплачивается<sup>9</sup>.

Минфин разъяснял, что владельцев инвестиционных паев нельзя определить как плательщиков земельного налога по земельным участкам, составляющим ЗПИФ, поскольку при передаче имущества в ЗПИФ право собственности бывшего собственника земельных участков (т.е. учредителя доверительного управления) прекращается, и возникает право общей долевой собственности владельцев паев. Право долевой собственности, в том числе и на земельные участки подтверждается ценной бумагой - инвестиционным паем, который, тем не менее, не является правоустанавливающим документом на земельный участок.

Однако в последнем разъяснении от 14 октября 2009 года № 03-05-04-02/84 Минфин пришел к выводу, что в случае, если

у всех паев ЗПИФа имеется один владелец, он уплачивает земельный налог как собственник в отношении всех земельных участков, переданных в ЗПИФ, поскольку право общей долевой собственности на данные участки не возникает.

Неясно, будет ли Минфин следовать подобной логике в отношении налога на имущество. Если Минфин будет придерживаться такой же позиции, то единственный владелец паев ЗПИФа может быть признан плательщиком налога на имущества в отношении имущества, переданного в ЗПИФ.

## Изменение мест декларирования товаров, ввозимых водным и воздушным транспортом

Как известно, в настоящее время в России начата реализация Концепции таможенного оформления и таможенного контроля товаров в местах, приближенных к государственной границе Российской Федерации (далее - Концепция), одобренной Государственной пограничной комиссией 9 июля 2009 года<sup>10</sup>. Основная цель Концепции заключается в переносе таможенного оформления и таможенного контроля товаров из таможенных органов, расположенных внутри страны в таможенные органы, расположенные в приграничных субъектах Российской Федерации. В реализации Концепции намечены 2 этапа:

2009 - 2010 годы: создание нормативной, финансовой и инфраструктурной базы для таможенного оформления в приграничных субъектах Российской Федерации;

2011 - 2020 годы: оптимизация таможенного оформления в приграничных субъектах Российской Федерации.

<sup>9</sup> См. Письма Министерства финансов от 20 августа 2009 года № 03-05-05-02/5, от 20 апреля 2009 года №№ 03-05-06-02/27 и 03-05-05-02/17, от 15 апреля 2009 года № 03-05-05-02/14.

<sup>10</sup> Письмо № 21-50/39656 Федеральной таможенной службы РФ от 21 августа 2009 года "О направлении Концепции".

За более подробной информацией о Концепции обращайтесь, пожалуйста, к выпуску нашего Информационного бюллетеня от 7 сентября 2009 года "Перенос таможенного оформления на границу".

В рамках реализации первого этапа Концепции Федеральная таможенная служба (ФТС) издала два приказа<sup>11</sup>, изменяющих места таможенного оформления некоторых категорий товаров. Эти приказы недавно прошли регистрацию в Минюсте и вступают в силу 1 марта 2010 года. В соответствии с приказами именно с этого дня, с 1 марта 2010 года декларирование товаров, прибывающих морским, речным и воздушным транспортом должно производиться в таможенных органах, расположенных в пунктах пропуска через границу Российской Федерации, т.е. в портах (аэропортах) прибытия либо в местах неподалеку от них, находящихся в регионе деятельности соответствующего приграничного таможенного органа.

Существует ряд исключений из данного правила, которые, впрочем, не окажут существенного влияния на общий порядок, определенный Концепцией. Так, в некоторых случаях товары, перемещаемые водным и воздушным транспортом, могут помещаться под процедуру внутреннего таможенного транзита и доставляться в таможенный орган внутри страны для декларирования. Перечень таких товаров весьма ограничен, это, например:

- ▶ Товары, которые перемещаются в международных почтовых отправлениях;

<sup>11</sup> Приказ № 1643 Федеральной таможенной службы от 10 сентября 2009 года "О компетенции таможенных органов по совершению таможенных операций в отношении товаров, перемещаемых воздушным транспортом"; Приказ № 1691 Федеральной таможенной службы от 15 сентября 2009 года "О компетенции таможенных органов по совершению таможенных операций в отношении товаров, перемещаемых морским (речным) транспортом".

- ▶ Товары, в отношении которых ФТС установила определенные места декларирования;
- ▶ Товары, которые перемещаются в адрес лиц, пользующихся специальными упрощенными процедурами таможенного оформления;
- ▶ Товары, которые перемещаются резидентами промышленно-производственных и технико-внедренческих особых экономических зон;
- ▶ Товары, которые являются продукцией военного назначения, поставляемой в рамках военно-технического сотрудничества;
- ▶ Некоторые другие.

В отношении скоропортящихся товаров, прибывающих воздушным транспортом, также возможно декларирование во внутренних таможенных.

Представляется, что упомянутые приказы<sup>11</sup> могут серьезно повлиять на организацию транспортной логистики компаний, занимающихся ввозом товаров в Российскую Федерацию по морю и по воздуху, поэтому уже сейчас их необходимо учитывать при организации поставок товаров в 2010 году.

---

### Изменения в порядке взимания Кипром налогов с доходов от инвестиционной деятельности

22 октября 2009 года Парламент Республики Кипр принял закон, который устраняет различные неблагоприятные условия налогообложения компаний, осуществляющих инвестиционную деятельность. Эти изменения коснутся многих инвесторов, владеющих инвестициями в России через кипрские холдинговые компании. Предполагается, что закон вступит в силу в ближайшее время и будет иметь обратную силу с 1 января 2009 года.

### **Налогообложение дивидендов, полученных от иностранных компаний**

До настоящего времени дивиденды, получаемые компанией, являющейся налоговым резидентом Республики Кипр, от инвестиций в иностранные компании, освобождались от налога на прибыль и специального взноса на оборону, если доля участия в соответствующей иностранной компании превышала 1%. В противном случае, с полученного дивидендного дохода взимался специальный взнос на оборону по ставке 15%. В соответствии с последней поправкой данный процентный порог устранен, и с 2009 года любые дивиденды, полученные от иностранных компаний, освобождаются от уплаты налогов.

Следует отметить, что дивиденды, полученные от иностранной компании, доход которой прямо или косвенно извлекается из пассивного дохода, по-прежнему облагаются специальным взносом на оборону по ставке 15%, за исключением случаев, когда прибыль облагается налогом по эффективной ставке не менее 5%.

### **Процентный доход**

До настоящего времени с процентного дохода, полученного компаниями, являющимися налоговыми резидентами Республики Кипр, который не считается доходом, полученным в ходе осуществления обычной деятельности или тесно связанным с обычной деятельностью, взимался взнос на оборону по ставке 10%, а 50% процентного дохода облагались налогом на прибыль по ставке 10%, т.е. фактически процентный доход облагался налогом по ставке 15%. С учетом последних изменений такой процентный доход либо включается в налогооблагаемый доход компании и с него взимается налог на прибыль по ставке 10% (если считается, что такой доход получен в ходе осуществления обычной деятельности или тесно связан с обычной деятельностью), либо облагается только специальным сбором на оборону по ставке 10% во всех остальных случаях.

### **Налогообложение паевых инвестиционных фондов**

В последнем информационном письме, выпущенном кипрскими налоговыми органами, разъяснялось, что доли участия/паи в открытых или закрытых паевых инвестиционных фондах рассматриваются как права собственности и, следовательно, поступления от продажи таких долей участия/паев не облагаются налогом. Для целей кипрского налогообложения "права собственности" определяются как акции, облигации и долговые обязательства, а сейчас включают еще и доли участия/паи в паевых инвестиционных фондах.

С учетом последних изменений в налоговом законодательстве пояснялось, что процентный доход, полученный на основании применения схем управления паевыми инвестициями, облагается только налогом на прибыль по ставке 10% и одновременно разъяснялось, что выкуп долей участия/паев в таких фондах рассматривается как реализация прав собственности и, соответственно, освобождается от уплаты налогов. Кроме того, дивиденды, полученные физическим лицом, являющимся резидентом Республики Кипр, от паевых инвестиционных фондов, учрежденных на Кипре, облагаются только специальным сбором на оборону по ставке 3% вместо 15%, применяемой ко всем прочим видам дивидендов.

Более подробную информацию вы можете получить у сотрудников компании “Эрнст энд Янг”

## Москва

### Налогообложение топливно-энергетической, химической промышленности

Ричард Льюис +7 (495) 705 9704  
Виктор Бородин +7 (495) 755 9760  
Александр Смирнов +7 (495) 755 9848

### Налогообложение финансового сектора

Алексей Кузнецов +7 (495) 755 9687  
Ирина Быховская +7 (495) 755 9886

### Налогообложение производственных предприятий и предприятий торговли

Александра Лобова +7 (495) 705 9730  
Андрей Игнатов +7 (495) 755 9764  
Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757  
Юко Файт +7 (495) 755 9759  
Марина Тавкина +7 (495) 783-2542

### Налогообложение в сфере недвижимости, гостиничного бизнеса и строительства

Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838

### Налогообложение отраслей связи и высоких технологий

Владимир Абрамов +7 (495) 755 9680  
Петр Медведев +7 (495) 755 9877  
Александр Левченко +7 (495) 755 9758  
Иван Родионов +7 (495) 755 9719  
Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838

### Human Capital

Тим Карти +7 (495) 755 9753  
Питер Райнхардт +7 (495) 705 9738  
Жанна Добрицкая +7 (495) 755 9675

### Таможенное регулирование

Галина Донцова +7 (495) 228 3663

### Международное налогообложение

Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737  
Владимир Гидирим +7 (495) 755 9716

### Налоговый учет и управление налоговыми рисками

Александр Левченко +7 (495) 755 9758  
Иван Родионов +7 (495) 755 9719

### Подготовка налоговой отчетности

Татьяна Дерменева +7 (495) 228 3682  
Лариса Горбунова +7 (495) 755-9901

### Налогообложение сделок

Рис Дженкинс +7 (495) 705 9736  
Ричард Льюис +7 (495) 705 9704

### Юридические услуги

Тобиас Лупке +7 (495) 641 2935  
Дмитрий Тетюшев +7 (495) 755 9691  
Алексей Марков +7 (495) 641 2965  
Сергей Стефанишин +7 (495) 755 9872

## Санкт Петербург

Дмитрий Бабинер +7 (812) 703 7839  
Анна Костыра +7 (812) 703 7873

Несмотря на то что мы прикладываем все усилия, чтобы предложить Вам точную и достоверную информацию, мы не можем гарантировать ее полноту и актуальность в каждый момент времени. Настоящее издание не представляет собой консультацию или совет. “Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.” не несет ответственности ни за какие ошибки или упущения, а также результаты использования этого материала. До принятия решений, связанных с опубликованным материалом, обратитесь в компанию “Эрнст энд Янг” или к иному профессиональному консультанту.

© Ernst &Young (CIS) B.V. 2009. Все права защищены.

Никакая часть этой публикации не может воспроизводиться или использоваться в любой форме без разрешения правообладателя - “Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.”.