

# Российский налоговый бюллетень

В номере:

Определение ВАС: налоговые преимущества, предусмотренные международными договорами, не исключают возможности применения правил недостаточной капитализации, предусмотренных национальным законодательством .....	2
Проект постановления о применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса .....	3
Протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения .....	5
ВАС подтвердил право застройщика на вычет НДС, понесенного подразделением капитального строительства .....	8
Раздельный учет общехозяйственных расходов для целей НДС по операциям, местом осуществления которых не признается территория РФ .....	9
Налоговая политика Российской Федерации в период с 2012 по 2014 год: с точки зрения работодателей и сотрудников .....	11
Изменились условия предоставления освобождения от уплаты таможенной пошлины при ввозе товаров в качестве вклада иностранного учредителя в уставный капитал.....	12

## Определение ВАС: налоговые преимущества, предусмотренные международными договорами, не исключают возможности применения правил недостаточной капитализации, предусмотренных национальным законодательством

Порядок отнесения к расходам процентов по межфирменным кредитам, полученным от акционеров-нерезидентов, определяется правилами недостаточной капитализации (статья 269 Налогового кодекса). В случае применения данных правил часть процентов, начисленных налогоплательщиком, может приравниваться к дивидендам для целей налогообложения прибыли с применением соответствующей ставки налогообложения и порядка налогового учета, т. е. не приниматься к вычету из налоговой базы и облагаться налогом у источника выплаты по ставке 15 процентов.

Международные договоры об избежании двойного налогообложения имеют преимущественную силу, если применимый договор предусматривает более благоприятный режим налогообложения, чем соответствующие положения национального налогового законодательства<sup>1</sup>. Целый ряд договоров об избежании двойного налогообложения в статье "Недискриминация" предусматривает, что к компании, являющейся налоговым резидентом Российской Федерации, капитал которой полностью или частично принадлежит или контролируется прямо или косвенно резидентом другого договаривающегося государства, не может применяться налоговый режим или связанные с ним налоговые требования, которые являются более обременительными по сравнению с налоговым режимом или налоговыми требованиями, которые применяются или могут применяться к другим аналогичным российским компаниям.

Многие российские налогоплательщики используют такие положения о недискриминации в качестве основного аргумента при обжаловании позиции налоговых органов в связи с отнесением процентных выплат к дивидендам. В целом ряде случаев суды поддерживали интерпретацию налогоплательщиком положений о недискриминации, содержащихся в действующих договорах об избежании двойного налогообложения (напр., соглашениях Российской Федерации с Кипром, Германией и Нидерландами), и исходили из того, что они имеют преимущественную силу по сравнению с национальными правилами недостаточной капитализации, в результате чего действие последних не распространялось на российскую компанию, акционер которой являлся резидентом страны, заключившей соответствующий договор.

Позиция, сформулированная в недавнем Определении Высшего Арбитражного Суда от 12 августа 2011 года № ВАС-8654/11, может свидетельствовать об изменениях в судебной практике.

Налогоплательщик в рамках рассматриваемого дела "Угольная компания "Северный Кузбасс" ("Компания") в 2005 году получил заем от другой российской компании "Карельский окатыш". Обе компании аффилированы с кипрской компанией Frontdill Limited, владеющей косвенно более 20% в уставном капитале Компании.

В 2007 году Компания получила кредит от российской компании "Северсталь-Ресурс". "Северсталь-Ресурс" переуступила непогашенную сумму кредита и начисленных, но не выплаченных, процентов акционеру Компании Mittal Steel Holding AG (Швейцария), владеющему более 20% в уставном капитале Компании. В дальнейшем швейцарская компания уступила права по договору займа (включая подлежащие уплате проценты) компании из Люксембурга.

По результатам выездной налоговой проверки налоговая инспекция пришла к выводу, что процентные расходы, понесенные по данным кредитам, не

<sup>1</sup> Согласно статье 7 Налогового кодекса.

подлежали учету для целей налогообложения прибыли в силу действующих в Российской Федерации правил недостаточной капитализации. Компания оспорила решение налоговой инстанции в суде.

Суд первой инстанции вынес решение в пользу Компании, сославшись на положения о недискриминации соглашений об избежании двойного налогообложения с Кипром и Швейцарией. Апелляционные и кассационные суды также поддержали позицию Компании.

Тем не менее, Высший Арбитражный Суд поддержал позицию налоговиков и передал дело в Президиум Высшего Арбитражного Суда для пересмотра в порядке надзора, отметив, что положения о недискриминации не должны исключать возможности применения национальных правил недостаточной капитализации. В решении отмечается, что положения о недискриминации направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве, включая гарантии на равные условия налогообложения. Принципиально то, что, по мнению коллегии судей, названные положения:

"не касаются вопросов методики и порядка расчета налога на прибыль, в том числе порядка учета расходов в целях налогообложения прибыли, договаривающихся государств".

Это заключение является, по меньшей мере, спорным. При этом Определение ВАС не содержало аргументов, обосновывающих такую позицию.

Предельный размер процентов по кредитам в иностранной валюте, относимых на расходы, уже и так ограничен пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса. Принимая во внимание широко распространенную практику заемного финансирования российских компаний иностранными "сестринскими" компаниями, можно сделать вывод о том, что постановление Президиума

ВАС по этому делу серьезно скажется на стоимости привлекаемых инвестиций, если его результатом станет дальнейшее ограничение размера процентов, включаемых в состав расходов.

---

## Проект постановления о применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса

В последние десять лет развитие российской судебной практики проходило в рамках Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 28 февраля 2001 года № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации". За этот период судам пришлось столкнуться с целым рядом дел, в отношении которых постановление не давало никаких разъяснений. Это было неизбежно, поскольку и сам Налоговый кодекс за это время подвергался значительным изменениям.

В целях обновления и расширения перечня разъяснений в отношении применения норм Налогового кодекса Пленум ВАС подготовил проект нового постановления, которое, как предполагается, заменит постановление от 2001 года. На этот раз Управление публичного права и процесса ВАС опубликовало рабочую версию постановления и пригласило всех заинтересованных лиц представить свои замечания и предложения. Комментарии можно направлять по электронной почте.

Размер документа составляет более 30 страниц, поэтому мы не будем пытаться рассказать обо всех предлагаемых разъяснениях, а остановимся на некоторых наиболее примечательных моментах.

### Новые риски для налоговых агентов

Разъяснения в отношении налоговых агентов, представленные в статье 2 проекта, вызывают наибольшее удивление. В начале этой статьи подтверждается, что если нормами части второй Налогового кодекса не установлены на этот счет специальные правила, принудительное исполнение

обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также взыскание соответствующих пеней возможно только в том случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет. Другими словами, налоговый агент не обязан оплачивать налоговое обязательство третьей стороны (налогоплательщика) за счет собственных средств, поэтому он несет ответственность перед бюджетом только в том случае, если он удержал налог у источника с дохода, выплаченного налогоплательщику, но не перечислил удержанный таким образом налог в бюджет.

Далее проектом предлагаются некоторые очень серьезные нововведения. В силу пункта 5 статьи 24 Налогового кодекса за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. В проекте говорится, что, принимая во внимание, что приведенное положение отсылает к законодательству Российской Федерации в целом, а не только к законодательству о налогах и сборах, судам следует исходить из того, что, руководствуясь данной нормой, налоговый орган вправе предъявить к налоговому агенту иск о возмещении убытков в случае, когда налоговый агент не удержал правильную сумму налога. ВАС рекомендует судам исходить из того, что налоговые органы вправе требовать возмещение государству сумм, которые не были получены бюджетом в результате нарушений со стороны налогового агента. Фактически это будет сумма, равная сумме налога, который необходимо было удержать.

Таким образом, с одной стороны, признается, что налоговый агент не обязан оплачивать обязательство налогоплательщика. Вместе с тем ВАС рекомендует привлекать к ответственности агента с целью возмещения убытков в равноценном размере (а, возможно, и в большем, если расходы налогового органа на проведение судебного разбирательства,

также будут включаться в состав убытков, понесенных государством). Оплата возмещения агентом не будет означать выполнения обязательства налогоплательщика, поскольку перечисленная сумма рассматривается как возмещение, уплаченное налоговым агентом, а не налоговый платеж, осуществленный налогоплательщиком.

В свете данного разъяснения потенциальные налоговые агенты при заключении договоров должны предусмотреть механизм сбора соответствующего налога с контрагента на тот случай, если будет установлено, что налоговый агент удержал недостаточную сумму налога с дохода, выплаченного этому контрагенту.

### **Применение налоговых санкций в случаях, когда ранее имела место переплата налога**

В некоторых случаях проект содержит два альтернативных варианта разъяснений. В итоговой версии постановления будет содержаться единое заключение по каждому из таких случаев. Повлиять на окончательный выбор могут представленные в ВАС замечания и предложения. Хорошим примером является статья 19, касающаяся применения штрафных санкций в случаях неполной уплаты налогов при том, что ранее имела место переплата налогов.

Согласно первому варианту:

- ▶ в случае, если в предыдущих налоговых периодах у налогоплательщика имела переплата по налогам того же вида в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога, и
- ▶ ранее эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика,

судам необходимо исходить из отсутствия у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом и, следовательно, отсутствия оснований для привлечения его к ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса (штраф в размере 20% или 40% от

неуплаченной суммы налога; более высокий размер штрафа применяется в случае, если недоплата является результатом преднамеренного занижения налоговой базы). Это традиционный подход к этому вопросу.

Альтернативный вариант статьи 19 представляет собой текст следующего содержания:

"не имеет значение то обстоятельство, что на момент образования у налогоплательщика недоимки у соответствующего бюджета имелась задолженность перед налогоплательщиком (явившаяся следствием, в том числе переплаты налогоплательщиком сумм налогов либо взыскания с него таких сумм налоговым органом)".

В рамках данного варианта предполагается, что штрафы могут начисляться даже в том случае, если у налогоплательщика имеется чистая переплата. Если в окончательное постановление будет включен этот вариант, то это приведет к серьезным неблагоприятным изменениям в практике налогообложения.

### **Ограничения в отношении принятия судами новых доказательств при обжаловании результатов проверок налоговых органов**

Если проводится судебное разбирательство, процесс разрешения спора по результатам проверки, проведенной налоговым органом, может состоять из нескольких этапов. В настоящее время налогоплательщик может представлять доказательства на различных стадиях процесса: от первоначальных письменных возражений налоговому органу, проводившему проверку, до слушаний в апелляционном суде. В случае подачи апелляции по делу в вышестоящие суды (в кассационный суд или, в конечном итоге, Высший Арбитражный Суд) эти суды рассматривают апелляцию только лишь на предмет правильного применения нижестоящими судами норм права.

Согласно статье 78 проекта Постановления налогоплательщик может представить в суд

дополнительные доказательства лишь в том случае, если суд сочтет уважительными причины, по которым такие доказательства не представлялись налоговому органу на стадиях, предшествующих рассмотрению налогового спора в суде. Это означает, что доказательства, не представленные налоговому органу, проводившему проверку, до момента вынесения решения по ее результатам, и вышестоящему налоговому органу в процессе первоначального обжалования, могут быть не приняты судом первой инстанции или апелляционным судом. Будущее покажет, насколько сложно будет реализовать принцип "уважительной причины" на практике.

### **Дата вступления в силу**

Постановление не является частью налогового законодательства. Следовательно, любые неблагоприятные изменения, связанные со вступлением в силу этого постановления, не будут подпадать под действие пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса, согласно которому акты законодательства, ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы. Поэтому суды смогут применять нормы нового постановления к делам, связанным с налоговыми периодами, предшествующими дате постановления, даже если это приведет к возникновению у налогоплательщиков дополнительных обязательств.

---

## **Протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения**

Подписание протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр стало сигналом международному деловому сообществу о том, что Министерство финансов Российской Федерации заинтересовано во внесении аналогичных изменений в другие договоры об избежании двойного налогообложения, в частности в соглашения со Швейцарией и Люксембургом.

Распоряжением Правительства Российской Федерации от 11 августа 2011 года № 1410-р был одобрен проект протокола о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения ("Протокол").<sup>2</sup> Окончательный текст Протокола будет зависеть от результатов дальнейших переговоров, но наиболее важные изменения, упомянутые в проекте, по всей видимости, останутся без изменений.

Наиболее значительное благоприятное изменение, вносимое Протоколом, - снижение минимальной ставки налогообложения дивидендов с 10% до 5%. Данная ставка применяется, если получатель дивидендов:

1. владеет не менее 10% капитала компании, выплачивающей дивиденды и
2. инвестировал в нее не менее 80 000 евро.

В настоящее время применение минимальной ставки возможно в том случае, если получатель дивидендов владеет не менее чем 30 процентами капитала, и при этом его доля в уставном фонде компании составляет не менее 75 000 экю.

Инвесторы, как правило, воздерживались от использования Люксембурга в качестве юрисдикции для холдинговых компаний, что объясняется, главным образом, более высокой ставкой налогообложения дивидендов по сравнению, к примеру, со ставками, установленными для холдинговых компаний из Нидерландов, Швейцарии и Кипра. В этом отношении сокращение ставки налога, удерживаемого у источника, на 5%, несомненно, повысит конкурентоспособность Люксембурга по сравнению с теми юрисдикциями, которые традиционно используются международными группами компаний для

осуществления инвестиций в российские компании.

Согласно Протоколу доходы лица с постоянным местопребыванием в договариваемом государстве, которые возникают в другом договариваемом государстве и которые не упомянуты в Соглашении между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения, могут облагаться налогом у источника выплаты (пункт 3 статьи 21 Соглашения). Обычно в договорах об избежании двойного налогообложения, заключаемых Россией, по умолчанию используется правило, согласно которому такие "прочие" доходы освобождаются от налогообложения у источника. Однако, некоторые договоры, например конвенции с Бельгией и Испанией и соглашение с Украиной, а также типовое соглашение об избежании двойного налогообложения, принятое Российской Федерацией в 2010 году<sup>3</sup>, позволяют Российской Федерации облагать налогом прочие доходы, не подпавшие под иные статьи договора. На практике это не должно стать проблемой для большинства международных инвесторов; тем не менее, необходимо внимательно подходить к структурированию доходов, которые не подпадают ни под одну из категорий доходов, рассматриваемых в тексте договора.

Протокол устанавливает дополнительные критерии для определения места нахождения фактического руководящего органа компании:

- ▶ место, где проводятся заседания совета директоров или аналогичного органа;
- ▶ место, где осуществляется повседневное руководство деятельностью компании;

<sup>2</sup> Собрание законодательства Российской Федерации, № 34 от 22 августа 2011 года.

<sup>3</sup> Утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 года № 84.

- ▶ место, где высшие должностные лица обычно осуществляют свою деятельность.

Место нахождения фактического руководящего органа имеет важнейшее значение при определении режима налогообложения, если согласно национальному законодательству оба договаривающихся государства претендуют на право рассматривать организацию в качестве налогового резидента. Вероятность возникновения такого рода конфликтов будет выше, если в Налоговый кодекс Российской Федерации будут внесены изменения с целью перехода на режим налогообложения на основе постоянного местопребывания (в настоящее время налогом на доходы, полученные в других странах мира, облагаются только российские компании).

Другие важные изменения в основном аналогичны изменениям, внесенным Протоколом к Соглашению между Российской Федерацией и Республикой Кипр об избежании двойного налогообложения, например:

- ▶ доход, полученный компанией через физическое лицо в другой стране (так называемое "постоянное представительство для осуществления деятельности по оказанию услуг") может облагаться налогом в такой другой стране при условии выполнения некоторых условий. Примечательно, что для этого не требуется постоянное место деятельности;
- ▶ термин "дивиденды" будет включать доходы, выплачиваемые паевыми инвестиционными фондами или аналогичными коллективными формами инвестирования (за исключением паевых фондов, созданных для инвестиций в недвижимое имущество), а также доходы, выплачиваемые в форме процентов, которые подлежат такому же налогообложению, как и дивиденды в соответствии с национальным законодательством, т. е. в соответствии

с положениями о недостаточной капитализации;

- ▶ выплаты, осуществляемые инвестиционными фондами, инвестирующими средства преимущественно в недвижимое имущество, будут рассматриваться как доходы от недвижимого имущества, и поэтому могут облагаться налогом у источника;
- ▶ доходы от отчуждения акций, более 50% стоимости которых прямо или косвенно представлено недвижимым имуществом, расположенным в Российской Федерации, не будут освобождаться от налогообложения в Российской Федерации, за исключением доходов, полученных в ходе реорганизации компании, и доходов от отчуждения акций, котирующихся на зарегистрированной фондовой бирже;
- ▶ изменения в статье 26 "Обмен информацией" ориентируются на действующую модель ОЭСР в отношении обмена информацией по вопросам налогообложения между договаривающимися государствами. Самые важные изменения касаются пункта 5, который обязывает договаривающееся государство предоставлять соответствующую информацию независимо от того, располагает ли ею банк, иная финансовая организация или номинальный держатель (и, как следствие, такая информация может быть потенциально защищена национальным законодательством в сфере банковской или профессиональной тайны);
- ▶ изменения в статье 29 связаны с ограничением льгот, предусмотренных Соглашением; на основании внесенных изменений лицу может быть отказано в предоставлении льгот в соответствии с Соглашением, но только в результате консультаций между договаривающимися государствами.

Изменения, внесенные данным Протоколом, имеют некоторые существенные отличия от изменений, внесенных протоколом к Соглашению между Российской Федерацией и Республикой Кипр. Во-первых, Протоколом не переносятся сроки вступления в силу изменений, связанных с налогообложением доходов от прироста капитала, связанных с отчуждением акций компаний "с высокой долей недвижимого имущества в структуре активов". Во-вторых, положения, дополняющие статью 29 Соглашения, могут распространяться на любых резидентов договаривающихся государств, тогда как соответствующий пункт Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Кипр говорит о том, что налоговые льготы в соответствии с Соглашением не могут предоставляться резиденту договаривающегося государства только в том случае, если такой резидент не зарегистрирован в договаривающемся государстве.

Планируется также подписание "Дополнительного протокола", в котором детально прописан порядок обмена информацией и установлены официальные требования к запросу о предоставлении информации. В дополнительном протоколе также говорится о том, что свидетельство о статусе резидента или любой иной документ, выданный компетентным органом договаривающегося государства или его уполномоченным представителем, не требует легализации или апостиля для целей применения в другом договаривающемся государстве, включая использование в судах или административных органах.

Изменения вступают в силу 1 января календарного года, следующего за годом, в котором Протокол вступает в силу. Мы будем информировать вас о дальнейшем развитии событий в связи с подписанием и ратификацией Протокола, а это будет зависеть от хода законодательного процесса в Российской Федерации и Люксембурге.

В нашем октябрьском выпуске мы опубликуем материал, посвященный проекту протокола к Соглашению между Российской

Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения.

---

## **ВАС подтвердил право застройщика на вычет НДС, понесенного подразделением капитального строительства**

Налоговым кодексом установлено, что выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, а также выполнение работ на территории Российской Федерации для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, признаются объектами обложения налогом на добавленную стоимость. На практике отнесение некоторых операций к данным объектам обложения НДС может носить спорный характер.

Например, неопределенность возникает в тех случаях, когда фактическое строительство осуществляется подрядными организациями, заключившими договор с застройщиком, а функции застройщика ограничиваются контролем и техническим надзором (контроль за соответствием выполняемых работ спецификациям и применимым стандартам).

Сегодняшняя позиция Министерства финансов заключается в том, что расходы, связанные с осуществлением контроля за ходом строительства и техническим надзором со стороны застройщика, который не задействован в процессе строительства, не признаются объектом налогообложения НДС. Аналогичного подхода придерживаются и суды.

Вместе с тем тот факт, что операция, связанная с контролем и надзором за строительным процессом, не является объектом налогообложения НДС, приводит к вопросу о том, подлежит ли вычету входящий НДС, понесенный в ходе осуществления контроля и надзора. Логика Министерства финансов<sup>4</sup> в этом случае

---

<sup>4</sup> Письмо Министерства финансов от 29 августа 2006 года № 03-04-10/12.

такова: входящий НДС, понесенный подразделением застройщика, осуществляющим контроль за ходом строительства и технический надзор, связан с операцией, которая не является облагаемой НДС операцией. Поэтому суммы такого входящего НДС вычету не подлежат. Недавнее Постановление ВАС дает налогоплательщикам хорошую возможность добиться пересмотра решений, основанных на этой позиции, в судебном порядке.

В рамках дела, которое рассматривал ВАС<sup>5</sup>, налогоплательщик, являясь заказчиком-застройщиком, осуществлял строительство нефтегазовых скважин и нефтепровода с привлечением подрядных организаций. Организация и координация работ по строительству, технический контроль и надзор за качеством выполненных строительных работ проводились сотрудниками подразделения капитального строительства налогоплательщика. Расходы, понесенные подразделением капитального строительства, относились на увеличение стоимости строящихся объектов. Налоговые органы поставили под сомнение правомерность вычета НДС, понесенного этим подразделением. Налоговые органы посчитали, что деятельность подразделения капитального строительства не может считаться ни выполнением строительно-монтажных работ для собственного потребления, ни выполнением работ на территории Российской Федерации для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. На этом основании был сделан вывод о том, что НДС, предъявленный по расходам подразделения капитального строительства, связан с операциями, которые не являются объектом обложения НДС, и поэтому не подлежит вычету.

В своем постановлении ВАС заявил, что сам по себе факт того, что деятельность подразделения капитального строительства

застройщика не является отдельным объектом налогообложения НДС, не влечет за собой автоматической потери права на налоговые вычеты. ВАС отметил, что результатом деятельности подразделения капитального строительства застройщика является обеспечение создания силами подрядных организаций объектов основных средств, эксплуатация которых влечет добычу нефти и газа, т. е. операцию, признаваемую облагаемой НДС. Следовательно, расходы, понесенные подразделением капитального строительства застройщика, были связаны с операциями, признаваемыми объектом налогообложения НДС, и подлежат вычету в полном объеме.

Примечательно, что ВАС подчеркнул, что ранее принятые судебные решения, которые расходятся с позицией ВАС, могут быть пересмотрены. Таким образом, Постановление ВАС может оказать влияние не только на споры, находящиеся в стадии рассмотрения, но и на завершённые судебные дела, связанные с этим вопросом.

---

### Раздельный учет общехозяйственных расходов для целей НДС по операциям, местом осуществления которых не признается территория РФ

Требование о ведении раздельного учета ряда операций для целей НДС нередко вызывает вопросы у налогоплательщиков в части реализации данного требования на практике. К примеру, в Налоговом кодексе не дается четких указаний в отношении ведения раздельного учета расходов, понесенных для осуществления облагаемых НДС операций и операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

В Налоговом кодексе содержится положение<sup>6</sup>, согласно которому налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм входящего НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) или

---

<sup>5</sup> Постановление ВАС от 14 июня 2011 года № 18476/10.

<sup>6</sup> Абзац 7 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса.

имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих обложению НДС (освобожденных от налогообложения) операций. При этом законодательство по НДС не дает четких разъяснений в отношении того, какие именно виды операций должны считаться не подлежащими обложению НДС (освобожденными от налогообложения) операциями, т. е. относятся ли к ним:

1. только те операции, которые освобождены от обложения НДС в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса или
2. все операции, которые:
  - а) освобождены от НДС в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса, или
  - б) не признаются объектом обложения НДС<sup>7</sup>, или
  - в) не подпадают под действие НДС на территории Российской Федерации в силу правил определения места реализации товаров (работ, услуг)<sup>8</sup>.

По мнению Министерства финансов, отдельный учет для целей НДС должен вестись в отношении расходов, связанных с осуществлением как облагаемых НДС, так и не подлежащих обложению НДС операций, включая операции, осуществляемые за пределами территории Российской Федерации<sup>9</sup>.

В июле Президиум Высшего Арбитражного Суда (ВАС) высказал свою точку зрения по этому вопросу в одном из своих постановлений<sup>10</sup>. Налогоплательщик, дело

которого рассматривалось судом, занимается разработкой и реализацией программ для ЭВМ. Реализация разработанных программ осуществлялась тремя способами:

- ▶ посредством реализации экземпляров программ на территории Российской Федерации. Эти операции являются объектом обложения НДС на территории Российской Федерации;
- ▶ посредством передачи прав интеллектуальной собственности на программное обеспечение покупателям-резидентам Российской Федерации. В соответствии со статьей 149 Налогового кодекса данные операции освобождаются от обложения НДС;
- ▶ посредством передачи прав интеллектуальной собственности покупателям-нерезидентам Российской Федерации. Осуществление данных операций не подпадает под действие российского НДС.

Налогоплательщик вел отдельный учет сумм входящего НДС в отношении общехозяйственных и административных расходов, связанных только с облагаемыми НДС операциями (т. е. с реализацией экземпляров программ), и операциями, освобожденными от обложения НДС (т. е. с передачей прав интеллектуальной собственности на программное обеспечение покупателям-резидентам Российской Федерации). Суммы входящего НДС по общехозяйственным и административным расходам, связанным с операциями, не подпадавшими под обложение НДС на территории Российской Федерации (т. е. с передачей прав интеллектуальной собственности на программное обеспечение покупателям-нерезидентам Российской Федерации) были предъявлены налогоплательщиком к вычету. Налоговый орган отказал в вычете входящего НДС по указанным расходам, связанным с операциями, местом осуществления которых не признается территория Российской Федерации для целей НДС.

<sup>7</sup> Перечень операций, которые не признаются объектом обложения НДС, представлен в пункте 2 статьи 146 Налогового кодекса.

<sup>8</sup> В статьях 147 и 148 Налогового кодекса представлены правила определения места реализации товаров, работ, услуг.

<sup>9</sup> Письмо Министерства финансов от 29 декабря 2007 года № 03-07-13/1-29.

<sup>10</sup> Постановление ВАС от 5 июля 2011 года № 1407/11.

ВАС поддержал позицию налогового органа, отметив, что вычет входящего НДС по общехозяйственным расходам, связанным, в частности, с операциями, местом осуществления которых не признается Российская Федерация, является неправомерным. ВАС также указал, что правило ведения раздельного учета сумм входящего НДС касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет как облагаемые, так и не облагаемые НДС (исключенные из обложения НДС) операции. Не облагаемые НДС операции в этом случае означают все операции, которые не являются объектом обложения НДС по любым основаниям, предусмотренным российским законодательством по НДС.

Таким образом, согласно позиции ВАС раздельный учет сумм входящего НДС по соответствующим общехозяйственным и административным расходам должен вестись независимо от оснований для неприменения НДС в отношении конкретных операций (т. е. операций, не признаваемых реализацией; операций, которые не являются объектом обложения НДС; операций, местом осуществления которых не признается территория Российской Федерации).

На сегодняшний день нам известно о нескольких судебных делах, федерального уровня и связанных с данным вопросом, в рамках которых была поддержана данная позиция.<sup>11</sup>

---

## Налоговая политика Российской Федерации в период с 2012 по 2014 год с точки зрения работодателей и сотрудников

29 августа 2012 года Министерством финансов были опубликованы "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов". Хотя документ преимущественно повторяет

планы, о которых было объявлено год назад, он, тем не менее, содержит некоторые существенные нововведения, которые коснутся как граждан Российской Федерации, так и работников из других стран. Несмотря на то, что Основные направления налоговой политики не являются нормативным документом, они представляют собой базу для будущих изменений в законодательстве.

Основной целью российских налоговых органов является увеличение доходного потенциала налоговой системы. К основным источникам повышения доходного потенциала можно отнести следующие: повышение налоговых ставок, изменение правил исчисления налогов, снижение административного бремени и модернизация информационных технологий.

### Страховые взносы

Документом устанавливаются новые ограничения в отношении страховых взносов, уплачиваемых работодателями за своих сотрудников.

Максимальная ставка страховых взносов, уплачиваемых работодателем на одного работника, заработная плата которого составляет до 512 000 руб. в год (до 463 000 руб. в 2011 году), будет снижена с 34% до 30%. Одновременно планируется уплата работодателями дополнительных взносов в размере 10% от суммы заработной платы, превышающей 512 000 руб.

### Налоговое администрирование

Значительная часть документа посвящена актуальной проблеме упрощения порядка взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками посредством электронного администрирования. Министерство финансов описывает меры, направленные на упрощение порядка постановки на налоговый учет и подачи налоговых деклараций, а также сокращение документооборота в процессе налоговых проверок. Согласно документу, эти меры позволят ускорить процесс взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, решить проблему очередей и

---

<sup>11</sup> Например, Определения ВАС № 17386/10 от 1 марта 2011 года, № 17474/10 от 29 декабря 2010 года и № 15830/09 от 15 февраля 2010 года.

обеспечить соблюдение этических принципов профессиональной деятельности.

### **Налог на недвижимость**

В настоящее время налоговые органы работают над формированием правовой базы для кадастровой оценки недвижимости с целью введения налога на недвижимость.

В некоторых регионах уже были опробованы рекомендации в отношении кадастровой оценки коммерческой недвижимости. Такие рекомендации должны быть протестированы во всех регионах в период с 2011 по 2012 год. Окончательные результаты, связанные с методами оценки, предполагается получить в начале 2012 года. Министерство финансов также предлагает разработать систему, позволяющую исчислять данный налог исходя из рыночной стоимости имущества с необлагаемым минимумом для семей с низкими доходами.

### **Стандартные вычеты**

Документом предусмотрено предоставление нового стандартного вычета в размере 3 000 руб. на каждого третьего и последующего ребенка и одновременно отмена стандартного налогового вычета в размере 400 руб. Эта мера позволит частично компенсировать сокращение налоговых доходов в связи с увеличением налогового вычета для семей с детьми. Наряду с этим отмечается необходимость законодательного урегулирования порядка предоставления имущественного налогового вычета при приобретении жилья супругами, включая случаи приобретения жилья в общую собственность с детьми.

---

### **Изменились условия предоставления освобождения от уплаты таможенной пошлины при ввозе товаров в качестве вклада иностранного учредителя в уставный капитал**

Решением Комиссии Таможенного Союза от 15 июля 2011 года №728 утвержден Порядок применения освобождения от

уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного Союза (далее – “Порядок”).

Порядок устанавливает в частности дополнительные ограничения по пользованию и распоряжению товарами, ввезенными с освобождением от уплаты таможенной пошлины в качестве вклада иностранного учредителя в уставный капитал. Так, согласно Порядку таможенные пошлины должны быть уплачены в следующих случаях:

- ▶ Совершение организацией сделок, предусматривающих переход права собственности на товары;
- ▶ Выход иностранного лица из состава учредителей организации, воспользовавшейся указанной тарифной льготой;
- ▶ Передача товаров во временное пользование.

Таможенная пошлина уплачивается в сумме, рассчитанной на момент первоначального ввоза товаров в Россию.

Напомним, что согласно законодательству Таможенного союза<sup>12</sup> освобождение от уплаты таможенных пошлин предоставляется в отношении товаров, ввозимых в качестве вклада в уставный капитал, в порядке и на условиях, которые предусмотрены законодательством стран-участниц Таможенного Союза. В России освобождение предоставляется, соответственно, в отношении товаров, которые

- ▶ не являются подакцизными;
- ▶ относятся к основным производственным фондам;
- ▶ ввозятся в сроки, установленные учредительными документами для

---

<sup>12</sup> Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 года.

формирования уставного  
(складочного) капитала<sup>13</sup>

Согласно данному Постановлению таможенные пошлины в отношении товаров, ввезенных в качестве вклада в уставный капитал, подлежат уплате только в случае реализации оборудования. Передача в аренду такого оборудования и выход иностранного лица из состава учредителей организации, как правило, не рассматривались в качестве реализации и не влекли за собой необходимость уплаты таможенной пошлины.

Обращаем Ваше внимание на то, что данные ограничения по пользованию и распоряжению товарами применяются в течение 5 лет с момента ввоза/выпуска товаров. Через 5 лет согласно законодательству<sup>14</sup> указанные ограничения прекращают свое действие, и компания-импортер может распоряжаться товарами по своему усмотрению, в том числе сдавать в аренду, продавать. В отношении товаров, ввезенных в качестве вклада в уставный капитал со льготами до 1 июля 2010 года, пятилетний срок исчисляется с 1 июля 2010 года, то есть со дня вступления в силу Таможенного кодекса Таможенного Союза.

---

<sup>13</sup> Постановление Правительства РФ № 883 от 23 июля 1996 года "О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями".

<sup>14</sup> Статья 211 Таможенного кодекса Таможенного Союза и статья 229 Федерального закона № 311-ФЗ от 27.11.2010 года "О таможенном регулировании в Российской Федерации"

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

### 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."