



Российский налоговый бюллетень

В номере:

Новый раздел сайта ФНС России содержит разъяснения, обязательные для применения налоговыми органами.....	2
Английское право защищает инвесторов, приобретающих активы в России, от "исторических" налоговых рисков	3
Еще один новый протокол: протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения	5
Комментарии Министерства финансов по вопросу налогообложения дивидендов, выплачиваемых российской организацией в адрес компании-резидента Нидерландов	8
Рекомендуемый порядок выставления корректировочных счетов-фактур при расчетах по НДС	9
Изменения ставок таможенных сборов за таможенные операции вступили в силу с октября	10
Нидерланды: опубликованы предложения по бюджету на 2012 год	11

Новый раздел сайта ФНС России содержит разъяснения, обязательные для применения налоговыми органами

23 сентября Федеральная налоговая служба выпустила письмо "О разъяснениях ФНС России"¹ ("Письмо"), которое информирует о размещении на официальном сайте ФНС раздела "Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами"², содержащего информационные письма ФНС России. Как сообщается в Письме, на сайте публикуются разъяснения, согласованные с Минфином России, либо содержащие правовую позицию, аналогичную изложенной в изданных Минфином России письменных разъяснениях.

В своем Письме ФНС обращает внимание на необходимость неукоснительного применения налоговыми органами при реализации возложенных на них полномочий положений писем ФНС России, размещенных в указанном разделе сайта. Кроме того, данным Письмом ФНС предписывает управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации и межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам информировать ФНС России обо всех судебных делах, по которым следование разъяснениям ФНС России, размещенных на сайте, привело к отмене решений налоговых органов. В соответствии с Письмом сбор такой информации осуществляется с целью соответствующей корректировки показателей эффективности работы налогового органа. Иными словами, ФНС планирует вести учет того, как часто каждый налоговый орган тратит время и ресурсы на безуспешные попытки отстоять в суде позицию, принятую Министерством финансов и ФНС России.

В Письме отмечается, что в случае отмены ФНС России соответствующего разъяснения в отношении налогоплательщиков или налоговых агентов, руководствовавшихся данным разъяснением в период его действия, не начисляются пени на сумму образовавшейся недоимки и не применяются меры ответственности за совершение налоговых правонарушений. Однако из Письма не ясно, каким образом должно осуществляться (если это вообще предусмотрено) информирование налогоплательщиков о каких-либо изменениях позиции ФНС по конкретному вопросу в результате отмены ранее выпущенных разъяснений.

Ранее Министерство финансов и ФНС придерживались иной точки зрения относительно применения письменных разъяснений налоговыми органами, в частности:

- ▶ Разъяснения Министерства финансов охарактеризованы как имеющие информационно-разъяснительный характер и не препятствующие налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Министерством финансов³;
- ▶ Министерство финансов рекомендовало налоговым органам учитывать сложившуюся судебно-арбитражную практику по аналогичным вопросам и схожим обстоятельствам при принятии решения о подаче апелляций по судебным решениям, принятым на основании разъяснений, Минфина с тем, чтобы предотвратить потери бюджетных средств (на оплату издержек в отношении апелляционных жалоб, решения по которым

¹ Письмо № ЕД-4-3/15678@ Федеральной налоговой службы от 23 сентября 2011 года "О разъяснениях ФНС России".

² http://www.nalog.ru/about_nalog/

³ Письмо № 03-02-07/2-138 Министерства финансов от 7 августа 2007 года.

принимаются не в пользу налоговых органов)⁴.

Из Письма следует, что налоговым органам рекомендуется в первую очередь руководствоваться письменными разъяснениями Федеральной налоговой службы, прямо указывая на то, что в порядке применения данные разъяснения имеют приоритет над сложившейся в том или ином регионе судебно-арбитражной практикой.

Последствия реализации налоговыми органами инструкций, содержащихся в Письме, могут быть как позитивными, так и негативными.

С одной стороны, Письмо обеспечивает налогоплательщикам и налоговым органам доступ к опубликованной в сети позиции ФНС по интересующим их вопросам. Публикация согласованной позиции ФНС на сайте должна означать, что такая позиция будет применяться налоговыми органами всех уровней более последовательно и будет в большей степени соответствовать позиции Министерства финансов. Это может повысить степень определенности и уменьшить число споров относительно толкования.

С другой стороны, в тех случаях, когда позиция, изложенная в размещенных на сайте разъяснениях ошибочна, определенный в Письме подход не дает иной возможности урегулирования споров в пользу налогоплательщиков, кроме судебного разбирательства, поскольку налоговые инспекторы и вышестоящие налоговые органы, в которые следует обращаться для обжалования действий налоговых инспекторов, не будут иметь никакой свободы действий при принятии решения о том, в какой мере руководствоваться разъяснениям ФНС. В результате, количество судебных разбирательств по вопросу, в отношении которого даны противоречивые разъяснения, вероятно сильно возрастет.

Английское право защищает инвесторов, приобретающих активы в России, от "исторических" налоговых рисков

Поскольку большая часть сделок приобретения в России осуществляется в форме сделок с акциями, инвесторам приходится брать на себя и "исторические" налоговые риски. Существует не так много способов защиты покупателя от таких рисков. Часто потенциальные инвесторы проводят независимую экспертизу ("due diligence") российских компаний, являющихся объектами сделки, чтобы понять, что именно они собираются приобрести. Независимая налоговая экспертиза российских компаний, как правило, охватывает период, открытый для налоговой проверки. Налоговые риски, выявленные в ходе независимой налоговой экспертизы, обычно учитываются сторонами при подготовке соглашений о купле-продаже ("share purchase agreements"). Стороны могут использовать целевой депозитный счет ("escrow account"), скорректировать цену сделки или договориться о том, что покупатель получает некоторые гарантии от потенциальных убытков в результате возникновения требований уплаты налога.

Российское законодательство не обеспечивает для инвесторов эффективных инструментов гарантий возмещения убытков в связи с налоговыми рисками, которые, таким образом, должны для этих целей прибегать к иностранному праву. Основной проблемой здесь является неопределенность в вопросе о том, как российские суды будут рассматривать договоры, которые регулируются иностранным правом, в рамках российской системы права. В этом контексте положительным сигналом для инвесторов стало решение Верховного Суда Российской Федерации, который недавно подтвердил, что гарантия возмещения налоговых убытков может эффективно применяться в случаях, когда иностранная холдинговая

⁴ Письмо № ШС-6-18/716@ Федеральной налоговой службы от 14 сентября 2007 года.

компания продает свои российские активы другой иностранной компании⁵.

Кипрская компания в составе международной группы приобрела в России производственную компанию у холдинга, зарегистрированного в Белизе. Договор купли-продажи содержал положение, в соответствии с которым продавец обязуется компенсировать все убытки, которые могут возникнуть в связи с историческими налоговыми рисками приобретенной компании. В соответствии с приложением к Договору купли-продажи двое российских граждан гарантировали выполнение обязательств продавца по Договору. Стороны договорились, что Договор купли-продажи и поручительство, как неотъемлемая его часть, регулируются в соответствии с правом Англии и Уэльса.

В период после приобретения налоговые органы провели налоговую проверку российской компании за периоды, предшествующие сделке и предъявили значительные налоговые претензии. Требования налоговых органов были поддержаны судами всех инстанций. Впоследствии новый кипрский акционер обратился в суд с иском о взыскании убытков, возникших в связи с требованием уплаты налогов, с бывшего акционера, зарегистрированного в Белизе. Поскольку белизская компания была ликвидирована, кипрской компании-покупателю пришлось требовать возмещения убытков от российских граждан, которые выступили поручителями по обязательствам продавца. Российские граждане пытались избежать выполнения своих обязательств, ссылаясь на российское законодательство, в соответствии с которым обязательство поручителя прекращается ликвидацией первоначального должника⁶.

Верховный Суд РФ постановил, что поскольку Договор купли-продажи и поручительство, как неотъемлемая его часть

регулируются в соответствии с правом Англии и Уэльса, стороны должны применять правовые нормы английского права. В определении суда говорится:

"...английские суды рассматривают договоры поручительства (contract of guarantee) в качестве договоров обеспечения исполнения обязательств (contract of suretyship), по которому одно лицо (обеспечивающее лицо) соглашается отвечать по уже существующим или возникающим в будущем обязательствам другого лица (должника) перед третьим лицом (кредитором), причем обязательство обеспечивающего лица является дополнительным к обязательству должника, а не отменяет его. Поручитель несет перед кредитором дополнительную ответственность, то есть отвечает перед кредитором наряду с должником. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, что и должник".

Судьи подтвердили, что поручители продолжают нести ответственность за выполнение обязательств должника даже в случае ликвидации должника.

Следует отметить, что российское законодательство прямо не запрещает применение норм иностранного права при заключении договора между российскими сторонами (как юридическими, так и физическими лицами). Однако на практике, если обе стороны договора являются российскими налоговыми резидентами и предмет договора тесно связан с Россией, суды применяют нормы российского права, вне зависимости от того, какое право было выбрано сторонами в качестве применимого.

Мы надеемся, что этот прецедент окажет положительное влияние на российский рынок слияний и поглощений и на инвестиционный климат.

⁵ Определение № 41-В11-4 Верховного Суда Российской Федерации от 19 июля 2011 года.

⁶ Статья 419 Гражданского кодекса.

Еще один новый протокол: протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения

Вскоре после оглашения информации о проекте Протокола к Соглашению между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения⁷ 21 сентября Премьер-министр Путин подписал Распоряжение правительства № 1624-р "О подписании Протокола о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15 ноября 1995 г." ("Протокол"). Протокол был подписан Федеральным Советом Швейцарской Конфедерации и Правительством Российской Федерации 24 сентября.

Предлагаемый текст свидетельствует о том, что продолжается тенденция приведения текстов заключенных ранее соглашений в соответствие с Типовым соглашением, одобренным Постановлением Правительства № 84 от 24 февраля 2010 года, например, путем ограничения преимуществ, предоставляемых соглашением в отношении доходов от прироста стоимости капитала в результате использования недвижимого имущества в России. Некоторые изменения могут повысить привлекательность Швейцарии в качестве юрисдикции для целей некоторых форм осуществления инвестиций в России.

⁷ Подробнее см. сентябрьский выпуск "Российского налогового бюллетеня"
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-September-RU/\\$File/RTB-2011-September-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/RTB-2011-September-RU/$File/RTB-2011-September-RU.pdf)

Новая возможность финансирования эффективного с точки зрения налогообложения

В настоящее время Соглашение между Россией и Швейцарией об избежании двойного налогообложения ("Соглашение") в большинстве случаев обеспечивает снижение ставки налога на проценты, удерживаемого у источника, до 10%. Пониженная ставка налога в размере 5% применяется только к банковским займам, а освобождение от налогообложения у источника ограничивается процентами по коммерческому кредиту. Учитывая, что многие другие соглашения, заключенные Россией, обеспечивают более широкий перечень освобождений от налога на проценты, удерживаемого у источника, швейцарские компании не являлись предпочтительным источником заемного финансирования для компаний, занимающихся коммерческой деятельностью в России. Другие страны ЕС, условия соглашений об избежании двойного налогообложения с которыми были более благоприятными (например, Кипр, Люксембург и Нидерланды), могли обеспечить финансирование, гораздо более эффективное с точки зрения налогообложения.

Протокол изменит эту ситуацию, отменив налог, удерживаемый у источника, в отношении процентов, выплачиваемых резиденту другого договаривающегося государства, если этот резидент является лицом, обладающим фактическим правом на такой доход.

Больше возможностей для налогообложения прироста стоимости капитала

Как ожидается, исходя из недавней практики, Протокол позволит России облагать налогом некоторые виды доходов от продажи акций компаний, полученных акционером, являющимся резидентом Швейцарии. К таким доходам относятся доходы, получаемые от отчуждения акций компании, более 50% активов которой прямо или косвенно состоит из недвижимого

имущества, расположенного в России. Для целей Соглашения выражение "недвижимое имущество" имеет то значение, которое оно имеет по законодательству договаривающегося государства, в котором находится данное имущество, за некоторыми исключениями, указанными в Соглашении.

Участники переговоров со стороны Швейцарии договорились о важном исключении, которого нет в соглашениях об избежании двойного налогообложения с Кипром и Люксембургом, в отношении дохода от отчуждения акций компании, активы которой состоят из недвижимого имущества, используемого как место ведения ее предпринимательской деятельности. Это обеспечит благоприятные условия для продажи долей участия в компаниях, имеющих в собственности фабрики, нефтеперерабатывающие заводы, заводы СПГ и др. и осуществляющих их эксплуатацию. Также освобождается от налога доход от отчуждения акций, котирующихся на фондовой бирже, зарегистрированной и признанной таковой в договаривающемся государстве, или на другой фондовой бирже - по согласованию между компетентными органами договаривающихся государств. Для швейцарской компании увеличение налогового бремени коснется в основном дохода от продажи акций компаний, владеющих недвижимым имуществом в России в качестве пассивных инвестиций.

Изменения, указывающие на то, что планируются поправки к российскому законодательству

Ряд изменений, которые вносит Протокол, обеспечивают договаривающемуся государству, где расположен источник дохода, право взимать налоги в ситуациях, когда в соответствии с действующим российским законодательством никакие налоги не взимаются. Такие изменения будут иметь значение, только если в российское законодательство будут внесены соответствующие поправки.

- ▶ Статья 4 должна быть дополнена нормой об определении резидентства по месту фактического управления

компанией в случаях споров в отношении двойного налогового резидентства. Местом фактического управления признается место принятия основных управленческих и коммерческих решений, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности компании как единого целого. В настоящее время спор в отношении двойного налогового резидентства может возникнуть только в том случае, если местом фактического управления компанией, зарегистрированной в России, является Швейцария (на практике такая ситуация маловероятна). Однако если Россия перейдет к системе налогообложения юридических лиц по принципу резидентства, положения соглашения об определении резидентства по месту фактического управления будут иметь важное практическое значение.

- ▶ В соответствии с российским внутренним законодательством налог взимается с доходов от отчуждения акций компании, более 50% активов которой состоит из недвижимого имущества, расположенного в России, только если это акции российской компании. Формулировка Протокола представляется достаточной широкой и позволяет облагать налогом доход от отчуждения акций иностранных компаний, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, расположенного в России. Для возникновения налогового обязательства в России должно быть расширено определение дохода от российского источника в российском законодательстве и должны быть установлены конкретные процедуры отчетности в отношении доходов, а также механизмы уплаты налога.

Ограничение льгот

Различные проекты протоколов, по которым Россия в последнее время вела переговоры, отличаются между собой в основном

содержанием статей об ограничении льгот в случаях их неправомерного использования (подставных схем).

В случае Соглашения между Россией и Швейцарией текст Соглашения дополняется новой статьей 25.2 "Противодействие кондуиту". Положения статьи распространяются только на дивиденды, проценты и роялти, выплаченные в рамках подставной схемы или как ее составная часть. Термин "кондуит" означает сделку или серию сделок, осуществленных таким образом, что резидент договаривающегося государства, имеющий право на льготы, предоставляемые соглашением, получает доход от источников в другом договаривающемся государстве и выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не является резидентом ни одного из договаривающихся государств. Риск неправомерного получения льгот, предоставляемых Соглашением, возникает в том случае, если ставки налогов в отношении такого вида дохода, полученного напрямую таким фактическим получателем, были бы более высокими, и главной целью такой схемы является получение льгот, предоставляемых Соглашением между Россией и Швейцарией. Компетентные органы России и Швейцарии в соответствии со взаимосогласительной процедурой могут согласовать случаи или обстоятельства, в которых основной целью подставной схемы является получение льгот, предоставляемых соответствующими статьями Соглашения.

Краткая информация о других изменениях

- ▶ Новое определение "дивидендов" включает выплаты по паям паевых инвестиционных фондов и выплаты по паям инвестиционных фондов недвижимости, получающих за счет акций более 50% своего дохода. Выплаты по паям паевых инвестиционных фондов, менее 50% доходов которых получены от акций, рассматриваются как проценты.
- ▶ В соответствии с новой редакцией статьи 10 дивиденды, выплачиваемые пенсионным фондам, правительствам договаривающихся государств, их политическим подразделениям или местным органам власти, Центральному Банку РФ или Национальному Банку Швейцарии, будут освобождены от налога у источника в стране происхождения дохода.
- ▶ Из положения, содержащего определение "процентов", исключены штрафы за просрочку платежей.
- ▶ В Приложении к Протоколу вводится положение о правилах "недостаточной капитализации", в котором говорится, что положения статей 10 и 11 не препятствуют применению договаривающимся государством правил "недостаточной капитализации", установленных его национальным законодательством. Это странно, учитывая что текущая судебная практика в поддержку преимущественного применения положений соглашения об избежании двойного налогообложения основана на статье соглашений о недискриминации, а не на статьях 9 и 10.
- ▶ Протокол создает официальную процедуру для направления запросов о предоставлении информации, которой должны следовать налоговые органы, и определяет перечень информации, которая должна быть представлена вместе с запросом (например, сведения, идентифицирующие лицо, в отношении которого ведется проверка, налоговая цель, для которой требуется информация, и др.).
- ▶ Отменяется требование легализации или апостилирования сертификата резидентства.
- ▶ Вводится новая статья 25.1 об обмене информацией по налоговым вопросам, которая содержит положение о стандартах в области обмена

информацией, основанных на Типовой конвенции ОЭСР.

В отличие от Соглашения между Россией и Кипром вступление изменений в силу не откладывается ни при каких обстоятельствах: все изменения вступают в силу 1 января года, следующего за годом ратификации. Самое раннее, когда эти изменения могут вступить в силу, - 1 января 2012 года.

Ратификация Протокола обеими сторонами может занять некоторое время, и, возможно, в текст будут внесены поправки. Мы будем информировать вас о развитии ситуации.

Комментарии Министерства финансов по вопросу налогообложения дивидендов, выплачиваемых российской организацией в адрес компании-резидента Нидерландов

В августе Министерство финансов выпустило письмо, в котором разъясняется термин "прямое участие" в контексте применения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество ("Соглашение")⁸.

В случае, который комментируется в письме, российская компания ("Компания") рассматривала возможность применения в соответствии с Соглашением сниженной ставки российского налога, удерживаемого у источника, по дивидендам, выплачиваемым голландской материнской компании ("Материнская компания"). Материнская компания получила доли участия в Компании в результате выплаты промежуточных дивидендов от полностью принадлежащей ей кипрской дочерней компании.

Компания попросила Минфин разъяснить термин "прямое участие" в капитале (который влияет на применимую ставку налога на дивиденды у источника) как для общих случаев, так и в отношении данной конкретной ситуации.

В соответствии со статьей 10 Соглашения ставка налога на дивиденды не должна превышать 5% общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем дивидендов является компания (в данном случае - Материнская компания), прямое участие которой в капитале российской компании составляет не менее 25% и которая инвестировала в нее не менее 75 000 экю или эквивалентную сумму в рублях.

В соответствии с разъяснениями Минфина, "прямое участие" означает, что установленная доля участия (т.е. 25%) в капитале компании, выплачивающей дивиденды, должна непосредственно принадлежать компании, в пользу которой выплачиваются дивиденды. Под инвестированием в капитал компании подразумевается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и при покупке акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца.

В развитие своей позиции Минфин ссылается на пункт VI Протокола к Соглашению: "понимается, что для того, чтобы определить, выполнено ли условие о минимальном инвестиционном вкладе в размере 75 000 экю, учитывается взнос, оцениваемый на момент инвестирования, а также ранее произведенные или изъятые впоследствии инвестиции". Эта норма используется для того, чтобы подчеркнуть, что инвестиции должны быть фактически произведены, и размер инвестиций должен быть равен сумме, фактически выплаченной в обмен на акции.

Исходя из этого, Минфин делает вывод о том, что в рассматриваемых обстоятельствах дивиденды, выплачиваемые Компанией, подлежат налогообложению по ставке 15%, поскольку Материнская компания не производила каких-либо платежей в обмен на акции Компании.

⁸ Письмо Министерства финансов РФ № 03-08-13 от 19 августа 2011 года.

Позиция Министерства, изложенная в письме, - это хорошая новость для некоторых налогоплательщиков, т.к. явным образом включает покупку акций российских компаний в понятие "инвестиции" для целей Соглашения. Тем не менее, в общем контексте различных позиций Министерства финансов и российских судов в вопросе толкования требования в отношении "инвестиций" в рамках соглашений наиболее безопасным методом обеспечения применимости сниженных ставок налога на дивиденды по-прежнему является прямое инвестирование значительных сумм в капитал российских компаний и наличие деловой цели таких инвестиций.

Рекомендуемый порядок выставления корректировочных счетов-фактур при расчетах по НДС

Как было отмечено в сентябрьском выпуске, с 1 октября 2011 года Налоговый кодекс определяет возможность выставления в некоторых случаях корректировочных счетов-фактур при расчетах по НДС. Поскольку форма счета-фактуры, а также формы и порядок ведения книг покупок и книг продаж определяются Постановлением Правительства № 914 от 2 декабря 2000 года ("Постановление № 914"), выставление корректировочных счетов-фактур при расчетах по НДС технически должно быть возможно только после внесения соответствующих изменений в Постановление.

Соответственно, налогоплательщики ожидают принятия поправок к Постановлению № 914. В частности, ожидается, что поправки определят форму корректировочных счетов-фактур и порядок ведения книг покупок и книг продаж. По состоянию на 1 октября 2011 года такие поправки не были приняты. Однако налогоплательщики могут опираться на Письмо № ЕД-4-3/15927@ Министерства финансов и Федеральной налоговой службы от 28 сентября 2011 года ("Письмо"), в котором излагается рекомендуемый

органами власти порядок выставления корректировочных счетов-фактур.

Комментируя новые нормы, контролирующие органы⁹ считают, что налогоплательщики могут использовать порядок выставления корректировочных счетов-фактур, если соответствующие первичные документы (т.е. договор, соглашение или любые иные первичные документы), согласно которым изменяется стоимость сделки, составлены начиная с 1 октября 2011 года.

Продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления первичных документов, согласно которым изменяется стоимость сделки. В Письме устанавливается форма и порядок выставления корректировочного счета-фактуры. Кроме того, Письмо содержит рекомендации по отражению операций в книге покупок и книге продаж продавцами и покупателями.

Увеличение стоимости сделки

Корректировочные счета-фактуры, выставляемые в связи с изменением стоимости сделки в сторону увеличения, регистрируются продавцами в том же налоговом периоде, в котором возникли первоначальные обязательства по НДС. Соответственно, корректировочные счета-фактуры, составленные в том же налоговом периоде, в котором соответствующие товары (работы, услуги, имущественные права) были отгружены (выполнены, оказаны, переданы), регистрируются продавцом в книге продаж, составленной за такой же налоговый период (т.е., текущий налоговый период). Корректировочные счета-фактуры, выставляемые за истекший налоговый период, регистрируются продавцами в дополнительном листе книги продаж, составленной за налоговый период, в котором товары (работы, услуги, имущественные права) были фактически

⁹ Статьи 168.3 и 172.10 Налогового кодекса.

отгружены (выполнены, оказаны, переданы).

Покупатели регистрируют полученные корректировочные счета-фактуры в книге покупок, составленной за период, в котором такой счет был фактически получен, при условии выполнения других условий в отношении возмещения НДС в соответствии с пунктом 10 статьи 172 Налогового кодекса.

Уменьшение стоимости сделки

Продавцы регистрируют корректировочные счета-фактуры, выставляемые в связи с изменением стоимости сделки в сторону уменьшения, в книге покупок, составленной за налоговый период, в котором такой счет был фактически выставлен, при условии выполнения других условий в отношении возмещения НДС в соответствии с пунктом 10 статьи 172 Налогового кодекса.

Покупатели регистрируют полученные корректировочные счета-фактуры или соответствующие первичные документы, согласно которым изменяется стоимость сделки, в своей книге продаж, составленной за налоговый период, в котором такой счет был получен. Это производится с целью уменьшения суммы входящего НДС, первоначально зачтенной покупателем.

Неясен конкретный порядок регистрации "первичных документов" в книге продаж и то, какие конкретно документы должны рассматриваться как "первичные". Кроме того, не ясно могут ли покупатели выбирать, регистрировать ли корректировочные счета-фактуры или соответствующие первичные документы во всех случаях или в некоторых случаях можно регистрировать только корректировочные счета-фактуры для целей НДС.

Резюмируя, следует отметить, что налогоплательщики могут применять механизм выставления корректировочных счетов-фактур начиная с 1 октября 2011 года. Хотя Письмо не имеет юридической силы, мы считаем, что налоговые органы не будут оспаривать рекомендуемый порядок выставления корректировочных счетов-фактур, разработанный Министерством

финансов и Федеральной налоговой службой. Кроме того, ожидается, что будут приняты поправки к Постановлению № 914, устанавливающие такой порядок.

Изменения ставок таможенных сборов за таможенные операции вступили в силу с октября

С 1 октября 2011 года вступили в силу изменения в Постановление Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2004 года № 863 "О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров"¹⁰, касающиеся установления фиксированных ставок таможенных сборов за таможенное оформление (таможенных сборов за таможенные операции) при подаче временной таможенной декларации в отношении товаров, к которым применяется временное периодическое таможенное декларирование, а также при вывозе из Российской Федерации товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами.

Практическая необходимость изменения принципа начисления сборов за таможенное оформление возникла после того, как законодательство Таможенного союза сформировалось окончательно. В частности, с момента вступления в силу Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации" от 27 ноября 2010 года № 311-ФЗ у декларанта появилось право не заявлять и не определять таможенную стоимость в отношении вывозимых товаров, которые не облагаются вывозной таможенной пошлиной. В результате возникло несоответствие между упомянутым федеральным законом и Постановлением № 863, так как в последнем было установлено, что сборы за таможенное оформление начисляются в зависимости от величины таможенной стоимости.

¹⁰ Постановления Правительства РФ от 31 августа 2011 года. N 724 "О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2004 года. N 863".

Последними изменениями Постановление № 863 было приведено в соответствие с законодательством Таможенного союза в части терминологии. Так, термин "ставки таможенных сборов за таможенное оформление" был заменен на термин "ставки таможенных сборов за таможенные операции".

Постановление № 863 было дополнено Приложением в виде таблицы, в соответствии с которым каждой группе единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее - ТН ВЭД ТС) была присвоена ставка таможенного сбора за таможенные операции. Ставка таможенных сборов применяется в расчете на одну таможенную декларацию при декларировании в одной таможенной декларации товаров, классифицируемых в одной группе ТН ВЭД ТС. В случае декларирования в одной таможенной декларации товаров, классифицируемых в нескольких группах ТН ВЭД ТС, ставки таможенных сборов за таможенные операции применяются к товарам отдельно по каждой из этих групп ТН ВЭД ТС.

В случае если при вывозе в одной таможенной декларации заявлены товары, как облагаемые, так и не облагаемые вывозными таможенными пошлинами, таможенные сборы независимо от таможенной процедуры, под которую помещаются вывозимые товары, уплачиваются:

- ▶ по ставкам, утвержденным в Приложении к Постановлению № 863, - в отношении товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами;
- ▶ по обычным ставкам (в зависимости от величины таможенной стоимости товара), установленным в пункте 1 Постановления № 863, - в отношении товаров, облагаемых вывозными таможенными пошлинами.

Ставки таможенных сборов в зависимости от группы ТН ВЭД ТС варьируют от 500 руб. до 100 000 руб. В отношении тех групп ТН ВЭД ТС, по которым ставки таможенных сборов

установлены в размере 50 000 руб. и 100 000 руб., с момента присоединения России к Всемирной торговой организации таможенные сборы будут уплачиваться по более низкой ставке (30 000 руб.).

Эти поправки во многих случаях ведут к существенному увеличению расходов на таможенное оформление товаров, в частности, на товары, перемещаемые экспресс-почтой, а также на выставочные экспонаты и экспонируемое оборудование, которые временно ввозятся для целей демонстрации на выставках, а затем помещаются под таможенную процедуру реэкспорта для завершения процедуры временного ввоза.

Нидерланды: опубликованы предложения по бюджету на 2012 год

15 сентября Министерство финансов Нидерландов опубликовало Закон о бюджете на 2012 год, в котором устанавливаются ограничения на вычет процентов для компаний, приобретающих доли участия в голландских компаниях, вносятся поправки в систему налоговых льгот на прибыль филиалов (отделений), а также устанавливаются ограничения в отношении применения правил существенного участия и неправомерного использования кооперативов в вопросах налогообложения дивидендов у источника выплаты. После изучения и обсуждения предложений в Парламенте и Сенате Нидерландов в октябре и ноябре эти изменения вступят в силу с 1 января 2012 года (с изменениями и дополнениями). Предлагаемый закон может иметь последствия для российских компаний, осуществляющих деятельность или инвестиции в Нидерландах. С подробной информацией о предлагаемом законе можно ознакомиться, перейдя по следующей ссылке:

<http://email-emeia.ey-vx.com/exchange-sites/399/8567/edition-37--2011-special-alert/110916-dutch-budget-2012.pdf>

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
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

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

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

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"