

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Федеральная налоговая служба рекомендует налоговым органам с большей ответственностью подходить к выявлению случаев получения необоснованной налоговой выгоды	2
Новые моменты, касающиеся вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях.....	3
Внесены изменения в закон “О рынке ценных бумаг” и Налоговый кодекс	5
Риски возникновения постоянного представительства: краткий анализ судебных разбирательств	6
Высший Арбитражный Суд подтвердил, что в случае возврата товара с истекшим сроком годности поставщик не обязан восстанавливать НДС	7
Облагаются ли операции по продаже ЕСВ российским НДС?	8
Для горючего природного газа, закачанного в пласт для поддержания давления, установлена нулевая ставка НДС	10
Таможенный союз: вводится статистическое декларирование взаимной торговли	11

Федеральная налоговая служба рекомендует налоговым органам с большей ответственностью подходить к выявлению случаев получения необоснованной налоговой выгоды

Весьма интересное письмо было разослано Федеральной налоговой службой в инспекции 24 мая. В этом письме, подписанном заместителем руководителя ФНС С.А. Аракеловым, затронут вопрос о выявлении случаев получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-однодневок¹. Многие положения письма являются в высшей степени актуальными: в них содержится критика распространённой налоговой практики, отнимающей значительное время у налогоплательщиков, судей и налоговиков. Только время может ответить на вопрос, окажет ли это письмо значимое влияние на практику налоговых проверок, но в любом случае оно является шагом в верном направлении.

После выхода Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда (ВАС) № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”² многие налоговые инспекторы очевидно стали придерживаться мнения, что результат налоговой проверки будет неполным, если не выявлена необоснованная налоговая выгода налогоплательщика. Постановление Пленума ВАС № 53 приводит перечень обстоятельств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, что, однако, не мешает налоговым инспекторам доначислять налоги по иным сомнительным основаниям. В результате во многих судебных решениях, основанных на Постановлении Пленума ВАС № 53 и

затронувших вопрос достаточности доказательств, аргументы налоговых органов были сочтены недостаточными. В письме указаны Постановления Президиума ВАС от 2010 года, в которых была выработана и развита позиция судебных органов по данному вопросу³.

В письме рассмотрен вопрос т.н. “вины в соучастии”. В частности указывается, что “неизвестность места нахождения контрагента, непредставление им налоговой отчетности либо заявление минимальных налоговых обязательств, совершение нехарактерных для заявленного вида деятельности операций по банковским счетам, участие в незаконном обналичивании денежных средств, отсутствие трудовых и материальных ресурсов и другие аналогичные сведения о контрагенте также должны формировать массив доказательств, но, однако, сами по себе не являются достаточными для признания налоговой выгоды необоснованной”. Необходимо аргументировано на основании выявленных фактов доказать, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности при заключении и исполнении сделки либо заключил сделку с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

ФНС признаёт, что в практике налогового контроля имеют место случаи неполного исследования и отражения всех необходимых обстоятельств и доказательств, отсутствия или недостаточности доказательной базы. Следующие ошибки случаются столь часто, что заслужили упоминания в письме ФНС:

- ▶ отсутствие доказательств того, что представленные налогоплательщиком документы не подтверждают совершение конкретных хозяйственных операций и ведение реальной деятельности его контрагентом;

¹ Письмо Федеральной налоговой службы от 24 мая 2011 г. № СА4-9/8250.

² Постановление Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53.

³ Постановления Президиума ВАС от 9 марта 2010 г. № 15574/09, от 25 мая 2010 г. № 15658/09, от 20 апреля 2010 г. № 18162/09, от 8 июня 2010 г. № 17684/09 и от 27 июля 2010 г. № 505/10.

- ▶ отсутствие аргументированного доказательства того, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности при заключении и исполнении сделки;
- ▶ отсутствие фактического доказательства того, что при совершении сделки налогоплательщику, исходя из обычаев делового оборота и разумности поведения в конкретных сферах деловой активности, бесспорно должны быть известны обстоятельства деятельности контрагента, в том числе неосуществления такой деятельности в реальности;
- ▶ отсутствие документальных доказательств преднамеренности и согласованности действий, приводящих к необоснованному уменьшению налогоплательщиком своих налоговых обязательств;
- ▶ отсутствие ясности в квалификации обстоятельств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, при этом налоговый орган лишь перечисляет установленные при проверке факты и ограничивается ссылками на пункты 1, 5, 6, 10 Постановления Пленума ВАС РФ № 53;
- ▶ изложение позиции налогового органа на основании взаимоисключающих доводов;
- ▶ игнорирование иных обстоятельств, явно свидетельствующих о том, что хозяйственная операция совершена;
- ▶ игнорирование обоснованных возражений налогоплательщика, опровергающих позицию налогового органа.

Заявленная цель письма - повышение эффективности противодействия налоговым органам уклонению от уплаты налогов. Однако после его прочтения складывается впечатление, что налоговые органы зачастую неспособны ни аргументировано обосновать доначисление налогов, пеней и штрафов в суде, ни однозначно установить,

что предполагаемое нарушение в действительности не произошло.

В заключение налоговым органам даётся рекомендация "при оценке достаточности собранных налоговым органом доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды ... учитывать положения настоящего письма." В итоге это может привести к уменьшению количества судебных дел, которые приходится инициировать для отмены решений налоговых органов, в которых законные хозяйственные операции квалифицируются как уклонение от налогов.

Новые моменты, касающиеся вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях

В октябре 2010 года Правительство РФ приняло Постановление⁴ ("Постановление № 829"), утвердившее следующие сборы:

- ▶ сбор средств для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений ("ФАП") в личных целях для изготовителей оборудования и материальных носителей;
- ▶ сбор средств для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение ФАП в личных целях, подлежащих уплате импортерами.

Также Постановление закрепило перечень оборудования и материальных носителей, используемых для свободного воспроизведения ФАП в личных целях, и порядок распределения и выплаты их авторам, исполнителям и изготовителям за их (ФАП) свободное воспроизведение в личных целях.

⁴ Постановление Правительства РФ от 14 октября 2010 г. № 829.

Положением Гражданского кодекса РФ установлено, что данные сборы осуществляются аккредитованной на это организацией⁵. При этом вопрос касательно непосредственного определения организации, курирующей взимание сборов, долгое время оставался неопределенным. В конце апреля 2011 года решение по затянувшемуся спору между Общероссийской общественной организацией "Российский Союз Правообладателей"⁶ ("РСП") и Некоммерческим Партнерством "Российское общество по смежным правам" было вынесено в пользу РСП⁷.

Следует обратить внимание на следующие нюансы законодательного закрепления сборов. Формально сборы законодателем к налоговым платежам не отнесены. Также налоговое законодательство не содержит прямого указания ни на сами сборы, ни на то, какие именно их элементы должны быть установлены для регулирования сборов (в отличие от налоговых сборов)⁸. Однако Конституционный Суд неоднократно указывал на то, что существенные элементы сборов (в частности, объект, база, ставка, период, порядок исчисления и сроки уплаты) должны быть прописаны в законе, иначе это противоречит Конституции РФ⁹.

В Постановлении № 829 указано, что уплата средств происходит на основе договора, заключенного с аккредитованной организацией¹⁰ (РСП), но при этом обязанность импортера / изготовителя ФАП

заключить данный договор не предусмотрена.

На рассмотрении Государственной Думы находится Законопроект¹¹, который предполагает введение новой статьи в Федеральный закон "О связи", предусматривающей создание резерва вознаграждений за свободное воспроизведение ФАП в личных целях, осуществляемое с использованием услуг связи ("Резерв вознаграждений"). Там же указано, что данные отчисления будут являться обязательными для операторов связи¹² в размере ставки обязательного отчисления в 2 %. Дополнительно Законопроект вносит поправки в Гражданский кодекс РФ касательно круга лиц, уплачивающих сборы: наряду с изготовителями и импортерами его предполагается дополнить "операторами связи, предоставляющими услуги связи, используемые для свободного воспроизведения ФАП исключительно в личных целях"¹³.

Согласно информации, представленной на официальном сайте РСП, РСП заключены договоры с такими крупными компаниями ИТ-сектора как ООО "Сони Эрикссон Мобайл Коммуникейшнз Рус" и ООО "Леново (Восточная Европа / Азия)"¹⁴. Вместе с тем отдельные компании, получившие уведомление от РСП на уплату сборов, отказываются осуществлять оплату до их полного законодательного закрепления.

Тем не менее, в контексте сказанного до сих пор важным вопросом, касающимся исчисления и уплаты сборов, является вопрос об обязательности их платежа, а также санкций за неуплату. Принимая во

⁵ Гражданский кодекс РФ, пункт 2 статьи 1245.

⁶ Приказ Федеральной Службы по надзору за соблюдением законодательства в области охраны культурного наследия от 24 сентября 2010 г. №167.

⁷ Решение Девятого Апелляционного суда г. Москвы от 18 апреля 2011г. №А40-123953/10-21-756.

⁸ Статья 17 Налогового кодекса.

⁹ Постановление Конституционного Суда от 11 ноября 1997 г. № 16-П, Постановление Конституционного Суда от 4 апреля 1996 г. № 9-П, Постановление Конституционного Суда от 28 февраля 2006 г. № 2-П.

¹⁰ Пункт 5 Положения о сборе с изготовителей ФАП, утв. Постановлением Правительства № 829 от 14 октября 2010 г.

¹¹ Законопроект № 437769-5 "О внесении изменений в Федеральный закон "О связи" и статью 1245 части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации".

¹² Пункт 2 статьи 64.1 Федерального закона "О связи" в редакции законопроекта № 437769-5.

¹³ Пункт 8 статьи 1245 Гражданского кодекса РФ в редакции законопроекта № 437769-5.

¹⁴ http://rp-union.ru/ru/about/news/2011/05/13/news_178.html

внимание активность законодателя в попытках окончательного урегулирования ключевых аспектов взимания сборов, мы полагаем, что их дальнейшее законодательное закрепление остается лишь вопросом времени.

Внесены изменения в закон “О рынке ценных бумаг” и Налоговый кодекс

Федеральный закон № 122-ФЗ “О внесении изменений в федеральный закон “О рынке ценных бумаг” и статьи 214.1 и 310 части второй Налогового кодекса Российской Федерации” от 3 июня 2011 г. вносит изменения в налогообложение сделок с ценными бумагами.

Изменения в главе о НДФЛ касаются пункта 18 статьи 214.1 и, в частности, положений об определении налогового агента для целей статей 214.1, 214.3 и 214.4 Налогового кодекса. (Указанные статьи регулируют налогообложение сделок с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, операций репо с ценными бумагами и предоставления ценных бумаг в долг). Налоговый агент обязан удерживать налоги из дохода, выплачиваемого налогоплательщику, и перечислять налог в соответствующий бюджет. Поправки расширяют перечень налоговых агентов: “депозитарий, осуществляющий выплату (перечисление) дохода в денежной форме по федеральным государственным эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением независимо от даты регистрации их выпуска, а по иным эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением - в отношении выпусков, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 1 января 2012 года, владельцу таких ценных бумаг”.

Следующая поправка к тому же пункту предусматривает исключение в отношении депозитария, осуществляющего выплату (перечисление) доходов по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, при

осуществлении выплат налогоплательщикам сумм в погашение номинальной стоимости ценных бумаг.

Поправки к данным законам также касаются случаев, в которых депозитарий обязан действовать в качестве налогового агента в случае выплаты (перечисления) доходов иностранным организациям. Параграф, дополняющий пункт 1 статьи 310, обязывает депозитария действовать в качестве налогового агента при перечислении дохода в денежной форме, подлежащего уплате:

- ▶ по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением в отношении выпусков федеральных государственных эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением независимо от даты регистрации их выпуска, а также
- ▶ в отношении выпусков других эмиссионных ценных бумаг, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 1 января 2012 года.

Изменения вступают в силу с 1 января 2012 года. С указанной даты подоходный налог налогоплательщиков, выплаченный депозитариями, будет удерживаться у источников выплаты. Дополнительную информацию о лицах, подпадающих под действие закона, можно найти в выпуске нашего налогового бюллетеня на английском языке от 14 июня.
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-2011-06-10-2-EN/\\$FILE/Tax-Alert-2011-06-10-2-EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-2011-06-10-2-EN/$FILE/Tax-Alert-2011-06-10-2-EN.pdf).

Еще одно изменение в порядке налогообложения прибыли в отношении операций с ценными бумагами зафиксировано в поправке к пункту 5 статьи 309.1. Данная поправка освобождает от налога у источника доход от продажи акций, относящихся к обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налога на прибыль. Поправка вступила в силу в соответствии с Федеральным законом № 132-ФЗ от 7 июня

2011 года и применяется ретроспективно с 1 января 2011 года.

Риски возникновения постоянного представительства: краткий анализ судебных разбирательств

В январском выпуске “Российского налогового бюллетеня” мы рассматривали дело Bloomberg, которое широко обсуждалось компаниями и налоговыми консультантами, поскольку налоговая инспекция успешно взыскала с компании налоги, штрафы и пени на значительную сумму. В свете этих событий мы подготовили обзор судебных разбирательств, в которых налоговые органы пытались доказать наличие постоянного представительства (ПП) иностранной организации. Несмотря на то, что найденные нами судебные решения в отношении ПП вынесены в пользу налогоплательщика, наш анализ данных решений показывает, что налоговые органы набираются опыта и совершенствуются в ведении дел подобного рода. В частности они стали обращать внимание на подписи сторон договоров (т.е. фамилии подписавших лиц, место и время подписания договора и т.д.), анализировать, какие именно функции выполняли сотрудники, и на каких условиях был подписан договор.

Подписание соглашений на территории России¹⁵

Российская компания ЗАО “Стик” привлекла средства у кипрских компаний по договорам займа. От имени кипрских кредиторов договоры займа (на основании доверенностей) подписали два иностранных физических лица, являющихся сотрудниками российской компании, аффилированной с заемщиком.

Налоговые органы утверждали, что кипрские компании образовали в России ПП, поскольку они осуществляли коммерческую деятельность в России через “зависимых агентов” (т.е. через иностранных физических

лиц, подписавших договор займа). Налоговые органы потребовали от ЗАО “Стик” уплатить налог, штрафы и пени.

Кассационный суд вынес решение в пользу налогоплательщика. Суд постановил, что указанные лица выполняли техническую функцию (подписание договора). Они не участвовали ни в обсуждении условий договора, ни в расчетах между сторонами.

Таким образом, суд пришел к выводу о том, что деятельность указанных лиц следует рассматривать как исключительно вспомогательную. Следовательно, эти лица не были “зависимыми агентами” кредиторов. Суд постановил, что кипрские компании не имели ПП в России.

Агентский договор¹⁶

Компания Magnatex Ltd, зарегистрированная на Маршалловых островах, имела “некоммерческий” филиал в России, который не имел статуса ПП. Агентский договор был заключен между Magnatex Ltd (“Принципал”) и ООО “Нефтехимторг” (“Агент”). В соответствии с договором, Агент получал денежные средства от Принципала, закупал товары и перепродавал их в России. Все отношения между Magnatex Ltd и Агентом осуществлялись через российский филиал (т.е. сотрудники филиала определяли ассортимент товаров, их количество и цену, а также соглашались или не соглашались на заключение сделок).

Налоговые органы посчитали, что Magnatex Ltd имеет ПП, на основании того, что компания осуществляла деятельность через зависимого агента (ООО “Нефтехимторг”). Налоговые органы потребовали от филиала уплаты налога с доходов, полученных филиалом в России, и штрафов.

Кассационный суд вынес решение в пользу налогоплательщика. Суд постановил, что Агент действовал в интересах Принципала, но от собственного имени (а не от имени Magnatex Ltd), и не создавал юридически

¹⁵ Решение ФАС Московского Округа от 14 декабря 2010 г. № КА-А40/15642-10.

¹⁶ Решение ФАС Северо-Западного Округа от 25 мая 2009 г. № А56-39821/2008.

обязывающих последствий для Magnimex Ltd. Следовательно, деятельность Агента не привела к образованию ПП у Magnimex Ltd.

Оказание управленческих услуг¹⁷

ЗАО "Омсукчанская горно-геологическая компания" ("ОГГК") осуществляла платежи за оказание управленческих услуг и предоставление персонала в пользу компании Vema Gold Corporation, зарегистрированной в США, по договору о предоставлении персонала.

Налоговые органы посчитали, что деятельность Vema Gold Corporation привела к созданию ПП в России, поскольку персонал, предоставленный ОГГК компанией Vema Gold Corporation по договору о предоставлении персонала, остался в России на период, на несколько лет превышающий сроки, указанные в договоре о предоставлении персонала. На протяжении этих лет персонал оказывал услуги в рамках договора на управление.

Налоговые органы потребовали от ОГГК уплаты налогов, штрафов и пени. На практике, если иностранная компания, имеющая ПП, не встала на налоговый учет, то налоговые органы обычно применяют санкции не к самой компании-нарушителю, а к ее российским клиентам. Это связано с трудностями при взыскании налогов и штрафов с иностранной компании, которая не имеет счета в российском банке или местных сотрудников или должностных лиц, в отношении которых налоговыми органами могут быть предприняты соответствующие меры.

Кассационный суд признал, что деятельность Vema Gold Corporation привела к образованию ПП. Тем не менее, суд вынес решение в пользу налогоплательщика, ОГГК. Суд постановил, что доход, полученный американской компанией от ОГГК, не относится к доходам от российских источников, перечисленных в Статье 309 Налогового кодекса. Таким образом, ОГГК

не может рассматриваться в качестве налогового агента. Налоговые органы должны были попытаться взыскать налог непосредственно с Vema Gold Corporation.

Высший Арбитражный Суд подтвердил, что в случае возврата товара с истекшим сроком годности поставщик не обязан восстанавливать НДС

В решении Высшего Арбитражного суда РФ (ВАС) от 19 мая 2011 г. № 3943/11 рассмотрен вопрос о недействительности отдельных положений письма Министерства финансов РФ (Письмо) о порядке применения НДС, а также регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при возврате товаров¹⁸. Решение ВАС представляется благоприятным для производителей скоропортящихся товаров.

В Письме министерство разъяснило, что при возврате товаров покупателю необходимо выставить счёт-фактуру в адрес соответствующего поставщика и второй экземпляр счёта-фактуры зарегистрировать в своей книге продаж. Счёт-фактура, полученный продавцом при возврате товаров от покупателя, подлежит регистрации в книге покупок продавца. Далее в Письме указано, что поскольку возвращённый товар в дальнейшем не может быть использован продавцом для осуществления операций, облагаемых НДС, то суммы налога, ранее принятые к вычету при приобретении возвращенных товаров, подлежат восстановлению. Другими словами, НДС, который ранее рассматривался как подлежащий вычету, превращается в налог, не подлежащий вычету.

Налогоплательщик, будучи поставщиком продовольственных товаров, обратился в ВАС с заявлением о признании недействующими положений вышеуказанного Письма как

¹⁷ Решение ФАС Дальневосточного Округа от 18 мая 2009 г. № Ф03-1968/2009.

¹⁸ Письмо Министерства финансов РФ от 7 марта 2007 г. № 03-07-15/29.

противоречащих законодательству о налогах и сборах. В обоснование своей позиции налогоплательщик указал, что пищевая продукция с истекшим сроком годности подлежит изъятию из оборота, и реализация такой продукции запрещена законодательством. Следовательно, по мнению налогоплательщика, продукция с истекшим сроком годности не подпадает под определение товаров для целей применения НДС. В связи с этим операции по возврату продукции с истекшим сроком годности не являются объектом обложения НДС и не ведут к возникновению обязанности покупателя выставлять счёт-фактуру поставщику. Кроме того, законодательство о налогах и сборах не содержит положений, обязывающих налогоплательщика восстанавливать ранее принятые к вычету суммы НДС в связи с возвратом пищевой продукции с истекшим сроком реализации.

ВАС в своем решении удовлетворил требования налогоплательщика частично.

Проанализировав законодательство о НДС, ВАС посчитал, что указание в Письме об обязанности покупателя выставлять счёт-фактуру на возвращённый поставщику товар соответствует законодательству о НДС и разъясняет порядок его применения. ВАС заключил, что данное положение Письма не приводит к возникновению каких-либо дополнительных обязательств для налогоплательщика, являющегося поставщиком помимо тех, которые уже установлены законодательством.

Таким образом, согласно позиции ВАС покупатель при возврате товаров, принятых им на учёт, обязан выставить продавцу этих товаров соответствующий счёт-фактуру. Полученный счёт-фактура является документом, на основании которого продавец вправе предъявить к вычету суммы НДС, относящиеся к поставке таких возвращенных товаров.

Следует отметить, что поставщики ранее также пытались оспорить в суде указанное положение Письма. Однако суды и ранее не

разделяли позицию налогоплательщиков по данному вопросу.¹⁹

Относительно упомянутой в Письме обязанности налогоплательщика восстанавливать суммы входящего НДС, ранее принятые к вычету, при возврате товаров ВАС указал, что законодательством о НДС установлен список случаев, приводящих к обязанности восстановить ранее принятый к вычету НДС²⁰. Однако списание товаров с истекшим сроком годности к числу вышеуказанных случаев не относится.

Если какая-либо операция (в данном случае возврат пищевой продукции с истекшим сроком годности) прямо не поименована в списке операций, обязывающих восстановить ранее принятый к вычету НДС, то обязанность по восстановлению принятых по ней к вычету сумм НДС не возникает.

По нашему мнению, другие налогоплательщики в дальнейшем смогут ссылаться на это решение ВАС в качестве дополнительного аргумента в случае предъявления налоговыми органами требований о восстановлении принятых к вычету сумм НДС при возврате товара покупателем.

Облагаются ли операции по продаже ЕСВ российским НДС?

Киотский протокол предусматривает несколько механизмов, обеспечивающих сокращение эмиссии парникового газа в атмосферу. Торговля единицами выбросов (эмиссии) может осуществляться в рамках торгового механизма, предусмотренного Киотским протоколом. Указанный механизм может использоваться для торговли (мены):

- ▶ единицами абсорбции (ЕА) парниковых газов, образующимися в результате деятельности по изменению

¹⁹ Решение ВАС от 30 сентября 2008 г. № 11461/08, Постановление ФАС Центрального округа от 2 сентября 2010 г. по делу № А14-17197/2009605/28.

²⁰ Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса

землепользования и лесного хозяйства, например, озеленения;

- ▶ единицами сокращения выбросов (ЕСВ), образующимися в результате проектов совместного осуществления;
- ▶ сертифицированными сокращениями выбросов (ССВ), образующимися в результате реализации МЧР (механизма чистого развития).

Операции в рамках Киотского протокола в настоящее время не урегулированы ни гражданским, ни налоговым законодательством. Это объясняется тем, что заключение таких сделок остаётся для российской экономики новым явлением. Так, например, в гражданском законодательстве отсутствуют указания о том, как следует квалифицировать ЕСВ. По нашему мнению, с юридической точки зрения ЕСВ возможно отнести к

- ▶ услугам;
- ▶ ценным бумагам;
- ▶ имущественным правам;
- ▶ лицензиям или лицензионным правам.

Нам не известны случаи квалификации ЕСВ в качестве услуг или ценных бумаг. Вместе с тем, существуют аргументы в пользу отнесения ЕСВ к имущественным правам или лицензионным правам.

В Налоговом кодексе нет положений, определяющих природу ЕСВ или порядок обложения НДС сделок с ними. Сфера законодательства о НДС охватывает только сделки, связанные с реализацией товаров, работ, услуг и имущественных прав. Для того чтобы правильно применить НДС к операциям с ЕСВ необходимо четко определить их природу и дать им юридическую классификацию, т.е. определить, являются ли они товаром, работой, услугой или имущественным правом.

Отнесение ЕСВ к одной из указанных категорий будет определять последствия сделок с ними для целей НДС, которые могут существенно отличаться друг от друга.

Министерство финансов в своих письмах высказывало точку зрения, что ЕСВ следует рассматривать в качестве имущественных прав.²¹

При этом операции по передаче имущественных прав в Российской Федерации признаются объектом обложения НДС. Если российская компания передаёт ЕСВ иностранной организации (что постепенно становится распространённой практикой, основанной на механизмах Киотского протокола), то к этой операции применяются правила определения места реализации работ (услуг) для того, чтобы установить, была ли совершена данная операция на территории Российской Федерации или за её пределами. Из многочисленных разъяснений Министерства финансов по данному вопросу следует, что местом реализации операций по передаче имущественных прав является место осуществления деятельности организации, передающей имущественные права (т.е. продавца).

В связи с этим операции по передаче ЕСВ российским налогоплательщиком иностранной организации, по мнению Министерства финансов, подлежат обложению НДС в Российской Федерации по стандартной ставке 18 процентов. Такая трактовка сделок с ЕСВ не выгодна иностранным покупателям ЕСВ, поскольку сумма НДС, начисленная российским продавцом, не подлежит ни вычету, ни возмещению покупателем и, следовательно, представляет собой дополнительные расходы по сделке для покупателя.

В апреле этого года Министерство финансов выпустило письмо, в котором содержится иной подход к обложению НДС сделок по передаче ЕСВ.²² В соответствии с новой позицией ЕСВ рассматриваются

²¹ Письма Министерства финансов от 18 марта 2011 г. № 03-07-08/75, от 17 февраля 2011 г. № 03-07-08/51, от 8 октября 2010 г. № 03-07-11/395.

²² Письмо Министерства финансов от 19 апреля 2011 г. № 03-07-08/116.

министерством в качестве лицензируемых прав.

Основываясь на тексте запроса налогоплательщика, мы понимаем, что ЕСВ зарегистрированы в национальном Реестре в качестве исключительных прав налогоплательщика, т. е. представляют собой индивидуализированные и лицензируемые права. Кроме того, в своем запросе налогоплательщик указал, что в рамках передачи ЕСВ иностранной организации, он не будет оказывать ей никаких других услуг. Таким образом, по мнению налогоплательщика, сделка по существу является передачей прав на ЕСВ и на этом основании подлежит квалификации в качестве сделки аналогичной операции по передаче патентов, лицензий, торговых марок или иных аналогичных прав.

В своём ответе Минфин не возражает против такой трактовки, предложенной налогоплательщиком, отметив, что в рассматриваемом случае сделка с ЕСВ является операцией аналогичной операции по передаче патентов, лицензий, торговых марок или иных аналогичных прав. Поскольку контрагентом по сделке является иностранная организация, то необходимо учитывать правила определения места реализации услуг. Согласно нормам Налогового кодекса место реализации операций по передаче патентов, лицензий, торговых марок или иных аналогичных прав определяется по месту деятельности покупателя. Поскольку в рассматриваемом случае покупатель является иностранной организацией, не имеющей постоянного представительства в Российской Федерации, то местом реализации услуги по передаче ЕСВ территория последней не признается, и, соответственно, такая услуга не облагается НДС в Российской Федерации.

Следует отметить, что в предыдущих разъяснениях Минфин квалифицировал ЕСВ в качестве таких имущественных прав, которые напрямую не поименованы в Налоговом кодексе, и на этом основании подлежащих налогообложению по месту осуществления деятельности продавца (т.е. в Российской Федерации). Примечательно,

что для получения положительного разъяснения Минфина налогоплательщик в своем запросе прямо указывает на лицензируемую природу ЕСВ как имущественных прав.

Суммируя вышеизложенное, можно сказать, что позиция Министерства финансов по вопросу обложения НДС операций, связанных с передачей российской организацией ЕСВ иностранной организации, является непоследовательной. Вместе с этим, принимая во внимание последнее разъяснение Минфина по этому поводу, у налогоплательщиков появляется возможность получить благоприятный ответ министерства, если в своих обращениях они смогут четко указать на природу ЕСВ как лицензируемых прав.

Для горючего природного газа, закачанного в пласт для поддержания давления, установлена нулевая ставка НДС

Увеличению извлечения газового конденсата способствует закачка природного газа в пласт для поддержания пластового давления. Предыдущая редакция главы о налоге на добычу полезных ископаемых Налогового кодекса не содержала льготы для закачиваемого в пласт горючего природного газа: он подлежал обложению НДС как и весь добытый природный газ, что удорожало процедуру закачки.

Порядок налогообложения закачиваемого в пласт природного газа меняется с 1 января 2012 г. благодаря внесению изменения в пункт 1 статьи 342 части второй Налогового кодекса Российской Федерации²³. Согласно новому подпункту 13 ставке 0 процентов установлена для газа горючего природного (за исключением попутного газа), закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче газового конденсата в пределах одного участка недр в соответствии с техническим проектом разработки месторождения. Количество

²³ Федеральный закон от 4 июня 2011 г. № 125-ФЗ.

газа, закачанного в пласт для поддержания пластового давления, подлежащего налогообложению по налоговой ставке 0 рублей, определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании утвержденных форм федерального государственного статистического наблюдения.

Таможенный союз: вводится статистическое декларирование взаимной торговли

1 июня 2011 года вступило в силу постановление Правительства Российской Федерации²⁴, определяющее порядок ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами - членами Таможенного союза (Белоруссией и Казахстаном).

С момента подписания Постановление претерпело ряд изменений, последние из которых были внесены накануне его вступления в силу (26 мая 2011 года). Так, например, самые существенные изменения касаются сроков представления статистических форм: согласно первоначальной редакции, они должны были подаваться на каждую отгрузку до ее начала, в окончательной редакции установлено требование представлять отчетность ежемесячно в отношении отгруженных/полученных товаров.

Согласно установленному порядку резидент Российской Федерации, который заключил сделку, либо от имени (по поручению) которого заключена сделка, либо который имеет право владения, пользования и (или) распоряжения товарами, ввозимыми на территорию Российской Федерации с территории государств - членов Таможенного союза или вывозимыми с территории Российской Федерации на территорию государств - членов Таможенного союза, обязан заполнять

статистическую форму учета перемещения товаров (далее - статистическая форма) в отношении таких товаров.

Статистическая форма заполняется на русском языке по установленной форме и представляется в таможенный орган, в регионе деятельности которого заявитель состоит на учете в налоговом органе в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Статистическая форма представляется в электронном виде, предусмотрено два способа представления: 1) с использованием электронной цифровой подписи; 2) в случае ее отсутствия с использованием программного обеспечения, размещенного на официальном сайте Федеральной таможенной службы в сети Интернет, с обязательным представлением копии на бумажном носителе (лично или по почте заказным письмом), заверенной подписью и печатью заявителя (при ее наличии).

Постановление предусматривает, что статистическая форма представляется не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произведена отгрузка/получение товаров. В одной статистической форме указываются сведения о товарах, перемещаемых в отчетном месяце от одного отправителя в адрес одного получателя в рамках одного договора, если таковой имеется.

В статистической форме остались графы, содержащиеся в форме таможенной декларации на товары, такие как отправитель/получатель товара, страна отправления/назначения, страна происхождения, цена товара, вес нетто, описание товара и его код в соответствии с ТН ВЭД ТС. Последнее вызывает наибольшие трудности у тех компаний, которые торгуют только со странами Таможенного союза (где таможенное оформление отменено еще в прошлом году), и не имеют опыта таможенного оформления.

Требование о предоставлении статистической отчетности не распространяется на товары, подлежащие декларированию в соответствии с законодательством Таможенного союза,

²⁴ Постановление Российской Федерации от 29 января 2011 года № 40 "Об организации ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами - членами Таможенного союза в рамках ЕвразЭС."

товары для личного пользования физическими лицами, на транзитные товары, товары, временно ввозимые или временно вывозимые с территории России и некоторые другие случаи.

Не предусмотрена возможность внесения изменений в поданную и зарегистрированную в таможенном органе статистическую форму. В случае обнаружения некорректных сведений заявитель в течение 10 рабочих дней со дня их обнаружения обязан подать заявление в таможенный орган, в который подавалась статистическая форма, об ее аннулировании, и приложить копию статистической формы, которую необходимо аннулировать. Одновременно необходимо вместе с заявлением предоставить новую, корректно заполненную статистическую форму, которая подлежит общей процедуре оформления в таможенном органе.

Постановление предусматривает, что заявитель несет ответственность за своевременность подачи статистической формы, полноту и достоверность сведений, содержащихся в статистической форме, в соответствии с законодательством Российской Федерации. Разъяснений относительно конкретных норм, в соответствии с которыми будет осуществлено привлечение к ответственности, на настоящий момент не принято. Предположительно заявитель может быть привлечен к ответственности, предусмотренной статьей 16.15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за непредставление в установленный срок в таможенный орган отчетности, а равно представление отчетности, содержащей недостоверные сведения. За такие нарушения для юридических лиц предусмотрен штраф в размере от двадцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей.

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
Ivan Sychev +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
Юко Файт +7 (495) 755 9759
Алексей Маленкин +7 (495) 755 9898

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
Екатерина Ухова +7 (495) 641 2932

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
Михаил Махотин +7 (812) 703 7881

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.”