

Российский налоговый бюллетень

В номере:

Изменения в отношении налога на прибыль и налога на доходы физических лиц.....	2
Решение по результатам налоговой проверки признано недействительным вследствие процедурных нарушений	4
Вопрос документального подтверждения.....	5
Вычет убытков акционера при ликвидации компании....	6
Разъяснения в отношении трехлетнего периода для возмещения экспортного НДС.....	7
Статус и использование разъяснений.....	8
В Таможенный кодекс внесены изменения	10
Уточненный порядок предоставления инвестиционных налоговых кредитов в Московской области	11

Изменения в отношении налога на прибыль и налога на доходы физических лиц

19 июля 2009 года был подписан Федеральный закон № 202-ФЗ о внесении изменений в Налоговый кодекс в части налога на прибыль и налога на доходы физических лиц. Изменения в отношении налога на доходы физических лиц касаются освобождения от налогообложения некоторых видов доходов, полученных в виде материальной выгоды, уточняют процедуру социальных и имущественных налоговых вычетов, а также порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговыми агентами. В отношении налога на прибыль новые положения касаются вычета процентов, начисленных по долговым обязательствам.

Налог на прибыль

Изменения в отношении налога на прибыль являются продолжением ряда поправок к налоговому законодательству, направленных на уменьшение налогового бремени юридических лиц в условиях финансового и экономического кризиса. Наиболее значительным изменением является увеличение предельной величины процентов, признаваемых расходом в целях исчисления налога на прибыль.

В выпуске "Российского налогового бюллетеня" за февраль 2009 года мы рассматривали новые правила вычета процентных расходов, которые были введены Федеральным законом № 224-ФЗ от 26 ноября 2008 года. В соответствии с этими правилами предельная величина процентов, признаваемых расходом в целях исчисления налога на прибыль, не может превышать ставку рефинансирования Центрального банка, увеличенную в 1,5 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях или 22% по долговым обязательствам в иностранной валюте. Первоначально эти нормы должны были применяться в период с 1 сентября 2008 года по 31 декабря 2009 года включительно.

В соответствии с поправками, принятыми Федеральным законом № 202-ФЗ, период применения этих правил вычета процентных

расходов закончился 31 июля 2009 года. С 1 августа 2009 года по 31 декабря 2009 года к ставке рефинансирования Центрального банка применяется коэффициент 2 (вместо 1,5) при оформлении долгового обязательства в рублях. По долговым обязательствам в иностранной валюте предельная величина процентов, признаваемых расходом, осталась прежней - 22%.

Мы полагаем, что возможны различные интерпретации в отношении периода возникновения долговых обязательств, к которым применяются новые правила. Можно утверждать, что изменения относятся к процентам, начисленным в период после 1 августа 2009 года только по правовым отношениям, возникшим также после этой даты. Тем не менее, возможны и другие толкования, как, например, в случаях применения Федерального закона № 224-ФЗ. Внесенные этим законом изменения применяются к процентам, начисленным после сентября 2008 года, по долговым обязательствам, заключенным до этой даты.

Закон № 202-ФЗ также расширяет перечень расходов для целей налога на прибыль по обязательному и добровольному имущественному страхованию, который теперь включает страховые премии по добровольному страхованию имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных налогоплательщиками, в случаях возникновения убытков страхователя в результате проведения третьими лицами операций с использованием поддельных, утерянных или украденных у держателей банковских карт, подделанных слипов или проведения иных незаконных операций с банковскими картами. Это положение, вступившее в силу с 1 января 2010 года, улучшает позиции тех организаций, которые выпускают банковские карты и могут нести убытки в результате проведения третьими лицами незаконных операций с банковскими картами.

Российский налоговый бюллетень

Август 2009

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

<http://tax.eycis.info>

Налог на доходы физических лиц

Положения в отношении налога на доходы физических лиц были приняты в интересах налогоплательщиков и вступают в силу с 1 января 2010 года. Некоторые изменения в отношении налоговых льгот касаются строительства или приобретения налогоплательщиками жилых помещений (или долей в них). В частности, перечень приобретаемого имущества, на которое распространяются правила имущественных налоговых вычетов в отношении строительства или приобретения жилых помещений, расширен за счет включения земельных участков (или долей в них), приобретаемых для индивидуального жилищного строительства, или земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые помещения. В этой связи налогоплательщики получают право на имущественные налоговые вычеты в отношении имущества, отвечающего установленным требованиям (теперь включая и земельные участки), на полную сумму расходов в размере до 2 млн. руб.

В настоящее время налогоплательщики имеют право на имущественные налоговые вычеты в отношении полной суммы процентов, выплаченных по займам, полученным для строительства или приобретения жилых помещений или долей в них. Законом №202-ФЗ данное положение распространяется также на проценты по займам, полученным для целей рефинансирования/ погашения вышеуказанных кредитов. Рефинансирование займов – это инструмент планирования, широко используемый физическими лицами для снижения своих расходов на финансирование. В этой связи увеличение размера имущественных налоговых вычетов в значительной улучшает положение налогоплательщиков.

Также внесенные поправки исключают из налогооблагаемого дохода физических лиц материальную выгоду, полученную от экономии на процентах за пользование заемными средствами:

- 1) предоставленными на цели приобретения земельных участков (или долей в них) для индивидуального жилищного строительства или земельных участков, на

которых расположены приобретаемые жилые помещения;

- 2) предоставленными в целях рефинансирования /погашения займов, полученных на новое строительство либо приобретение жилого дома, квартиры, комнаты (или долей в них), а также земельных участков (или долей в них), предоставленных для индивидуального жилищного строительства, или земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые помещения.

В соответствии с этими двумя поправками из налоговой базы по НДФЛ исключается материальная выгода, полученная налогоплательщиками (физическими лицами) в отношении жилых помещений. Данные поправки имеют силу только в том случае, если налогоплательщик имеет право на связанные с этим имущественные налоговые вычеты.

Закон № 202-ФЗ также вводит новые налоговые льготы в отношении доходов физических лиц. Освобождаются от налогов доходы, получаемые физическими лицами от реализации легковых автомобилей, которые находились в их собственности в течение трех и более лет. Однако это изменение не ведет к снижению размера налога: в статье, регуливающей имущественные налоговые вычеты,¹ уже сказано, что в отношении продажи имущества (кроме недвижимого имущества), находившегося в собственности налогоплательщика в течение трех и более лет, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества. На практике эта поправка устранила административную нагрузку, связанную с заполнением налоговых деклараций с единственной целью заявить о таком виде дохода.

¹ Статья 220 Налогового кодекса.

Также в отношении продажи имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет (кроме недвижимого имущества), предельная величина имущественного налогового вычета при расчете налоговой базы была увеличена со 125 000 рублей до 250 000 рублей.

Закон № 202-ФЗ также упрощает процедуру получения налогоплательщиками налогового вычета в отношении взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения и добровольному пенсионному страхованию. По новым правилам такой налоговый вычет может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при условии документального подтверждения работодателем расходов налогоплательщика и при условии, что такие взносы удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды работодателем. Это положение применяется к правоотношениям, возникшим после 1 января 2009 года.

Все рассмотренные выше изменения вступают в силу с 1 января 2010 года, за исключением специально оговоренных случаев, и обратной силы не имеют.

Решение по результатам налоговой проверки признано недействительным вследствие процедурных нарушений

Налогоплательщику удалось оспорить правомерность решения налогового органа после завершения налоговой проверки вследствие нарушения налоговым органом установленной процедуры. Решение налогового органа было признано недействительным несмотря на то, что, по-видимому, существовали веские основания для доначисления налогов, штрафов и пени.

Налог на прибыль, НДС, соответствующие штрафы и пени были доначислены по результатам выездной налоговой проверки ЗАО "Пикалевский цемент", проведенной налоговым органом в 2006 году. Налоговый орган оспорил отнесение в состав расходов вознаграждения по договору поручения и вычет входящего НДС по этой хозяйственной

операции, доказав, что посреднические услуги по договору поручения фактически не были оказаны. Налоговым органом были проведены разрешенные Налоговым кодексом дополнительные мероприятия налогового контроля. Однако ЗАО "Пикалевский цемент" не было проинформировано о результатах дополнительных мероприятий налогового контроля и ему не была предоставлена возможность представить свои возражения по материалам этой проверки. Таким образом, налоговый орган нарушил одно из требований Налогового кодекса к процедурам проведения налоговой проверки, рассмотрения материалов проверки и принятия решений.

Арбитражный суд и арбитражный апелляционный суд поддержали позицию налогового органа в отношении отнесения расходов на уменьшение налоговой базы и вычета НДС и оставили без удовлетворения жалобу общества на нарушение его права принять участие в рассмотрении материалов дополнительных мероприятий налогового контроля и представить свои возражения.

Однако суд кассационной инстанции отменил решения судов низших инстанций и признал решение налогового органа недействительным по вышеуказанным причинам. Суд кассационной инстанции подтвердил, что решение налогового органа в отношении отнесения расходов на уменьшение налоговой базы и вычета НДС не может быть поддержано ввиду нарушения процедуры его принятия.

Недавно Президиум ВАС вынес окончательное решение² по данному делу и признал решение налогового органа недействительным и подлежащим отмене ввиду нарушения прав налогоплательщика.

² Постановление Президиума ВАС № 391/09 от 16 июня 2009 г.

Решение Президиума основано на следующих положениях Налогового кодекса. В соответствии с пунктом 6 статьи 101 Налогового кодекса в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах налоговый орган вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля. Налогоплательщик в свою очередь имеет право участвовать на всех стадиях проведения налогового контроля, включая проведение дополнительных мероприятий налогового контроля. В соответствии с пунктом 6 статьи 100 Налогового кодекса налогоплательщик вправе представить возражения по фактам, изложенным в акте налоговой проверки. Кроме того, в пункте 14 статьи 101 Налогового кодекса говорится, что нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки может быть основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К таким существенным условиям Налоговый кодекс относит обеспечение налогоплательщику возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и представить необходимые объяснения.

Можно сделать следующее положительное заключение по итогам рассмотрения данного случая: даже если вина налогоплательщика является очевидной, сохраняется возможность выиграть дело в суде, если имеется доказательство того, что налоговая инспекция нарушила установленные Налоговым кодексом требования в отношении процедур налоговой проверки. Конечно, если обстоятельства таковы, что налоговый орган может провести повторную налоговую проверку за период, то налогоплательщику все же придется отвечать за нарушения после проведения повторной проверки.

Вопрос документального подтверждения

В одном из своих последних определений³ ВАС сделал, на первый взгляд, обнадеживающий вывод. В Определении говорится, что в Налоговом кодексе "не установлен перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предусмотрено каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается ли документами, имеющиеся у налогоплательщика, факт осуществления заявленных им расходов или нет. При этом во внимание должны приниматься представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности".

Традиционно считается, что любые операции, учитываемые для целей налогообложения, должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с российским законодательством, т.е. в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета (РПБУ). В этой связи можно сказать, что заключение Высшего Арбитражного Суда представляется в некоторой степени революционным. Однако более подробное изучение материалов дела не позволяет сделать вывод, что строгое соответствие первичной документации российским правилам бухгалтерского учета более не является важным.

³ Определение № ВАС-5445/09 от 17 июня 2009 г.

В деле, которое было внесено налоговым органом на рассмотрение Высшего Арбитражного Суда, налоговый орган не признал вычет некоторых видов расходов и зачет соответствующего НДС, поскольку в ходе проверки было установлено, что поставщики, которые выставляли счета в отношении данных расходов, не выполнили свои налоговые обязательства надлежащим образом, и счета-фактуры, выставленные такими поставщиками, были подписаны лицами, заявлявшими, что они никогда не работали в данных компаниях-поставщиках.

Кассационный суд поддержал позицию налогового органа об отказе в вычете НДС, но вынес определение в пользу налогоплательщика в отношении налога на прибыль. Налоговый орган доказал, что счета-фактуры были выставлены поставщиками с нарушением Налогового кодекса (подписаны лицами, не работавшими в компаниях-поставщиках), фактические адреса поставщиков не соответствовали адресам, указанным на соответствующих счетах-фактурах, поставщики не выполнили свои налоговые обязательства. Суд пришел к выводу, что эти факты в совокупности не позволяют налогоплательщику произвести вычет входящего НДС на основании счетов-фактур, выставленных такими поставщиками.

В отношении налога на прибыль суд установил, что недобросовестность поставщиков не может быть единственной причиной отказа для отнесения расходов на уменьшение налоговой базы. Суд также установил, что при принятии решения о вычете расходов из налоговой базы, следует учитывать тот факт, что существуют документы, подтверждающие факт осуществления расходов налогоплательщиком. По мнению суда, важно то, что за исключением счетов-фактур (которые были признаны судом недействительными) налогоплательщик располагал необходимыми контрактами, накладными и платежными поручениями, и в этих документах указаны все сведения, требующиеся в соответствии с РПБУ. Суд установил, что такие документы подтверждают факт осуществления данных расходов, и отклонил доводы налогового органа в отношении завышения суммы расходов,

относимых на уменьшение базы по налогу на прибыль.

Таким образом, Определение Высшего Арбитражного Суда может быть использовано в качестве руководства при определении того, какие документы могут подтверждать факт того, что расходы действительно были произведены, но не должно рассматриваться как смягчение требования в отношении документального подтверждения расходов, несмотря на обнадеживающие заявления, содержащиеся в тексте Определения.

Вычет убытков акционера при ликвидации компании

Ликвидация компаний может происходить как в добровольном, так и в принудительном порядке. В первом случае ликвидация происходит по инициативе акционеров и результатом ее является получение прибыли материнской компанией от реализации активов ликвидируемого юридического лица, размер которого может превышать стоимость приобретенных акций. Российское налоговое законодательство содержит четкие положения по вопросам налогообложения в такой ситуации. Однако проблемы могут возникнуть, если ликвидация компании происходит по причине банкротства, когда материнская компания не получает прибыли от ликвидации, а несет убытки в виде стоимости акций. Позиция налоговой службы и Министерства финансов по данному вопросу изложена в соответствующих письмах, выпущенных этими органами, и заключается в том, что такие убытки не должны относиться на уменьшение налоговой базы в целях исчисления налога на прибыль⁴. Опубликованные материалы

⁴ Письмо № 03-03-09/141 от 6 ноября 2008 г., № 20-12/059641.2@ от 22 июня 2007 г., № 03-03-04/1/19 от 16 января 2006 г.

судебной практики до недавнего времени ограничивались Постановлением ФАС Северо-Западного округа, в котором суд поддержал позицию налогового органа⁵.

Недавно опубликованное Решение ВАС является позитивным шагом в судебной практике по данному вопросу. Суд принял решение в пользу налогоплательщика, разрешив вычет расходов на приобретение компании, которая впоследствии была ликвидирована.

Решение касалось компании "Титан", пять дочерних обществ которой были ликвидированы в 2005 году. Активы дочерних компаний были использованы для погашения долговых обязательств перед кредиторами. Компания "Титан" не получила никакой прибыли от ликвидации и отнесла стоимость акций дочерних компаний на уменьшение налоговой базы.

По мнению налогоплательщика, налоговые последствия ликвидации акционерных обществ аналогичны налоговым последствиям, возникающим при реализации акций, и, таким образом, стоимость акций должна быть списана на расходы в целях исчисления налога на прибыль⁶.

Налоговый орган оспорил вычет таких расходов на том основании, что Налоговый кодекс разрешает вычет стоимости акций только в случае, когда материнская компания получает прибыль от распределения активов при ликвидации⁷. Глава 25 Налогового кодекса "Налог на прибыль организаций" не содержит положений по вопросу вычета возникающих при ликвидации убытков в виде стоимости акций.

Суд первой инстанции поддержал позицию налогоплательщика, в то время как суды второй и третьей инстанции согласились с позицией налогового органа.

Налогоплательщик обратился в Высший Арбитражный Суд.

ВАС определил, что расходы, вычитаемые для целей налогообложения, не ограничиваются теми, что специально указаны в Налоговом кодексе, и налогоплательщики могут производить вычет базовой стоимости акций независимо от получения или неполучения прибыли при ликвидации. ВАС поддержал выводы судов второй и третьей инстанции относительно отсутствия факта реализации акций в ситуации налогоплательщика, однако, по мнению ВАС, это не оказывает влияния на вычет убытков, возникающих при ликвидации.

Таким образом, мы считаем, что Решение ВАС повышает степень вероятности успеха для налогоплательщиков при оспаривании в будущем решений налоговых органов по вопросу вычета расходов, связанных с приобретением акций компаний, которые впоследствии ликвидируются.

Разъяснения в отношении трехлетнего периода для возмещения экспортного НДС

В соответствии со статьей 165.9 Налогового кодекса, если налогоплательщик, осуществляющий экспортные операции, в установленный срок (обычно 180 дней со дня помещения товаров под таможенный режим экспорта, но на период с 1 июля 2008 года по 31 декабря 2009 года включительно - 270 дней) не подтвердил факт экспорта, то налогоплательщик должен начислить и уплатить НДС в бюджет в порядке, как если бы экспорт не имел места. При этом налогоплательщик имеет право произвести зачет соответствующей суммы входящего НДС.

⁵ Постановление ФАС Северо-Западного округа № А05-6693/2007 от 15 мая 2008 г.

⁶ Пункт 9 статьи 280 Налогового кодекса.

⁷ Пункт 2 статьи 277 Налогового кодекса.

Начисленный экспортный НДС может быть возмещен после представления необходимого документального подтверждения в течение трех лет после окончания "соответствующего" налогового периода. В Налоговом кодексе, однако, не уточняется, какой период имеется в виду: период, в котором имела место продажа товаров на экспорт, или период, в котором истек срок для подтверждения и был начислен экспортный НДС. Со стороны Министерства финансов или налоговых органов также нет каких-либо официальных разъяснений по этому вопросу.

Судебная практика по данному вопросу противоречива. В некоторых судебных решениях говорится, что исчисление трехлетнего периода должно производиться начиная с последнего дня налогового периода, в котором истек срок для подтверждения факта экспорта⁸. Однако существуют также определения судов, в соответствии с которыми исчисление трехлетнего периода должно производиться начиная с момента окончания налогового периода, в котором имела место реализация товаров на экспорт⁹.

19 мая 2009 года Президиум Высшего Арбитражного Суда издал Определение № 17473/08 от 19 мая 2009 года, которое должно положить конец противоречиям в судебной практике. В соответствии с этим Определением исчисление трехлетнего периода должно производиться начиная с момента окончания налогового периода, в котором имела место реализация товаров на экспорт, поскольку:

- 1) Под соответствующим налоговым периодом понимается период, за который определяется налоговая база.

⁸ Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Северо-Западного округа № А66-8148/2007 от 13 октября 2008 г.; Постановление ФАС Поволжского округа № А55-15942/03-35 от 8 февраля 2005 г.; Постановление ФАС Поволжского округа № А55-13506/07 от 8 мая 2008 г.; Постановление ФАС Северо-Западного округа № А66-2192/2007 от 21 февраля 2008 г.

⁹ Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/903-09 от 4 марта 2009 г. по делу № А40-39331/08-115-112; Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/9863-08 от 27 октября 2008 г. по делу № А40-24726/08-128-79.

- 2) В соответствии со статьей 167.9 Налогового кодекса моментом определения налоговой базы после истечения срока подтверждения экспорта является день отгрузки товаров.

Таким образом, исчисление трехлетнего периода для возмещения экспортного НДС, начисленного по истечении срока, установленного для подтверждения факта экспорта, должно производиться начиная с последнего дня налогового периода, в котором имела место реализация товаров на экспорт.

Статус и использование разъяснений

Проблемы практического использования разъяснений российских финансовых органов всегда оставались достаточно актуальными, не в последнюю очередь за счет наличия множества вопросов в сфере налогообложения, которые нельзя решить исключительно на основании положений Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 8 статьи 75 и подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ следование налогоплательщиком письменным разъяснениям по вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым или налоговым органом, является основанием для неначисления пеней и штрафов на сумму недоимки, если таковая возникла в результате использования разъяснений. Однако, данные положения не применяются в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

Вокруг вышеуказанных положений нередко возникают споры с налоговыми органами, обширно представленные в арбитражной практике. Разногласия часто возникают по вопросам определения самих письменных разъяснений, круга лиц, которым оно адресовано, применимости рассматриваемых в каком-либо разъяснении обстоятельств к другой ситуации, и другим критериям.

На практике суды довольно часто поддерживают правомерную позицию налогоплательщика при рассмотрении данных вопросов.

Так, ВАС РФ в своем недавнем Определении¹⁰ №ВАС-7202/09 от 15 июня 2009 г. отказал налоговым органам в пересмотре решений первой и кассационной инстанции. Суды сделали вывод об отсутствии оснований для начисления пени и привлечения лица к налоговой ответственности в виду выполнения последним письменных разъяснений финансового органа.

В данном споре рассматривалось использование налогоплательщиком разъяснений Минфина по вопросам НДС, опубликованных в общераспространенной информационной системе «Кодекс».

Арбитражный суд подтвердил, что такие разъяснения могут признаваться адресованными неопределенному кругу лиц, так как они оформлены в виде ответа на вопрос конкретного налогоплательщика, но даны по ситуации, актуальной для неопределенного круга лиц и опубликованы. В своих аргументах арбитражный суд ссылается на предыдущие постановления Пленума ВАС РФ.

Еще в 2001 году Пленум ВАС РФ в своем Постановлении¹¹ указал, что к письменным разъяснениям относятся разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При этом не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц.

Под категорию письменных разъяснений подпадают, в первую очередь, письма Минфина и ФНС в виде ответов на вопросы

налогоплательщиков¹². Данные письма официально регистрируются в Минфине и содержат дату, номер и фамилию соответствующего должностного лица.

Кроме того, существуют письменные разъяснения, опубликованные чиновниками из Минфина и ФНС в газетах и журналах от собственного имени. Нам известны случаи, когда суд освободил от ответственности налогоплательщиков, которые следовали подобным разъяснениям, опубликованным в СМИ, в частности, в изданиях "Учет. Налоги. Право", "Экономика и жизнь", "Налоговый вестник", "Нормативные акты для бухгалтера", "Бухгалтерский учет"¹³ и др. (таким образом, публикации в СМИ представляют собой не частное мнение государственного служащего, а являются официальным документом¹⁴). Но нельзя забывать о том, что налоговые органы могут сослаться в суде на отсутствие подобных полномочий должностного лица и придать таким рекомендациям характер частного мнения¹⁵.

Отдельным видом письменных разъяснений могут послужить акты выездных налоговых проверок. Практика арбитражных судов показывает, что обоснования, содержащиеся в таких актах, могут признаваться разъяснениями налоговых органов по вопросам налогообложения¹⁶.

¹²Письмо Минфина РФ от 08 апреля 2009 г. №03-02-08/28, Письмо Минфина РФ от 27 марта 2009 г. №03-02-08-22.

¹³Судебная практика по данному вопросу довольно обширна (см., например, Постановление ФАС СЗО от 18.07.2006 г. №А42-2216/2005; Постановление ФАС ДО от 14.12.2005 г. №Ф03-А04/05-2/3997; и т.д.).

¹⁴Постановление ФАС СЗО от 02.10.2006 г. №А42-13753/2005.

¹⁵По крайней мере, нам известен один такой случай (см. Постановление ФАС ВВО от 15.12.2002 г. №А11-3362/2002-К2-1337).

¹⁶Постановление ФАС УО от 04.05.2009 г. №Ф09-2669/09-СЗ; Постановление ФАС СКО от 13.03.2009 г. №А53-5840/2008-С5-47; Постановление ФАС ДО от 21.03.2007 г. №Ф03-А51/07-2/363.

¹⁰Аналогичные выводы содержат Определение ВАС РФ от 24 июня 2009 г. №N ВАС-7570/09; Определение ВАС РФ от 10 апреля 2009 г. №3361/09; Определение ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. №330/09.

¹¹Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. №5.

Как видим, налогоплательщики при анализе часто возникающих спорных ситуаций вполне могут в качестве дополнительного аргумента использовать разъяснения соответствующих органов и, по крайней мере, потребовать от суда смягчения ответственности за налоговое правонарушение. Таким образом, всегда имеет смысл провести анализ выпущенных разъяснений, и тем самым подкрепить занимаемую налогоплательщиком позицию. Несомненно, исходя из нашего опыта в решении подобных задач, такой анализ достаточно трудоемок, требует постоянного мониторинга документов, выпускаемых налоговыми органами и должен охватывать не только правовые базы данных, но и многочисленные финансовые журналы и газеты. При этом в арбитражном суде налоговые органы не могут использовать как аргумент собственные письма или прочие выпущенные ими документы (приказы, инструкции и методические указания), так как такие документы не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах и не имеют для налогоплательщиков нормативного значения¹⁷.

В Таможенный кодекс внесены изменения

С 1 октября 2009 года вступают в силу изменения в Таможенный кодекс Российской Федерации, утвержденные Федеральным законом от 24 июля 2009 N 207-ФЗ "О внесении изменений в Таможенный кодекс Российской Федерации" (далее, Закон).

Ключевые изменения касаются вопросов уплаты и взыскания таможенных платежей и заключаются в следующем.

- ▶ Закон вводит новый термин "уточненное требование об уплате таможенных платежей". В случае если после направления требования об уплате таможенных платежей обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов изменилась, таможенный орган направляет уточненное требование об уплате таможенных платежей. При этом

первоначально направленное требование об уплате таможенных платежей отзывается. Срок исполнения уточненного требования об уплате таможенных платежей составляет не более 10 рабочих дней со дня получения такого требования. Этот срок меньше, чем срок исполнения первоначально направленного требования, который составляет не менее 10 рабочих дней и не более 20 календарных дней со дня получения указанного требования.

- ▶ В соответствии с действующей редакцией Таможенного кодекса до применения мер по принудительному взысканию таможенных пошлин и налогов таможенный орган выставляет требование об уплате таможенных платежей. Без выставления требования об уплате таможенных платежей взыскание таможенных пошлин и налогов может быть произведено только в исключительных случаях, когда взыскание производится за счет товаров, в отношении которых не уплачены таможенные пошлины и налоги. В соответствии с новой редакцией Таможенного кодекса без направления требования об уплате таможенных платежей и без принятия решения о бесспорном взыскании обращение взыскания может производиться на суммы авансовых платежей и денежного залога. При этом таможенные органы должны уведомить плательщика о взыскании таможенных платежей только после того, как такое взыскание было произведено (в течение одного дня после взыскания).

Более того, в случае если лицом, ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов, является иностранное лицо или не установлено место нахождения (место жительства) лица, ответственного за уплату таможенных пошлин и налогов, таможенный орган вправе без направления требования об уплате таможенных платежей потребовать у гаранта, выдавшего банковскую гарантию, или поручителя уплатить суммы денежных средств в

¹⁷ст. 4 Налогового кодекса

размере неуплаченных таможенных платежей либо обратиться взыскание на предмет залога.

- ▶ Закон вводит положения, в соответствии с которыми для обеспечения взыскания таможенных пошлин и налогов таможенные органы могут приостановить операции по счетам плательщика таможенных пошлин и налогов после принятия решения о бесспорном взыскании, а также налагать арест на имущество плательщика по факту наличия задолженности по уплате таможенных платежей. Арест имущества производится, в том числе при наличии у таможенных органов достаточных оснований полагать, что плательщик примет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.
- ▶ Для определения ответственности таможенного брокера используется понятие «солидарная ответственность», которое установлено гражданским законодательством. Статус таможенного брокера уточнен таким образом, что таможенный брокер несет солидарную с декларантом ответственность в полном размере суммы подлежащих уплате таможенных платежей. В связи с этим требования об уплате таможенных платежей выставляются одновременно и декларанту, и таможенному брокеру.
- ▶ Уточняются сроки уплаты таможенных пошлин и налогов при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации: таможенные пошлины и налоги должны быть уплачены не позднее дня подачи таможенной декларации. В настоящее время, таможенные пошлины и налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган.

Закон предусматривает также внесение других изменений в Таможенный кодекс Российской Федерации. Более подробно эти изменения мы планируем рассмотреть в специальном выпуске.

Уточненный порядок предоставления инвестиционных налоговых кредитов в Московской области

В настоящее время практика предоставления инвестиционных налоговых кредитов¹⁸ не является широко распространенной в России как на федеральном, так и на региональном уровне. Однако, учитывая текущую рыночную ситуацию, правительство рассматривает новые возможности стимулирования инвестиций и инновационной деятельности. В этой связи на состоявшейся недавно пресс-конференции по вопросам налоговой политики на ближайшую перспективу представители Министерства финансов объявили о намерении заставить работать механизм инвестиционных налоговых кредитов и сделать его доступным для налогоплательщиков.

В июле 2009 года Московская областная Дума приняла поправки к Закону Московской области № 65/98-ОЗ от 31 декабря 1998 года "О гарантиях осуществления инвестиционной деятельности в Московской области" (далее - "Закон № 65/98-ОЗ"), уточняющие порядок предоставления в области инвестиционных налоговых кредитов¹⁹.

Организация, состоящая на учете в налоговых органах Московской области и осуществляющая предпринимательскую деятельность в сфере материального производства, имеет право обратиться за получением инвестиционного налогового кредита, если деятельность такой организации отвечает одному из следующих критериев:

¹⁸ Порядок отсрочки налоговых платежей в соответствии со статьей 66 Налогового кодекса.

¹⁹ Закон Московской области № 79/2009-ОЗ от 2 июля 2009 г. "О внесении изменений в Закон Московской области "О гарантиях осуществления инвестиционной деятельности в Московской области".

- ▶ приобретение технологического оборудования, машин и механизмов, транспортных средств производственного назначения для осуществления реконструкции или технического перевооружения производства;
- ▶ приобретение нематериальных активов и оборудования для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ при реконструкции или техническом перевооружении производства;
- ▶ приобретение оборудования для защиты окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- ▶ выполнение государственного заказа Московской области на закупку и поставку товаров, производство работ или оказание услуг для обеспечения государственных нужд Московской области;
- ▶ осуществление инвестиционной деятельности в соответствии с установленным порядком.

Некоторые основания были исключены из вышеуказанного перечня. Закон № 65/98-ОЗ устанавливает новое основание для получения инвестиционных налоговых кредитов, а именно: содержание объектов инновационной, транспортной и инженерной инфраструктуры особой экономической зоны Московской области (г. Дубна). Кроме того, перечень оснований для получения инвестиционных налоговых кредитов стал закрытым после исключения подпункта "ж" пункта 2 статьи 11 Закона.

Несмотря на то, что эти изменения не обязательно являются существенными, изменения, касающиеся порядка применения Закона, в целом являются благоприятным знаком для налогоплательщиков, поскольку демонстрируют позитивные шаги в области расширения практики использования инвестиционных налоговых кредитов.

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

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

Август 2009

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

<http://tax.eycis.info>