



# Российский налоговый бюллетень

В номере:

Возможность вычета процентов из налоговой базы на основании соглашений об избежании двойного налогообложения.....	2
Неожиданные судебные решения о возможности вычета процентов из налоговой базы .....	5
Является ли выписка из торгового реестра подтверждением статуса налогового резидентства?.....	6
Примеры обложения "аналогичных" доходов налогом, удерживаемым у источника.....	8
Является ли деятельность российских членов совета директоров свидетельством налогового присутствия компании? .....	9
Разъяснения по вопросу отражения расходов на капитальные вложения .....	10
Возмещение входящего НДС в случаях, когда первоначальное отнесение к какому-либо виду деятельности неясно.....	11
Отражение налоговых вычетов в декларации по НДС налоговыми агентами.....	12

## **Возможность вычета процентов из налоговой базы на основании соглашений об избежании двойного налогообложения**

Российское налоговое законодательство содержит ряд специальных ограничений касательно возможности вычета процентов из налоговой базы по налогу на прибыль при высоком (относительно акционерного капитала) уровне заемных средств. Такие ограничения также называют правилами недостаточной капитализации. В результате применения таких правил часть выплаченных налогоплательщиком процентов может для целей налогообложения прибыли приравниваться к дивидендам, то есть не уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль и облагаться по ставке 15% у источника выплаты, если иное не предусмотрено применимым соглашением об избежании двойного налогообложения.

### **Положения договоров по вопросам налогообложения, касающиеся процентов**

По общему правилу, положения подписанных Российской Федерацией международных договоров имеют преимущественную силу по отношению к национальному налоговому законодательству<sup>1</sup>. Можно предположить, что наличие в применимом соглашении соответствующих положений позволит налогоплательщику избежать трактовки процентов в качестве дивидендов, увеличить сумму процентов, вычитаемых из налоговой базы и снизить ставку налога, удерживаемого при осуществлении выплаты.

Например, на основании соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром с точки зрения налога на прибыль проценты, уплаченные российской компанией резиденту Кипра, должны квалифицироваться так же, как если бы эти проценты были уплачены российскому резиденту, и нормы российского налогового законодательства или налоговые требования для российской дочерней организации (прямо или косвенно принадлежащей) кипрской компании не могут быть более жесткими, нежели предъявляемые прочим аналогичным организациям в России<sup>2</sup>. Данные положения применимы во всех случаях, за исключением превышения выплаченных процентов над суммой, которая могла быть установлена при аналогичных условиях в результате договоренности между независимыми сторонами<sup>3</sup>.

Следовательно, если заем, подпадающий под российские правила недостаточной капитализации, предоставляется российской дочерней организации кипрской компании на рыночных условиях, налогоплательщик может ожидать, что общая сумма процентов будет в полном объеме относиться на уменьшение налоговой базы и не будет облагаться налогом, удерживаемым у источника, который взимается с дивидендов.

Тем не менее, российские налоговые органы в нескольких письмах излагают позицию, согласно которой соглашения об избежании двойного налогообложения не исключают применения правил недостаточной капитализации. В поддержку своей позиции в данных письмах налоговые органы

<sup>2</sup> Статья 24 подпункты 3 и 4 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром.

<sup>3</sup> Статья 9 пункт 1 и статья 11 пункт 5, там же.

<sup>1</sup> Статья 7 Налогового кодекса Российской Федерации.

ссылаются на различные положения соглашений об избежании двойного налогообложения, однако заключение остается неизменным - применение правил недостаточной капитализации осуществляется независимо от формулировок любых применимых соглашений, так как в случае задолженности между взаимозависимыми сторонами предполагается, что условия возникших обязательств отличаются от рыночных.

Недавние разъяснения и судебная практика свидетельствуют о сохранении противоречивой ситуации по данному вопросу.

### **Возможность признания процентов в качестве расхода, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль, с учетом положений соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Королевством Нидерланды**

Протокол к российско-голландскому соглашению об избежании двойного налогообложения (далее - Соглашение) содержит специальное положение, предусматривающее возможность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму выплачиваемых процентов. В этой связи 17 июля 2009 года Министерство финансов РФ выпустило письмо № 03-08-05, содержащее разъяснения относительно применения данного положения к процентам, выплачиваемым российскими налоговыми резидентами в пользу аффилированных компаний-резидентов Королевства Нидерланды.

Согласно указанному письму положения Соглашения не запрещают договаривающимся государствам применять национальные правила недостаточной капитализации в отношении процентов по задолженности между аффилированными голландской и российской компаниями. В данном случае не подлежат применению статья 25 Соглашения ("Недискриминация") и иные льготы, предусмотренные протоколом по причине наличия особых

отношений между плательщиком и фактическим получателем процентов или между ними обоими и каким-либо другим лицом. Кроме того, положения статьи 11, ограничивающие налогообложение процентов у источника, применимы только к сумме процентных выплат, производимых в соответствии с принципом "вытянутой руки" (arm's length), то есть на рыночных условиях, тогда как любое превышение над этой суммой облагается налогом в соответствии с законодательством договаривающихся государств.

Применительно к процентам, выплачиваемым российской компанией, это, по мнению Минфина, означает, что предусмотренные Налоговым кодексом правила "недостаточной капитализации" подлежат применению в полном объеме.

В анализируемом письме также указывается, что принцип "вытянутой руки" должен применяться не только к процентным ставкам, но и к другим условиям заимствования. Так, например, сумма предоставленных заемных средств, не должна превышать сумму, которая была бы согласована между независимыми сторонами в аналогичных условиях. Данная позиция подтверждается и официальными комментариями к статье 11 Модели Конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал, согласно которым при наличии соответствующих положений в законодательстве государства, резидентом которого является компания-источник выплаты, сумма процентов, превышающая рыночный уровень, может не признаваться в качестве расхода, уменьшающего налогооблагаемую прибыль, с должным учетом прочих положений конвенции.

Российский налоговый бюллетень

Сентябрь 2009

<http://www.ey.com/Russia>

<http://tax.eycis.info>

В соответствии с пунктом 4 Протокола к рассматриваемому Соглашению, проценты, выплачиваемые предприятием одного Договаривающегося государства, капитал которого полностью или частично принадлежит, или прямо или косвенно контролируется резидентами другого Договаривающегося государства, будут вычитаться при исчислении налогооблагаемой прибыли этого предприятия, за исключением случаев, когда указанные проценты относятся к прибыли, не подлежащей налогообложению. На этом основании Минфин подтвердил возможность признания процентов, выплачиваемых резиденту Нидерландов, в качестве расхода для целей исчисления налога на прибыль российской компании без учета ограничений, установленных пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса, однако при соблюдении российских правил недостаточной капитализации.

Стоит отметить, что позиция министерства в этом отношении претерпела позитивные для налогоплательщиков изменения по сравнению с подходом, изложенным в Письме № 03-08-05 от 20 декабря 2006 г., в котором речь шла об обязательном применении ограничений на признание процентных расходов, установленных пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса.

### **Соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Кипром имеет преимущественную силу по отношению к правилам недостаточной капитализации**

Судебная практика дает налогоплательщикам основания надеяться на успех при оспаривании позиции налоговых органов, хотя количество соответствующих дел сравнительно невелико<sup>4</sup>. Недавно Девятый апелляционный арбитражный суд г. Москвы принял решение по делу о предоставлении займа кипрской компанией своей российской аффилированной компании<sup>5</sup>. Суд вынес решение на основании статьи "Недискриминация" и определения термина "дивиденды" в трактовке российско-кипрского соглашения об избежании двойного налогообложения и отклонил претензии налоговых органов о несоответствии займа рыночным условиям.

С точки зрения налогоплательщика существование судебной практики является положительным моментом. Однако, в связи с ограниченным количеством соответствующих судебных решений и отсутствием обязательного прецедентного права, все еще существует риск принятия иных решений по будущим делам.

<sup>4</sup> Постановление № КА-А40/6616-05 ФАС Московского округа от 25 июля 2005 г. (Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Германией); и Постановление № А56-19578/2006 ФАС Северо-Западного округа от 9 апреля 2007 г. (Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Нидерландами).

<sup>5</sup> Постановление № 09АП-8641/2009-АК Девятого апелляционного арбитражного суда от 10 июня 2009 г.

## Неожиданные судебные решения о возможности вычета процентов из налоговой базы

Недавно Федеральный арбитражный суд Московского округа рассматривал дело о претензиях налоговых органов в отношении правомерности вычета начисленных процентов по займу из налоговой базы в периоды, когда в соответствии с договором займа уплата процентов не предполагалась<sup>6</sup>.

В рамках рассматриваемого дела налогоплательщик заключил договор займа в 2001 году. Согласно данному договору погашение основной суммы займа должно было осуществляться в период с 2005 по 2010 год. Оплата начисленных процентов должна была осуществляться в период с 2010 по 2014 год.

В течение срока действия договора компания ежегодно начисляла равные суммы процентов и вычитала их из налоговой базы. Налоговые органы посчитали данный вычет из налоговой базы неправомерным. Компания обратилась в суд, чтобы оспорить данное решение. 27 января 2009 года суд первой инстанции в полном объеме удовлетворил претензии налогоплательщика. Апелляционный суд 27 марта оставил данное решение без изменений. Тем не менее, кассационный суд поддержал позицию налоговых органов, которые настаивают на отсутствии обязательств до 2010 года. Таким образом, было отменено решение судов первой и апелляционной инстанций по данному вопросу.

<sup>6</sup> Постановление № КА-А40/5982-09 ФАС Московского округа от 22 июля 2009 г.

Согласно решению кассационной инстанции, в 2005-2006 годах (период, к которому относится данное дело) отсутствовали фактически понесенные затраты по процентам, и налогоплательщик не смог документально подтвердить указанные затраты. По-видимому, суд сделал такое заключение на основании того, что согласно положениям договора о займе выплата процентов должна осуществляться с 1 апреля 2010 года по 1 ноября 2014 года, что является периодом, в котором расходы будут фактически произведены, и, следовательно, периодом, в котором возможно их признание для целей налога на прибыль. Данная ситуация является исключительной с учетом того, что заем должен быть в полном объеме погашен к 1 апреля 2010 года, поэтому использование средств, по которым возникли процентные расходы, к этому моменту уже будет завершено.

Указанное решение стало весьма неожиданным, так как оно противоречит и нормам действующего законодательства, и судебной практике по вопросам вычета процентов из налоговой базы. В соответствии с Налоговым кодексом, если срок действия договора займа превышает один год, проценты по займу, начисленные за фактическое время использования привлеченных средств в течение отчетного периода, могут для целей налога на прибыль расцениваться в качестве расходов, определяемых по методу начисления. Процентные расходы, признаваемые в отчетном периоде в соответствии с главой Налогового кодекса о налоге на прибыль, учитываются в составе расходов такого периода независимо от времени фактического урегулирования обязательств по выплате процентов.

Анализ положений гражданского законодательства<sup>7</sup>, а также совместное Постановление Пленума Верховного суда РФ и Высшего арбитражного суда РФ<sup>8</sup> показывают, что проценты по займам представляют собой плату за использование денежных ресурсов, выданных в форме займа. Таким образом, очевидно, что проценты по займу в данном случае относятся к периодам с 2001 по 2010 год.

Министерство финансов РФ подтвердило правомерность вычета процентов по займу из налоговой базы по методу начисления<sup>9</sup>.

Решение суда представляется весьма спорным. Мы надеемся, что если будет подано ходатайство в Высший арбитражный суд о пересмотре дела в порядке надзора, это решение может быть отменено.

---

### **Является ли выписка из торгового реестра подтверждением статуса налогового резидентства?**

В Постановлении № КА-А40/13393-08 ФАС Московского округа от 5 марта 2009 г. рассматривается довольно противоречивый в российской судебной практике вопрос, а именно, какие документы могут быть использованы для подтверждения статуса иностранного налогового резидентства для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Суд принял решение в пользу налогоплательщика, сделав вывод о том, что выписка из французского торгового реестра подтверждает налоговое резидентство французской компании для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

---

<sup>7</sup> Статья 809.1 Гражданского кодекса РФ.

<sup>8</sup> Постановление № 13 Пленума Высшего арбитражного суда РФ и Постановление № 14 Верховного суда РФ от 8 октября 1998 г.

<sup>9</sup> Письмо № 03-03-06/1/417 Министерства финансов от 21 июля 2008 г.

### **Аргументы суда**

Согласно Налоговому кодексу, для применения положений соглашений об избежании двойного налогообложения, (например, применение пониженной ставки налога), иностранная компания должна предоставить налоговому агенту документ, подтверждающий ее постоянное местопребывание на территории иностранного государства, с которым у Российской Федерацией имеется действующее соглашение. Такое подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего государства.

В связи с тем, что Налоговый кодекс не определяет, какие именно иностранные компетентные органы должны выдавать вышеуказанные подтверждения, а также форму и содержание таких подтверждений, суд пришел к довольно спорному заключению о том, что иностранные юридические лица вправе сами выбирать документы, подтверждающие факт их постоянного пребывания на территории иностранного государства.

Российские налоговые органы придерживаются мнения, что подтверждением налогового резидентства является только документ, выданный иностранным компетентным органом, указанным в соглашении об избежании двойного налогообложения (в большинстве соглашений, заключенных Российской Федерацией, таким компетентным органом названо Министерство финансов), и содержащий определенную формулировку<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Письмо УФНС по г. Москве № 20-12/72977 от 16 августа 2006 г., № 20-12/3476 от 23 января 2006 г., и № 20-12/36640 от 20 мая 2005 г. Письмо № 03-08-02 Министерство финансов от 14 июня 2005 г.

Однако, суд оставил без внимания аргументы налоговых органов, основанные на методологических рекомендациях<sup>11</sup>, сославшись на то, что нормативные акты, изданные исполнительными федеральными органами по вопросам налогообложения, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах<sup>12</sup>.

Таким образом, суд сделал вывод о том, что выписка из торгового реестра может являться подтверждением постоянного нахождения компании на территории иностранного государства для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Более того, суд принял решение о том, что форма документа, подтверждающего факт постоянного пребывания иностранной компании на территории иностранного государства, а также орган, который такой документ может выдать, определяется национальным законодательством иностранного государства, и не может устанавливаться ФНС России.

<sup>11</sup> "Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций", утвержденные Приказом МНС России № БГ-3-23/150 от 28 марта 2003 г.

<sup>12</sup> Аналогичный аргумент был использован в Постановлении № КА-А40/7304-07 ФАС Московского округа от 16 августа 2007 г.

## Аналогичные судебные дела и налоговая практика

В ряде судебных решений, принятых недавно, изложена аналогичная позиция о возможности использования выписки из торгового реестра или свидетельства о регистрации в качестве документов, подтверждающих постоянное пребывание иностранной компании на территории иностранного государства для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения<sup>13</sup>.

Имеется также и ряд судебных дел, поддерживающих позицию Министерства финансов и налоговых органов<sup>14</sup>. Исходя из изложенного, налогоплательщикам рекомендуется всегда получать документ, подтверждающий статус налогового резидентства для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения, у соответствующего компетентного органа.

<sup>13</sup> Постановление ФАС Поволжского округа по делу от 30 октября 2008 г. № А57-4863/07-9, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 июля 2008 г. по делу № А56-37381/2007, Постановление ФАС Московского округа от 16 августа 2007 г. по делу № КА-А40/7304-07, Постановление ФАС Уральского округа по делу № Ф09-10091/08-СЗ и Постановление ФАС Северо-Западного округа по делу № А56-3000/2007 от 20 декабря 2007 г.

<sup>14</sup> Постановление ФАС Московского округа от 11 июня 2009 г. по делу № КА-А40/4956-09, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 июня 2008 г. по делу № А56-45861/2006 и Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 13 июня 2006 г. по делу № Ф08-2574/2006-1074.

## Примеры обложения "аналогичных" доходов налогом, удерживаемым у источника

Доходы, полученные иностранными организациями из российских источников, не связанных с предпринимательской деятельностью в России (включая деятельность, осуществляемую через постоянные представительства), могут облагаться налогом, удерживаемым у источника выплаты. Если для данного вида доходов ставка налогообложения особо не установлена, применяется ставка налога на прибыль в размере 20%.

Перечень доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации и подлежащих налогообложению у источника выплаты, перечислен в статье 309 Налогового кодекса. К таким доходам в частности относятся дивиденды, проценты, роялти, доходы от реализации акций (долей), доходы от реализации недвижимого имущества и доходы от международных перевозок. Перечень завершает пункт "иные аналогичные доходы". Зачастую от интерпретации слова "аналогичные" зависит, как будет облагаться налогом доход, не поименованный в перечне. Возможны различные подходы к данному вопросу. Доходы, учитываемые в качестве "иных аналогичных доходов", облагаются налогом по базовой ставке 20%.

11 августа 2009 года Министерство финансов выпустило разъяснительное письмо № 03-08-05 по вопросам налогообложения дохода иностранной организации, полученного от источника в Российской Федерации. В письме рассматривается вопрос налогообложения премий, выплаченных белорусской организации за достижение планового объема закупок. В соответствии с разъяснениями Минфина премии представляют собой "иные аналогичные доходы" и, следовательно, облагаются налогом у источника в Российской Федерации.

По мнению Минфина, слово "аналогичный" относится не к видам доходов, перечисленным в пункте 1 статьи 309 Кодекса. "Аналогичность" заключается в том, что получение доходов не связано с деятельностью иностранной организации в России, включая деятельность, осуществляемую через постоянное представительство. Такая интерпретация положений Налогового кодекса является крайне противоречивой.

Аналогичная позиция содержится в письме № 03-03-06/1/478 от 11 июля 2007 г., где перечислены некоторые виды доходов, которые, по мнению Минфина, относятся к "иным аналогичным доходам" для целей пункта 1 статьи 309 и, следовательно, облагаются налогом у источника в России. К таким доходам относятся доходы иностранной организации от предоставления персонала для работы в другой организации на территории России и доходы от реализации на территории России ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества с российскими организациями и гражданами.

В соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и Белоруссией доходы, не указанные в прочих статьях соглашения, могут облагаться налогом у источника в стране источника такого дохода (статья 18). Таким образом, в отношении премий, полученных белорусской организацией от российского источника, не действует освобождение от уплаты налога по соглашению об избежании двойного налогообложения.

Российский налоговый бюллетень

Сентябрь 2009

<http://www.ey.com/Russia>

<http://tax.eycis.info>

## Является ли деятельность российских членов совета директоров свидетельством налогового присутствия компании?

При согласовании структур управления иностранных компаний, в состав которых входят проживающие в России лица, ответственные за принятие решений, постоянно возникает вопрос о том, насколько деятельность таких лиц подвергает иностранную компанию налоговому риску. Постоянное участие проживающих в России лиц в основной деятельности компании практически всегда приводит к возникновению налогооблагаемого присутствия указанной компании в России. Если бы российские лица действовали в рамках своих полномочий в качестве должностных лиц или работников иностранной компании исключительно за пределами России, тогда у такой компании однозначно не возникало бы российского налогового риска. Тем не менее, внедрить такую политику на практике не всегда представляется возможным.

Зачастую баланс достигается тогда, когда компании пытаются ограничить свою деятельность на территории России до такого уровня, при котором риск налогооблагаемого присутствия возникает, но его вероятность является довольно низкой.

В письме № 03-08-05 Министерства финансов от 7 мая 2009 года рассматривается вопрос об образовании постоянного представительства иностранной компании на территории России при назначении в совет ее директоров граждан России. 50% рассматриваемой компании находится в собственности российской компании, и в состав совета директоров американской компании назначаются российские граждане, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации. Их участие в заседаниях совета директоров осуществляется на территории России по двум сценариям: заседания могут проводиться на территории России, или

российские члены совета директоров могут принимать участие в его деятельности посредством видео- и телефонной связи, находясь на территории России.

В письме приводится ссылка на определение, представленное в комментариях к Модели Конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал, служащее основанием для определения наличия постоянного представительства в России. Ключевым вопросом является наличие фиксированного места бизнеса, через которое предприятие осуществляет всю свою коммерческую деятельность или ее часть. Заключение было сделано в пользу налогоплательщика:

“по мнению Департамента, проведение заседания совета директоров иностранной компании на территории Российской Федерации, независимо от налогового резидентства членов совета директоров, не образует на территории Российской Федерации постоянного места бизнеса, через которое данная иностранная компания признается осуществляющей коммерческую деятельность в Российской Федерации”.

Примечательно, что на этом письмо не заканчивается. Несмотря на то, что, по мнению департамента, сам факт участия в деятельности совета директоров компании не приводит к возникновению постоянного представительства, очевидно, что для данного заключения существенными являются и прочие факторы. В письме указывается, что американская компания имеет производственные активы, штат сотрудников и ведет хозяйственную деятельность, направленную на извлечение прибыли, за пределами Российской Федерации. Наличие вышеуказанных компонентов преимущественно в США, очевидно, считается существенным для вывода о том, что проведение заседаний совета директоров не образует постоянного представительства американской компании на территории России.

Российский налоговый бюллетень

Сентябрь 2009

<http://www.ey.com/Russia>

<http://tax.eycis.info>

Компания, которая не имеет производственных активов, штата сотрудников и не ведет хозяйственную деятельность, направленную на извлечение прибыли, за пределами Российской Федерации, будет подвергаться более существенному риску того, что местные налоговые органы посчитают, что деятельность должностных лиц или сотрудников в России ведет к возникновению постоянного представительства. Еще одним негативным фактором может быть наличие у иностранной компании фиксированного места на территории России для целей осуществления деятельности, представляющей собой обычную профильную деятельность соответствующей иностранной компании. Некоторые холдинговые компании помимо проведения заседаний совета директоров практически не осуществляют другую деятельность. В результате они могут быть подвержены более значительному риску того, что регулярное проведение заседаний совета директоров в фиксированном месте на территории России будет расцениваться как создание постоянного представительства.

Таким образом, данное письмо министерства может обеспечить поддержку позиции компаний с существенной долей присутствия в стране налогового резидентства и не осуществляющих деятельность на территории России (кроме периодического участия в заседаниях совета директоров), однако было бы опрометчиво полагать, что деятельность директоров на территории России не приводит к возникновению серьезных налоговых рисков для других предприятий.

## Разъяснения по вопросу отражения расходов на капитальные вложения

Недавно Министерство финансов опубликовало разъяснение по вопросу отражения расходов на капитальные вложения при заполнении налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций<sup>15</sup>. Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств или расходов, понесенных при достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации основных средств. Подобный вычет, часто также называемый "амортизационной премией", больше соответствует понятию "ускоренной амортизации", так как он предусматривает изменение срока вычета по капитальным вложениям, а не общей суммы потенциального уменьшения налоговой базы в течение срока использования актива.

Форма декларации по налогу на прибыль организаций была утверждена Министерством финансов 5 мая 2008 года. В тот период налогоплательщики были вправе уменьшить налоговую базу на 10 процентов от первоначальной стоимости основных средств на основании пункта 1.1 статьи 259 Налогового кодекса. Соответственно, сумма отражалась в строке 044 "Расходы на капитальные вложения в соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ" Приложения № 2 к Листу 02 декларации по налогу на прибыль организаций.

<sup>15</sup> Письмо ФНС № ШС-22-3/626@ от 10 августа 2009 г.

С 1 января 2009 года подпункт 1.1 статьи 259 был исключен<sup>16</sup>, и положения о расходах на капитальные вложения были перемещены в пункт 9 статьи 258<sup>17</sup>. Тем не менее, формулировка строки 044 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль осталась без изменений. Таким образом, строка 044 относится к положению, которое прекратило свое существование.

В своем письме от 10 августа 2009 года Министерство финансов рассматривает вышеуказанное несоответствие и разъясняет, что налогоплательщики должны продолжать учет расходов на капитальные вложения в строке 044 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

### **Возмещение входящего НДС в случаях, когда первоначальное отнесение к какому-либо виду деятельности неясно**

При наличии деятельности, облагаемой и не облагаемой НДС, налогоплательщики обязаны вести раздельный учет, за исключением случаев, когда доля расходов, связанных с необлагаемыми НДС операциями, не превышает 5% совокупных расходов на производство.<sup>18</sup> При отсутствии раздельного учета налогоплательщик не вправе осуществлять возмещение из бюджета или зачет входящего НДС. Проблем не возникает в случае, если налогоплательщику известно о том, какая часть входящего НДС непосредственно связана с облагаемыми НДС операциями. В таких случаях возмещение соответствующей суммы входящего НДС возможно полностью.

Вопрос возникает тогда, когда нужно определить сумму входящего НДС к возмещению, если налогоплательщик до момента осуществления продаж не знает, к какому виду деятельности (облагаемой или

не облагаемой НДС) относится входящий НДС. Налоговые органы обычно настаивают, чтобы налогоплательщик осуществлял возмещение входящего НДС, относящегося к облагаемой НДС деятельности, в соответствующей пропорции только после получения выручки. Тем не менее, в некоторых случаях (например, при осуществлении налогоплательщиком деятельности по долгосрочному договору) период с момента покупки до получения выручки может быть довольно продолжительным.

В рамках одного из недавних судебных дел налогоплательщик избрал иной подход, который был поддержан решением кассационной инстанции<sup>19</sup>. Налогоплательщик осуществляет оптовую и розничную торговли. В отношении оптовой торговли применяется общая система налогообложения, в отношении розничной – единый налог на вмененный доход (не облагается НДС).

Налогоплательщик сделал ряд приобретений и уплатил входящий НДС поставщикам, однако не указал, к какому виду деятельности относился такой НДС на момент приобретения. Вся сумма входящего НДС, уплаченного налогоплательщиком, была представлена к возмещению. Часть входящего НДС, относящаяся к розничной торговле, была впоследствии восстановлена по мере того, как товары передавались в розничные магазины, что документально подтверждалось внутренней накладной.

<sup>19</sup> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22 июня 2009 г. по делу № А82-125/2009-37.

<sup>16</sup> Федеральный закон № 224-ФЗ от 26 ноября 2008 г.

<sup>17</sup> Федеральный закон № 158-ФЗ от 22 июля 2008 г.

<sup>18</sup> Статьи 149.4 и 170.4 Налогового кодекса.

Сумма входящего НДС, связанная с административными расходами, была распределена и представлена к возмещению на основании соотношения выручки, полученной от облагаемых и необлагаемых НДС операций.

Налоговые органы выдвинули претензию относительно того, что налогоплательщик не вел отдельный учет, и оспорили сумму входящего НДС, представленную к возмещению. Суд постановил, что Налоговый кодекс не содержит специальных положений о порядке осуществления отдельного учета для целей НДС, и принял решение о том, что подход, использованный налогоплательщиком, соответствует положениям Кодекса.

---

### **Отражение налоговых вычетов в декларации по НДС налоговыми агентами**

В письме № 03-07-05/25 от 2 июля 2009 г. Министерство финансов рассмотрело порядок отражения налоговых вычетов в декларации по НДС налоговыми агентами в случае расторжения договора и возврата ранее уплаченных контрагенту сумм авансовых платежей.

В этом письме Минфин ссылается на пункт 5 статьи 171 Налогового кодекса. На основании этого пункта суммы НДС, уплаченные в бюджет с сумм авансовых платежей покупателями - налогоплательщиками, исполняющими обязанности налогового агента, подлежат вычетам в случае изменения условий или расторжения договора и возврата ранее уплаченных контрагенту сумм авансовых платежей.

Минфин обращает внимание, что на основании пункта 25 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 года № 136н, суммы НДС, принимаемые к вычету в случаях, предусмотренных пунктом 5 статьи 171 Кодекса, отражаются в графе 4 по строке 320 раздела 3 налоговой декларации.

Порядок заполнения декларации предусматривает отражение налоговых вычетов по авансам в данной строке только налогоплательщиками и их правопреемниками. Однако в соответствии с позицией Минфина, изложенной в рассмотренном письме, налоговые агенты приравниваются к налогоплательщикам в вопросе отражения налоговых вычетов в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей, и, следовательно, могут отражать соответствующие суммы вычетов в общеустановленном порядке.

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
Владимир Желтоногов	+7 (495) 705 9737
Александр Смирнов	+7 (495) 755 9848
Оксана Косова	+7 (495) 641 2931
Олег Львов	+7 (495) 228 3691

### Налогообложение финансового сектора

Алексей Кузнецов	+7 (495) 755 9687
Ирина Быховская	+7 (495) 755 9886
Владимир Мурзин	+7 (495) 783 2506
Иван Сычев	+7 (495) 755 9795
Мария Фролова	+7 (495) 641 2997

### Налогообложение производственных предприятий и предприятий торговли

Александра Лобова	+7 (495) 705 9730
Андрей Игнатов	+7 (495) 755 9764
Дмитрий Халилов	+7 (495) 755 9757
Юко Файт	+7 (495) 755 9759
Марина Тавкина	+7 (495) 783-2542
Максим Владимиров	+7 (495) 755 9676
Алексей Маленкин	+7 (495) 755 9898

### Налогообложение в сфере недвижимости, гостиничного бизнеса и строительства

Юлия Тимонина	+7 (495) 755 9838
Анна Стрельниченко	+7 (495) 705 9744
Светлана Зобнина	+7 (495) 641 2930

### Налогообложение отраслей связи и высоких технологий

Владимир Абрамов	+7 (495) 755 9680
Петр Медведев	+7 (495) 755 9877
Иван Родионов	+7 (495) 755 9719

### Таможенное регулирование

Джон Кей	+7 (495) 662 9337
Галина Донцова	+7 (495) 228 3663

### Human Capital

Тим Карти	+7 (495) 755 9753
Питер Райнхардт	+7 (495) 705 9738
Жанна Добрицкая	+7 (495) 755 9675
Валентина Балыкова	+7 (495) 705 9746
Вера Елютина	+7 (495) 755 9685
Антон Ионов	+7 (495) 755 9747
Нэнси МакЭнти	+7 (495) 705 9725
Сергей Макеев	+7 (495) 641 2921
Людмила Ширяева	+7 (495) 755 9921
Екатерина Ухова	+7 (495) 641 2932

### Международное налогообложение

Владимир Желтоногов	+7 (495) 705 9737
Хенрик Хансен	+7 (495) 648 9608
Ольга Белоусова	+7 (495) 228 3695
Эрнстьян Руттен	+7 (495) 705 9739
Владимир Гидирим	+7 (495) 755 9716

### 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
Евгений Безлепко	+7 (495) 228 3693
Алексей Матвеев	+7 (495) 662 9325
Морин О'Донохью	+7 (495) 228 3670
Олег Львов	+7 (495) 228 3691

### Юридические услуги

Тобиас Лупке	+7 (495) 641 2935
Дмитрий Тетюшев	+7 (495) 755 9691
Алексей Марков	+7 (495) 641 2965
Татьяна Кулябина	+7 (495) 641-2922
Сергей Стефанишин	+7 (495) 755 9872
Сергей Носов	+7 (495) 755 9874
Олег Шумилов	+7 (495) 662 9338

## Санкт Петербург

Дмитрий Бабинер	+7 (812) 703 7839
Дмитрий Майоров	+7 (812) 703 7827
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. 2009. Все права защищены.

Никакая часть этой публикации не может воспроизводиться или использоваться в любой форме без разрешения правообладателя - "Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.".

Российский налоговый бюллетень

Сентябрь 2009

<http://www.ey.com/Russia>

<http://tax.eycis.info>