

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Министерство финансов подтверждает правомерность вычета из налоговой базы расходов на выплату выходных пособий.....	2
Доказательство статуса "добросовестности".....	2
Приводит ли предоставление материнской компанией залога к возникновению контролируемой задолженности?	3
Налоговая консолидация: ход событий и поднятые вопросы.....	5
Суд определяет излишне полученную агентом сумму НДС как неосновательное обогащение.....	6
Вступает в силу новая льгота при обложении НДС импортруемого технологического оборудования	6
Расчет налоговой базы по НДС при ввозе товаров из Беларуси	8

Министерство финансов подтверждает правомерность вычета из налоговой базы расходов на выплату выходных пособий

К сожалению, в сложившейся экономической ситуации для многих работодателей выплата работникам выходного пособия при прекращении трудового договора "по соглашению сторон"¹ стала представлять собой существенную статью затрат.

В апреле 2009 года Министерство финансов выпустило два письма, в которых говорится, что расходы на выплату выходного пособия (i) вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль и (ii) облагаются налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.² Данные письма подтверждают, что министерство придерживается своей прежней позиции по данному вопросу, представленной в 2007-2008 годах.³

Налогоплательщику в данной связи следует учесть два важных момента. Во-первых, любые существенные суммы выходных пособий (например, в размере заработной платы за 6 месяцев) должны быть предусмотрены либо самим трудовым договором или приложением к нему, либо соглашением о прекращении трудового договора. В противном случае налоговые органы могут оспорить правомерность вычета таких расходов из налоговой базы на основании их несоответствия критериям экономической оправданности и документального подтверждения. Во-вторых, выплаты работникам, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, не облагаются единым социальным

налогом,⁴ что может быть использовано для уменьшения налогообложения ЕСН. Однако, следует иметь в виду, что если вычет расходов на выплату выходного пособия для целей налогообложения прибыли является правом налогоплательщика, то начисление ЕСН на такие выплаты является его обязанностью. Другими словами, если налогоплательщик по своему выбору не принял к вычету расходы, которые закон позволяет отнести на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, это не может служить достаточным основанием для исключения этих расходов из налоговой базы по единому социальному налогу, что и было подтверждено Высшим арбитражным судом.⁵

Доказательство статуса "добросовестности"

Термин "добросовестность налогоплательщика" используется в Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда от 12 октября 2006 года № 53, где речь идет о принципах и процедурах, которым должны следовать арбитражные суды при оценке обоснованности получения налоговой выгоды. В Постановлении, в частности, признается презумпция добросовестности налогоплательщика,⁶ вытекающая из Налогового кодекса⁷. Однако на практике налоговые органы толкуют данный термин и действуют таким образом, что, как правило, именно налогоплательщикам приходится доказывать свою добросовестность и

⁴ Пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса.

⁵ Пункт 3 Письма № 106 Высшего арбитражного суда от 14 марта 2006 г.

⁶ Статьи 1, 7 и 9 Постановления № 53 Пленума Высшего арбитражного суда от 12 октября 2006 г.

⁷ Пункт 6 статьи 108 Налогового кодекса.

¹ Статьи 77, 78 Трудового кодекса.

² Письма №№ 03-03-06/2/86 от 16 апреля 2009 г., 03-03-06/1/289 от 30 апреля 2009 г.

³ Письма №№ 03-03-06/2/222 от 12 декабря 2007 г., 03-03-06/1/305 от 13 мая 2008 г., 03-03-06/1/546 от 26 декабря 2008 г., 03-03-06/2/168 от 15 декабря 2008 г. и т. д.

благонадежность своих контрагентов, а не налоговым органам – доказывать обратное. Ситуация осложняется отсутствием официального руководства, содержащего конкретные шаги, которые можно было бы предпринять для доказательства налоговым органам своей добросовестности. Это приводит к тому, что разные налоговые инспекции придерживаются разных мнений и по-разному действуют при решении данного вопроса.

10 апреля 2009 года Министерство финансов выпустило письмо, которое отчасти разъясняет процедуру доказательства налогоплательщиками их добросовестности и предусмотрительности при выборе контрагентов.⁸ В письме, в частности, упоминаются следующие меры:

- ▶ получение от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- ▶ проверка факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц [похоже, что наилучшим вариантом в данном случае является получение выписки из реестра];
- ▶ получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от лица контрагента [Примечание: если договор подписан генеральным директором, такими документами являются устав и соответствующее решение акционеров]; и
- ▶ использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагентов [хотя в данном письме ничего не говорится о том, что понимается под “официальными источниками”].

⁸ Письмо Министерства финансов № 03-02-07/1-177 от 10 апреля 2009 г.

Примечательно, что в данном письме отсутствует оговорка о "свободе толкования"⁹. Это дает основания предполагать, что наличие вышеуказанных документов может помочь налогоплательщикам доказать свою добросовестность в ходе налоговой проверки, или (если это окажется безуспешным) обеспечить им хорошие шансы опровергнуть в судебном порядке обвинения, выдвинутые на основании их предполагаемой недобросовестности.

Приводит ли предоставление материнской компанией залога к возникновению контролируемой задолженности?

Согласно статье 269 Налогового кодекса, в состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные с учетом правил недостаточной капитализации, но не более фактически начисленных процентов. Данные правила применяются к российским организациям, 20% уставного капитала которых прямо или косвенно принадлежит иностранной организации. Для указанной цели контролируемой задолженностью является:

- ▶ задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, или

⁹ Данная оговорка, очень часто появляющаяся в различных письмах, выпускаемых министерством в ответ на вопросы налогоплательщиков, гласит: “В соответствии с Письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 настоящее письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации по налогам и сборам и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме”.

- ▶ задолженность по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой аффилированным лицом указанной иностранной организации, или
- ▶ задолженность по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

В своем недавнем письме Министерство финансов¹⁰ рассматривает вопрос о том, является ли контролируемой задолженность российской организации по банковскому кредиту, если в качестве обеспечения по нему выступают акции, предоставленные в залог иностранным акционером.

Российская организация (далее - "Организация") имела долговое обязательство по кредитному договору перед российским банком. По условиям договора иностранная организация, владеющая 100% акций Организации, предоставила акции Организации в качестве залога в обеспечение выполнения Организацией долговых обязательств. В министерство была направлена просьба разъяснить, является ли задолженность Организации по кредитному договору контролируемой для целей статьи 269.

Банк не является взаимозависимым лицом с иностранной организацией. Следовательно, основной вопрос заключается в том, выступала ли иностранная материнская компания при залоге акций поручителем, гарантом или иным образом обязалась обеспечить исполнение долгового обязательства Организации.

Как ни удивительно, в письме говорится, что данная задолженность не является контролируемой для целей налогообложения прибыли.

Вполне разумно заключить, что, предоставляя акции в залог, материнская компания не обеспечивала прямым образом исполнение долгового обязательства Организации. В случае неисполнения Организацией своих обязательств банк получит акции. На практике можно ожидать, что материнская компания предпримет все возможное, чтобы не допустить неисполнения Организацией ее обязательств по кредиту, поскольку в этом случае она лишится своих акций. Но, строго говоря, материнская компания могла и не взять на себя юридическое обязательство обеспечить исполнение Организацией своих долговых обязательств.

В письме не объясняется, почему материнская компания не рассматривалась в качестве поручителя или гаранта. Возможно, министерство исходит из того, что если материнская компания не гарантирует отсутствие неисполнения обязательств, она выступает не в качестве поручителя или гаранта, а в каком-то ином качестве. Или, возможно, ключевую роль здесь сыграло то, что материнская компания не согласилась сама погасить задолженность в случае неисполнения обязательств. Министерство никак не аргументирует логику своего ответа, а однозначно вывести ее из письма не представляется возможным.

В таких условиях налогоплательщикам следует самостоятельно обращаться за разъяснениями, а не полагаться на указанное письмо министерства.

¹⁰ Письмо № 03-03-06/1/128 от 12 марта 2009 г.

Налоговая консолидация: ход событий и поднятые вопросы

В декабре 2008 года заместитель министра финансов Сергей Шаталов объявил, что ожидаемый законопроект о налоговой консолидации будет представлен в Государственную думу весной 2009 года. По официальной информации все основные моменты законопроекта уже согласованы, и закон может вступить в силу уже в 2010 году. Однако, судя по последним комментариям официальных лиц, проект закона о налоговой консолидации может быть представлен в Думу вместе или после представления проекта закона о правилах трансфертного ценообразования, а работа над этим законопроектом еще не завершена.

В марте 2009 года Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) предложил изменения к последней версии концепции федерального закона о консолидированной группе налогоплательщиков (далее - "Концепция").

- ▶ Согласно Концепции сумма платежей по налогу на прибыль, рассчитанная по результатам деятельности консолидированной группы, должна распределяться между компаниями консолидированной группы, расположенными в разных регионах, исходя из стоимости их основных средств или числа работников (расходов по заработной плате).

По мнению РСПП использование предлагаемой методики не является целесообразным, поскольку в некоторых случаях это может означать, что компании, имеющие меньшую (по сравнению с другими компаниями группы) прибыль, вынуждены будут платить основную долю налогов группы. Такой результат не будет соответствовать принципам рыночной экономики, считают в РСПП и в качестве альтернативы предлагают определять долю налога на прибыль, уплачиваемого каждой компанией, на основе данных неконсолидированной налоговой декларации каждой компании.

- ▶ Концепция предусматривает два варианта уплаты налог в бюджет консолидированной группой налогоплательщиков: каждая компания самостоятельно уплачивает налоги, или налог уплачивается уполномоченной компанией группы.

В РСПП считают, что первый вариант с уплатой налога каждой компанией самостоятельно реализовать будет сложно. Причина заключается в том, что могут возникнуть ситуации, когда налоговое обязательство компании не соотносится с ее финансовыми результатами, и у компании не хватит средств для уплаты налогов.

- ▶ Концепция запрещает суммирование убытков, понесенных компаниями группы до консолидации, с прибылью других членов группы.

РСПП считает предлагаемый подход неоправданным. В нормальных условиях компании должны иметь возможность уменьшать свою будущую прибыль на сумму убытков, понесенных в предыдущие годы. РСПП предложил ограничить сумму убытков, суммируемую с прибылью, 10%-15% от суммы консолидированной прибыли группы.

Суд определяет излишне полученную агентом сумму НДС как неосновательное обогащение

Высший арбитражный суд недавно рассмотрел дело¹¹, в котором компания (далее - "Компания") требовала взыскать сумму неосновательного обогащения ее поставщика (далее - "Агент") в виде излишне уплаченной ею суммы НДС.

Компания заключила договор об оказании услуг по транспортировке товаров за пределами России. В соответствии с договором Агент, действующий от своего имени, но за счет Компании, должен был обеспечить транспортировку экспортируемых товаров за пределами России. Договором предусматривалось увеличение агентского вознаграждения на сумму НДС по установленной ставке.

Агент увеличил сумму своего вознаграждения за услуги в связи с транспортировкой товаров за границей на сумму НДС по ставке 18% от стоимости вознаграждения. Данная сумма была уплачена Компанией. Налоговые органы отказали Компании в возмещении данного НДС на том основании, что Агент должен был применять ставку НДС в размере 0%. Исходя из решения налоговых органов, Компания определила сумму НДС, рассчитанную по неверной ставке, как неосновательное обогащение Агента.

ВАС постановил, что поскольку услуги, оказанные Агентом, относились к экспорту товаров, следовало применять нулевую ставку НДС. Принимая во внимание, что договор предусматривал уплату НДС по установленной ставке (то есть в соответствии с законом), сумма НДС, рассчитанная по ставке 18%, являлась излишне (ошибочно) уплаченной. Законодательство не содержит специальных правил, касающихся возмещения сумм, излишне уплаченных в соответствии с договором об оказании услуг. Таким

образом, ВАС постановил, что судам следовало учесть положения Гражданского кодекса о неосновательном обогащении, и обязал Агента вернуть оспариваемую сумму Компании.

Вступает в силу новая льгота при обложении НДС импортируемого технологического оборудования

В нашем мартовском выпуске мы опубликовали статью, в которой говорили, что введение в действие поправок к Налоговому кодексу касательно освобождения от обложения НДС ввозимого технологического оборудования, откладывается. Кроме того, мы отмечали неопределенность объема таких поправок. Теперь объем льготы определен, и новые правила скоро вступят в силу.

Согласно новой редакции п. 7 ст. 150 Налогового кодекса, принятой в прошлом году, положение об освобождении от обложения НДС технологического оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставный капитал, заменяется положением об освобождении от обложения НДС ввоза технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством РФ.

¹¹ Постановление № 16318/08 от 9 апреля 2009 г.

Перечень освобождаемого от обложения НДС технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, был утвержден Постановлением Правительства РФ № 372¹² (далее - "Постановление").

Постановление было опубликовано 12 мая и вступило в силу через 7 дней после его официальной публикации, т.е. 20 мая 2009 года. Поправки к п. 7 ст. 150 Налогового кодекса вступают в силу с 1 января 2009 года или с первого дня налогового периода, следующего за периодом, в котором соответствующее Постановление Правительства, содержащее перечень оборудования, вступает в силу, в зависимости от того, какая из этих дат является более поздней.¹³ Таким образом, новые правила об освобождении от обложения НДС вступают в силу с 1 июля 2009 года. С этой даты существующая льгота по уплате НДС в отношении оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставный капитал, прекращает действие. Новое правило об освобождении от НДС будет применяться в отношении определенных видов технологического оборудования вне зависимости от цели его ввоза - в качестве вклада в уставный капитал или любых других целей - купли-продажи, лизинга и т.д.

Следует отметить, что новая льгота по уплате НДС предоставляется безусловно, поскольку сама льгота не связана ни с какими ограничениями по пользованию или распоряжению оборудованием. Следовательно, у таможен отсутствуют

основания требовать предоставления обеспечения уплаты таможенных платежей.

Новый перечень оборудования, освобождаемого от НДС, представляет собой существенно уменьшенную копию прежнего списка оборудования, которое освобождалось от НДС при ввозе в качестве вклада в уставный капитал. По сравнению со старым, из нового перечня исключены многие товарные позиции. В частности, не вошли в новый перечень системы кондиционирования воздуха, холодильное оборудование, большинство типов подъемных устройств, автопогрузчики, транспортеры и конвейеры, некоторые виды металлообрабатывающих станков, оборудования для измельчения или смешивания, вычислительные машины, контрольное и измерительное оборудование и многое другое.

Включенные в новый перечень виды оборудования определены более четко. Так, если старый список в основном строился на уровне товарных групп (первые четыре знака кода товарной номенклатуры), что позволяло не уплачивать НДС при ввозе в Россию любого оборудования из этой товарной группы, то новый перечень содержит полные десятизначные коды оборудования по ТН ВЭД России. Такой принцип построения нового перечня существенно сужает спектр оборудования, в отношении которого могут быть предоставлены льготы по НДС, по сравнению со старым перечнем.

Следует отметить, что новый перечень оборудования предполагается сделать "открытым" - Министерство промышленности и торговли и Федеральная таможенная служба уполномочены вносить предложения по корректировке перечня.

¹² Постановление Правительства Российской Федерации № 372 от 30 апреля 2009 г. "Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, ввоз которого на таможенную территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость"

¹³ В соответствии с Федеральным законом № 224-ФЗ от 26 ноября 2008 г.

Расчет налоговой базы по НДС при ввозе товаров из Беларуси

Недавнее Постановление¹⁴ Высшего арбитражного суда касалось порядка определения налогоплательщиком базы по НДС в случае ввоза товаров из Беларуси.

Российский налогоплательщик осуществил ввоз товаров из Беларуси и определил налоговую базу по НДС как сумму стоимости приобретенных товаров и расходов по доставке товаров до границы России.

Налоговые органы посчитали, что в налоговую базу по НДС должна быть включена сумма расходов по доставке товаров до пункта назначения (т.е. по территории не только Беларуси, но и России). В своей позиции налоговые органы исходят из Соглашения "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг", заключенного между Россией и Беларусью (далее - "Соглашение"). Соглашение предусматривает, что для целей обложения НДС налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на транспортировку. Однако в Соглашении не дается определение затрат на транспортировку и не оговаривается порядок их расчета.

Министерство финансов и налоговые органы Российской Федерации придерживаются того мнения, что в случае ввоза товаров из Беларуси налоговая база должна включать всю сумму затрат на транспортировку (т.е. все суммы, уплаченные как белорусским, так и российским транспортным компаниям). Судебная практика по данному вопросу отличается непоследовательностью.

Налоговый кодекс предусматривает, что если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию России товаров, налоговая база по НДС

определяется как стоимость приобретенных товаров, включая затраты на их транспортировку до границы России. Однако если международным договором, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем определенные Налоговым кодексом, применяются правила и нормы международных договоров.

ВАС постановил, что Соглашение не делает различий между расходами, связанными с оплатой стоимости транспортировки белорусским поставщикам и иным поставщикам в России или Беларуси. Поэтому налогоплательщики должны учитывать сумму расходов на оплату перевозки товаров как по территории Беларуси, так и России.

¹⁴ Постановление № 15238/08 от 17 марта 2009 г.

Более подробную информацию вы можете получить у сотрудников компании "Эрнст энд Янг"

Москва

Налогообложение топливно-энергетической, химической промышленности

Ричард Льюис	+7 (495) 705 9704
Виктор Бородин	+7 (495) 755 9760
Александр Смирнов	+7 (495) 755 9848
Оксана Косова	+7 (495) 641 2931

Налогообложение финансового сектора

Алексей Кузнецов	+7 (495) 755 9687
Ирина Быховская	+7 (495) 755 9886
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

Налогообложение отраслей связи и высоких технологий

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

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

Косвенные налоги

Наталья Черепанова	+7 (495) 662 9364
--------------------	-------------------

Международное налогообложение

Стефан Бек	+7 (495) 755 9786
Хенрик Хансен	+7 (495) 648 9608
Ольга Белоусова	+7 (495) 228 3695
Эрнстьян Руттен	+7 (495) 705 9739

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
Владимир Желтоногов	+7 (495) 705 9737
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

Май 2009

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

<http://tax.eycis.info>