



Российский налоговый бюллетень

В номере:

Ход реформы законодательства о контроле над трансфертным ценообразованием	2
Расчет убытков для переноса на будущее	2
Налогообложение доходов, выплачиваемых при уменьшении уставного капитала.....	3
Об обязательной регистрации лицензионных договоров	4
Возмещение НДС дипломатическим представительствам	5
Разъяснения по налогооблагаемой базе для удержания НДС налоговыми агентами.....	6

Ход реформы законодательства о контроле над трансфертным ценообразованием

Правительство Российской Федерации поручило Министерству финансов и Министерству экономического развития завершить разработку законопроекта о контроле над трансфертным ценообразованием. Предположительно данная работа должна быть завершена к 1 августа. Правительство также утвердило "Основные направления налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов", которые содержат положения о развитии контроля над трансфертным ценообразованием, выходящие за рамки ранее опубликованной на сайте Минфина информации.

В соответствии с "Основными направлениями..." предполагается распространить правила определения рыночной цены на финансовые операции, совершаемые между взаимозависимыми лицами (контролируемые операции). Для этого в отношении таких операций будет осуществляться контроль за рыночным уровнем процентных ставок и за соответствием цены прочих финансовых инструментов рыночным ценам. Например, контролю будут подлежать:

- ▶ процентные ставки по кредитным соглашениям;
- ▶ процентные ставки по договорам займа;
- ▶ операции с векселями; и
- ▶ иные финансовыми операциями, осуществлёнными между взаимозависимыми лицами.

В "Основных направлениях..." также заявлено о намерении изменить подходы к противодействию практике "недостаточной капитализации", имея в виду внесение поправок в ст. 20 Налогового кодекса касающихся порядка определения взаимозависимых лиц.

В своём недавнем выступлении первый заместитель Министра финансов заявил о том, что новые правила контроля над трансфертным ценообразованием должны вступить в силу с 2010 года. Вместе с этим, из высказываний другого представителя Минфина следует, что не все поправки к законодательству о контроле над трансфертным ценообразованием вступят в силу с 2010 года. Введение в действие некоторых из них, таких как применение отдельных методов контроля за трансфертным ценообразованием, введение предварительных соглашений о ценообразовании и т.д., может быть отложено на один или два года.

Расчет убытков для переноса на будущее

Налоговые органы считают, что прибыль по операциям, облагаемым по ставке, отличной от общей ставки, следует учитывать при расчёте убытка, подлежащего переносу на будущее. Если в течение одного года организация получит убыток по операциям, облагаемым по налоговой ставке 20 % (24 % до 2009 года), и доходы по операциям, облагаемым по иным налоговым ставкам, например, доходы в виде дивидендов или процентов по государственным или муниципальным облигациям, то, по мнению налоговых органов, убыток подлежит уменьшению на сумму таких доходов. Указанный подход, закреплённый, в том числе, в письме Министерства финансов от 16 февраля 2009 г. № 03-03-06/1/66, применялся в течение некоторого времени.

Ссылаясь на п. 8 ст. 274 НК РФ, Минфин указывал, что сумма убытка, подлежащего переносу на будущее представляет собой отрицательную разницу между доходами и расходами, определяемыми в соответствии с главой 25 НК РФ, уменьшенную на сумму доходов в виде дивидендов, поскольку при расчёте убытка следует учитывать любые виды доходов. Из этого следует, что при получении организацией убытка от основной деятельности в сумме 100 единиц и дохода от дивидендов в сумме 110 единиц, облагаемого налогом у источника выплаты, следует учесть сумму дивидендов при расчёте налоговой базы, и, соответственно, у организации не возникнет убытка, подлежащего переносу на будущее. Принимая во внимание, что убытки, полученные от основной деятельности, не учитываются при налогообложении дивидендов, такой подход представляется несправедливым.

В течение нескольких лет суды занимали позицию, схожую с точкой зрения налоговых органов. При этом игнорировался п. 2 ст. 274 НК РФ, в соответствии с которым налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, определяется налогоплательщиком отдельно.

Российский налоговый бюллетень

Июль 2009

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

<http://tax.eycis.info>

К счастью, 17 марта 2009 года Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации принял Постановление № 14955/08, которое, видимо, приведет к изменению судебной практики по данному вопросу. Президиум ВАС рассмотрел заявление по делу, в рамках которого налоговая инспекция сочла возможным уменьшить убыток, полученный от основной деятельности, на сумму дохода по государственным и муниципальным ценным бумагам, с которого налог уплачивается по иным ставкам. Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержали позицию налоговой инспекции, однако Президиум ВАС отменил их решения на том основании, что законодательство о налогах и сборах предусматривает раздельное формирование налоговой базы по доходам, облагаемым по различным ставкам.

Это Постановление будет полезно организациям, уже ведущим судебные споры по данному вопросу, а также тем, кто планирует перенос убытков на будущее и предпочел бы не уменьшать их на сумму доходов, налогообложение которых в отчетном периоде осуществляется по иным ставкам.

Налогообложение доходов, выплачиваемых при уменьшении уставного капитала

Вопрос о порядке налогообложения доходов, выплачиваемых иностранной организацией, являющейся участником российской организации, которые возникают при уменьшении уставного капитала российской организации, возник довольно давно. 25 мая 2009 года Министерство финансов опубликовало письмо № 03-08-05 в целях разъяснения данного вопроса. В письме Минфин рассматривает порядок налогообложения доходов, выплачиваемых иностранной организации - резиденту Республики Кипр, являющейся участником российской организации (ООО), возникающих при уменьшении уставного капитала ООО, а также о неприменении в отношении данных доходов положений статьи "Другие доходы" Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал.

Ответ Минфина можно считать благоприятным для налогоплательщиков, поскольку при указанных обстоятельствах доходы иностранного лица, по мнению министерства, не подлежат налогообложению в Российской Федерации.

В связи с тем, что согласно российскому законодательству не возникает обязательств, нет необходимости в применении положений статьи "Другие доходы" Соглашения об избежании двойного налогообложения. Такой вывод выглядит

вполне логично. С экономической точки зрения выплата капитала участнику представляет собой простой возврат вложения участника. Кроме того, в связи с тем, что первоначальный вклад участника в капитал российской компании не подлежит налогообложению, возврат капитала также не может нести никаких налоговых последствий. Тем не менее, в обоснование своей позиции Минфин приводит абсолютно иные аргументы, которые, по нашему мнению, являются довольно сомнительными и, следовательно, не подтверждают сделанные выводы.

В своем анализе автор ссылается на пп.17 п.1 ст. 251 НК РФ, в котором рассматривается вопрос о доходах, не учитываемых для целей налога на прибыль:

“При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

...

17) в виде сумм, на которые ... произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации”.

По всей видимости, автор полагает, что если при уменьшении капитала требования законодательства были соблюдены, распределение доходов, возникающих в связи с сокращением доли участия кипрского участника исключается из налогооблагаемой базы. Для того чтобы такое распределение доходов подлежало исключению из налогооблагаемой базы, сумма распределенных средств не должна превышать сумму вложений участника в капитал плательщика.

Всесторонний анализ ст. 251 и 250 “Внереализационные доходы” НК РФ свидетельствует о том, пп.17 п.1 ст. 251 НК РФ не охватывает случаи налогообложения средств, распределенных в результате сокращения капитала. Целью данного положения скорее является определение налогооблагаемой базы компании, которая сокращает капитал. Более того, условие проведения сокращения капитала “в соответствии с требованиями законодательства”, скорее всего, имеет целью закрепление перечня ситуаций, в которых организации по закону обязаны провести сокращение капитала (например, в случаях превышения суммы капитала над суммой чистых активов).

Российский налоговый бюллетень

Июль 2009

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

<http://tax.eycis.info>

Анализ вышеуказанного письма не позволяет сделать заключение о том, что выводы, представленные в нем, основываются на положениях законодательства. Тем не менее, сам факт начала рассмотрения таких вопросов Министерством финансов позволяет надеяться на получение дальнейших комментариев и уточнение позиции Министерства.

Об обязательной регистрации лицензионных договоров

26 марта 2009 года Высший Арбитражный Суд и Верховный Суд РФ приняли совместное Постановление "О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие четвертой части Гражданского кодекса Российской Федерации" (далее - "Постановление")¹. Среди прочих разъяснений, суды представили следующее утверждение (пункт 50):

"Соглашения об изменении условий лицензионных договоров, посредством которых осуществляется распоряжение исключительным правом на изобретение, полезную модель или промышленный образец таких лицензионных договоров, в том числе в отношении размера предусмотренных договором платежей, являются их неотъемлемой частью, на данные соглашения распространяется требование об обязательной государственной регистрации. ... уступка права (требования) по названным договорам, а равно перевод долга, вытекающего из этих договоров, также подлежат государственной регистрации в Роспатенте".

Таким образом суды четко определили, что все неотъемлемые части лицензионного договора, в том числе дополнительные соглашения, устанавливающие размер лицензионных платежей, подлежат обязательной регистрации в Роспатенте.

Вопрос о включении в налоговую базу по налогу на прибыль расходов, представляющих собой платежи по лицензионному договору, подлежащему государственной регистрации, но не прошедшему ее в должном порядке, уже несколько лет приводит к возникновению налоговых споров. Согласно позиции Министерства финансов, чтобы включить ежемесячные выплаты по лицензионным договорам в состав расходов, лицензионный договор должен быть в обязательном порядке зарегистрирован в Роспатенте. Такой вывод содержится в письмах

Министерства финансов № 03-03-04/1/727 от 7 ноября 2006 г., № 03-03-04/1/230 от 14 марта 2006 г. и № 03-03-01-04/1/243 от 11 мая 2005 г. При отсутствии регистрации такие лицензионные договоры являются недействительными, соответственно платежи по таким договорам не могут включаться в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу. Аналогичную позицию занимает Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве².

До настоящего времени в вопросах, связанных с признанием расходов, связанных с незарегистрированными лицензионными договорами, арбитражные суды обычно принимали сторону налогоплательщика. Суды полагают, что вопрос о регистрации на момент признания расходов является нерелевантным для целей налогообложения, "поскольку рассматриваемые услуги реально оказаны, документально подтверждены и экономически обоснованы"³.

Однако, вышеуказанный пункт Постановления четко определяет, что при отсутствии регистрации отдельных условий договоров, таких, как условия, связанные с суммой вознаграждения, они считаются недействительными. Кроме того, согласно Постановлению, если условия договора требуют выплаты вознаграждения, но положения, касающиеся суммы такого вознаграждения не были зарегистрированы в Роспатенте, весь договор может быть признан недействительным (ст. 1235 Гражданского кодекса РФ) по причине отсутствия действующих (зарегистрированных) положений, касающихся суммы вознаграждения.

Соответственно, в таком случае платежи по лицензионному договору не будут отвечать критериям признания расходов, установленных п. 1 ст. 252 НК РФ, а именно, критериям обоснованности и документального подтверждения. В случае признания договора недействительным существует риск того, что платежи по такому договору могут быть признаны документально не подтвержденными.

² Письмо УФНС по г. Москве № 20-12/020731 от 4 марта 2008 г.

³ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 июля 2007 г. по делу № А56-19610/2006).

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 5, Пленума ВАС РФ N 29 от 26 марта 2009 "О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации"

Тем не менее Постановление не ставит точку в споре о необходимости регистрации отдельных положений лицензионных договоров, в которых определяется сумма или процедура определения суммы вознаграждения.

Через два месяца после публикации Постановления Федеральным законом № 98-ФЗ от 23 мая 2009 г. был ратифицирован Сингапурский договор о законах по товарным знакам, который был подписан от имени Российской Федерации в Женеве 26 марта 2007 года. Согласно ст. 19 Сингапурского договора

“Договаривающаяся сторона <Российская Федерация> не может требовать регистрации лицензии в качестве условия для осуществления любого права, которое лицензиат может иметь согласно законодательству этой Договаривающейся стороны, участвовать в начатом по инициативе владельца судебного разбирательства в связи с нарушением прав на знак или получать путем таких процедур возмещение убытков, понесенных в результате нарушения прав на знак, который является предметом этой лицензии”.

С учетом того, что международные договоры имеют преимущественную юридическую силу по отношению к положениям Гражданского кодекса, на которые ссылается Постановление в качестве основания для обязательной регистрации лицензионных договоров, возникают сомнения в необходимости такой государственной регистрации для торговых марок.

Таким образом, теоретически после вступления в силу Сингапурского договора налоговые риски, связанные с платежами по незарегистрированным лицензионным договорам или договорам, вознаграждение по которым указано в дополнительном соглашении, будут нейтрализованы в полном объеме. В то же время, нельзя с уверенностью это утверждать до того, как будут очевидны юридические интерпретации положений Сингапурского договора и сформирована позиция судебных органов по взаимодействию между положениями договора и соответствующими положениями Гражданского кодекса РФ.

Возмещение НДС дипломатическим представительствам

В соответствии с Постановлением Правительства РФ № 498 от 15 июня 2009 г. существенно изменился порядок обложения НДС при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним

представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Такая реализации товаров (работ, услуг) иностранным представительствам может облагаться НДС по нулевой ставке согласно п. 1 ст. 164 НК РФ. Необходимым условием для этого является включение соответствующего иностранного государства в перечень, утвержденный Министерством иностранных дел совместно с Министерством финансов РФ. Действующий перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяется ставка НДС 0%, был утвержден совместным Приказом МИД и Минфина № 6499/41н от 8 мая 2007 г. В отношении отдельных государств в соответствии с принципом взаимности нулевая налоговая ставка применяется с ограничениями.

Наиболее значительным изменениям подвергся порядок применения нулевой ставки в отношении реализации товаров (работ, услуг) для официального использования. Установлен единый принцип применения нулевой ставки НДС на товары (работы или услуги), приобретенные для официального или личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом представительств. С 1 октября 2009 года нулевая ставка НДС будет применяться путем возмещения налоговыми органами НДС, учтенного в цене товаров (работ, услуг) и уплаченного при их покупке.

При реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными представительствами или для личного использования административно-техническим персоналом таких представительств плательщики НДС выставляют счета-фактуры с указанием применимой ставки НДС (или с пометкой "Без НДС" в соответствующих случаях). Впоследствии представительство вправе направить в местный налоговый орган заявление о возмещении уплаченного НДС. Перечень документов, которые представляются вместе с заявлением, указан в пп. 9-11 изменений. Приведены также уточнения касательно документов, представляемых в отношении определенных видов сделок и расчетов. Согласно новому порядку, подготовка комплекта подтверждающей документации для целей возмещения НДС является обязанностью представительства.

Российский налоговый бюллетень

Июль 2009

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

<http://tax.eycis.info>

По новым правилам представительства получают право возмещения НДС, уплаченного в течение трех лет с даты выставления счета, или с даты платежа, в зависимости от того, какая из них является более поздней. В новом Постановлении также перечислены меры контроля, предпринимаемые налоговыми органами для проверки сумм НДС, заявленных к возмещению. В результате возможно принятие решения о полном или частичном возмещении НДС или об отказе в его возмещении.

Постановление также устанавливает процедуры переходного периода, используемые в период с даты публикации Постановления по дату начала его фактического применения.

Разъяснения по налогооблагаемой базе для удержания НДС налоговыми агентами

Письмо Федеральной налоговой службы от 3 апреля 2009 г. № ШС-22-3/257 разъясняет, каким образом налоговый агент при определении НДС, подлежащего перечислению в бюджет, должен рассматривать сумму, уплачиваемую иностранному поставщику: как включающую НДС, или как сумму без учета НДС.

Если НДС включен в сумму, уплачиваемую поставщику, налоговый агент должен удержать и перечислить в бюджет НДС в размере $18/118^4$ от суммы счета. В противном случае поставщику выплачивается вся сумма, указанная в счете, и агент обязан уплатить НДС из расчета $18\%^1$ от суммы счета. Учитывая то, что во втором случае сумма входящего НДС и расходы покупателя выше, очень важно прояснить порядок учета до окончательного согласования условий договоров с иностранным поставщиком.

В письме ФНС рассматривается порядок уплаты НДС налоговыми агентами и приводятся ссылки на соответствующие положения НК РФ. Согласно второму абзацу п. 4 ст. 174 НК РФ, при приобретении у иностранного поставщика работ (услуг), местом реализации которых считается Российская Федерация, уплата НДС является обязанностью российского покупателя, выступающего в качестве налогового агента. В ст. 161 приводятся принципы определения налоговой базы налоговыми агентами, в ст. 168 - принципы расчета суммы налога, уплачиваемого продавцом покупателю.

Ключевой вопрос при этом, присутствует ли в цепочке продаж организация, зарегистрированная в налоговых органах, которая осуществляет предпринимательскую деятельность и участвует в расчетах на основе соглашений о делегировании полномочий, комиссионных или агентских договоров с иностранным продавцом. При наличии такой организации она должна выставить российскому покупателю счет-фактуру на сумму, указанную в счете иностранного продавца плюс НДС. Если такой организации нет, налоговым агентом для целей удержания НДС является российский покупатель, который должен учитывать сумму, указанную иностранным поставщиком в счете, в качестве включающей НДС.

На практике поставщикам, не имеющим представительства на территории Российской Федерации, рекомендуется обращать внимание на четкость формулировок о размере выплат после удержания всей суммы применимого российского НДС в договорах с российскими поставщиками (в том числе компаниями, осуществляющими закупки товаров, работ или услуг для обеспечения своей деятельности через российские подразделения).

⁴ Предполагается, что к рассматриваемому случаю реализации применяется ставка в размере 18%.

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

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
--------------------	-------------------

Таможенное регулирование

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

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

Июль 2009

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

<http://tax.eycis.info>