

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Заместитель министра финансов С.Д. Шаталов о налоговой политике	2
Внесение поправок в Соглашение между Россией и Швейцарией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал	5
Дополнительная информация о деле компании “Блумберг Эл-Пи” ..	5
Постановление Президиума ВАС № 11200/09 и дальнейшее развитие судебной практики в области признания процентных расходов для целей налогообложения	6
Учёт для целей налогообложения прибыли рекламных расходов холдинговой компании	7
По мнению судов некоторые выплаты организациям розничной торговли не подлежат обложению НДС	8
Вычет сумм НДС, предъявленных на основании одного счёта-фактуры в течение нескольких налоговых периодов	10
Инкотермс 2010 - что нового?	11

Заместитель министра финансов С.Д. Шаталов о налоговой политике

6 апреля 2011 года заместитель министра финансов С.Д. Шаталов выступил на рабочем завтраке, организованном Американской торговой палатой в Москве. Выступление было посвящено различным аспектам налоговой политики. После вступительного слова С.Д. Шаталов ответил на вопросы приглашённых - в итоге состоялось обсуждение, коснувшееся многих тем.

Общие вопросы

Государственная политика направлена на продолжение всех действующих социальных программ, а также реализацию проектов, требующих дополнительных расходов, как то: модернизации вооружённых сил, увеличения довольствия сотрудников силовых структур¹ и финансирования пенсий. При этом правительство не предполагает увеличения заимствований и планирует ликвидацию бюджетного дефицита к 2015 году, так что увеличение налоговых доходов является необходимостью.

Законопроект о трансфертном ценообразовании

Правительство планирует, что законопроект о трансфертном ценообразовании будет рассмотрен Госдумой в весеннюю сессию, с тем чтобы он вступил в силу с 1 января 2012 года.

Законопроект о консолидированной группе налогоплательщиков

Принятие закона о консолидированной группе налогоплательщиков входит в законотворческие планы текущего года, однако указанный режим налогообложения прибыли не будет иметь широкого применения. В законопроект преднамеренно включены сложные для реализации условия

применения. Предполагается, что соответствовать им сможет от 10 до 12 групп российских налогоплательщиков.

Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам

Предполагалось внести кардинальные изменения в порядок отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (т.н. правила определения недостаточной капитализации), чего, однако, не произошло отчасти потому, что правительство предпочло сконцентрировать основные силы на завершении реформы трансфертного ценообразования. С.Д. Шаталов неоднократно высказывался о том, что налоговая политика в отношении данного вопроса находится в стадии обсуждения, так что основополагающие решения ещё только предстоит принять. Для этого требуется углублённый анализ вопроса.

Некоторые страны идут по пути установления лимитов на вычет процентных расходов для целей налогообложения, в то время как другие - устанавливают критерии, в соответствии с которыми выплата процентов для целей налогообложения приравнивается к выплате дивидендов. В российском законодательстве отражены обе указанные тенденции. Россия ввела правила, регулирующие вычет процентов для целей налогообложения с целью стимулировать прямые инвестиции в акционерный капитал. Отвечая на вопросы участников С.Д. Шаталов признал существование в российском законодательстве пробелов, отметив, что не поддерживает латание дыр, если не приняты основополагающие решения о принципах учёта процентов для целей налогообложения. Только определив цели государственной политики в данной области, можно приступать к созданию соответствующих механизмов.

С.Д. Шаталов ожидает принятия поправок к пункту 1.1 статьи 269 Налогового кодекса, отменяющих возврат к докризисным лимитам вычета процентных расходов с 1 января 2013 года, т.е. с момента, когда должны прекратить действие текущие лимиты (ставка рефинансирования ЦБР, увеличенная в 1,8 раза по долговым

¹ К ним относятся ФСБ, МВД и Министерство обороны.

обязательствам в рублях, и ставка рефинансирования ЦБР с коэффициентом 0,8 по долговым обязательствам в иностранной валюте). При определении новых лимитов правительство будет руководствоваться рыночными принципами.

С.Д. Шаталов согласился с предположением о том, что после введения нового режима трансфертного ценообразования отпадёт необходимость в сохранении ограничений вычета процентных расходов, предусмотренных статьёй 269 Налогового кодекса, отметив, что налогоплательщикам всё же понадобится переходный период. Основной вопрос заключается в определении показателей превалирующих на рынке процентных ставок.

Распределение затрат

Отсутствие положений в законодательстве и судебной практики о распределении затрат между организациями, совместно выполняющими проекты, затрудняет их работу. По мнению С.Д. Шаталова, после завершения реформы трансфертного ценообразования правительству следует сконцентрировать усилия в том числе и на вопросах распределения затрат.

Возмещение НДС

С.Д. Шаталов считает, что новый режим, позволяющий налогоплательщикам получать возмещение НДС, не дожидаясь окончания налоговой проверки, работает неплохо. Вопрос возникает относительно требования некоторых налоговых инспекторов предоставлять банковскую гарантию на несколько месяцев, а не на срок, необходимый для подготовки решения по итогам проверки, а это значительно увеличивает стоимость такой гарантии. Правительство планирует внести поправки, уточняющие срок банковской гарантии.

Право выгодоприобретателя

В декабре 2009 года в российских СМИ стали появляться сообщения о возможном внесении поправок в Налоговый кодекс, ограничивающих льготы, установленные двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения. Предложение о

внесении поправок в налоговое законодательство, как представляется, исходило от Президента Д.А. Медведева, по мнению которого, такие поправки должны ограничивать права выгодоприобретателей (физических и юридических лиц), которые не являются налоговыми резидентами заключивших договор стран.

Министерство финансов подготовило проект поправки к статье 7 Налогового кодекса "Действие международных договоров по вопросам налогообложения".

На вопрос о перспективах принятия такой поправки С.Д. Шаталов ответил, что работа в этом направлении прекращена.

Пересмотр некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения

С.Д. Шаталова попросили прокомментировать процесс пересмотра некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения, который по некоторым мнениям затягивается. Цель правительства заключалась в том, чтобы привести давно заключённые соглашения в соответствие с требованиями Постановления Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" (см. статью о типовом соглашении в "Российском налоговом бюллетене" за март 2010 года). С.Д. Шаталов согласился с тем, что работа по некоторым соглашениям замедлилась, отметив при этом неизменность цели правительства. "Все войны нельзя выиграть за один день".

Лизинг

Несколько вопросов касались лизинга.

Организации, занимающиеся исключительно лизинговой деятельностью, применяют соотношение между суммой активов и величиной обязательств по контролируемой задолженности перед иностранной организацией в пропорции 12,5:1 вместо стандартного 3:1. Налоговый кодекс не определяет понятие "исключительно", так

что если лизинговая организация совершает иные операции, даже если они связаны с лизингом, возникает риск несоответствия критерию исключительности. С.Д. Шаталов согласился с целесообразностью уточнения этого понятия и предложил представителям Американской торговой палаты внести свои предложения.

Замминистра отметил, что у него нет полной уверенности в обоснованности предоставления лизинговым организациям права применять ускоренную амортизацию (с коэффициентом 3). Такая льгота может приводить к созданию кэптивных компаний (контролируемых компаний, работающих с продукцией головной компании). Он предложил представителям Американской торговой палаты внести своё обоснование необходимости ускоренной амортизации находящихся в лизинге активов.

Один из значимых вопросов для лизинга, а равно и для других видов коммерческой деятельности, связан с асимметричным признанием валютных разниц по заимствованиям в иностранной валюте (начисление производится в отношении всей суммы непогашенного долга) и по переданным в лизинг активам, учёт которых ведётся в рублях. Министерство финансов готово рассмотреть предложенный Американской торговой палатой вариант решения: предоставление налогоплательщику права производить переоценку для целей налогообложения суммы обязательства либо суммы лизинговых платежей, предусмотренную договором.

Отвечая на вопрос о составе лизинговых платежей, С.Д. Шаталов повторил позицию Министерства финансов, заключающуюся в необходимости чёткого разграничения в договорах между собственно лизинговыми платежами и любой их частью, связанной с последующим выкупом переданного в лизинг актива. Часть платежей, относящаяся к выкупу актива после окончания срока лизинга, подлежит учёту для целей налогообложения только после окончания срока лизинга и выкупа актива, т.е. после

постановки актива на бухгалтерский учёт и применения к нему амортизационных норм.

Взносы в социальные фонды

Вступившее недавно в силу положение о взносах в государственные социальные внебюджетные фонды, совокупная ставка которых составляет 34 процента, явилось значительным увеличением нагрузки для работодателей. Президент РФ поручил правительству изучить возможности, которые бы позволили снизить нагрузку на работодателей с 1 января 2012 года. Поставлена цель снижения совокупной ставки до 26 процентов или 28 процентов. Один из рассматриваемых вариантов, связан с увеличением лимита, сверх которого начисление и уплата социальных взносов не производится, с действующей в настоящее время суммы в 436 000 руб. до уровня, находящегося в диапазоне от 1,5 млн. до 2,5 млн. руб. При этом субсидирование государственных социальных фондов из бюджета будет продолжено.

Акцизы

Планируемое повышение акцизов на алкоголь наталкивается на сопротивление, но продолжает оставаться составной частью налоговой политики. Подробности не обсуждались.

Налогообложение нефтегазовой отрасли

Правительство поддерживает предложения о внесении поправок в налогообложение нефтегазовой отрасли. С.Д. Шаталов остановился на вопросах, которые возникли из-за роста цен на нефть значительно выше того уровня, который прогнозировался во время введения в действие современного режима налогообложения. В частности имеется в виду налоговое стимулирование неэффективной нефтепереработки на отечественных НПЗ. Экспорт нефтепродуктов стал обходиться дешевле экспорта сырой нефти, необходимой для их производства. В результате многие субъекты федерации начали планировать строительство НПЗ вне зависимости от близости к рынкам сырья и сбыта.

С.Д. Шаталов отметил, что данную тенденцию необходимо ломать, но при этом нельзя допускать немедленной остановки многих действующих НПЗ.

Предпочтительным является реформирование отрасли в течение 10 лет: слишком радикальные изменения могут привести к значительным неблагоприятным последствиям, включая рост безработицы.

Выступающий упомянул о подготовке других поправок в налоговое законодательство.

- ▶ 5 апреля 2011 года Госдума приняла в первом чтении законопроект № 484128-5 об изменении порядка взимания НДС с малых нефтяных месторождений.
- ▶ 5 апреля 2011 года Госдума в первом чтении приняла законопроект № 484894-5 о дополнительных налоговых льготах для разработки участков недр, расположенных в Ямало-Ненецком автономном округе.
- ▶ не останавливаясь на деталях, С.Д. Шаталов отметил, что одной из целей налоговой политики является увеличение налогообложения газодобывающей отрасли.

Налогообложение опционов

С.Д. Шаталов остановился на вопросе о налогообложении акционерных опционов, отметив при этом, что применение стандартных правил налогообложения не ведёт ни к двойному налогообложению полученного от реализации опциона дохода, ни к налогообложению ещё не полученного дохода.

Если рыночная цена на дату покупки отличается от цены, предусмотренной опционным планом, то возникает налогооблагаемый доход в размере разницы между ценой приобретения и рыночной ценой.

Кроме того, С.Д. Шаталов остановился на таких вопросах как налогообложение дохода от реализации акций, приобретённых в рамках опционного плана, и определении их стоимости для целей налогообложения, учитывая рыночную цену, которая

использовалась для расчёта налога при их приобретении (реализации опциона).

С.Д. Шаталов отметил, что, если в связи с внесением поправок в правила налогообложения операций с ценными бумагами возникают вопросы, связанные со справедливостью налогообложения акционерных опционов, он готов рассматривать предложения, обеспечивающие неизменность налогового режима акционерных опционов.

Внесение поправок в Соглашение между Россией и Швейцарией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал

В марте налоговая служба Швейцарии объявила о завершении переговоров с российской стороной о пересмотре некоторых положений Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15 ноября 1995 года и о подписании сторонами согласованного текста.

Новый текст соглашения ещё не опубликован. Налоговые власти Швейцарии должны распространить его в кантонах и среди бизнес-ассоциаций для получения отзывов. Поправки к соглашению вступят в силу после утверждения текста правительствами России и Швейцарии и соответствующих процедур ратификации.

Дополнительная информация о деле компании "Блумберг Эл-Пи"

В январском выпуске "Российского налогового бюллетеня"² мы рассказывали о деле партнерства с ограниченной ответственностью "Блумберг Эл-Пи", по результатам рассмотрения которого Арбитражный суд г. Москвы пришёл к заключению, что деятельность московского представительства компании "Блумберг Эл-

² См. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-01-RU/\\$FILE/RTB-2011-01-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-01-RU/$FILE/RTB-2011-01-RU.pdf)

Пи" приводит к образованию постоянного представительства в Российской Федерации для целей налогообложения³. Суд отверг методы расчета прибыли, предложенные компанией "Блумберг Эл-Пи" и подтвердил правомерность доначисления налога на прибыль и налога на имущество на сумму 83 млн. рублей, а также начисления пеней и штрафов в размере 36 млн. рублей.

Компания "Блумберг Эл-Пи" не обжаловало данное судебное решение, которое вступило в законную силу.

Постановление Президиума ВАС № 11200/09 и дальнейшее развитие судебной практики в области признания процентных расходов для целей налогообложения

В "Российском налоговом бюллетене" за январь 2010 года мы рассмотрели весьма спорное постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ относительно учета процентов по займу для целей налогообложения прибыли (дело ЗАО "СаНиВа")⁴.

Суть постановления Президиума ВАС сводится к тому, что налогоплательщик (в данном случае ЗАО "СаНиВа") вправе учитывать проценты по займу для целей налогообложения прибыли только после их уплаты, из чего следует что ЗАО "СаНиВа" не могло признавать проценты по займу по методу начисления. В соответствии с графиком погашения займа, привлеченного ЗАО "СаНиВа" в 2001 году, основная сумма долга подлежала погашению с 2003 по 2010 год, а проценты - с 2010 по 2014 год.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к

которому они относятся⁵. При ведении учёта по методу начисления признание расходов производится в соответствии с условиями договора независимо от даты платежа. Постановление Президиума ВАС ознаменовало радикальный отход от сложившейся практики учёта процентных расходов для целей налогообложения.

Позднее Министерство финансов и Федеральная налоговая служба выпустили несколько разъяснений⁶, в которых указывалось, что "проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия договора займа (вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов) на конец каждого месяца пользования полученными денежными средствами".

Как правило, постановления Президиума ВАС становятся основой для правоприменительной практики в отношении рассмотренных в нём положений налогового законодательства. Однако толкование налогового законодательства, использованное в деле ЗАО "СаНиВа", применялось до последнего времени крайне редко, что, видимо, связано с тем, что налоговые инспекторы следуют методическим указаниям Министерства финансов и Федеральной налоговой службы.

Мы обнаружили два аналогичных постановления, принятых судами кассационной инстанции соответственно в ноябре 2010 года и феврале 2011 года. В обоих постановлениях (Постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 25 ноября 2010 г. по делу № А12-580/2010 и Постановлении Федерального арбитражного суда

³ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 г. по делу № А40-94391/10-142-134.

⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 ноября 2009 г. № 11200/09.

⁵ Пункт 1 статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁶ Письма Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2010 г. № 03-03-06/1/179, от 1 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/204, от 2 апреля 2010 г. № 03-03-03/1/216, от 5 марта 2011 г. № 03-03-06/1/122, письмо ФНС от 14 апреля 2010 г. № ШС-22-3/280@.

Центрального округа от 7 февраля 2011 г. по делу № А54-892/2010) речь идёт о сроках учёта процентных расходов для целей налогообложения прибыли.

Упомянутые постановления свидетельствуют о том, что принявшие их суды придерживаются позиции Президиума ВАС по делу ЗАО “СаНиВа”, и при этом содержат ссылки на вышеуказанное постановление.

Следует отметить, что Высший Арбитражный Суд выпустил определение⁷ о передаче дела № А12-580/2010 в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ для пересмотра в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа. При этом Высший Арбитражный Суд указал на необоснованность ссылки судами нижестоящих инстанций на дело ЗАО “СаНиВа” ввиду его специфических особенностей. Согласно определению ВАС основное отличие дела № А12-580/2010, по которому было выпущено постановление ФАС Поволжского округа, заключается в досрочном прекращении действия кредитных договоров и погашении заёмщиком долговых обязательств. Мы с интересом ожидаем дальнейшего развития событий.

Учёт для целей налогообложения прибыли рекламных расходов холдинговой компании

В рамках группы компаний обычной деловой практикой является то, что холдинговая компания несет рекламные расходы, при этом рекламные расходы могут осуществляться как в интересах группы компаний, так и её части, либо конкретного товарного знака.

Министерство финансов настаивает, что любые расходы, понесённые холдинговой компанией от лица своей дочерней организации, не подлежат учёту для целей

налогообложения прибыли при отсутствии между этими компаниями договорных отношений, предусматривающих оказание таких услуг холдинговой компанией⁸.

Следует отметить, что последняя судебная практика свидетельствует о том, что суды не соглашались с такой позицией. В качестве примеров можно привести постановления Федерального арбитражного суда Московского округа по рассмотренным в кассационном порядке делам ОАО “Связьинвест” и ООО “Группа Полипластик”.

Дело ОАО “Связьинвест”

Холдинговая компания включила в состав расходов, учитываемых при расчёте налоговой базы по налогу на прибыль организаций, расходы, связанные с созданием рекламного ролика о телекоммуникационных услугах, оказываемых дочерними организациями⁹. Налоговая инспекция оспорила вычет данных расходов при расчёте налоговой базы, поскольку холдинговая компания “не оказывала услуг связи, не подтвердила получение дохода от управления зависимыми организациями, осуществляющими оказание услуг связи”. На этом основании был сделан вывод о том, что данные расходы являются экономически необоснованными и не подлежат вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Налогоплательщик обратился с заявлением в суд, в котором указал, что рекламные расходы были направлены на развитие клиентской базы и повышение доходности дочерних организаций - операторов связи. Поскольку основным источником доходов холдинговой компании является получение дивидендов, она заинтересована в повышении рентабельности дочерних организаций.

⁷ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 9 марта 2011 г. № 17586/10.

⁸ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2010 г. № 03-03-06/1/637.

⁹ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 декабря 2010 г. № КА-А40/16144-10.

ФАС Московского округа вслед за судами нижестоящих инстанций, согласился с аргументацией налогоплательщика и заключил, что расходы, понесённые холдинговой компанией, подлежат учёту при расчёте налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Дело ООО “Группа Полипластик”

В аналогичном деле ООО “Группа Полипластик” включала в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, расходы на рекламные услуги и предъявляла к вычету уплаченные в их составе суммы НДС¹⁰. Холдинговая компания являлась также продавцом производимой группой продукции.

Налоговый орган указал на отсутствие у холдинговой компании права на использование товарного знака “Группа Полипластик Poly Plastic Россия”, т.е. на то, что услуги оказывались в интересах третьих лиц. Также налоговым органом признаны экономически необоснованными расходы по размещению рекламной статьи и отказано в зачёте соответствующих сумм НДС.

Суды трёх инстанций решили спор в пользу налогоплательщика, отвергнув доводы налогового органа по следующим основаниям.

- ▶ К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках¹¹. На этом основании суды пришли к выводу, что учёт для целей налогообложения прибыли расходов на рекламу,

понесённых налогоплательщиком, не связан с наличием права на использование товарного знака.

- ▶ Согласно статье 3 федерального закона “О рекламе”, объектом рекламирования может быть товар, изготовитель или продавец товара. Поскольку холдинговая компания является продавцом рекламируемых товаров (они ей принадлежат) и владеет ста процентами уставного капитала компании-производителя, то холдинговая компания рекламировала не только принадлежащие ей товары, но и принадлежащую ей дочернюю организацию – производителя товаров.

В обоих случаях налоговые органы исходили из весьма узкого толкования понятия получателя экономической выгоды от рекламной деятельности и отказывались признать экономическую обоснованность рекламных расходов.

Принятие благоприятных для налогоплательщиков судебных решений говорит о том, что суды готовы признавать получение косвенной выгоды в подтверждение экономической обоснованности операций.

По мнению судов некоторые выплаты организациям розничной торговли не подлежат обложению НДС

Обложение налогом на добавленную стоимость скидок (бонусов), предоставленных поставщиками товаров организациям оптовой и розничной торговли, – предмет давнего спора между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Исторически Министерство финансов придерживалось мнения, что любые платежи поставщиков товаров организациям розничной торговли, прямо не связанные с реализацией товаров, не должны облагаться НДС. Однако налоговые органы неоднократно оспаривали данное мнение в суде. Судебная практика по этому вопросу противоречива: некоторые решения поддерживают позицию

¹⁰ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 декабря 2010 г. № КА-А40/13975-10.

¹¹ Подпункт 28 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации с учётом пункта 4 той же статьи.

налогоплательщиков, другие - позицию налоговых органов.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 создаёт прецедент, который может сделать дальнейшее развитие судебной практики более предсказуемым¹². В этом постановлении содержится вывод, что "независимо от того, как стороны дистрибьюторского соглашения определили систему поощрения: путем предоставления скидки, определяющей размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо предоставления бонуса - дополнительного вознаграждения, премии, предоставляемой продавцом покупателю за выполнение условий сделки, а также независимо от порядка предоставления скидок и бонусов (перечисления на расчетный счет, зачета в качестве аванса или уменьшения задолженности) при определении налогооблагаемой базы сумма выручки подлежит определению с учетом скидок, а в случае необходимости - корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация товаров (работ, услуг)".

Налоговый орган применил данный подход при проведении выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью "Леруа Мерлен Восток", занимающегося розничной торговлей строительными и отделочными материалами, (далее Компания) и предъявил Компании претензию по факту занижения базы по налогу на добавленную стоимость, на основании того, что выплачиваемые поставщиками премии (прогрессивная стимулирующая премия по результатам отгрузки товара и премия за присутствие товаров поставщика в магазинах) подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

¹² См. «Налоговый налоговый бюллетень», март 2010 г.
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Russian-Tax-Brief-2010-March-RU/\\$File/Russian-Tax-Brief-2010-March-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Russian-Tax-Brief-2010-March-RU/$File/Russian-Tax-Brief-2010-March-RU.pdf)

Компания обжаловала решение налогового органа в суде.

Девятый арбитражный апелляционный суд принял 17 февраля 2011 года постановление № 09 АП-31126/2010-АК, в котором поддержал позицию Компании по этому вопросу, указав, что такие выплаты не подлежат обложению НДС. Налоговый орган указывал на то, что выручка подлежит обложению НДС в соответствии с пунктом 2 статьи 153, подпунктом 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса, поскольку все платежи связаны с оплатой реализованных товаров, работ или услуг. Суд отклонил данную позицию налогового органа, сославшись на ежегодные соглашения к договорам поставки, согласно которым поставщик обязан выплачивать покупателю прогрессивную стимулирующую премию за выполнение условий договора поставки по результатам отгрузки товара за соответствующий период и премию за присутствие товаров поставщика в магазинах. По мнению суда указанные выплаты связаны с выполнением договорных условий, а не с реализацией товаров.

Суд также указал на то, что ссылка налогового органа на Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 года № 11175/09 (дело "Дирол Кэдбери") несостоятельна, поскольку в деле "Дирол Кэдбери" рассматривался вопрос об уменьшении цены поставленного товара путем предоставления скидки покупателю, в то время как такие выплаты как прогрессивная стимулирующая премия по результатам отгрузки товара и премия за присутствие товаров поставщика в магазинах не приводили к снижению цены поставленных Компании товаров.

На тех же основаниях Компания оспаривает в судах результаты камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по НДС за третий квартал 2008 года. Арбитражный суд г. Москвы и Девятый арбитражный апелляционный суд поддержали позицию налогового органа. Однако 19 января 2011 года Федеральный арбитражный суд Московского округа

принял постановление № КА-А40/-16279-10, которым отменил решения судов нижестоящих инстанций и направил дело на новое рассмотрение. ФАС Московского округа выразил мнение, что стимулирование организации розничной торговли не связано с реализацией товаров и не является платежом за услуги, которые организация розничной торговли оказала или могла оказать поставщикам. В связи с этим ФАС Московского округа сделал вывод о том, что спорные суммы не подлежат обложению НДС поскольку не связаны с реализацией товаров или услуг.

Следующее слушание этого дела состоится в мае в Арбитражном суде г. Москвы.

Вычет сумм НДС, предъявленных на основании одного счёта-фактуры в течение нескольких налоговых периодов

Федеральный арбитражный суд Московского округа (далее – Суд) рассмотрел дело, в котором налогоплательщик использовал право на вычет сумм НДС, предъявленных на основании одного счёта-фактуры в течение нескольких налоговых периодов¹³.

В рассматриваемой ситуации налогоплательщик приобрел объект основных средств. При этом в периоде его приобретения были соблюдены все условия необходимые для предъявления НДС к вычету, т.е. указанный объект был приобретён для использования в облагаемой НДС деятельности, был предъявлен надлежащим образом оформленный счёт-фактура, объект был поставлен на бухгалтерский учёт. Следовательно, налогоплательщик был вправе предъявить НДС к вычету в полном объеме в том периоде, в котором объект основных средств был приобретён. Однако налогоплательщик разделил сумму НДС, подлежащую вычету,

на несколько частей и предъявил НДС к вычету в разных налоговых периодах.

Налоговый орган оспорил такой способ вычета НДС, сославшись на то, что налогоплательщик не имел права предъявлять НДС к вычету на основании одного счёта-фактуры в течение нескольких налоговых периодов. Однако суд в этом споре поддержал позицию налогоплательщика, указав на то, что Налоговый кодекс не содержит запрета на предъявление к вычету НДС в налоговых периодах, следующих за периодом, в котором возникло право на вычет НДС при условии соблюдения трехлетнего срока после окончания соответствующего налогового периода.

Министерство финансов при рассмотрении аналогичных ситуаций в своих разъяснениях поддерживало противоположный подход¹⁴. Так, Министерство указывало, что НДС полностью подлежит вычету в налоговом периоде, в котором возникло право на вычет налога. При этом право на вычет НДС частями в разных налоговых периодах действующим налоговым законодательством не предусмотрено.

Что касается судебной практики, то нам известны другие случаи¹⁵, в которых суд поддержал право налогоплательщика на предъявление НДС к вычету в течение нескольких налоговых периодов. Вместе с этим, по меньшей мере в одном судебном споре судами было принято неблагоприятное для налогоплательщика решение, впоследствии поддержанное в определении Высшего Арбитражного Суда¹⁶. Однако

¹³ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21 февраля 2011 г. № КА-А40/224-11.

¹⁴ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 2010 г. № 03-07-11/483, письмо Министерства финансов от 13 октября 2010 г. № 03-07-11/408.

¹⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 8 октября 2010 г. № КА-А40/11828-10, постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 апреля 2010 г. № Ф03-2607/2010.

¹⁶ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 2 августа 2010 г. № ВАС-9902/10.

следует отметить одно существенное отличие данного спора от приведенного ранее - истечение трех лет после налогового периода, в котором возникло право на вычет НДС. Возможно, при принятии НДС к вычету до истечения трех лет после окончания налогового периода, в котором возникло право на вычет, решение могло быть положительным для налогоплательщика.

В большинстве случаев налогоплательщики стремятся предъявить НДС к вычету, как только у них возникает соответствующее право. В некоторых случаях крупные суммы входящего НДС распределяются между несколькими налоговыми декларациями во избежание камеральной проверки налогового органа. Нельзя сказать, что данный подход полностью поддерживается Налоговым кодексом, однако в судебной практике намечается тенденция принятия решений, допускающих предъявление НДС к вычету на основе одного счёта-фактуры в течение нескольких налоговых периодов.

Инкотермс 2010 - что нового?

С 1 января 2011 года действует новая версия международных правил Инкотермс 2010 (Incoterms 2010).

Инкотермс являются неотъемлемой частью любого международного торгового контракта. Инкотермс применяются в контракте для определения обязанностей сторон, т.е. продавца и покупателя, связанных с поставкой товаров. Инкотермс используются для определения стороны, ответственной за доставку товара до места назначения, погрузку, разгрузку, страхование товаров во время транспортировки, выполнение таможенных процедур (таможенную очистку), а также для определения стороны, несущей соответствующие расходы. Инкотермс, однако, не применяются для определения момента перехода права собственности на товары. Момент перехода права собственности прямо оговаривается в контракте либо определяется в соответствии с применимым гражданским законодательством. Инкотермс также не определяют отношений с грузоперевозчиком

и (или) страховщиком, условий платежа, применимого права и последствий невыполнения контрактных обязательств. Перечисленные вопросы регулируются контрактом.

Инкотермс периодически уточняются с тем, чтобы отразить изменения, происходящие в условиях международной торговли. Инкотермс 2010 включают несколько новых правил (терминов), отражающих изменения в условиях международной торговли за последнее время.

Во-первых, количество правил (терминов) сокращено с 13 до 11. Отменено четыре термина: DAF - поставка до границы (название места поставки), DES - поставка с судна (название порта назначения), DEQ - поставка с пристани (название порта назначения) и DDU - поставка без оплаты пошлины (название места назначения). Введено два новых правила (термина): DAT - поставка на терминале (название терминала) и DAP - поставка в пункте (название пункта). Согласно двум новым правилам, поставка осуществляется до указанного пункта назначения: при DAT по требованию (усмотрению) покупателя производится выгрузка товаров из прибывшего транспортного средства (по аналогии с DEQ); при DAP, также по требованию (усмотрению) покупателя, товары подготавливаются к выгрузке, но не выгружаются (по аналогии с DAF, DES и DDU). Таким образом, термин DAP введен вместо DAF, DES и DDU, а DAT - вместо DEQ. Причина такой замены связана с упрощением правил группы D.

Кроме того, в Incoterms 2010 правила подразделены на два класса в зависимости от вида транспорта. К первому относятся правила (термины), применимые к любому виду транспорта: EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP, ко второму - правила (термины), применимые к морскому и внутреннему водному транспорту (название порта): FAS, FOB, CFR, CIF.

Инкотермс традиционно применялись в международных контрактах. Инкотермс 2010 равно допускают применение как в международных, так и во внутренних контрактах.

Поскольку во многих странах введены повышенные меры безопасности, Инкотермс 2010 обязывают обе стороны контракта предоставлять информацию, необходимую для выполнения таможенных процедур. Предыдущая версия такой обязанности не предусматривала.

Стороны, заключившие внешнеторговый контракт, вправе применить любую версию Инкотермс, т.е. 2000 или 2010. Во избежание недоразумений рекомендуется прямо оговорить в контракте, какая версия Инкотермс применима. Если внешнеторговый контракт не содержит такой оговорки, то к нему применяются те правила Инкотермс, которые действовали на дату его заключения. К заключённым после 1 января 2011 года контрактам, в которых отсутствует оговорка о версии Инкотермс, применяются Инкотермс 2010.

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 налоговое планирование

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

Трансфертное ценообразование

Хенрик Хансен +7 (495) 648 9608
Евгения Ветер +7 (495) 660 4880

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
Алексей Рябов +7 (495) 641 2913

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. 2011. 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*.