

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Прощай, Год Старый, здравствуй, Год Новый.....	2
Поправки в законодательство об НДС.....	3
Инвестиционные товарищества	5
Ставки НДС для газа в 2012 году резко вырастут	5
Поправки в законодательство по вопросам ставок страховых взносов с 2012 года приведут к росту затрат для некоторых организаций.....	6
Суд вновь отказал в вычете процентов на том основании, что российская компания не является российским предприятием для целей договора об избежании двойного налогообложения.....	7
Суды приняли решения в поддержку ускоренной амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной природной среды	9
Входящий НДС по операциям, облагаемым по нулевой ставке: по-прежнему неясен порядок применения новых правил	10
С 1 января 2012 года в таможенном союзе применяется новая редакция Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности.....	11

Прощай, Год Старый, здравствуй, Год Новый

По традиции, наступление нового года знаменуется внесением важных поправок к Налоговому Кодексу: некоторые из них вступают в силу после долгих лет обсуждения, подготовка других происходит быстро и тихо. В данном выпуске мы приводим краткий обзор некоторых существенных поправок, принятых в уходящем году (большая часть этих поправок была подробно рассмотрена в выпусках "Российского налогового бюллетеня" за последние шесть месяцев). Ряд статей посвящен некоторым из недавних поправок.

Трансфертное ценообразование

После почти десяти лет разработки 1 января 2012 года вступает в силу новый режим трансфертного ценообразования, который увеличивает нагрузку на налогоплательщиков в части документирования и обоснования ценообразования по контролируемым сделкам. Большинству налогоплательщиков необходимо предпринять определенные меры по оценке и минимизации рисков, связанных с трансфертным ценообразованием, в рамках нового режима. Некоторые налогоплательщики в 2012 году могут перейти на заключение предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения.

Безусловно, в 2012 году в новые правила будут вноситься изменения, а их применение, вероятно, позволит выявить дополнительные вопросы для законодательной проработки. Таким образом, велика вероятность того, что в течение нескольких следующих лет трансфертное ценообразование будет одним из наиболее обсуждаемых вопросов налоговой практики.

Налоговая консолидация

Еще менее ясно, насколько широко будет применяться на практике новый режим, позволяющий российским организациям формировать консолидированные группы налогоплательщиков, учитывая ограничения на участие в таких группах и отсутствие возможности зачета убытков участников, понесенных до формирования группы. Будет интересно увидеть, сколько групп

воспользуются возможностью подать консолидированные декларации по налогу на прибыль.

Затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР)

Был определен закрытый перечень расходов на НИОКР, признаваемых для целей налога на прибыль, а также установлены правила ведения регистров налогового учета расходов на НИОКР¹. Определена также процедура проверки на соответствие перечню, включая представление отчета налогоплательщиком. Налоговые органы будут иметь право назначить экспертизу такого отчета для проверки соответствия проведенных НИОКР указанному перечню.

Следует отметить положительный момент - в налоговом учете можно формировать резерв под предстоящие расходы на НИОКР. Кроме того, расширен перечень расходов на НИОКР, принимаемых к вычету из налоговой базы в отчетном периоде, в течение которого проводились такие исследования и/или сторонами был подписан акт сдачи-приемки, в отличие от вычета расходов равными суммами в течение года начиная с первого месяца после такой даты.

Корректировочные счета-фактуры при расчетах по НДС

С 1 октября 2011 года появилась возможность выставления корректировочных счетов-фактур при расчетах по НДС, если изменилась стоимость товаров, работ, услуг или имущественных прав. Министерство финансов и Федеральная налоговая служба опубликовали разъяснения в отношении порядка выставления корректировочных счетов-фактур. Многие вопросы, касающиеся таких счетов-фактур, еще остаются неясными, например, существуют ли какие-либо ограничения относительно операций, к которым это может применяться, каков порядок ведения журналов учета полученных и

¹ Федеральный закон № 132-ФЗ от 7 июня 2011 года.

выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж.

Освобождение энергоэффективного оборудования от налога на имущество

С 2012 года введенное в эксплуатацию новое энергоэффективное оборудование освобождается от налога на имущество сроком на три года, начиная с даты регистрации такого имущества. Освобождение от налога будет предоставляться в отношении основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности. В Налоговом кодексе не уточняется, какие из возможных классов энергетической эффективности будут рассматриваться для этих целей в качестве "высоких".

Поправки к соглашениям об избежании двойного налогообложения?

Для того, чтобы протоколы к соглашениям России с Кипром, Люксембургом и Швейцарией об избежании двойного налогообложения вступили в силу с 1 января 2012 года, процедуры ратификации должны быть завершены в каждом из двух договаривающихся государств, и обмен ратификационными грамотами должен состояться до конца 2011 года. В отсутствие информации о ратификации на момент написания данной статьи это представляется маловероятным. В случае с протоколом к Соглашению между Россией и Кипром вступление в силу положений об изменении режима налогообложения некоторых видов доходов от недвижимости состоится через четыре года после вступления в силу остальных положений протокола.

Вступление в силу протокола к Соглашению между Россией и Люксембургом может привести к росту числа компаний, желающих использовать Люксембург в качестве страны резидентства для компаний, инвестирующих

средства в акционерный капитал российских компаний. Вступление в силу протокола к Соглашению между Россией и Швейцарией может стать причиной расширения использования швейцарских финансовых компаний для заемного финансирования российских компаний.

Поправки в законодательство об НДС

В ноябре были приняты два закона, вносящие различные поправки в главу Налогового Кодекса о налоге на добавленную стоимость: Федеральный закон № 330-ФЗ от 21 ноября 2011 года и Федеральный закон № 336-ФЗ от 28 ноября 2011 года. В данной статье рассматриваются некоторые из наиболее значительных изменений.

Услуги в сфере культуры и искусства

До 1 октября 2011 года некоторые виды услуг в сфере культуры и искусства освобождались от НДС, если они оказывались организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства. С 1 октября 2011 года такое освобождение распространяется также на некоммерческие организации независимо от их правовой формы. Закон № 330-ФЗ еще более расширяет перечень налогоплательщиков, имеющих право на освобождение от НДС. Теперь обращаться за освобождением от НДС могут коммерческие и некоммерческие организации, осуществляющие деятельность в сфере культуры и искусства.

Поправка вступила в силу 22 ноября 2011 года и применяется в отношении сделок, заключенных с 1 октября 2011 года.

Аренда имущества

С 1 января 2012 года в случае аренды у государственных организаций федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества, находящегося на территории Российской Федерации, арендатор не обязан действовать в качестве налогового агента (т.е. исчислять и удерживать НДС в отношении арендных платежей).

Работы и услуги организаций трубопроводного транспорта

Внесены поправки в положение о применении нулевой ставки НДС в отношении работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов. Ранее организации трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов могли применять нулевую ставку НДС в отношении транспортировки, перевалки и перегрузки нефти и нефтепродуктов, вывозимых с территории Российской Федерации. Поправка распространяет применение нулевой ставки на работы или услуги, выполняемые (оказываемые) этими организациями в отношении нефти и нефтепродуктов, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита или вывозимых на территорию государства-члена Таможенного союза. Кроме того, определен перечень документов для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС.

Указанные выше поправки вступают в силу с 1 января 2012 года и имеют обратную силу в отношении сделок, заключенных начиная с 1 января 2011 года.

Экспорт уловов водных биологических ресурсов и произведенной из них продукции

Комплект документов, которые необходимо представить в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС в отношении экспорта уловов водных биологических ресурсов и произведенной из них продукции, включает копию поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни Российской Федерации. В соответствии с поправкой представление этого документа больше не потребуется в случае экспорта уловов водных биологических ресурсов и произведенной из них продукции на территорию Российской Федерации в соответствии с законодательством в области рыболовства и сохранения водных биологических ресурсов, если экспорт

осуществляется без выгрузки этой продукции на берег на территории Российской Федерации. Эта поправка вступает в силу с 1 января 2012 года.

Поправки к законодательству об НДС в отношении инвестиционных товариществ

Федеральным законом № 336-ФЗ внесен ряд поправок, касающихся НДС, в связи с принятием Федерального закона "Об инвестиционном товариществе"², которые вступают в силу с 1 января 2012 года.

Услуги управляющих товарищей, осуществляющих ведение общих дел товарищей в соответствии с договором инвестиционного товарищества, освобождаются от НДС.

Передача имущественных прав в виде вклада по договору инвестиционного товарищества, а также передача имущественных прав участнику договора инвестиционного товарищества в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников указанного договора, или раздела такого имущества также освобождаются от НДС.

Управляющие товарищи, осуществляющие ведение общих дел товарищей в соответствии с договором инвестиционного товарищества, будут иметь право производить зачет сумм начисленного НДС против налога на прибыль (право, которое уже имеют банки, страховые организации и другие³). Это создаст благоприятные условия для товариществ, в основном осуществляющих деятельность, не подлежащую обложению НДС, которые не смогут получить возмещение входящего НДС путем зачета против исходящего НДС с использованием обычных процедур. Там, где это право используется, управляющий товарищ должен уплатить в бюджет всю сумму НДС по всем сделкам товарищества, облагаемым НДС.

² Федеральный закон № 335-ФЗ от 28 ноября 2011 года "Об инвестиционном товариществе".

³ Пункт 5 статьи 170 Налогового кодекса.

Инвестиционные товарищества

Новый закон, вступающий в силу в 2012 году, позволяет создавать инвестиционные товарищества⁴. Закон был разработан по указанию Президента Медведева для обеспечения возможности осуществления инвестиций более чем одним инвестором без учреждения юридического лица. С 1994 года в России законодательно разрешено создание товариществ на вере (командитных товариществ), но эта организационная форма не получила распространения - было создано лишь 680 таких товариществ. Другой долгое время существующей формой товариществ является простое товарищество, также известное как договор о совместной деятельности. Простому товариществу свойственны многочисленные недостатки, в том числе: все товарищи несут солидарную ответственность по всем общим обязательствам, ответственность товарищей не ограничивается стоимостью их вклада в предприятие, а убытки, понесенные товариществом, не подлежат вычету для целей налогообложения.

Новый механизм осуществления коллективных инвестиций - инвестиционное товарищество - является новой формой простого товарищества. Инвестиционное товарищество имеет ряд отличительных характеристик товариществ с ограниченной ответственностью, которые широко используются в других странах как механизм осуществления совместных инвестиций. Закон направлен на использование преимуществ существующих видов товариществ и в то же время должен устранить свойственные этим формам недостатки, обусловленные несовершенством законодательства. Основной принцип при правовом регулировании деятельности инвестиционного товарищества - свобода товарищей устанавливать при ведении бизнеса правила, подходящие к конкретной ситуации.

⁴ Федеральный закон № 335-ФЗ от 28 ноября 2011 года "Об инвестиционном товариществе".

С точки зрения налогообложения, основные нововведения включают возможность производить зачет убытков товарищества против других видов прибыли товарищей.

Ставки НДС для газа в 2012 году резко вырастут

Федеральным законом № 338-ФЗ от 28 ноября 2011 года установлены новые ставки налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) для газа и газового конденсата. Первоначально в проекте закона определялись лишь ставки акцизов. Поправки в отношении НДС были добавлены после первого чтения в Думе.

Закон устанавливает следующие ставки НДС за 1 000 кубических метров газа:

- ▶ 509 рублей - на 2012 год;
- ▶ 582 рубля - на 2013 год;
- ▶ 622 рубля - с 1 января 2014 года.

Это представляет собой резкое повышение по сравнению с текущей ставкой в размере 237 рублей и более чем в два раза превышает ставки, принятые ранее на 2012 и 2013 годы. Цель, очевидно, заключается в значительном повышении налоговой нагрузки на газ, добываемый Газпромом и его аффилированными лицами. Компании, не являющиеся собственниками объектов Единой системы газоснабжения и не являющиеся организациями, в которых непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения и суммарная доля такого участия составляет более 50%, могут применять следующие понижающие коэффициенты:

- ▶ 0,493 в 2012 году (фактическая ставка составляет $509 \times 0,493 = 251$ рубль);
- ▶ 0,455 в 2013 году (фактическая ставка составляет $582 \times 0,455 = 265$ рублей);
- ▶ 0,447 с 1 января 2014 году (фактическая ставка составляет $622 \times 0,447 = 278$ рублей).

Коэффициенты на 2012 и 2013 годы фактически нивелируют эффект повышения ставок в отношении правомочных независимых газодобывающих компаний, поскольку 251 рубль и 265 рублей за 1 000 кубических

метров газа - это ставки, принятые в настоящее время на эти годы.

Ставка НДС для газового конденсата меняется - вместо 17,5% устанавливается конкретная сумма в рублях за тонну.

- ▶ 556 рублей за тонну - на 2012 год;
- ▶ 590 рублей за тонну - на 2013 год;
- ▶ 647 рублей за тонну - с 1 января 2014 года.

По сравнению с текущей адвалорной ставкой новые ставки должны обеспечить существенное снижение НДС на газовый конденсат.

Поправки в законодательство по вопросам ставок страховых взносов с 2012 года приведут к росту затрат для некоторых организаций

3 декабря Президент подписал Федеральный закон № 379-ФЗ, который вносит существенные изменения в российскую систему социального страхования с 1 января 2012 года.

Законом снижается общая ставка взносов для большинства компаний с 34% до 30%. Для некоторых видов малых предприятий, благотворительных организаций и социально ориентированных некоммерческих организаций устанавливается пониженная ставка в размере 20%.

Другие изменения, которые внесены законом, означают повышение общих сумм взносов для работодателей, несмотря на снижение ставок.

- ▶ В соответствии с постановлением Правительства РФ база для исчисления страховых взносов в отношении каждого физического лица установлена в сумме, не превышающей 512 000 рублей (прежде - 463 000 рублей).
- ▶ Закон устанавливает ставки взносов в Пенсионный фонд (дополнительно к обычным взносам) в размере 10% от суммы дохода, превышающего установленный предел. В настоящее время с сумм, превышающих предельную величину, взносы не уплачиваются. Те работодатели, которые пользуются льготным режимом и

платят взносы по ставке 20%, освобождаются от уплаты таких дополнительных взносов.

- ▶ Все иностранные граждане, временно пребывающие на территории Российской Федерации (т.е. не имеющие разрешений на проживание) и заключившие трудовые договоры сроком не менее чем на шесть месяцев, являются застрахованными лицами для целей пенсионного страхования (за исключением высококвалифицированных специалистов (ВКС). В отношении доходов временно пребывающих иностранных работников ставка взносов на пенсионное страхование устанавливается в размере 22% от суммы годового дохода, не превышающего 512 000 рублей. В отношении доходов свыше этого порога ставка взносов составляет 10%. В отношении лиц, имеющих разрешение на временное проживание или вид на жительство, уже действует такой же порядок отчислений на социальное страхование, как и в отношении граждан РФ.

Расходы при найме иностранных граждан в России, не отвечающих критериям, установленным для ВКС, существенно возрастут. В этой связи заслуживает внимания то, что представительства иностранных организаций исключены из перечня работодателей, которые могут использовать миграционный режим, установленный для ВКС. Кроме того, в отношении пенсионных прав иностранных граждан не устанавливаются соответствующие изменения в пенсионном законодательстве. Иностранные граждане, не имеющие вида на жительство, все так же не имеют права на получение пенсии в РФ.

В целом, нагрузка по уплате страховых взносов на работодателей, в штате которых работают высокооплачиваемые специалисты, существенно возрастет, в то время как компании с более низким уровнем зарплаты могут получить выгоды от этих изменений.

Суд вновь отказал в вычете процентов на том основании, что российская компания не является российским предприятием для целей договора об избежании двойного налогообложения

Читатели, вероятно, помнят случай судебного разбирательства по вопросу недостаточной капитализации с участием российской компании "Промлизинг". Компания выиграла дело в судах двух первых инстанций, но суд кассационной инстанции поддержал претензии налоговиков, отменив решения судов низшей инстанции (этот случай анализируется в выпуске "Российского налогового бюллетеня" за февраль 2011 года). Впоследствии состоялось повторное слушание по делу, и компания опять выиграла дело в судах первой и второй инстанций. При рассмотрении дела в суде кассационной инстанции во второй раз, которое состоялось недавно, компания опять проиграла дело⁵.

Кипрский акционер предоставил компании заем, проценты по которому подпадают под действие ограничений, установленных правилами недостаточной капитализации в соответствии с российским законодательством. Компания использовала освобождение от таких ограничений, ссылаясь на положение о недискриминации Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения (статья 24), на том основании, что правила недостаточной капитализации являются дискриминационными, поскольку применяются только в отношении иностранных компаний.

В ходе первого слушания в суде кассационной инстанции суд оставил без внимания аргумент о недискриминации, отсылающий к пункту 4 статьи 24 Соглашения, и постановил, что положения о недискриминации, содержащиеся в пункте 3 статьи 24, в котором специально рассматриваются вопросы вычета процентов,

не применимы к компании. В качестве аргумента выдвигалось то, что компания не отвечает определению "предприятия, управляемого резидентом России". Термин "carried on" в русскоязычном тексте Соглашения передан словом "управляемое". Суд постановил, что высшим органом управления компании является кипрский акционер и, таким образом, компания не управляется резидентом России, и, значит, не является российским предприятием для целей Соглашения и на нее не распространяются предоставляемые им льготы.

В постановлении второго суда кассационной инстанции кратко говорится о том, что суды низших инстанций действовали неправильно в ходе первых слушаний по делу и просто повторили свои ошибки, и, таким образом, судебные акты этих судов должны быть отменены.

Интересно то, что в постановлении содержится косвенная ссылка на другое хорошо известное и весьма ожидаемое постановление Высшего Арбитражного Суда по делу компании "Северный Кузбасс". Это постановление было вынесено 15 ноября, но полный текст его еще не опубликован. Вероятно, тот факт, что постановление по делу компании "Промлизинг" было вынесено только 28 ноября, связан с тем, что судьи ожидали результатов рассмотрения дела компании "Северный Кузбасс".

Другая любопытная деталь решения повторной кассации по делу "Промлизинг" заключается в том, что налоговые органы утверждали, что имеет место схема, маскирующая инвестиционную деятельность китайской компании с целью получения дивидендов под видом процентов по займу. Вероятно, не имеет смысла строить предположения относительно того, подтолкнуло ли это утверждение суд к принятию указанного решения.

Российское предприятие

Вернемся к вопросу о различиях в текстах Соглашения и их возможном влиянии на понимание ключевых терминов Соглашения.

В английском тексте Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром говорится:

⁵ Постановление № А40-11308/10-20-113 Федерального арбитражного суда Московского округа от 29 ноября 2011 года.

"the terms "enterprise of a Contracting" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively, an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;⁶" ("термины "предприятие одного Договаривающегося Государства" и "предприятие другого Договаривающегося Государства" означают соответственно предприятие, деятельность которого осуществляет резидент одного Договаривающегося Государства, и предприятие, деятельность которого осуществляет резидент другого Договаривающегося Государства")

В тексте Соглашения на греческом языке содержится аналогичное определение "предприятия одного Договаривающегося Государства", в отличие от русского текста, в котором как мы указывали выше, этот термин переводится как "предприятие, управляемое резидентом <...> Договаривающегося Государства", буквальный перевод которого на английский язык выглядел бы как "enterprise managed by a resident of a Contracting State". В деле компании "Промлизинг" термин "предприятие" суды истолковали как "юридическое лицо".

В Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал содержится следующее определение "Предприятия", которое не позволяет следовать описанной логике суда:

"термин "предприятие" применяется к осуществлению любого вида коммерческой деятельности;"⁷

Такое определение не было включено в Соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром и, таким образом, это дало возможность более широко толковать термин "предприятие" для целей указанного Соглашения (такое

толкование и использовал российский суд). Конечно, подход суда неприменим в отношении Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром, поскольку в случае каких-либо расхождений между текстами на русском и греческом языках (что, очевидно, имеет место) преимущественную силу имеет текст на английском языке.

Последствия для других налогоплательщиков

Можно предположить, что, последовав однажды такой логике, суды могут делать это и снова. Поэтому налогоплательщики должны быть готовы к потенциальным спорам по этому вопросу.

В последнее время суды приняли ряд неблагоприятных для налогоплательщиков решений по делам, касающимся недостаточной капитализации⁸. Основную озабоченность здесь вызывает вопрос о потенциальном влиянии постановления Высшего Арбитражного Суда по делу компании "Северный Кузбасс" на будущую судебную практику, о котором еще нельзя говорить определенно, поскольку текст постановления все еще не опубликован. В этой связи примечательным является тот факт, что по вопросу недостаточной капитализации в этом месяце приняты и положительные решения судами кассационной инстанции и, соответственно, важно рассматривать каждый конкретный случай претензий со стороны налоговых органов отдельно.

⁸ Более подробная информация о других судебных делах представлена в выпуске "Российского налогового бюллетеня" за ноябрь 2011 года [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-November-RU/\\$FILE/RTB-2011-November-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-November-RU/$FILE/RTB-2011-November-RU.pdf)

⁶ Статья 3 Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр, 1998 г.

⁷ Статья 3 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, июль 2010 г.

Суды приняли решения в поддержку ускоренной амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной природной среды

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2⁹. Под агрессивной средой для этих целей понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

Большое количество споров с налоговыми органами возникает относительно применения этого положения Налогового Кодекса. Мы предлагаем обзор судебной практики по вопросу применения специального коэффициента амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной природной среды.

Налоговые органы обычно заявляют, что, если основные средства предназначены для работы в условиях преимущественно агрессивной природной среды, специальный коэффициент не может применяться.

Мы выделили три недавних судебных дела по этому вопросу, рассмотренных Девятым арбитражным апелляционным судом и Арбитражным Судом г. Москвы:

- ▶ Постановление № 09АП-23535/2011-АК от 9 ноября 2011 г. по делу ООО "Заполярье",
- ▶ Постановление № А40-51869/11-20-222 от 26 августа 2011 г. по делу ОАО "Газпром нефть" и
- ▶ Постановление № А40-58132/11/90-251 от 27 сентября 2011 г. по делу ООО "НК "Сибирь - Югра").

Во всех трех случаях суд поддержал использование налогоплательщиками

повышающего коэффициента к норме амортизации согласно налоговому законодательству.

Во всех трех делах налогоплательщики представили уточненные налоговые декларации за 2007 и 2008 годы, отчисления на износ в которых были увеличены путем умножения нормы амортизации на специальный коэффициент 2.

Компании применяли этот коэффициент для начисления амортизации основных средств, используемых в нефтедобывающей промышленности в районах Крайнего Севера. Основные средства ООО "НК "Сибирь - Югра" расположены на территории Ханты-Мансийского автономного округа, ОАО "Газпром нефть" - на территории Ямало-Ненецкого автономного округа, ООО "Заполярье" - на территории Ямало-Ненецкого и Ханты-Мансийского автономных округов.

Налоговые органы выдвинули ряд аргументов против применения ускоренной амортизации, которые были отклонены судами.

Основной аргумент налоговых органов заключался, в том, что такой коэффициент может применяться в отношении основных средств только в том случае, если они используются в природных условиях отличных от тех, для которых предназначены. Суды отклонили этот аргумент, логично утверждая, что налогоплательщики должны использовать основные средства только в тех природных условиях, для которых они созданы, т.к. в ином случае будут нарушены действующие требования безопасности. Налоговая льгота, возникающая при использовании коэффициента, не может предоставляться только в случаях небезопасного и потенциально незаконного использования основных средств. Это важный момент. Маловероятно, что компании будут использовать оборудование в условиях отличных от тех, которые определены в спецификациях производителя, т.к. это небезопасно и, по всей вероятности, нарушит условия действующих договоров страхования и гарантий производителя. Кроме того, это связано для компаний с риском гражданской и уголовной ответственности за любой ущерб,

⁹ Статья 259.3.1.1) Налогового Кодекса.

явившийся результатом такого использования. Суд признал, что в рамках условий эксплуатации, на которые рассчитано данное основное средство, могут быть факторы, которые сокращают срок его полезного использования и могут быть признаны агрессивной природной средой.

Суд также отклонил утверждение налоговой инспекции о том, что для основных средств, рассчитанных на использование в условиях агрессивной среды, такие условия не являются агрессивными и срок их полезного использования определяется с учетом использования в таких условиях. Тот факт, что основные средства спроектированы и построены (установлены) для целей эксплуатации в условиях агрессивной среды не означает, что их эксплуатация в таких условиях не является основанием для ускоренной амортизации по сравнению с эксплуатацией этих же основных средств в более благоприятных условиях.

Все три компании представили отчет научно-исследовательского института нефтяной и газовой промышленности "Оценка влияния природно-климатических условий Ямало-Ненецкого и Ханты-Мансийского автономных округов Тюменской области на износ зданий, сооружений, машин и иных средств труда, используемых для добычи углеводородного сырья". Налоговая инспекция посчитала, что отчет не является достаточным основанием для целей принятого налогового режима, утверждая, что в отчете отсутствуют ссылки на конкретные примеры. Суды не согласились с этим аргументом, а также отметили, что влияние агрессивной природной среды на этих территориях подтверждается действующими нормативными актами, например, Законом № 4520-1 от 19 февраля 1993 года "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях". Данный закон определяет гарантии и компенсации для граждан, работающих и проживающих в условиях агрессивной природной среды. Суды также сослались на нормативные акты (некоторые из которых не действуют на данный момент), подтверждающие, что компании несут более высокие затраты на строительство и ремонт

вследствие тяжелых природно-климатических условий Крайнего Севера.

Налоговые органы также указали, что в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщиков не был определен перечень основных средств, к которым применяется специальный коэффициент. Суды констатировали, что не существует требования в отношении указания перечня таких основных средств в учетной политике компании для целей налогообложения.

Компаниями не были предоставлены документы, подтверждающие повышенный износ каждого основного средства, используемого для работы в условиях агрессивной природной среды. Суды отметили, что в Налоговом Кодексе не говорится, что налогоплательщики должны доказывать влияние агрессивной среды на основные средства, они должны только подтвердить, что основные средства используются в условиях агрессивной природной среды. Закон не определяет, какие именно документы должны быть представлены для этих целей.

Аргументы судов представляются разумными и могут служить ориентиром для других налогоплательщиков при применении специальных повышающих коэффициентов амортизации, если не будут в дальнейшем опровергнуты судом высшей инстанции.

Входящий НДС по операциям, облагаемым по нулевой ставке: по-прежнему неясен порядок применения новых правил

С 1 октября 2011 года налогоплательщики должны производить восстановление сумм входящего НДС, ранее принятых к вычету, в случае использования товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов, по которым был начислен НДС, для осуществления операций, облагаемых НДС по ставке 0%. Отсутствие точного механизма для расчета сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам, которые подлежат восстановлению, стало причиной многочисленных вопросов со стороны налогоплательщиков относительно применения этого положения на практике. Один из

основных вопросов в связи с новым правилом заключается в том, насколько широко следует толковать формулировку "использование для осуществления операций" и как выполнить новое требование, если конкретные основные средства используются для осуществления операций, облагаемых по нулевой ставке на постоянной основе.

В ноябре 2011 года Министерство финансов опубликовало первые, насколько нам известно, официальные разъяснения порядка восстановления сумм входящего НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых по нулевой ставке. В своем Письме № 03-07-08/337 от 30 ноября 2011 года Министерство опять указало на необходимость ведения отдельного учета входящего НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) для осуществления деятельности, облагаемой НДС по нулевой ставке. При этом порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Как указывает Минфин, новые положения в отношении восстановления сумм НДС не изменяют для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, подлежащую налогообложению по нулевой ставке, на постоянной основе, установленный порядок принятия к вычету соответствующих сумм НДС.

Наконец, Минфин считает, что новые положения в отношении восстановления сумм входящего НДС также применимы к товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления деятельности, облагаемой НДС по ставкам 18% (10%), но в последующем используемым для операций, подлежащих налогообложению по нулевой ставке.

Вследствие неоднозначности формулировок, содержащихся в письме, остается неясной

позиция министерства по порядку восстановления сумм входящего НДС по основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления деятельности, подлежащей налогообложению по нулевой ставке. С одной стороны, Минфин может, например, твердо считать, что использование основных средств при производстве товаров на экспорт является использованием основных средств для осуществления деятельности, подлежащей налогообложению по нулевой ставке. Соответственно, от налогоплательщика могут потребовать восстановления сумм входящего НДС по таким основным средствам. С другой стороны, можно предположить, что министерство дает понять, что налогоплательщикам, осуществляющим операции, подлежащие налогообложению по нулевой ставке на постоянной основе, не нужно производить восстановление сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам в каждом налоговом периоде, в котором имели место такие операции. Отсутствие конкретных положений в Налоговом кодексе и четкого заключения по этому вопросу в Письме ведут к неопределенности и риску для налогоплательщиков.

С 1 января 2012 года в таможенном союзе применяется новая редакция Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности

Решением Комиссии Таможенного союза от 18 ноября 2011 года № 850 утверждена новая редакция единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее – ЕТН ВЭД ТС) и установлены ставки ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа Таможенного союза (далее – ЕТТ ТС).

Новая редакция вступает в силу с 1 января 2012 года.

Принятие новой редакции товарной номенклатуры происходит раз в пять лет, что обусловлено изменениями, происходящими в Гармонизированной системе описания и кодирования товаров. Гармонизированная система разработана Всемирной таможенной

организацией и является основой для товарных номенклатур, принимаемых на своем уровне государствами (союзами государств). Необходимость таких изменений вызвана появлением новых видов товаров, необходимостью упорядочения существующей классификации.

Основные группы ЕТН ВЭД ТС, которые были затронуты изменениями:

- ▶ 01 - живые животные;
- ▶ 29 - органические химические соединения;
- ▶ 30 - фармацевтическая продукция (иммунологические продукты);
- ▶ 96 - разные готовые изделия (детские подгузники, пеленки).

Так, например, в товарную подсубпозицию 3002 10 100 1 в новой редакции ЕТН ВЭД ТС вошли товары из подсубпозиций 3002 10 100 1, 2922 49 950 0, 2925 29 000 0, 3907 20 990 0 из старой редакции номенклатуры. В новую товарную позицию 9619 вошли товары из групп 96, 48, 56, 63.

Новый ЕТТ ТС составлен на базе действующих ставок ввозных таможенных пошлин. Особое внимание Комиссия таможенного союза обращает на то, что уровень налогообложения остался прежним. То есть на неизменные товарные позиции ставки таможенных пошлин остались на том же уровне, в случае же объединения некоторых товаров, имеющих разные ставки пошлин в одну подсубпозицию ЕТН ВЭД ТС, устанавливается минимальный уровень ставок, действующих в настоящий момент в отношении таких товаров или даже снижение существующих ставок. Например, в действующей редакции товары, классифицируемые в подсубпозиции 3002 10 100 1 (сыворотки иммунные против яда змей), подлежат обложению таможенной пошлиной по ставке 5%. В новой редакции товарам этой подсубпозиции, в которые вошли, как указано выше, другие категории товаров со ставками таможенных пошлин от 5% до 10%, соответствует нулевая ставка таможенной пошлины.

В ЕТН ВЭД ТС и ЕТТ ТС указываются ставки пошлин, действующие на постоянной основе. Временные ставки указываются в примечаниях или с использованием сносок. Решение

Комиссии Таможенного союза от 18 ноября 2011 года № 850 также устанавливает перечень товаров и ставок, в отношении которых в течение переходного периода Республикой Казахстан применяются ставки ввозных таможенных пошлин, отличные от ставок, установленных ЕТТ ТС (75 товарных подсубпозиций). Переходный период действует до 2015 года, однако уже в 2013 году на ряд позиций из списка Республикой Казахстан начнут применяться общие ставки ЕТТ ТС.

Ряд подсубпозиций в ЕТН ВЭД ТС и ЕТТ ТС отмечен знаком «+», который означает, что указанный цифровой код использовался в предыдущей редакции ТН ВЭД, но имел другой охват товаров.

Таким образом, принятие новой редакции ЕТТ ТС не повлекло увеличений уровня ставок таможенных пошлин. Однако учитывая тот факт, что пояснения к новой редакции ЕТН ВЭД ТС в ближайшее время скорее всего приняты не будут (пояснения к действующей редакции ЕТН ВЭД ТС были приняты за несколько месяцев до окончания действия данной редакции) участники внешнеэкономической деятельности очевидно столкнутся с проблемами классификации товаров в соответствии с новой редакцией ЕТН ВЭД ТС. В затруднительных случаях участники внешнеэкономической деятельности могут обратиться в Федеральную таможенную службу, которая уполномочена выдавать предварительные решения о классификации товаров.

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
Иван Сычев +7 (495) 755 9795

Налогообложение производственных предприятий и предприятий торговли

Александра Лобова +7 (495) 705 9730
Андрей Игнатов +7 (495) 755 9694
Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757
Алексей Маленкин +7 (495) 755 9898
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
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
Екатерина Ухова +7 (495) 641 2932

Таможенное регулирование

Галина Донцова +7 (495) 228 3663

Косвенное налогообложение

Виктор Бородин +7 (495) 755 9760

Международное налоговое планирование

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

Трансфертное ценообразование и эффективное налоговое структурирование поставок

Евгения Ветер +7 (495) 660 4880
Наталья Реута +7 (495) 662 9322
Алис Решар +7 (495) 755 9964

Налоговый учет и управление налоговыми рисками

Алексей Маленкин +7 (495) 755 9898
Иван Родионов +7 (495) 755 9719

Подготовка налоговой отчетности

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

Налогообложение сделок

Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737
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
Михаил Махотин +7 (812) 703 7881

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, предназначена исключительно для общего ознакомления и не может служить основанием для осуществления каких-либо действий или отказа от действий. Применение законодательных и нормативных актов может варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств, а сами акты подвержены частым изменениям. По всем конкретным вопросам следует обращаться за консультацией к специалисту относительно применения положений законодательно-нормативных актов. «Эрнст энд Янг» не несет ответственности, в том числе связанной с профессиональной небрежностью, за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действий или, напротив, отказа от действий на основании сведений, содержащихся в настоящей публикации.

© 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 престижную премию *CHIVAS SPEAR'S Russia Wealth Management Awards 2011* в номинации “Налоговый консультант года”