

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Налоговым органам предписано более взвешенно подходить к принятию решения о продолжении судебного разбирательства	2
Пересмотрен критерий минимального объема инвестиций для целей снижения ставки налога на дивиденды	3
Высший Арбитражный Суд не считает информацию об исполнении налогоплательщиками своих обязательств налоговой тайной.....	5
Вычет расходов на закупку бутилированной воды для сотрудников.....	6
Министерство предлагает учитывать сложившуюся судебную практику в отношении признания безнадежных долгов.....	7
Преобразование юридического лица: непрерывность владения.....	7
Отказ в возмещении НДС: Определение ВАС о порядке обжалования таких решений	8
Налоговые агенты не должны пренебрегать своими обязанностями по удержанию НДС	9
Вычет НДС, исчисленного с сумм предварительной оплаты товаров, облагаемых НДС по разным ставкам	10
Промышленная сборка: последние изменения	11

Налоговым органам предписано более взвешенно подходить к принятию решения о продолжении судебного разбирательства

Налогоплательщики, вынужденные обращаться в суд, чтобы доказать свою правоту в споре с налоговыми органами, давно поняли, что налоговые органы будут подавать апелляции в суды высшей инстанции (суд кассационной инстанции или даже Высший Арбитражный Суд), даже в случае отсутствия достаточных оснований для решения дела в их пользу. Некоторые налоговые инспекторы, вероятно, поступают таким образом, чтобы их не обвинили в недостаточном служебном рвении, или чтобы доказать, что не в их правилах ослаблять давление на налогоплательщиков при недостаточной на то мотивации.

В результате компании вынуждены тратить дополнительное время, усилия и деньги на оплату юридических услуг для разрешения налоговых споров, а суды перегружены ненужной работой. Недавно изданный приказ, подписанный руководителем Федеральной налоговой службы М.В.Мишустиным, может улучшить ситуацию в этой области, поскольку в нем определяются процедуры оценки целесообразности обжалования решений судов налоговыми органами.

В прошлом месяце Федеральная налоговая служба разместила на своем веб-сайте Приказ № ММВ-7-7/147@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах" от 9 февраля 2011 года. Заявленной целью этого документа является повышение эффективности защиты интересов налоговых органов в судах.

Наиболее интересным положением в приказе является то, что Федеральная налоговая служба предписывает налоговым инспекциям принимать во внимание сложившуюся судебную практику, в частности, постановления арбитражных судов, Президиума и Пленума Высшего Арбитражного Суда, информационные письма Высшего Арбитражного Суда по

соответствующим вопросам с учетом аналогичной аргументации при принятии решения о направлении жалоб в суды апелляционной, кассационной инстанций или в ВАС РФ. Это означает, что если налоговые органы проигрывают дело в суде первой инстанции, они должны тщательно изучить текущую судебную практику, и если она оказывается не в пользу налоговых органов, может быть принято решение о том, чтобы воздержаться от продолжения судебного разбирательства. Решение налогового органа не обжаловать судебный акт в судах высших инстанций согласуется с руководителем соответствующего налогового органа, путем подачи докладной записки начальника юридического отдела налогового органа. Записка должна содержать аргументированную позицию налогового органа (с учетом всех обстоятельств, рассмотренных судом при вынесении решения в пользу налогоплательщика) со ссылкой на нормативные акты и судебную практику, которые предоставляются юридическим отделом налогового органа.

Наличие обширной судебной практики по соответствующему вопросу может помочь компаниям избежать продолжения судебного разбирательства в судах различных инстанций. В частности, данные положения могут оказаться полезными для компаний, к которым налоговые органы регулярно предъявляют претензии в отношении квартальных деклараций по НДС. Это означает, что, если компания уже выиграла ряд дел в суде, налоговые органы могут прекратить дальнейшее обжалование в судах высшей инстанции при отсутствии у них новых аргументов для обоснования своей позиции.

Кроме этого, Управления ФНС России по соответствующим субъектам Российской Федерации должны изучать проекты жалоб и всю соответствующую документацию, если налоговая инспекция намеревается подать заявление в ВАС РФ о пересмотре судебных решений в порядке надзора. Такие жалобы и заявления не могут быть представлены без согласования с Правовым управлением.

Приказ предписывает руководителям Управлений ФНС по субъектам Российской Федерации принимать активное участие в судебных делах, рассмотрение которых может иметь значение для формирования судебной практики, вне зависимости от суммы заявленных требований, а также обеспечивать правовое сопровождение по таким делам.

В Приказе изложены некоторые внутренние процедуры, например:

- ▶ если оспариваемая сумма требования превышает установленный лимит (30 млн. рублей для Москвы и Санкт-Петербурга, 5 млн. рублей для других регионов), все документы, имеющие отношение к судебному разбирательству между налоговыми органами и налогоплательщиком, должны направляться на рассмотрение в Управления ФНС. В числе оснований для представления материалов судебных дел на рассмотрение в Управления ФНС указываются заявления о возмещении НДС;
- ▶ специалисты Управления ФНС должны принимать участие в подготовке материалов для представления интересов налоговых органов в судах, если оспариваемая сумма требования превышает установленный лимит, а также проверять наличие приемлемых доказательств и правовых оснований.

Пересмотрен критерий минимального объема инвестиций для целей снижения ставки налога на дивиденды

В отсутствие соглашения об избежании двойного налогообложения дивиденды, выплачиваемые российской компанией иностранному акционеру, подлежат обложению налогом по ставке 15%, удерживаемым у источника выплаты дохода. Возможность применения пониженных ставок налога на дивиденды, выплачиваемые российскими компаниями, зачастую зависит от соответствия некоему критерию минимального объема инвестиций.

Во многих соглашениях указывается фиксированный минимальный размер инвестиций в денежном выражении, в том числе и в Соглашении об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром. Однако налоговые органы дают неожиданные трактовки этих критериев, которые, к сожалению, иногда поддерживаются судами.

Кипр является наиболее популярной юрисдикцией для целей учреждения холдинговых компаний, владеющих долями участия в российских компаниях. В соответствии с пунктом 2 статьи 10 Соглашения налог, удерживаемый у источника выплаты дохода, взимается по пониженной ставке, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом Кипра. Если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму эквивалентную не менее 100 000 долл. США, взимаемый налог не должен превышать 5% от общей суммы дивидендов. Во всех остальных случаях взимаемый налог не должен превышать 10% от общей суммы дивидендов. Ключевым моментом в вопросе применимости ставки в размере 5% является толкование формулировки "прямо вложило в капитал компании". Формулировки этого положения в разных соглашениях могут немного отличаться, что на практике может быть крайне важным.

Акционеры сталкиваются с отказом в праве применения пониженной ставки налога в ситуации, когда доля участия в российской компании была получена в качестве вклада в уставный капитал, например в рамках реструктуризации группы. В таких случаях налоговые органы и суды считают, что новый акционер не производил прямых инвестиций в российскую компанию. Очевидным решением в таких обстоятельствах является приобретение дополнительных акций на сумму не менее 100 000 долл. США. Однако на практике мы видим, что право на льготы, предоставляемые Соглашением, в таких обстоятельствах не признается.

Дело компании "Система Холдинг Лимитед"

Сказанное выше можно проиллюстрировать на примере постановления Федерального арбитражного суда Московского округа по делу № КА-А40/762-06/ОАО от 3 марта 2006 года, связанному с заявлением о возврате удержанного ОАО "МТС" налога на доходы в виде выплаченных ее кипрскому акционеру дивидендов на акции, которые акционер получил от своего учредителя. Налог был удержан по ставке 10%. Кипрская компания обратилась с заявлением о возврате излишне удержанного налога в размере 5% от общей суммы дивидендов на том основании, что компания прямо вложила в капитал ОАО "МТС" сумму, превышающую 100 000 долл. США. Кипрская компания владела американскими депозитарными расписками (АДР) в количестве 1 780 штук, приобретенными на открытом рынке ценных бумаг и удостоверяющими право собственности на акции ОАО "МТС" стоимостью 100 214,53 долл. США.

Требование кипрской компании было отклонено судами всех трех инстанций. Арбитражный суд г. Москвы постановил, что право на применение ставки в размере 5% не доказано на том основании, что не были представлены документы, подтверждающие факт приобретения АДР. Суд кассационной инстанции отказал в рассмотрении представленных впоследствии доказательств, подтверждающих факт приобретения АДР (оценка доказательств не входит в компетенцию суда кассационной инстанции). Это означало, что дело проиграно.

Наиболее интересным моментом в отношении рассматриваемого постановления является вопрос о том, была бы применена ставка налога в размере 5%, если бы данная кипрская компания смогла доказать, что прямо вложила не менее 100 000 долл. США в капитал выплачивающей дивиденды компании при покупке АДР. Судя по ответу суда

кассационной инстанции – нет, что удивительно. Суд поддержал мнение, выраженное Министерством финансов,¹ что несмотря на то, что приобретение АДР, удостоверяющих право собственности на акции, фактически является прямой инвестицией денежных средств в капитал российской компании, ставка налога в размере 5% не может быть применена в отношении полученных кипрской компанией дивидендов на другие акции, полученные в качестве вклада в уставный капитал. Трудно понять, почему такое заключение делается на основании формулировки из текста Соглашения.

Дело "Ланкренан Инвестментс Лимитед"

В ходе недавно рассмотренного дела² апелляционный суд занял более благоприятную позицию в вопросе применения критерия минимальных прямых инвестиций. Ниже изложены обстоятельства дела. Резидент Кипра, компания "Ланкренан Инвестментс Лимитед" (далее – компания Ланкренан), приобрела акции двух акционерных обществ на основании нескольких договоров купли-продажи. В частности, компания Ланкренан купила 37 000 привилегированных акций ОАО "АНК "Башнефть" на сумму 199 763 долл. США и 284 привилегированные акции ОАО "Саратовский нефтеперерабатывающий завод" на сумму 116 440 долл. США. Доли участия в обеих компаниях, таким образом, превысили 100 000 долл. США.

В 2007 и 2008 годах российские компании (ОАО "АНК "Башнефть" и ОАО "Саратовский НПЗ") как налоговые агенты удержали налог по ставке 10% на дивиденды, выплаченные компании Ланкренан.

Впоследствии компания Ланкренан обратилась в налоговую инспекцию по месту налогового учета компаний, выплативших дивиденды, с заявлением о возврате налога,

¹ Письмо № 03-08-02/Кипр Министерства финансов от 8 декабря 2004 г.

² Постановление № 09АП-28480/2010-АК Девятого Арбитражного апелляционного суда от 6 декабря 2010 г.: Дело № А40-59648/10-129-325.

удержанного у источника выплаты дохода, сверх ставки в размере 5%. Налоговая инспекция отказала в удовлетворении требований, поэтому компания Ланкрена обратилась в арбитражный суд с требованием обязать налоговый орган вернуть излишне удержанный налог в судебном порядке. Суд удовлетворил требование компании.

Налоговая инспекция не согласилась с решением суда и обратилась с апелляционной жалобой, мотивируя это тем, что оценка инвестиций должна производиться в соответствии с номинальной стоимостью акций в долларовом эквиваленте, а не ценой покупки. Налоговая инспекция не оспаривала тот факт, что прямое вложение включает приобретение акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца.

Апелляционный суд постановил, что, как следует из подпункта а) пункта 2 статьи 10 Соглашения, в котором устанавливается пониженная ставка налога на дивиденды, пониженная ставка налога применяется не в отношении пакета акций конкретной стоимости, а в отношении компании, которая осуществила инвестиции. Другими словами, условием, которое должно быть выполнено для применения ставки в размере 5%, является наличие самого факта того, что резидент Договаривающегося государства вложил 100 000 долл. США в капитал данной компании. Таким образом, апелляционный суд оставил апелляционную жалобу налоговой инспекции без удовлетворения.

Мы с интересом ожидаем постановления суда кассационной инстанции.

Из аргументации апелляционного суда следует, что для целей налогообложения не имеет значения основание приобретения акций и цена, по которой акции были приобретены. Если бы эта аргументация была применена в деле компании "Система Холдинг Лимитед", право налогоплательщика на возврат налога было бы подтверждено судом кассационной инстанции.

Высший Арбитражный Суд не считает информацию об исполнении налогоплательщиками своих обязательств налоговой тайной

Вряд ли кто-нибудь станет отрицать, что сделки с так называемыми "недобросовестными налогоплательщиками" являются одной из самых популярных тем при проведении налоговых проверок. При этом налогоплательщикам вменяется в вину отсутствие должной осмотрительности и осторожности в выборе контрагентов, что, по мнению налоговых органов, является основанием для доначисления налогов и применения санкций.

Некоторые рекомендации в отношении необходимых действий по проверке добросовестности деловых партнеров можно найти в разъяснениях Министерства финансов.³ В дополнение к «рекомендованному минимуму» действий налогоплательщики, разумеется, могут предпринимать дополнительные шаги, которые позволят им убедиться в добропорядочности предполагаемых контрагентов.

В этой ситуации обращение в налоговые органы с запросом о предоставлении информации о выполнении предполагаемыми контрагентами налоговых обязательств представляется вполне логичным. К сожалению, налоговые органы обычно не отвечают на такие запросы, однако недавнее Определение Высшего Арбитражного Суда (ВАС)⁴, как представляется, побудит их изменить свою позицию.

³ Подробнее см., например, п. 12 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом № ММ-3-06/333@ Министерства финансов от 30 мая 2007 г., а также письма Министерства финансов № 03-02-07/2-231 от 31 декабря 2008 г. и № 03-02-07/1-340 от 6 июля 2009 г.

⁴ Определение № ВАС-15222/10 Высшего Арбитражного Суда от 17 ноября 2010 г.

Определение было вынесено по делу, связанному с отказом налоговой инспекции предоставить налогоплательщику сведения об исполнении налоговых обязательств его потенциальными контрагентами. В своем письме в ответ на 74 (!) запроса от налогоплательщика налоговая инспекция сообщила о невозможности предоставить данные сведения, поскольку они являются налоговой тайной.

Налогоплательщик обратился в суд, и письмо налоговой инспекции было признано недействительным. Суды постановили, сославшись на статью 102 Налогового кодекса РФ и закон "Об информации, информационных технологиях и о защите информации"⁵, что сведения об исполнении обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной, и что налоговая инспекция не имела правовых оснований для отказа в предоставлении запрашиваемой информации.

Налоговый кодекс специально исключает ряд позиций из сведений, являющихся налоговой тайной, включая сведения, разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия, о нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения, а также сведения, предоставляемые органам власти других государств в соответствии с международными договорами.

Суммируя вышесказанное, для того, чтобы получить из налогового органа хотя бы мало-мальски содержательный ответ на запрос о предоставлении сведений об исполнении предполагаемыми контрагентами налоговых обязательств, необходимо тщательно формулировать текст такого запроса во избежание получения формальных (и бесполезных) ответов от налоговых органов (кроме того, бессмысленно запрашивать сведения, которые действительно являются налоговой тайной в соответствии со

статьей 102 Налогового кодекса). Если же налоговый орган воздерживается от ответа или отказывается отвечать на такие запросы, сам по себе факт направления такого запроса в налоговый орган, будет, по крайней мере, свидетельствовать о должной осмотрительности и осторожности при выборе деловых партнеров. Разумеется, эти запросы должны быть лишь дополнением к другим действиям и доказательствам проверки добросовестности контрагентов, перечисленных в упомянутых выше рекомендациях финансовых органов.

Вычет расходов на закупку бутилированной воды для сотрудников

В течение длительного времени регулярно возникают споры по вопросу расходов на закупку бутилированной воды для сотрудников: компании вычитают эти расходы при расчете налога на прибыль, а налоговые инспекторы оспаривают это. Кулеры для воды являются привычным оборудованием офисов в ряде стран, однако в России это новшество появилось недавно. Поэтому неудивительно, что налоговые инспекторы относят эти расходы к недопустимой роскоши.

Очередной вопрос компании по этому поводу возник очевидно в связи с предположением аудитора компании о возможности вычета этих расходов. Компания утверждает, что бутилированная питьевая вода закупается для обеспечения нормальных условий труда, и это не просто щедрые дополнительные льготы, предоставляемые необдуманно и безответственно.

Ответ на вопрос компании интересен подходом автора письма. Во-первых, автор ищет определение нормальных рабочих условий и находит его в Трудовом кодексе.

"к нормальным условиям работы в частности, относятся: ...условия труда,

⁵ Статья 8 Федерального закона № 149-ФЗ от 27 июля 2006 г. "Об информации, информационных технологиях и о защите информации".

соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства"⁶.

Затем автор находит ссылку в Налоговом кодексе на вычет расходов на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством. Затем он делает вывод, что расходы на бутилированную питьевую воду могут быть учтены для целей налога на прибыль.

Вывод заключается в том, что в случае несоответствия водопроводной воды российским санитарно-гигиеническим требованиям и опасности использования ее в качестве питьевой расходы на приобретение бутилированной питьевой воды могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. В письме не уточняется, что расходы на приобретение бутилированной воды могут подлежать вычету только в случаях, когда компания может представить доказательство несоответствия поступающей водопроводной воды санитарно-гигиеническим требованиям. Но делается предположение, что это именно так.

Это подкрепляет мнение о том, что вычет из налоговой базы расходов на обеспечение более комфортных условий труда для персонала должен быть подкреплен правовыми основаниями, а не только стремлением создать дополнительные удобства для сотрудников.

Министерство предлагает учитывать сложившуюся судебную практику в отношении признания безнадежных долгов

В Письме № 03-03-05/230 Министерства финансов от 22 октября 2010 года рассматривается вопрос о возможности признания убытков в виде безнадежных долгов, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства.

Письмо подписано заместителем министра финансов С.Д.Шаталовым и, следовательно, требует особого внимания. Письмо интересно тем, что выявляет слабое место (а точнее - пробел) в Налоговом кодексе. По окончании исполнительного производства обязательство должника перед кредитором не прекращается. Таким образом, это не отвечает критериям, указанным в пункте 2 статьи 266 Налогового кодекса в отношении безнадежной задолженности, несмотря на наличие подтверждения, что задолженность является безнадежной, в форме акта, изданного в соответствии с Федеральным законом № 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" от 2 октября 2007 года.

В письме говорится, что министерство считает необходимым внесение изменений в Налоговый кодекс для уточнения порядка признания безнадежных долгов для целей налогообложения прибыли. Далее в письме говорится, что до внесения соответствующих изменений данный вопрос должен решаться с учетом сложившейся судебной практики.

Но автор письма на этом не останавливается: далее в письме он ссылается на определение Высшего Арбитражного Суда по данному вопросу и указывает на возможность применения судебного решения наравне с законом. В конце, С.Д. Шаталов указывает, что данная позиция должна быть доведена до налоговых органов.

Преобразование юридического лица: непрерывность владения

Ставка налога на дивиденды, удерживаемого у источника выплаты, в размере 9% может быть уменьшена до нуля при определенных условиях, а именно, если получатель дивидендов владеет не менее чем 50-процентной долей в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации непрерывно в течении не менее 365 дней.

В то же время Гражданский кодекс РФ позволяет юридическим лицам осуществлять реорганизацию в форме преобразования. Таким образом, например, акционерное общество (АО) может быть преобразовано в

⁶ Статья 163 Трудового кодекса.

общество с ограниченной ответственностью (ООО).

В этой связи встает вопрос, удовлетворяет ли вновь образованное юридическое лицо (ООО) описанным выше условиям, если им прежде удовлетворяло юридическое лицо, подвергшееся реорганизации в форме преобразования (АО). Напомним, одним из вышеописанных условий является непрерывность владения долей участия в течении не менее года.

В соответствии с мнением, опубликованным Министерством финансов⁷, период владения долей участия возобновляется с момента смены компанией ее организационной формы, поскольку в ходе рассматриваемого преобразования возникает новое юридическое лицо. Аналогичная аргументация может быть применена в любом случае, когда компания после преобразования желала бы воспользоваться налоговой льготой, условием которой является привязка к некоторому периоду времени.

Отказ в возмещении НДС: Определение ВАС о порядке обжалования таких решений

Недавно Высший Арбитражный Суд принял дело для пересмотра в порядке надзора, касающееся обязательного досудебного порядка обжалования решений налоговых органов в вышестоящем налоговом органе. Этот порядок был принят в 2009 году и цель его заключается в сокращении количества судебных разбирательств, связанных с налоговыми спорами. Однако данное дело свидетельствует о том, что новый порядок порождает ряд вопросов относительно процедуры его применения.

Ситуация, с которой было связано судебное разбирательство, изложена ниже. Общество представило в налоговые органы уточненную налоговую декларацию, в которой был заявлен НДС к возмещению из

бюджета. Налоговая инспекция провела камеральную налоговую проверку и вынесла следующие решения:

- ▶ об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- ▶ о возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению; и
- ▶ об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

Поскольку заявленная сумма НДС не была возмещена обществу полностью, был подан иск в суд о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС.

Суд первой инстанции⁸ установил факт несоблюдения обществом обязательного досудебного порядка обжалования решений налоговых органов в соответствии с пунктом 5 статьи 101.2 Налогового кодекса. Суд заявил, что в соответствии с этим положением общество должно было в досудебном порядке обжаловать решение налоговой инспекции в вышестоящем налоговом органе. Поскольку общество нарушило этот порядок, суд пришел к выводу о невозможности рассмотреть по существу требование заявителя.

Общество настаивало, что обязательный досудебный порядок обжалования решений налоговых органов применяется только в отношении решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Поскольку в Налоговом кодексе не содержится требование применения указанного выше порядка в отношении решения об отказе налоговых органов в возмещении налога, налогоплательщик вправе выбирать, какому порядку следовать.

⁷ Письмо № 03-03-06/1/678 Министерства финансов от 1 ноября 2010 г.

⁸ Определение Арбитражного суда Тамбовской области от 15 апреля 2010 г. по делу № А64-1616/2010.

Суд апелляционной инстанции⁹ вынес постановление в пользу общества.

Налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Они могут быть обжалованы в вышестоящем налоговом органе (вышестоящему должностному лицу) или в суде. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено статьей 101.2 Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции подтвердил, что статьи 101, 101.2 и 176 Налогового кодекса не позволяют сделать вывод о том, что действующим налоговым законодательством предусмотрен обязательный досудебный порядок обжалования решений налогового органа о возмещении суммы НДС, так как статья 176 Кодекса, регламентирующая порядок принятия решения о возмещении сумм налога или об отказе в возмещении, не содержит указаний на такой порядок.

Суд кассационной инстанции¹⁰ поддержал позицию суда первой инстанции и отменил постановление арбитражного апелляционного суда. В своем постановлении суд отметил, что в решении об отказе в возмещении НДС не содержатся основания для отказа в возмещении заявленной суммы НДС. Поскольку эти аргументы были перечислены в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, суд кассационной инстанции постановил, что общество было обязано обжаловать решение в вышестоящем налоговом органе.

Еще до того как это конкретное дело было представлено в ВАС, аналогичные вопросы, касающиеся досудебного порядка обжалования, рассматривались в ходе судебных разбирательств в 2010 году.¹¹ Судьи ВАС вынесли определение о передаче этого дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда на том основании, что достаточной судебной практики по данному вопросу не сформировано и постановление Президиума ВАС поможет в этом вопросе.

Мы сообщим об окончательном решении по делу, когда оно будет известно.

Налоговые агенты не должны пренебрегать своими обязанностями по удержанию НДС

Недавно Высший Арбитражный Суд (ВАС) рассмотрел дело,¹² касающееся обязанности налогового агента уплатить НДС, который не был удержан из суммы, уплачиваемой арендодателю муниципального имущества.

В рассматриваемом случае между муниципальным административным органом (арендодателем) и муниципальным унитарным предприятием (арендатором) был заключен договор аренды недвижимого имущества, находящегося в муниципальной собственности. Договором была предусмотрена обязанность арендатора самостоятельно исчислить НДС согласно требованиям Налогового кодекса. Однако арендатор не исполнил обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и уплате НДС в бюджет. Налоговая инспекция доначислила не удержанную сумму НДС, заявив, что налог должен исчисляться арендатором самостоятельно сверх цены, указанной в соответствующем договоре аренды.

⁹ Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 июля 2010 г. по делу № А64-1616/2010.

¹⁰ Постановление ФАС Центрального округа от 3 ноября 2010 г. по делу № А64-1616/2010.

¹¹ Постановление ФАС Московской области от 19 мая 2010 г. по делу № А40-69664/09-118-449, Постановление ФАС Поволжского округа от 25 мая 2010 г. по делу № А55-34141/2009, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 июня 2010 г. по делу № А70-8627/2009

¹² Постановление Президиума ВАС №10067/10 от 13 января 2011 г.

Суды, которые рассматривали дело до его передачи в ВАС, вынесли решения в пользу налогового агента, считая что, основания для взыскания с арендатора спорной суммы НДС отсутствуют, поскольку налог, не будучи удержанным арендатором из перечисляемой арендодателю арендной платы, не подлежит уплате за счет собственных средств арендатора. Однако ВАС отклонил эти аргументы, утверждая, что налоговая база по НДС должна определяться налоговым агентом самостоятельно. Отказ арендатора от исполнения обязанности налогового агента является неправомерным.

Ранее ВАС в своих постановлениях выражал мнение, что Налоговым кодексом не установлена обязанность налоговых агентов уплачивать НДС за счет своих собственных средств, если налог не был удержан из соответствующего платежа. Эти выводы делались как в отношении аренды государственного имущества, так и в отношении приобретения товаров (работ, услуг) у иностранных поставщиков.

В новом постановлении ВАС не подтвердил предыдущую судебную позицию и вынес решение в пользу налоговых органов. Поскольку постановления ВАС являются основополагающими для судов нижестоящих инстанций, данное постановление может изменить будущую судебную практику по данному вопросу в пользу налоговых органов.

Вычет НДС, исчисленного с сумм предварительной оплаты товаров, облагаемых НДС по разным ставкам

В своем Постановлении № 10120/10 от 25 января 2011 года Высший Арбитражный Суд (ВАС) рассматривает вопрос о вычете НДС, исчисленного с сумм предварительной оплаты товаров, облагаемых НДС по разным ставкам (т.е. когда в счет предварительной оплаты ожидается поставка товаров, облагаемых НДС по разным ставкам).

В рассматриваемом случае налогоплательщик был обязан поставить товары, облагаемые НДС как по ставке 10%,

так и по стандартной ставке 18%. На тот момент, когда налогоплательщик получил предварительную оплату от покупателя, стороны еще не подписали соглашения об ассортименте товаров, которые будут отгружены. Налогоплательщик применил ставку НДС в размере 18/118 в отношении всей суммы полученной от покупателя предоплаты. В периоде отгрузки соответствующих товаров покупателю налогоплательщик принял к вычету НДС, исчисленный с сумм предварительной оплаты. Налоговые органы оспорили часть вычета НДС, исчисленного с суммы предоплаты, в связи с тем, что данная предоплата закрывалась отгрузкой товаров, облагаемых НДС по ставке 10%. Налоговые органы заявили, что налогоплательщик должен представить уточненную налоговую декларацию по НДС за период получения предварительной оплаты от покупателя и исчислить НДС по ставке 10/110 (а не 18/118). Позиция налоговых органов была поддержана всеми судебными инстанциями до рассмотрения дела в ВАС.

ВАС проанализировал положения Налогового кодекса в отношении оснований для представления уточненных налоговых деклараций,¹³ а также права налогоплательщика на вычет НДС, исчисляемого с суммы предоплаты, в периоде соответствующей отгрузки¹⁴. ВАС постановил, что указанные положения не содержат требования представлять уточненные налоговые декларации по НДС применительно к рассматриваемому случаю. Кроме того, Налоговый кодекс не предусматривает ограничений в отношении суммы вычета НДС, ранее исчисленного с сумм предварительной оплаты.

Министерство финансов ранее высказало мнение, что в периоде получения предварительной оплаты в счет будущих поставок товаров, подлежащих обложению НДС по разным ставкам, налогоплательщик

¹³ Статьи 54 и 81 Налогового кодекса.

¹⁴ Пункт 8 статьи 171 и пункт 6 статьи 172 Налогового кодекса.

может указать обобщенное наименование товаров в счете-фактуре и применить ставку НДС в размере 18/118.¹⁵ В разъяснении министерства не рассматривается право на вычет НДС, исчисленного с сумм такой предварительной оплаты.

В связи с вышеизложенным, остается неясным, изменят ли налоговые органы свою позицию по вопросу вычета НДС в аналогичных ситуациях.

Промышленная сборка: последние изменения

Понятие "промышленная сборка" было введено в России в 2005 году Постановлением Правительства РФ № 166¹⁶. В соответствии с Постановлением № 166 импорт отдельных автокомпонентов для производства моторных транспортных средств может осуществляться либо без уплаты ввозной пошлины (ставка таможенной пошлины - 0%) или с уплатой ввозной пошлины по минимальной ставке - примерно 3%. Основным условием для применения льготных ставок является то, что эти автокомпоненты должны быть предназначены исключительно для производства моторных транспортных средств товарных позиций 8701-8705 Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности. Такие транспортные средства включают тракторы, автомобили, автобусы, автомобили грузовые и специальные транспортные средства (например, автомобили для перекачки бетонного раствора и др.). В 2006 году было принято другое Постановление Правительства РФ (далее - Постановление № 566¹⁷), которое распространило

указанные выше льготы на автокомпоненты, ввозимые для производства узлов и агрегатов моторных транспортных средств (например, коробок передач, двигателей, шасси и др.).

Специальные условия применения льгот в отношении "промышленной сборки" определены в совместном Приказе Минэкономразвития, Минпромэнерго и Минфина (далее - Приказ¹⁸). В соответствии с Приказом компания, которая намеревается применить указанные выше льготы, должна выполнить определенные условия (например, условия в отношении технологических процессов, инвестиций и др.), заключить специальное соглашение с Минэкономразвития и представлять в Минэкономразвития периодические отчеты о своей производственной деятельности.

Недавно в Приказ были внесены существенные изменения¹⁹. В соответствии с новой редакцией Приказа компании, которые заключили соглашения до 1 января 2011 года, могут продолжать применять "старый" порядок до истечения срока действия своего соглашения (независимо от нового порядка). После истечения срока действия соглашения такие компании не смогут продлить их действие или заключить новые соглашения.

отношении автокомпонентов, ввозимых для промышленной сборки".

¹⁸ Приказ Минэкономразвития РФ N 73, Минпромэнерго РФ N 81, Минфина РФ N 58н от 15 апреля 2005 г. "Об утверждении Порядка, определяющего понятие "Промышленная сборка" и устанавливающего применение данного понятия при ввозе на территорию Российской Федерации автокомпонентов для производства моторных транспортных средств товарных позиций 8701 - 8705 ТН ВЭД, их узлов и агрегатов"

¹⁹ Приказ Минэкономразвития РФ N 678, Минпромторга РФ N 1289, Минфина РФ N 184н от 24 декабря 2010 "О внесении изменений в порядок, определяющий понятие "промышленная сборка" моторных транспортных средств и устанавливающий применение данного понятия при ввозе на территорию Российской Федерации автокомпонентов для производства моторных транспортных средств товарных позиций 8701 - 8705 ТН ВЭД, их узлов и агрегатов" (официально опубликован 4 февраля 2011 г.).

¹⁵ Письмо № 03-07-15/39 Министерства финансов от 6 марта 2009 г.

¹⁶ Постановление Правительства РФ № 166 от 29 марта 2005 г. "О внесении изменений в таможенный тариф Российской Федерации в отношении автокомпонентов, ввозимых для промышленной сборки".

¹⁷ Постановление Правительства РФ № 566 от 16 сентября 2006 г. "О внесении изменений в Таможенный тариф Российской Федерации в

Компании, которые заключили соглашения до 1 января 2011 года, и компании, у которых нет действующих соглашений на эту дату, могут заключить соглашения в соответствии с "новым порядком" до 28 февраля 2011 года. Насколько нам известно, ни одна из компаний не смогла этого сделать, но многие компании заключили с Минэкономразвития так называемое "соглашение о намерении". В соответствии с таким соглашением о намерении эти компании смогут заключить соглашения в соответствии с новым порядком до конца 2013 года.

Основные различия между новым и старым порядком следующие:

- ▶ новые соглашения будут действовать до 31 декабря 2020 года (единый срок для всех компаний, ранее соглашения заключались сроком на 5-8 лет);
- ▶ компании, применяющие порядок в отношении промышленной сборки, будут представлять свои отчеты в Минэкономразвития один раз в год (ранее - дважды в год);
- ▶ изменились требования в отношении локализации: в соответствии со старым порядком компании должны были постепенно сокращать количество импортируемых автокомпонентов, к которым применяются льготные ставки ввозных пошлин, и заменять их на другие автокомпоненты (либо производимые в России, либо ввозимые по стандартным ставкам). В соответствии с новым порядком компании должны будут снизить общее количество импортируемых автокомпонентов (как по льготным, так и по стандартным ставкам). Отсутствует требование в отношении уменьшения количества автокомпонентов, производимых за рубежом, но закупаемых в России (т.е. автокомпонентов, импортируемых другими компаниями);
- ▶ компании, применяющие новый порядок, должны будут использовать некоторые новые обязательные

технологические операции. Старый порядок определял только общие технологические операции (например, обработка деталей) в отношении большинства агрегатов транспортных средств. Новый порядок определяет конкретные операции для многих типов агрегатов (например, для сидений - раскрой и пошив чехлов).

Новый порядок не содержит сведений о возможности для компаний производить транспортные средства или их узлы и агрегаты совместно с другими российскими компаниями (которые не заключили соглашения с Минэкономразвития).

Новый порядок имеет как преимущества, так и недостатки по сравнению со старым порядком. Ключевым моментом является то, что компании, которые не заключили соглашения о намерении с Минэкономразвития до 28 февраля 2011 года, не смогут заключить новые соглашения с Минэкономразвития в отношении порядка промышленной сборки (как старого, так и нового).

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.ey.com> <http://tax.eycis.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*.