

Российский налоговый бюллетень

В номере:

- Суд постановил, что компания, полностью принадлежащая резиденту Кипра, не является российской для целей соглашения об избежании двойного налогообложения 2
- Суд поддержал спорную позицию налогового органа в деле о трансфертном ценообразовании 3
- Первое разъяснение налоговых органов по вопросу налогообложения в случаях зачета денежных требований в счет внесения вклада в уставный капитал 5
- Выплата доли в форме имущества при выходе из ООО 7
- Новый сбор: авторское вознаграждение за воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений 8
- Требования к годовой налоговой отчетности за 2010 год для иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность в г. Москве 9
- Суд подтвердил право налогоплательщика на вычет НДС в отсутствие товарно-транспортной накладной (1-Т) 11
- Подтверждено освобождение от НДС передачи прав на использование программ для ЭВМ на основании лицензионного договора 12
- Аренда не подпадает под нулевую ставку, предусмотренную для предоставления (подачи) железнодорожных вагонов 13

Суд постановил, что компания, полностью принадлежащая резиденту Кипра, не является российской для целей соглашения об избежании двойного налогообложения

Правила недостаточной капитализации ограничивают вычет процентных расходов для целей налогообложения прибыли, если российский налогоплательщик не удовлетворяет требованиям по соотношению размера контролируемой задолженности и разницы между суммами активов и обязательств, изложенным в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса. Ряд российских налогоплательщиков, к которым налоговые органы предъявили претензии на этом основании, смогли доказать свое право на вычет процентов в полном объеме, ссылаясь на положение о недискриминации соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. Суды поддержали позицию компаний, которая заключается в том, что положения о недопущении иного или более обременительного налогообложения для компаний, прописанные в соглашениях об избежании двойного налогообложения, имеют преимущественную силу по отношению к внутренним правилам недостаточной капитализации. Такова была практика до вынесения последнего решения Федеральным арбитражным судом Московского округа¹, который установил, что в отношении налогоплательщика, чье дело рассматривалось в суде, не применимы положения соглашения об избежании двойного налогообложения.

Инспекция ФНС провела налоговую проверку компании и сочла неправомерным включение в состав расходов процентов по займам, предоставленным кипрским акционером, на том основании, что данные проценты относились к контролируемой задолженности и превысили сумму

процентов, которые могут быть включены в состав расходов в соответствии с пунктом 3 статьи 269. Компания опротестовала результаты налоговой проверки и заявила, что проценты должны быть включены в состав расходов на основании положений о недискриминации Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения. Налоговый орган отклонил возражения компании.

Представители инспекции заявили, что на российскую компанию, являющуюся объектом инвестирования, не распространяется положение о недискриминации, поскольку она не должна рассматриваться как российское предприятие для целей Соглашения. В подпункте (е) пункта 1 статьи 3 Соглашения говорится, что термин "предприятие одного Договаривающегося Государства" означает предприятие, управляемое резидентом такого договаривающегося государства. Налоговый орган утверждал, что российская компания – объект инвестирования является дочерним предприятием, полностью принадлежащим кипрской компании, управляется кипрским акционером и, таким образом, должна рассматриваться как кипрское предприятие для целей Соглашения. В этой связи компания не имеет права на снижение налога на основании положения Соглашения о недискриминации.

Компания обратилась в суд. Заявленные требования были удовлетворены судами первых двух инстанций. Апелляционный суд не поддержал позицию налоговой инспекции относительно того, что российский налогоплательщик не должен рассматриваться как российское предприятие для целей соглашения об избежании двойного налогообложения. Однако суд кассационной инстанции, в который обратилась налоговая инспекция, занял иную позицию и фактически поддержал претензии налоговой инспекции, отменив решения судов низшей инстанции и передав дело на новое рассмотрение.

Крайне удивительно, что суд кассационной инстанции поддержал позицию налогового

¹ Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/13648-10 от 18 ноября 2010 г.

органа. Единственный аргумент в пользу того, чтобы считать, что российская компания управляется резидентом Кипра, заключался в том, что она является акционерной компанией, полностью принадлежащей резиденту Кипра. Само по себе это не означает, что российская компания является предприятием, которым управляет резидент Кипра. В постановлении суда кассационной инстанции не содержится какой-либо информации в подтверждение того, что генеральный директор (гражданин и резидент России) не осуществляет управление компанией на практике. В своем утверждении, что компанией управляет кипрский акционер, а не генеральный директор, суд ссылается на статью 47 закона "Об акционерных обществах". В пункте 1 данной статьи говорится:

"Высшим органом управления общества является общее собрание акционеров".

Сейчас слишком рано говорить, является ли это решение единичным, или аргументы, выдвинутые в данном постановлении, могут быть приняты при рассмотрении других дел. Окончательное решение по делу еще не принято, и мы будем следить за дальнейшим развитием событий.

Суд поддержал спорную позицию налогового органа в деле о трансфертном ценообразовании

Завершился еще один год, а долгожданный закон о реформировании системы регулирования трансфертного ценообразования так и не был принят. Налоговые органы по-прежнему сталкиваются со значительным противодействием при попытках доначислить налог в соответствии с действующим законодательством (статьи 20 и 40 Налогового кодекса). Правда иногда суды предоставляют налоговым органам неожиданно большую степень свободы действий в определении рыночной цены для целей налогообложения в тех случаях, когда, строго говоря, не представляется возможным выполнить требования Налогового кодекса в отношении подтверждения рыночной цены.

Это можно проиллюстрировать на примере Постановления № КА-А40/14051-10 Федерального арбитражного суда Московского округа от 6 декабря 2010 года. Налогоплательщиком в данном деле является горнодобывающая компания, которая осуществляет добычу железной руды и выпуск железорудного концентрата. В 2005 году у компании было два контрагента, являющихся ее взаимозависимыми лицами. На внутреннем рынке компания продавала весь объем железорудного концентрата ООО "Торговый дом Мечел", а весь экспортный объем – компании Mechel Trading AG.

Инспекция ФНС провела налоговую проверку за период с 2005 по 2007 год. Как указано в материалах суда первой инстанции, налоговая инспекция сравнила экспортные и внутренние цены и выявила то, что цены реализации железорудного концентрата на экспорт ниже цен реализации данного товара на внутреннем рынке более чем на 20%. Инспекция посчитала это основанием для проверки правильности применения цен при заключении сделок и вынесла решение о доначислении налога и пени. Так как данное решение касается установления цен по внешнеторговым сделкам между взаимозависимыми лицами, налоговые органы, несомненно, были вправе проверить правильность применения цен. Не вполне ясно то, почему суд согласился с вынесенным ими решением.

Налоговые органы вправе принять решение о доначислении налогов при отклонении цен, применяемых сторонами сделки, более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня рыночных цен по идентичным (однородным) товарам.

Из решения суда по данному делу ясно, что суд согласился с налоговым органом в том, что налогоплательщик не смог дать удовлетворительное объяснение в отношении своей политики ценообразования. Цена реализации на экспорт была ниже, несмотря на то, что качественные характеристики экспортируемого концентрата были выше.

Однако именно налоговый орган, а не налогоплательщик обязан обосновывать уровень рыночной цены.

Налоговая инспекция не смогла выявить сопоставимые сделки с участием других производителей. Железорудный концентрат не представлен на товарных биржах и не имеет биржевых котировок. Таким образом, отсутствуют официальные источники информации по вопросу ценообразования в данной области, которые должны использовать налоговые органы в соответствии с пунктом 11 статьи 40 Налогового кодекса. Кроме того, никакой другой производитель не выпускает идентичный или однородный концентрат. Качественные характеристики данного товара (массовая доля железа, влаги, фосфора, оксида магния и других соединений, входящих в состав железорудного концентрата) различны в зависимости от типа используемого сырья (руды) для производства концентрата. Прочие различия могут быть связаны с использованием иного оборудования и иным количеством стадий обогащения руды. Цены могут отличаться по регионам в силу различий в условиях, влияющих на рынок концентрата в каждом регионе (климатические условия, уровень развития промышленности, транспортная инфраструктура, уровень конкуренции и др.).

В качестве наиболее подходящего варианта для сравнения налоговая инспекция приняла реализацию товара на внутреннем рынке этим же налогоплательщиком. Инспекция рассчитала рыночную цену такого товара с применением метода средневзвешенной цены в отношении ряда партий товара, проданных покупателю на внутреннем рынке.

Налогоплательщик опротестовал решение, ссылаясь на то, что идентичность товаров не была установлена. Суды отклонили этот довод. Арбитражный суд сослался на тот факт, что концентрат имеет одну страну происхождения и производителя, производится из руды, добываемой на одних и тех же добывающих карьерах, и его обогащение осуществляется с

использованием одинакового оборудования по единой технологии.

Налогоплательщик обратился в суд кассационной инстанции с заявлением о признании недействительным решений налоговой инспекции и судов низшей инстанции по ряду оснований, включая: отсутствие в решении инспекции информации о рыночной цене на железорудный концентрат, неприменение метода цены последующей реализации и затратного метода, необоснованное применение расчета "средневзвешенной цены" и неверное определение рынка товаров.

Суд кассационной инстанции пришел к выводу о невозможности применения в данном случае метода последующей реализации и затратного метода, поскольку на рынке Восточно-Сибирского региона по данному товару отсутствует конкурентная среда и отсутствует идентичный товар, производимый другими предприятиями. Суд также отметил, что налогоплательщик не представил доказательств того, что цена, установленная налоговым органом, не соответствует рыночной цене.

Суд кассационной инстанции констатировал, что судам разрешено принимать во внимание любые обстоятельства, имеющие отношение к определению результатов сделки, не ограничиваясь методами и источниками информации, указанными в пунктах 4 - 11 статьи 40 Налогового кодекса². Это не первый случай использования подобного аргумента в судебных делах, когда суды явно не удовлетворены методами расчета цен по сделкам, примененными налогоплательщиком, и готовы принять весьма нестандартные методы определения цены, предлагаемые налоговым органом³. Несколько лет назад некий налогоплательщик уже пытался оспорить в Конституционном суде право налоговиков

² Пункт 12 статьи 40 Налогового кодекса.

³ Например, Постановление № 13860/03 Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 мая 2004 г.

ссылаться на любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь явно перечисленными в Налоговом кодексе. Конституционный суд отказался принять дело к рассмотрению, утверждая в своем определении,⁴ что положения, в отношении которых заявлен протест, вытекают из статей 10 и 120 Конституции, и соответствующие действия суда продиктованы требованиями статьи 431 Гражданского кодекса.

С учетом такой судебной практики, становится очевидным, что для компаний, оспаривающих в суде правомерность доначисления налогов в результате контроля правильности применения цен, рискованно полагаться исключительно на положения пунктов 4 - 11 статьи 40 Налогового кодекса.

Первое разъяснение налоговых органов по вопросу налогообложения в случаях зачета денежных требований в счет внесения вклада в уставный капитал

Письмо Федеральной налоговой службы № 16-15/107956@ от 14 октября 2010 года касается вопросов налогообложения при зачете (конвертации) задолженности в счет внесения вклада в уставный капитал. Похоже, это первое письменное разъяснение налоговых органов в отношении этой относительно новой возможности для увеличения чистых активов организации.

До 2010 года российское законодательство не содержало норм, обеспечивающих возможность конвертации задолженности в уставный капитал общества. В 2010 году вступили в силу соответствующие поправки к российскому законодательству о хозяйственных обществах⁵. Статьи 90

“Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью” и 99 “Уставный капитал акционерного общества” Гражданского кодекса теперь включают положения, в соответствии с которыми оплата уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО) при увеличении уставного капитала и оплата размещаемых акционерным обществом (АО) дополнительных акций в определенных случаях допускается путем зачета требований к обществу. Соответствующие поправки также были внесены в законы об ООО и АО.

В статью 19⁶ Закона “Об обществах с ограниченной ответственностью” был включен пункт 4, в соответствии с которым по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно, участники общества в счет внесения ими дополнительных вкладов вправе зачесть денежные требования к обществу.

Федеральная налоговая служба подтвердила, что конвертация задолженности в уставный капитал не подлежит обложению НДС.⁷

Федеральная налоговая служба считает, что при конвертации основная сумма займа и начисленные проценты для целей налога на прибыль учитываются по-разному. Налоговые органы подтвердили, что конвертация основной суммы долга по займу в уставный капитал не ведет к возникновению налогооблагаемого дохода для заемщика исходя из положений подпункта 3 пункта 1 статьи 251 и пункта 1

ограничений для хозяйственных обществ при формировании уставного капитала, пересмотра способов защиты прав кредиторов при уменьшении уставного капитала, изменения требований к хозяйственным обществам в случае несоответствия уставного капитала стоимости чистых активов, пересмотра ограничений, связанных с осуществлением хозяйственными обществами эмиссии облигаций”.

⁶ “Увеличение уставного капитала общества за счет дополнительных вкладов его участников и вкладов третьих лиц, принимаемых в общество”.

⁷ Основано на подпункте 3 пункта 1 статьи 251 и подпункте 4 пункта 3 статьи 19 Налогового кодекса.

⁴ Определение № 442-О Конституционного Суда от 4 декабря 2003 г.

⁵ Федеральный закон № 352-ФЗ от 27 декабря 2009 г. “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части пересмотра

статьи 277 Налогового кодекса (далее - 251.1.3 и 277.1). В соответствии со статьей 251.1.3 имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Статья 277.1 освобождает от налогообложения получение имущества или имущественных прав в качестве оплаты за размещаемые акции и вклад в виде имущества или имущественных прав в качестве оплаты за полученные акции.

Однако в письме говорится, что все проценты по займу при их конвертации в уставный капитал общества, признаются в качестве налогооблагаемого дохода заемщика. В поддержку своей позиции Федеральная налоговая служба ссылается на различные письма Министерства финансов, в которых говорится, что задолженность в виде суммы процентов по займу, списываемой путем прощения долга, подлежит обложению налогом на прибыль. Прощение долга и зачет долговых обязательств - это, несомненно, два различных типа операций. Из того, что задолженность в виде суммы начисленных процентов, списываемая путем прощения, облагается налогом, автоматически не следует, что и конвертация задолженности по процентам в капитал также подлежит обложению налогом.

В письме ФНС говорится, что при конвертации задолженности по процентам в уставный капитал возникают налоговые обязательства:

“так как расходы в виде начисленных процентов учитываются в целях налогообложения прибыли при методе начисления независимо от факта их уплаты в соответствии со статьями 265 и 271 НК РФ”.

Проводимое различие между подходом к налогообложению основной суммы займа и общей суммы процентов по задолженности представляется логичным. Получение основной суммы займа не ведет к возникновению налоговых обязательств,

поэтому если конвертация остатка задолженности по займу в капитал также не ведет к возникновению налоговых обязательств, то ущерба для бюджета нет. Напротив, возникает ущерб для бюджета (и возможность для злоупотреблений), если начисленные проценты, которые были включены в состав расходов для целей налога на прибыль, будут конвертированы в капитал без соответствующего увеличения налогооблагаемой прибыли. Однако не ясно, каким образом различие в налогообложении конвертируемых процентов и основной суммы займа вытекает из Налогового кодекса. ФНС утверждает, что статьи 251.1.3 и 277.1 Налогового кодекса применимы в случае основной суммы задолженности по займу или иной задолженности, не возникающей при конвертации начисленных процентов. Вероятно, основанием для такой позиции налоговых органов является то, что в данном случае увеличение уставного капитала соответствует стоимости "имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку", которые были получены обществом в рамках сделки, по которой возникла задолженность (например, в случае займа - основная сумма задолженности по займу; в случае задолженности поставщику - полученные товары). Начисленные проценты не представляют собой стоимость дополнительного полученного имущества. Таким образом, увеличение уставного капитала путем конвертации задолженности по процентам в уставный капитал не может быть переклассифицировано в обмен, который не влечет за собой возникновения налоговых обязательств в соответствии со статьями 251.1.3 и 277.1.

В письме ФНС не рассматриваются вопросы налогообложения в отношении займодавца при конвертации задолженности в уставный капитал. В соответствии с пунктом 3 статьи 309 Налогового кодекса доходы иностранной организации, полученные от источников в Российской Федерации, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов независимо от формы, в которой

они получены. Таким образом, проценты, сумма задолженности по которым конвертируется в уставный капитал, могут считаться процентным доходом, полученным в неденежной форме (в виде доли участия в капитале общества). Пока неясно, какую позицию займут налоговые органы в случае конвертации процентного займа перед иностранным лицом.

Возможность зачета долговых требований в счет увеличения уставного капитала появилась сравнительно недавно, и мы пока еще не видели каких-либо других разъяснений позиции налоговых органов или судебных прецедентов по данному вопросу.

Выплата доли в форме имущества при выходе из ООО

Участники российского ООО вправе выйти из общества путем отчуждения своей доли, если такая возможность предусмотрена уставом общества, или потребовать приобретения обществом доли в случаях, предусмотренных в законе "Об обществах с ограниченной ответственностью"⁸.

Неопределенность налоговых последствий в случае, когда участник получает имущество от общества в обмен на свою долю участия, стала причиной того, что за последние несколько месяцев ряд налогоплательщиков обратился к налоговым органам за письменными разъяснениями по этому вопросу. Ниже представлен обзор опубликованных ответов налоговых органов по данной проблеме.

Налоговые последствия для участника при выходе из общества⁹

Для физического лица, получающего свою долю участия в виде имущества при выходе из общества, налогооблагаемого дохода не возникает, если стоимость полученного имущества не превышает стоимость

первоначального взноса этого участника в уставный капитал¹⁰. Любые суммы, полученные сверх стоимости взноса, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. Такой доход не является дивидендом для целей налогообложения (в соответствии со статьей 43.2 Налогового кодекса), поэтому для российских граждан применяется ставка налога равная 13%.

Аналогичным образом, когда при выходе из общества юридическое лицо получает имущество в качестве возврата его доли, такая передача не признается реализацией для целей налогообложения, если стоимость полученного имущества не превышает стоимость первоначального взноса участника в уставный капитал. Соответственно, имущество, полученное в таком случае, не подлежит обложению налогом на прибыль.

Если стоимость полученного имущества превышает стоимость первоначального взноса в уставный капитал общества, суммы, полученные сверх стоимости первоначального взноса, подлежат обложению налогом на прибыль. Вопрос о том, как следует рассматривать этот доход для целей налога на прибыль, в данных разъяснениях не рассматривается. В выпущенном несколько лет назад разъяснении¹¹ по вопросу выхода кипрской компании из состава участников ООО, поясняется, что такой доход не является ни дивидендами, ни доходом от отчуждения имущества. Таким образом, этот доход подпадает под действие статьи 22 "Другие доходы" Соглашения об избежании двойного налогообложения и не подлежит обложению налогом у источника.

Налоговые последствия для ООО

Передача имущества бывшим участникам при выходе, для общества также не признается реализацией, если стоимость такого имущества не превышает стоимость

⁸ Пункт 1 статьи 8 Федерального закона № 14-ФЗ от 8 февраля 1998 г.

⁹ Письма Министерства финансов № 20-14/3/094130@ от 7 сентября 2010 г., № 03-04-05/2-462 от 17 августа 2010 г.

¹⁰ Подпункт 5 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса.

¹¹ Письмо Министерства финансов № 03-08-05 от 22 января 2007 г.

первоначального взноса таких участников в уставный капитал общества¹².

Министерство финансов недавно подтвердило, что если участнику передается основное средство, справедливая стоимость которого превышает первоначальный взнос участника в уставный капитал общества, такая сделка признается реализацией¹³. Этот факт может иметь негативные налоговые последствия для общества, если общество передает основные средства участнику при его выходе из общества ранее, чем по истечении пяти лет с момента приобретения таких основных средств. В четвертом абзаце пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса говорится, что все расходы на капитальные вложения, включенные обществом в состав расходов того года, когда были приобретены основные средства, подлежат восстановлению в случае реализации основных средств ранее чем по истечении пяти лет. Размер таких расходов на капитальные вложения может достигать 30% первоначальной стоимости для основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам (имущество со сроком полезного использования от 3 лет до 20 лет включительно для целей налога на прибыль), в иных случаях - до 10% первоначальной стоимости.

Новый сбор: авторское вознаграждение за воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений

В связи с созданием Таможенного союза между Россией, Беларуссией и Казахстаном в последнее время происходит активный процесс изменения таможенного законодательства, однако изменения происходят также и в областях, лишь косвенно связанных с таможенной.

Так, Правительством России в октябре 2010 года было принято Постановление¹⁴ (далее - Постановление № 829), устанавливающее порядок сбора средств для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений исключительно в личных целях (далее - авторское вознаграждение, вознаграждение).

Вознаграждение должно выплачиваться изготовителями и импортерами оборудования и материальных носителей с момента вступления в силу Постановления № 829 (с 30 октября 2010 года). Помимо упомянутого порядка сбора вознаграждения отдельно для изготовителей и для импортеров оборудования и материальных носителей, Постановлением № 829 утвержден перечень оборудования и материальных носителей, в который включены, в том числе, товары, которые в силу своих технических характеристик не могут использоваться для воспроизведения, например - записанные CD и DVD диски. Факт включения в перечень записанных CD и DVD дисков стал наиболее резонансным и обсуждаемым среди импортеров.

Согласно Постановлению № 829, сбор авторского вознаграждения осуществляется аккредитованной организацией, под которой понимается организация по управлению авторскими и (или) смежными правами на коллективной основе, имеющая государственную аккредитацию на осуществление деятельности по осуществлению прав авторов, исполнителей и изготовителей фонограмм и аудиовизуальных произведений на получение авторского вознаграждения. В качестве такой организации аккредитована Общероссийская общественная организация "Российский союз Правообладателей".

¹² Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/553 от 17 августа 2010 г.

¹³ Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/27 от 26 января 2011 г.

¹⁴ Постановление Правительства от 14 октября 2010 г. № 829 "О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях"

Следует отметить, что в средствах массовой информации была опубликована информация о том, что судом первой инстанции было принято постановление о лишении "Российского союза Правообладателей" государственной аккредитации. На текущий момент достаточно сложно оценить влияние этого судебного решения на процедуру уплаты вознаграждения.

Размер авторского вознаграждения составляет 1 процент от таможенной стоимости единицы оборудования или материального носителя (для импортеров) и 1 процент от цены реализации единицы оборудования или материального носителя (для изготовителей). При этом изготовитель и импортер должны самостоятельно осуществить расчет средств, подлежащих уплате аккредитованной организации.

Для уплаты авторского вознаграждения импортеры и производители должны самостоятельно совершить действия, направленные на заключение договора с аккредитованной организацией, после чего на регулярной основе подавать письменные сообщения об оформленном на таможенном оборудовании и материальных носителях или отчеты об их реализации. С образцами договора с аккредитованной организацией и иными документами можно ознакомиться на сайте Общероссийской общественной организации "Российский союз Правообладателей" (<http://rp-union.ru>).

В случае незаключения договора авторское вознаграждение может быть взыскано аккредитованной организацией с импортера или производителя в судебном порядке. К импортеру или производителю, уклоняющимся от заключения договора и уплаты авторского вознаграждения, также может быть предъявлено требование об уплате процентов за пользование чужими денежными средствами в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ (в настоящее время 7,75 % годовых) либо требование о выплате компенсации за нарушение исключительных прав в размере от 10 000 до 5 000 000 рублей (точный

размер компенсации определяется по решению суда).

Конечными получателями вознаграждения являются авторы, исполнители и изготовители, чьи исключительные права признаются на территории Российской Федерации в соответствии с гражданским законодательством РФ. Собранные аккредитованной организацией суммы вознаграждения периодически распределяются между вышеперечисленными получателями в определенной в Постановлении № 829 пропорции.

Постановлением № 829 предусмотрено, что авторское вознаграждение не взимается: с изготовителей оборудования и материальных носителей, предназначенных для последующего экспорта; с импортеров и производителей профессионального оборудования, которое в силу своих конструктивных особенностей и потребительских свойств не используется для удовлетворения личных (семейных) нужд; с изготовителей оборудования из перечня в случае, если такое оборудование полностью изготовлено из комплектующих, которые были 1) полностью произведены на территории РФ или 2) ввезены на территорию РФ и с которых уже было уплачено вознаграждение.

Требования к годовой налоговой отчетности за 2010 год для иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность в г. Москве

Межрайонная инспекция ФНС России №47 выпустила традиционное письмо, касающееся требований к составлению и представлению комплекта годовой налоговой отчетности иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность в городе Москве.¹⁵

¹⁵ Письмо № 07-20/33413 Межрайонной инспекции ФНС России №47 по г. Москве от 30 декабря 2010 г.

В соответствии с требованиями Инспекции ФНС России № 47 по г. Москве комплект годовой отчетности по налогу на прибыль должен включать налоговую декларацию по налогу на прибыль, годовой отчет о деятельности, составленный по установленной форме, и пояснительную записку к годовому отчету о деятельности ("Пояснительная записка") и должен быть представлен в налоговые органы не позднее 28 марта 2011 года. В целом вопросы и требования, отраженные в письме, те же, что и в письмах за предыдущие годы.¹⁶

Иностранные компании, зарегистрированные для целей осуществления деятельности в России (пятая и шестая цифры кода причины постановки на учет (КПП) - "51"), должны представлять налоговую декларацию по налогу на прибыль и отчет о деятельности даже в отсутствие финансовой и хозяйственной деятельности в 2010 году. Иностранные организации, зарегистрированные исключительно в силу того, что они владеют объектами недвижимости в России, обязаны представлять только налоговую декларацию по налогу на имущество.

Налогоплательщики, которым разрешено представлять Единую (упрощенную) налоговую декларацию вместо налоговой декларации по налогу на прибыль, не освобождаются от представления годового отчета о деятельности и пояснительной записки.

Налогоплательщики со среднесписочной численностью сотрудников на 1 января 2011 года свыше 100 человек обязаны представлять налоговые декларации в налоговые органы в электронном виде. Московские налоговые органы идут дальше в этом вопросе и требуют от всех налогоплательщиков представления

налоговых деклараций в электронном виде (на магнитных носителях/дискетах или по телекоммуникационным каналам связи), включая нефункционирующие подразделения с "нулевыми" налоговыми декларациями. Годовой отчет о деятельности и пояснительная записка должны представляться на бумажных носителях.

17 ноября 2010 года Федеральная налоговая служба утвердила Приказ № ММВ-7-6/610@ о вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения для электронного документооборота. На основании этого Приказа с 24 ноября 2010 года вступили в силу "Методические рекомендации по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи", утвержденные Приказом № ММ 7-6/534@ от 2 ноября 2009 года.

Требования указанных выше документов распространяются на всех участников электронного документооборота, включая налогоплательщиков, специализированных операторов и налоговые органы. С точки зрения налогоплательщика основное изменение в существующей системе представления налоговых деклараций по электронным каналам связи заключается в том, что в случаях представления налоговой отчетности через представителя (например, специализированную организацию) сначала необходимо представить в налоговые органы доверенность, подтверждающую полномочия представителя. Реквизиты доверенности должны быть представлены в налоговые органы посредством специального информационного сообщения о доверенности, которое направляется вместе с налоговой декларацией по электронным каналам связи. Кроме того, доверенность в налоговые органы необходимо представить как по телекоммуникационным каналам связи (в виде приложения), так и по почте (оригинал).

В письме перечисляются 17 пунктов, касающихся деятельности иностранной

¹⁶ Письмо № 07-20/01621 от 29 января 2010 г., Письмо № 07-20/00035 от 12 января 2009 г., Письмо № 07-22/00548 от 16 января 2008 г. и Письмо № 01-12/26526 от 28 декабря 2006 г. Межрайонной инспекции ФНС России №47 по г. Москве.

организации в России (г. Москве), которые должны быть отражены в пояснительной записке за 2010 год. Эти пункты перенесены из писем 2006 - 2009 годов. В частности, налогоплательщик должен представить информацию о наименовании организации, виде деятельности, сведения о контрактах, персонале, доходах и расходах (особенно тех, которые передаются головным офисом), недвижимом имуществе, транспортных средствах и аренде жилых помещений. Кроме того, налогоплательщиком должны быть представлены определенные документы, такие как копия принятой учетной политики на 2010-2011 годы (для постоянных представительств), копии лицензий, приказ о назначении на должность главного бухгалтера (бухгалтера), справки организаций - налоговых агентов, являющихся источником выплаты доходов, подтверждающие удержание и уплату налога у источника, справка из банка об отсутствии движения денежных средств или выплаты заработной платы в случае, если финансово-хозяйственная деятельность не велась, копии справок по форме 2-НДФЛ в случаях выплат физическим лицам, связанных с оплатой аренды жилых помещений, и документы, подтверждающие налоговые льготы (если применимо).

Налогоплательщик должен указать во всех налоговых декларациях коды: КБК (Код бюджетной классификации), ОКАТО (Общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления) и ОКВЭД (Общероссийский классификатор видов экономической деятельности).

Налогоплательщики, имеющие несколько подразделений в России, представляющие консолидированную налоговую декларацию по НДС и осуществляющие уплату полной суммы НДС в территориальной налоговой инспекции, в которой поставлено на учет одно из подразделений (кроме Москвы), по окончании каждого налогового периода должны представлять в Межрайонную инспекцию ФНС России № 47 копию такой налоговой декларации по НДС (с печатью территориальной налоговой инспекции по месту подачи консолидированной налоговой

декларации по НДС) вместе с копиями налоговых деклараций по налогу на прибыль, представленных в территориальные налоговые органы по всем подразделениям налогоплательщика в России (с печатью территориальной налоговой инспекции по месту подачи налоговой декларации по налогу на прибыль).

Суд подтвердил право налогоплательщика на вычет НДС при отсутствии товарно-транспортной накладной (1-Т)

Налоговые вычеты по НДС производятся налогоплательщиками после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг) на основании соответствующих первичных документов. Налоговое законодательство не устанавливает перечень первичных документов, служащих основанием для постановки приобретаемых товаров, (работ, услуг), имущественных прав на бухгалтерский учет.

Обычно налогоплательщики принимают приобретенные товары на учет и заявляют соответствующие суммы НДС к вычету на основании товарной накладной (ТОРГ-12) и товарно-транспортной накладной (1-Т). Однако условиями договора на поставку товаров может быть предусмотрена обязанность продавца доставить товар к покупателю. В этом случае покупатели не участвуют в процессе транспортировки приобретенных товаров и не получают соответствующие товарно-транспортные накладные. Практика показывает, что отсутствие товарно-транспортных накладных может послужить основанием для оспаривания предъявленного вычета НДС налоговыми органами.

Министерство финансов и Федеральная налоговая служба выразили мнение, что товарно-транспортная накладная, не являющаяся единственным документом, служащим основанием для принятия товара на учет, и наличие ее не требуется, если

компания не участвует в процессе транспортировки¹⁷. И хотя судебная практика по данному вопросу противоречива, большая часть судебных решений вынесена в пользу налогоплательщиков, принимавших НДС к вычету, у которых отсутствовали товарно-транспортные накладные.

9 декабря 2010 года Президиум ВАС рассмотрел судебное дело, в котором налогоплательщик принял товар на учет на основании товарных накладных. Налоговая инспекция оспорила налоговый вычет по НДС, заявляя, что постановка приобретенных товаров на учет должна быть подтверждена товарно-транспортной накладной. Однако ВАС отклонил эти доводы на том основании, что товарно-транспортная накладная выдается в соответствии с договором на транспортировку между перевозчиком и его клиентом (в данном случае продавцом товаров). Поскольку покупатель не участвовал в процессе транспортировки, товарные накладные могут служить основанием для постановки приобретаемых товаров на бухгалтерский учет. Суд вынес постановление¹⁸ в пользу налогоплательщика.

Данное постановление является первым известным нам судебным решением на уровне Президиума ВАС по данному вопросу. Поскольку мнение Президиума ВАС является основополагающим для судов нижестоящих инстанций, то данное Постановление может изменить сложившуюся судебную практику в сторону налогоплательщиков.

¹⁷ Письмо Министерства финансов и Федеральной налоговой службы № ШС-20-3/1195 от 18 августа 2009 г.

¹⁸ Постановление № 8835/10 Президиума ВАС от 9 декабря 2010 г.

Подтверждено освобождение от НДС передачи прав на использование программ для ЭВМ на основании сублицензионного договора

С 1 января 2008 года передача прав на использование программ для ЭВМ на основании лицензионного договора освобождена от налогообложения НДС¹⁹. Формулировка положения об освобождении от НДС, которая содержится в Налоговом кодексе, включает только случаи передачи указанных прав на основании лицензионного (а не сублицензионного) договора. На практике российские дистрибьюторы и дилеры зачастую получают права на использование интеллектуальной собственности от иностранных владельцев интеллектуальной собственности (информационных технологий) и обычно передают такие права на основании сублицензионного договора. Министерство финансов неоднократно высказывало мнение, что платежи, осуществляемые на основании сублицензионного договора, должны быть квалифицированы аналогично платежам, перечисляемым на основании лицензионного договора, т.е. не облагаемым НДС. В то же время отсутствие судебных решений по этому вопросу порождает неопределенность в отношении вероятного исхода судебного разбирательства по рассмотрению спора с налоговыми органами, который может возникнуть в этой связи.

В свете этих фактов особый интерес представляет Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Восточно-Сибирского округа²⁰. В рассматриваемом деле российский налогоплательщик передал местным контрагентам права на использование программы для ЭВМ на основании сублицензионного договора и

¹⁹ Подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса.

²⁰ Постановление № А74-2457/2009 ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 апреля 2010 г.

квалифицировал данную сделку как освобожденную от НДС. Позиция налоговой инспекции заключалась в том, что налогоплательщик не имел права применять освобождение от НДС, поскольку не предоставил лицензионный договор с владельцем соответствующих прав, что свидетельствовало об отсутствии прав и полномочий на заключение сублицензионных договоров с конечными пользователями. ФАС вынес решение в пользу налогоплательщика. В Гражданском кодексе говорится, что правила о лицензионных договорах также применимы и к сублицензионным договорам²¹. Суд истолковал это положение как основание для распространения освобождения от НДС на сублицензионные договоры. Кроме того, суд отметил, что Налоговый кодекс не содержит требование подтверждения права на передачу прав на использование программ для ЭВМ на основании сублицензионного договора для доказательства правомерности освобождения сделки от НДС.

Позиция суда (впервые принятая арбитражным судом) совпадает с позицией Министерства финансов и общей налоговой практикой бизнеса.

Аренда не подпадает под нулевую ставку, предусмотренную для предоставления (подачи) железнодорожных вагонов

С 1 января 2011 года вступили в силу новые правила применения нулевой ставки НДС, внесенные в статьи 164 и 165 Налогового кодекса. Среди прочего, услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для международных перевозок, теперь прямо указаны как облагаемые по ставке НДС 0%.

Министерство финансов выпустило ряд писем,²² в которых дается разъяснение по

вопросу применения нулевой ставки в данном случае. В этих письмах Министерство финансов подчеркивает, что нулевую ставку следует применять только в отношении предоставления железнодорожных вагонов и контейнеров для международных перевозок, в то время как в отношении аренды железнодорожных вагонов и контейнеров по-прежнему применяется стандартная ставка НДС - 18%. Другими словами, для применения нулевой ставки НДС в отношении использования вагонов и контейнеров решающее значение имеет правовая форма договора, в рамках которого предоставляется право использовать железнодорожные вагоны и контейнеры.

Таким образом, для применения правильной ставки НДС большое значение имеет точное определение конкретного вида оказываемой услуги. За основу при определении порядка налогообложения конкретной услуги можно взять письмо,²³ выпущенное Министерством транспорта в 2008 году. В этом письме Министерство транспорта отметило некоторые отличия предоставления (подачи) железнодорожных вагонов и контейнеров от их аренды. В частности, основные отличия, изложенные в письме, следующие:

- ▶ аренда предполагает получение железнодорожных вагонов и контейнеров потребителем такой услуги во временное владение и пользование, а предоставление железнодорожных вагонов и контейнеров означает только подачу вагонов и контейнеров под погрузку;
- ▶ предоставление железнодорожных вагонов и контейнеров осуществляется для целей конкретной перевозки, а аренда позволяет потребителю услуги использовать арендованные вагоны и

Министерства финансов от 11 января 2011 г., Письмо № 03-07-08/14 Министерства финансов от 20 января 2011 г.

²³ Письмо № СА-16/3729 Министерства транспорта от 20 мая 2008 г.

²¹ Пункт 5 статьи 1238 Гражданского кодекса.

²² Письмо № 03-07-08/28 Министерства финансов от 28 января 2011 г., Письмо № 03-07-08/02

контейнеры для любых целей, а не только для перевозки.

Суммируя сказанное выше, можно сделать вывод, что применение нулевой ставки НДС в значительной степени зависит от конкретного вида услуг и обстоятельств их предоставления. Таким образом, налогоплательщикам, которые намереваются применить нулевую ставку НДС, следует тщательно проанализировать вид услуг, которые будут оказаны в каждом конкретном случае для минимизации риска возникновения споров с налоговыми органами.

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 9694
Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757
Юко Файт +7 (495) 755 9759

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

Питер Райнхардт +7 (495) 705 9738
Жанна Добрицкая +7 (495) 755 9675
Антон Ионов +7 (495) 755 9747

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. 2010. Все права защищены.

<http://www.ev.com> <http://tax.evcis.info>

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

Российская налоговая практика «Эрнст энд Янг» получила премию European Tax Awards 2010 в категории «Национальная налоговая фирма года», ежегодно присуждаемую изданием *International Tax Review*.