



Российский налоговый бюллетень

В номере:

Стимулирование инвестиций в научные исследования и опытно-конструкторские разработки: изменение учета расходов для целей налога на прибыль	2
Попытка налоговых органов начислить НДС в отношении имущества, внесенного в уставный капитал, не увенчалась успехом	3
Последняя информация по делу "Ланкренан Инвестментс Лимитед": постановление суда кассационной инстанции	4
Применение подхода "нетбэк" для целей трансфертного ценообразования	4
Пересмотр российских правил трансфертного ценообразования	7
Налоговая практика: положения договоров , касающиеся удержания налога у источника выплаты дохода.....	8

Стимулирование инвестиций в научные исследования и опытно-конструкторские разработки: изменение учета расходов для целей налога на прибыль

Правительство продолжает реализацию мер, направленных на поощрение инвестиций компаний в инновационные виды деятельности. Федеральный закон № 132-ФЗ "О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" был подписан Президентом РФ 7 июня и опубликован в "Российской газете" 8 июня 2011 года.

Этот закон расширяет определение расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) в Налоговом кодексе и добавляет некоторые новые статьи, регулирующие вопросы налогообложения НИОКР. Наиболее существенные изменения касаются расходов на НИОКР. Статья 262 Налогового кодекса дополнена перечнем признаваемых расходов на НИОКР, который в том числе включает:

- ▶ суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам, используемым для выполнения НИОКР,
- ▶ суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР,
- ▶ расходы на приобретение материалов, энергии, топлива, воды и проч., непосредственно связанные с выполнением НИОКР, и
- ▶ затраты на выполнения работ по НИОКР третьими лицами.

Другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, подлежат включению в расходы на НИОКР в сумме не более 75% суммы расходов на оплату труда

работников, участвующих в выполнении НИОКР. Любые расходы сверх этой суммы подлежат включению в состав прочих расходов и вычету для целей налогообложения в течение одного года.

Расходы на НИОКР подлежат вычету для целей налогообложения в течение одного года после завершения таких работ, как это предусмотрено текущей редакцией Налогового кодекса. В соответствии с новой редакцией статьи 262 налогоплательщик представляет в налоговый орган специальный отчет о выполненных НИОКР, обосновывающий применение специального коэффициента 1,5 (т.е. фактическая сумма затрат плюс 50%) к расходам на НИОКР, включенным в утвержденный правительством перечень научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок.

Данная статья также определяет правила налогообложения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. В частности, поправки устанавливают правила в отношении определения первоначальной стоимости таких нематериальных активов и правила налогообложения при их реализации.

Закон предусматривает включение в Налоговый кодекс новой статьи 267.2, которая устанавливает порядок формирования резервов предстоящих расходов на НИОКР. В соответствии со статьей 267.2 такие резервы могут создаваться на срок не более двух лет, при этом предельный размер отчислений в резервы не может превышать сумму, определяемую по специальной формуле. Предельный размер резерва на предстоящие НИОКР составит 3% доходов налогоплательщика от реализации за вычетом отчислений налогоплательщика на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности.

В Налоговый кодекс включена также статья 332.1, в которой определяются особенности ведения налогового учета расходов на НИОКР. В соответствии с положениями статьи налогоплательщик формирует сумму

всех осуществленных расходов на НИОКР по видам работ (договорам), включая амортизацию, стоимость расходных материалов, расходы на оплату труда работников и др. Статья также содержит перечень данных, которые должны содержать регистры налогового учета по НИОКР.

Закон предусматривает ряд дополнительных налоговых льгот, таких как, например, освобождение оборудования, имеющего высокую энергетическую эффективность, от налога на имущество организаций сроком на три года с момента ввода в эксплуатацию.

Закон вступит в силу с 1 января 2012 года.

Попытка налоговых органов начислить НДС на имущество, внесенное в уставный капитал, не увенчалась успехом

Вклад в уставный капитал общества не подлежит обложению НДС. Однако если налогоплательщик использует необычные способы осуществления этого вклада, такая сделка, может привлечь внимание налоговых органов.

Подход налоговых органов в таких случаях можно проиллюстрировать на примере дела, недавно рассмотренного Высшим Арбитражным Судом¹, в котором налоговые органы предприняли попытку начислить НДС на вклад в уставный капитал.

Кратко: открытое акционерное общество (Банк) увеличил уставный капитал путем дополнительного выпуска акций. Налогоплательщик приобрел акции в обмен на недвижимое имущество по договору мены. Другими словами, налогоплательщик внес вклад в уставный капитал Банка в форме передачи недвижимого имущества.

Налоговая инспекция посчитала, что такая передача является сделкой, подлежащей обложению НДС, и отклонила доводы налогоплательщика о том, что сделка имеет

инвестиционный характер и в силу этого не подлежит обложению НДС. Инспекция утверждала, что передача недвижимого имущества фактически являлась реализацией, и начислила НДС на стоимость переданного недвижимого имущества. По мнению налоговой инспекции, получение налогоплательщиком акций следует рассматривать в качестве оплаты сделки купли-продажи недвижимого имущества. Налоговый орган признал отсутствие какого-либо соглашения, явным образом характеризующего данную сделку как инвестиционную, а также то, что стороны являются аффилированными, как факты в поддержку своей позиции.

Суды трех инстанций не поддержали позицию налоговой инспекции, утверждая, что вклад в уставный капитал по договору мены не признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с требованиями Налогового кодекса. Данная позиция была также подтверждена в определении ВАС.

Тем не менее, это дело подтверждает целесообразность документирования и оформления инвестиционных сделок таким образом, чтобы не оставалось сомнений в инвестиционном характере соответствующей передачи прав собственности. Это позволит снизить риск возникновения налоговых споров. Хотя исход судебного разбирательства по данному делу был положителен для налогоплательщика, лучше заранее предпринять меры с целью избежать судебных споров.

¹ Определение ВАС № ВАС-3746/11 от 13 апреля 2011 г.

Последняя информация по делу "Ланкренан Инвестментс Лимитед": постановление суда кассационной инстанции

В мартовском выпуске "Российского налогового бюллетеня"² мы анализировали судебную практику в отношении критерия минимального размера инвестиций для применения пониженной ставки налога на дивиденды в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения, в частности, решение апелляционного суда по делу "Ланкренан Инвестментс Лимитед". Налоговый орган опротестовал это решение в суде кассационной инстанции и вновь проиграл дело³.

Налоговая инспекция утверждала, что термин "прямое вложение в капитал российской компании" предполагает осуществление вложений непосредственно в российское общество в отличие от покупки акций на вторичном рынке.

Суд кассационной инстанции постановил, что такое толкование противоречит Соглашению об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром, Меморандуму по итогам двусторонних консультаций между компетентными органами России и Кипра в августе 2001 года⁴ и разъяснениям компетентных органов. Суд кассационной инстанции оставил в силе постановления судов низших инстанций.

Ниже приведено краткое изложение существа дела. Резидент Кипра, компания "Ланкренан Инвестментс Лимитед" (далее - "Ланкренан"), приобрел акции двух

российских акционерных обществ на основании нескольких договоров купли-продажи. Суммарные инвестиции в каждую компанию превысили 100 000 долл. США. Подпункт а) пункта 2 статьи 10 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром устанавливает пониженную (в размере 5%) ставку налога на дивиденды, удерживаемого у источника выплаты, для случаев, когда получатель дивидендов является резидентом другого договаривающегося государства и вложил не менее 100 000 долл. США в капитал компании, выплачивающей дивиденды.

В 2007 и 2008 годах российские компании (ОАО "АНК "Башнефть" и ОАО "Саратовский нефтеперерабатывающий завод") как налоговые агенты удержали налог по ставке 10% на дивиденды, выплаченные компании Ланкренан. После того, как ходатайство о возврате налога, удержанного у источника выплаты дохода сверх ставки в размере 5%, было отклонено налоговым органом, компания Ланкренан обратилась в арбитражный суд с требованием обязать налоговый орган возратить излишне удержанный налог. Суд кассационной инстанции оставил в силе постановления судов низших инстанций в пользу компании Ланкренан.

Применение подхода "нетбэк" для целей трансфертного ценообразования

Налоговые органы продолжают активно оспаривать трансфертные цены, опираясь на статью 40 Налогового кодекса. Это подтверждает интересный случай из судебной практики, связанный с попыткой налогового органа оспорить трансфертные цены налогоплательщика с применением метода обратного счета от цен мирового рынка (метод "нетбэк"), который фактически является скорректированным методом сопоставимых рыночных цен (СРЦ).

² [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-03-RU/\\$FILE/RTB-2011-03-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-03-RU/$FILE/RTB-2011-03-RU.pdf)

³ Постановление ФАС Московского округа №КА-А40/1957-11 от 31 марта 2011 г.

⁴ "Меморандум по итогам двусторонних консультаций между компетентными органами России и Кипра о применении некоторых положений Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, состоявшихся в Никосии 8-10 августа 2001 г."

Решение суда⁵ примечательно тем, что суд установил, что определение цены методом "нетбэк" не предусмотрен статьей 40 Налогового кодекса и не соответствует его положениям. Решение суда может, таким образом, иметь значение для налогоплательщиков, находящихся в аналогичной ситуации, в частности в отношении некоторых видов сырьевых товаров.

История вопроса

Налогоплательщик, ООО "Газпром добыча Астрахань" (далее - ООО "ГДА"), произвел поставку серы на экспорт зарегистрированной в Монако торговой компании "Федкоминвест Монако С.А.М." (далее - "Федкоминвест"). Компания Федкоминвест перепродала серу, закупленную у ООО "ГДА", потребителям в Северной Африке.

Налоговая инспекция заявила, что ООО "ГДА" и Федкоминвест являются взаимозависимыми лицами на том основании, что компании являются соучредителями другой компании - ООО "Интер-S". ООО "ГДА" арендовало установки для грануляции серы у ООО "Интер-S". По утверждению налогового органа, совместное участие ООО "ГДА" и Федкоминвест в капитале ООО "Интер-S" дает основание для признания ООО "ГДА" и Федкоминвест взаимозависимыми лицами. Инспекция пришла к заключению, что в течение 2006 года цены ООО "ГДА" на серу, реализуемую Федкоминвест, были значительно ниже рыночных, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль со стороны ООО "ГДА".

Аргументы налогового органа

Налоговый орган провел сравнительный анализ цен на серу на рынках стран Северной Африки, поскольку сера, которую компания Федкоминвест приобретала у ООО "ГДА", поставлялась, главным образом, потребителям в Северной Африке. При

анализе была использована информация о ценах из отчета, подготовленного ЗАО "Центр маркетинговых исследований и экспертиз" (ЗАО "ЦМИЭ") на основе таможенной и торговой статистики соответствующих стран Северной Африки, а также данные, опубликованные в двух специализированных международных изданиях - "Industrial Minerals" и "Fertilizer Week". Налоговая инспекция скорректировала цены с поправками на транспортные расходы, расходы на страхование (0,2%), экспортную пошлину (6,5%), различия в финансовых условиях (1%) и минимальный уровень комиссионного вознаграждения Федкоминвест как трейдера (5%).

В поддержку своей позиции налоговый орган использовал следующие аргументы. Цены по сделкам ООО "ГДА" с третьими сторонами не могут быть использованы в качестве сопоставимых вследствие существенных различий в объемах сделок с Федкоминвест по сравнению со сделками с третьими сторонами. Соответственно, налоговому органу пришлось искать сопоставимые цены по сделкам между независимыми лицами. На российском рынке не осуществляются сопоставимые сделки, поскольку ООО "ГДА" занимает монопольное положение на российском рынке серы⁶.

Скорректированные цены на серу были значительно выше фактических цен, по которым ООО "ГДА" осуществляло поставки компании Федкоминвест (из решения не ясно, было ли это расхождение выше 20%). На основе этих цен налоговый орган доначислил ООО "ГДА" суммы налога и пени.

Решение суда

Суд установил, что налоговый орган не привел достаточных доказательств того, что тот факт, что ООО "ГДА" и Федкоминвест являются соучредителями ООО "Интер-S", оказывает влияние на условия сделок между ООО "ГДА" и Федкоминвест. Однако суд

⁵ Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/13304-10 от 1 декабря 2010 г.

⁶ ООО "ГДА" занимает третье место в мире по объемам производства серы

подчеркнул, что, несмотря на приведенные выше доводы, сделки по реализации серы между ООО "ГДА" и Федкоминвест подлежат контролю в отношении трансфертного ценообразования на том основании, что эти сделки являются внешнеторговыми⁷.

Далее суд подверг сомнению квалификацию и опыт ЗАО "ЦМИЭ" в определении рыночных цен для целей статьи 40 Налогового кодекса и применение подхода на основе метода "нетбэк". Суд пришел к заключению, что метод "нетбэк" (известный во всем мире как метод СРЦ, скорректированный с учетом ряда экономических факторов) не соответствует положениям статьи 40. Таким образом, суд оставил без внимания доводы налогового органа по следующим основаниям:

- ▶ отчет ЗАО "ЦМИЭ" и два специализированных международных издания не являются "официальными источниками информации" для целей статьи 40;
- ▶ рынок Северной Африки не рассматривается как подходящий сопоставимый рынок, и налоговому органу следовало попытаться определить сопоставимые цены на серу на российских рынках или рынках соседних стран, например, Казахстана;
- ▶ налоговый орган не изучил ценовую политику конкурентов (учитывая, что ООО "ГДА" занимает монопольное положение на российском рынке не ясно, на каких конкурентов ссылается суд в данном случае);
- ▶ в своем анализе налоговый орган фактически использовал сочетание двух методов трансфертного ценообразования, что не

предусмотрено статьей 40 Налогового кодекса: метод СРЦ (определение цен на серу на рынке Северной Африки) и метод цены последующей реализации (рыночная цена на серу для ООО "ГДА" была определена путем вычитания расходов и вознаграждения трейдера из цен на серу на рынке Северной Африки).

- ▶ метод цены последующей реализации не был применен в соответствии со статьей 40, поскольку за базу не была взята фактическая цена последующей реализации компанией Федкоминвест. Кроме того, при применении метода цены последующей реализации налоговый орган не привел достаточных доказательств отсутствия сопоставимых сделок с идентичной (аналогичной) серой и/или отсутствия информации для определения рыночных цен на серу;
- ▶ отчет ЗАО "ЦМИЭ", на который опирался налоговый орган, не содержит подробной информации относительно метода расчета соответствующих корректировок (например, на величину страховых расходов, вознаграждение для Федкоминвест и др.);
- ▶ наконец, по мнению суда, корректировки допускаются только в отношении различий в договорных условиях, а не различий между рынками. Интересно, что в этом отношении суд, похоже, решил игнорировать право "учитывать любые обстоятельства, влияющие на определение результатов сделки, не ограниченные теми, которые перечислены в пунктах 4-11" статьи 40 Налогового кодекса.

⁷ Примечательно, что в соответствии с предлагаемым законопроектом о трансфертном ценообразовании даже в отсутствие формальной взаимозависимости между ООО "ГДА" и Федкоминвест сделки между ними все равно подлежат контролю в отношении трансфертного ценообразования на том основании, что компания Федкоминвест зарегистрирована в Монако, т.е. стране, внесенной в "черный список".

Подход на основе метода "нетбэк" и предлагаемые правила трансфертного ценообразования

Интересно, что в предлагаемом законопроекте о трансфертном ценообразовании⁸ допускаются корректировки, учитывающие различия в экономических (коммерческих) условиях при применении метода СРЦ на основе биржевых котировок. В частности, корректировки предусмотрены в отношении следующего:

- ▶ обоснованные и подтвержденные документально и (или) иными источниками информации расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок;
- ▶ расходы на уплату вывозных таможенных пошлин;
- ▶ условия платежа; и
- ▶ комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера (трейдера или агента) за выполнение им торгово-посреднических функций.

Кроме того, в соответствии с предлагаемым законопроектом о трансфертном ценообразовании корректировки должны отражать коммерческие и финансовые условия контролируемых и неконтролируемых сделок, а также рыночные характеристики (по возможности). По существу, возможно, таким образом, внести такие корректировки, которые попыталась применить налоговая инспекция в деле ООО "ГДА" (см. выше), используя метод СРЦ, независимо от источника используемых данных.

Наконец, из предлагаемых правил трансфертного ценообразования ясно следует, что возможно использовать сочетание двух или более методов

определения цен, что устраняет текущие препятствия в отношении метода "нетбэк".

Пересмотр российских правил трансфертного ценообразования

Проект нового закона о трансфертном ценообразовании⁹ опубликован на сайте Министерства финансов 4 мая 2011 года для обсуждения. Заинтересованным сторонам предлагается подавать свои замечания по проекту закона, прежде чем он будет направлен в Госдуму для второго чтения. Краткое изложение положений и поправок к проекту закона о трансфертном ценообразовании содержится в подготовленном "Эрнст энд Янг" бюллетене по трансфертному ценообразованию от 5 мая 2011 года

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-2011-05-05-RU/\\$FILE/Tax-Alert-2011-05-05-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-2011-05-05-RU/$FILE/Tax-Alert-2011-05-05-RU.pdf).

ОЭСР приветствует предпринимаемые меры

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) приветствовала предложенный недавно Министерством финансов новый проект закона о трансфертном ценообразовании.

В соответствии с пресс-релизом ОЭСР от 17 мая 2011 года предлагаемый законопроект в целом обеспечит соответствие российских правил трансфертного ценообразования принятым в международном масштабе стандартам ОЭСР. Это позволит повысить степень определенности в отношении возможных правовых последствий, снизит риск двойного налогообложения и обеспечит более благоприятный инвестиционный климат для международных компаний. Россия в

⁸ Опубликовано на сайте Министерства финансов 4 мая 2011 г. Предполагается, что новый закон о трансфертном ценообразовании вступит в силу с 1 января 2012 г.

⁹ Проект федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"

<http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/index.php?id4=12623>

настоящее время ведет переговоры о вступлении в ОЭСР, и соответствие международным согласованным стандартам налогообложения в этой связи является одним из ключевых элементов.

Анхель Гурриа, Генеральный секретарь ОЭСР, отметил: "Я очень рад видеть, что Российская Федерация предпринимает меры по модернизации своей нормативно-правовой базы в области трансфертного ценообразования с целью привести ее в соответствие с передовой международной практикой.

Новый закон о трансфертном ценообразовании станет важным шагом не только для повышения степени защиты российской казны, но также для повышения степени определенности в правовой сфере в отношении вопросов режима налогообложения для международных корпораций и их защиты от двойного налогообложения. Это будет также способствовать прямым иностранным инвестициям".

Министерство финансов и Российский союз промышленников и предпринимателей достигли консенсуса

18 мая 2011 года состоялось заседание, посвященное новому закону о трансфертном ценообразовании. Заседание было организовано аппаратом председателя правительства, и в его работе приняли участие представители Министерства финансов, РСПП, Министерства экономического развития и деловых кругов. По сообщениям СМИ, Министерство финансов и РСПП, наконец, достигли компромисса в отношении нового закона "О трансфертном ценообразовании". Было согласовано, что с 2012 года контролю в отношении трансфертного ценообразования будут подлежать сделки с взаимозависимыми компаниями на внутреннем рынке, только если общий годовой оборот по таким сделкам превысит 3 млрд. руб. С 2013 года этот порог будет снижен до 2 млрд. руб., а с 2014 года - до 1 млрд. руб.

Налоговая практика: положения договоров, касающиеся удержания налога у источника выплаты дохода

Иностранные компании, ведущие переговоры по заключению договоров с российскими потребителями, зачастую сталкиваются с просьбой предоставить свидетельство, подтверждающее их статус налогового резидента иностранного государства для целей применения соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. Если такое свидетельство не предоставляется к указанному сроку, российская компания может потребовать включить в договор положения о том, что она может удерживать из платежей иностранному поставщику налог у источника выплаты дохода по ставке 20%. Целесообразность включения такого положения зависит от конкретных обстоятельств.

Законодательная база, предусматривающая налогообложение у источника выплаты дохода

Пункт 1 статьи 309 Налогового кодекса содержит перечень видов доходов иностранных компаний, не ведущих деятельность в России через постоянные представительства, налогообложение доходов которых производится у источника выплаты в случае, если такие доходы выплачиваются российской компанией или российским филиалом иностранной компании. Такие доходы включают, например, процентный доход, доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, доходы от международных перевозок, а также штрафы и пени за нарушение договорных обязательств. Этот перечень содержит также категорию "иные аналогичные доходы", толкование которой на протяжении

длительного времени является источником разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Если российская компания (или российский филиал иностранной компании) выплачивает доход иностранной компании, эта компания (или филиал) должна действовать как налоговый агент и удерживать налог у источника выплаты по ставке, установленной в Налоговом кодексе, если иностранная компания не представила свидетельство о статусе налогового резидента, подтверждающее право получателя дохода как резидента конкретного иностранного государства на применение пониженной ставки налога в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения. Таким образом, если договор предусматривает выплату, например, кипрской компании процентного дохода, доходов от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации и проч., для российского потребителя целесообразно настаивать на представлении документального подтверждения статуса поставщика как постоянного налогового резидента Кипра для целей соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром вместе с нотариально заверенным переводом этого документа, прежде чем учитывать обеспечиваемую соглашением льготу при расчете суммы налога, подлежащего удержанию у источника.

Необоснованные требования и связанные с этим практические вопросы

Однако российские компании, количество сделок которых с иностранными поставщиками сравнительно невелико, зачастую идут в этом вопросе дальше и настаивают на включении таких положений в любой договор, в рамках которого осуществляется выплата дохода иностранному поставщику. В ряде случаев это не должно вызывать значительных трудностей. Компании, которые могут получить подписанную форму 1013 ДТ от

соответствующего компетентного органа иностранного государства в течение нескольких дней, могут с готовностью согласиться с таким требованием, а не оценивать степень его необходимости.

Однако налоговая служба США отказывается подписывать формы иностранного образца, такие как российская форма 1013 ДТ, и обычно на практике для получения свидетельства налогового резидента США требуется несколько месяцев. Кроме того, поскольку текст такого свидетельства не является двуязычным (в отличие от формы 1013 ДТ), его законная сила должна быть подтверждена апостилом и нотариально заверенным переводом. Только после этого такое свидетельство может быть использовано налоговым агентом в качестве основания для целей получения льгот в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения. Иностранная компания может потребовать возмещения любого налога, удержанного у источника выплаты дохода, в размере превышения ставок, установленных соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения. Однако ни при каких обстоятельствах иностранная компания не должна соглашаться на то, чтобы ее клиент удерживал и перечислял излишне начисленный налог российским налоговым органам, т.к. возмещение налога в этом случае может быть сопряжено со значительными затратами времени и средств, если вообще это будет возможно (по субъективным причинам).

Таким образом, по крайней мере, для американских компаний иногда разумно не соглашаться с предложением об удержании налога по ставке 20% до представления действующего свидетельства о статусе налогового резидента.

Доход, полученный иностранной организацией при оказании услуг в России, не приводящих к образованию постоянного представительства, не подлежит налогообложению у источника.¹⁰ Многим

¹⁰ Пункт 2 статьи 309 Налогового кодекса.

российским компаниям этот факт, по-видимому, неизвестен. Это положение Налогового кодекса может быть проиллюстрировано широкой судебной практикой.

Судебная практика, касающаяся налогообложения дохода у источника выплаты

В 2009 году горнодобывающая компания оспорила решение налогового органа о том, что должен быть удержан налог у источника с суммы платежей американской компании "Бима Голд Корпорэйшн" (далее - "Бима Голд").¹¹ Компания Бима Голд оказала горнодобывающей компании административные и управленческие услуги, а также услуги по поиску и предоставлению персонала. Налоговый орган установил, что лица, направленные по соглашению по предоставлению персонала, находились на территории Российской Федерации в течение нескольких лет вне рамок указанного соглашения и выполняли работы от имени компании Бима Голд в рамках договора по оказанию управленческих услуг. Арбитражный суд признал правомерным вывод налогового органа о фактическом осуществлении компанией Бима Голд на территории Российской Федерации деятельности через постоянное представительство.

Налоговый орган пришел к заключению, что поскольку компания Бима Голд не встала на налоговый учет, горнодобывающую компанию следует рассматривать как налогового агента, который должен удерживать налог с доходов при каждой выплате компании Бима Голд и перечислять их в бюджет.

В своем решении суд кассационной инстанции подтвердил, что факт постановки или отсутствия постановки постоянного представительства на налоговый учет не имеет отношения к методу уплаты налога на прибыль иностранной компанией, поскольку

статья 307 Налогового кодекса не содержит положений о признании иностранной организации самостоятельным плательщиком налога на прибыль только на основании постановки ее на налоговый учет. Кроме того, в судебном решении подтверждается, что перечень видов доходов, подлежащих обложению налогом у источника выплаты, который содержится в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса, не включает доходы, полученных иностранной организацией, которые связаны с предпринимательской деятельностью иностранной организации в Российской Федерации. На этом основании суд кассационной инстанции заключил, что горнодобывающая компания не должна была удерживать налог у источника выплаты дохода с платежей компании "Бима Голд Корпорэйшн" за административные и управленческие услуги, оказываемые в России.

¹¹ Постановление ФАС Дальневосточного округа № Ф03-1968/2009 от 18 мая 2009 г.

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*.