

Deloitte.

Russia Direct.

Актуальные вопросы налогообложения

Интернет-конференция
28 февраля 2007

Аудит • Налоги • Консалтинг • Корпоративные финансы •



Программа

1. Учет затрат на проведение публичного размещения ценных бумаг (IPO)
2. Изменения в 21 Главе Налогового кодекса
3. Таможенные способы обеспечения защиты прав на объекты интеллектуальной собственности
4. Безнадежные долги
5. Суммовые разницы

Учет затрат на проведение публичного размещения ценных бумаг (IPO)

Владимир Гидирим

Старший менеджер налогового отдела



Расходы в связи с проведением IPO

Расходы, связанные с проведением IPO/выпуском облигаций, можно условно разделить на две группы:

Расходы, связанные с проведением выпуска ценных бумаг:

- Услуги банка-андеррайтера (менеджера IPO), брокера
- Услуги оценщиков
- Услуги консультантов (налоговые, юридические, корпоративные финансы и проч.)
- Услуги бухгалтерской компании и аудиторов для предоставления отчетности в регулирующие органы и органы биржи
- Прочие расходы (например, услуги типографии)
- Road show

Расходы, связанные с ежегодным соблюдением требований листинга :

- Услуги аудитора по подготовке отчетности для соответствующего регулирующего органа
- Услуги реестродержателя, депозитария и пр.
- Прочие расходы (на предоставление информации акционерам и т.п.)

Расходы в связи с проведением IPO

Существенные факторы

- Выбор финансовой площадки и эмитента:
 - Российский эмитент на российской/иностранной бирже
 - Иностраный эмитент, являющийся собственником акций российских компаний, на иностранной бирже
- Размещаемые ценные бумаги:
 - Акции, размещаемые эмитентом в рамках дополнительной эмиссии
 - Акции, размещаемые существующими акционерами
- Тип эмитента (компания группы либо холдинг) => вопрос «справедливого» распределения понесенных затрат внутри группы компаний
- Структурирование вознаграждения (например, при выпуске акций на иностранной бирже, как правило, основная часть дохода банка-андеррайтера формируется за счет разницы между ценой размещения и ценой андеррайтинга, т.е. за счет перепродажи акций инвесторам, и не проходит по счетам затрат компании)

Расходы в связи с проведением IPO

Нормативная база

- НК РФ:
 - Общие критерии принятия к вычету расходов (статья 252 НК РФ)
 - Специальные требования/ критерии в отношении некоторых видов расходов (статьи 264 и 265 НК РФ)
- Разъяснения Министерства Финансов РФ
- Арбитражная практика
 - Вычет расходов, связанных с проведением выпуска ценных бумаг
 - Вычет «входного» НДС по таким расходам

НК РФ

Общие нормы

- Общие критерии вычета расходов для целей налога на прибыль:
 - **Обоснованность** - экономическая оправданность затрат
 - **Документальное подтверждение** – наличие документов, (1) составленных в соответствии с законодательством РФ, либо (2) оформленных в соответствии с обычаями делового оборота иностранного государства, на территории которого они понесены
 - **Связь с деятельностью**, направленной на **получение дохода**
- Условия вычета «входного» НДС:
 - Деятельность, облагаемая НДС
 - Документальное подтверждение
 - Уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль - ?

Положения НК РФ

Специальные нормы

- Статья 264 – «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией»
 - Юридические и консультационные услуги (п.1, пп.14)
 - Консультационные и иные аналогичные услуги (п.1, пп.15)
 - Аудиторские услуги
 - Публикация отчетности и иное раскрытие информации при наличии соответствующих требований законодательства РФ (п.1, пп.20 – применимо только при размещении на российской бирже)
- Статья 265 – «Внереализационные расходы»
 - Организация выпуска ценных бумаг (п. 1, пп. 3)
- Все перечни расходов «открытые»

Позиция Минфина РФ

Расходы, связанные с проведением размещения

- К настоящему моменту четкой позиции Министерства Финансов по данному вопросу не сформировано, но общая тенденция разъяснений не в пользу налогоплательщиков
- Письмо № 03-03-04/2/200 от 04.09.06:
 - Расходы не удовлетворяют критериям статьи 252 НК РФ в части экономической обоснованности и являются, по своей сути маркетинговыми и рекламными
 - Существующий собственный опыт/ специалисты/ресурсы по организации размещения ценных бумаг
 - Расходы, связанные с выпуском ценных бумаг, поименованные в статье 265 НК РФ, не включают расходы на консультационные услуги
- Возможные контраргументы:
 - Перечень затрат в статье 265 НК РФ открытый
 - Расходы прямо указаны в статье 264 НК РФ
 - Налогоплательщик не имеет предыдущего опыта размещения акций либо соответствующих ресурсов/специалистов

Позиция Минфина РФ

Расходы, связанные соблюдением требований к эмитентам

- Существующие разъяснения Министерства финансов касаются аудита финансовой отчетности по МСФО и противоречат друг другу:
- Аргументы против принятия к вычету расходов:
 - Требование по подготовке бухгалтерской отчетности по МСФО не установлено законодательством РФ (Письмо Минфина N 03-03-04/1/357 от 18.04.2006)
 - Расходы несет холдинговая компания, тогда как фактически они относятся ко всем компаниям Группы
 - Расходы несутся в интересах акционеров (кредиторов), а не самой компании
- Аргументы в пользу принятия к вычету расходов:
 - Связь с деятельностью, приносящей доход (повышение капитализации, кредитоспособности, инвестиционной привлекательности и т.д.)
 - Открытый перечень расходов И их экономическая обоснованность (Письмо Минфина № 03-03-04/1/535 от 20.06.2006)

Арбитражная практика

Расходы, связанные с проведением размещения

- К настоящему моменту судебной практики в отношении учета данных расходов для целей налога на прибыль не сформировано
- Практика в отношении вычета «входного» НДС по расходам, связанным с размещением ценных бумаг неоднозначна:
 - Вычета НДС признается неправомерным, так как приобретаемые услуги относятся к не облагаемой НДС операции (Постановление ФАС Московского округа от 14.03.06; ФАС Центрального округа от 12.04.2006)
 - Вычет НДС признается обоснованным, если выпуск ценных бумаг связан с развитием производственной деятельности, облагаемой НДС (Постановление ФАС Московского округа от 26.09.2006)

Основные выводы

- Позиция налоговых органов необоснованно жестка в отношении налогоплательщиков
- «Слабыми» местами позиции налоговых органов:
 - Открытые перечни расходов;
 - Экономическая обоснованность расходов (статья 252 НК РФ) и прямое указание на данные типы расходов в НК (статьи 264, 265 НК РФ)
 - Размещение акций/ выпуск облигаций является сложной финансовой сделкой и требует вовлечения узкоспециализированных финансовых консультантов исходя из обычаев делового оборота: невозможность проведения размещения силами собственных специалистов эмитента;
 - Необходимость несения конкретных видов расходов (например, составление консолидированной отчетности и аудита по МСФО как условия размещения);
 - Проведение выпуска ценных бумаг преследует цель развития основного бизнеса, облагаемого НДС, и не должно рассматриваться в узком смысле в качестве финансовой сделки, не облагаемой НДС.
- Налогоплательщики не приводят надлежащих аргументов

**Основные изменения в
главе 21 НК РФ,
вступающие в силу
с 1 января 2007 г.**

Андрей Силантьев

Менеджер налогового отдела



Порядок возмещения НДС



Порядок применения вычетов по НДС, относящихся к экспортным операциям

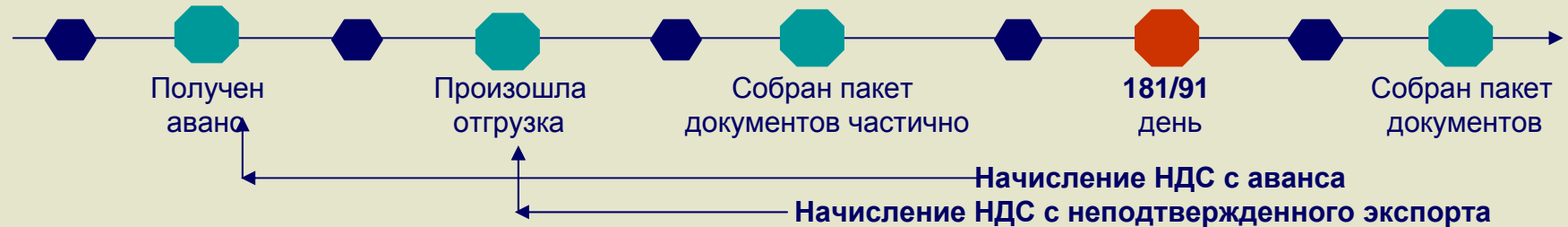
- Новая редакция п.3 ст.172 НК РФ
(Федеральный закон от 22.07.2005 г. №119-ФЗ)

Вычеты сумм налога, предусмотренные п.1-8 ст.171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п.1 ст.164 НК РФ, производятся на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 НК РФ.

Вычеты сумм налога, исчисленных в случае отсутствия документов, подтверждающих экспорт, производятся в момент сбора соответствующего пакета документов.

Порядок применения вычетов по НДС, относящихся к экспортным операциям

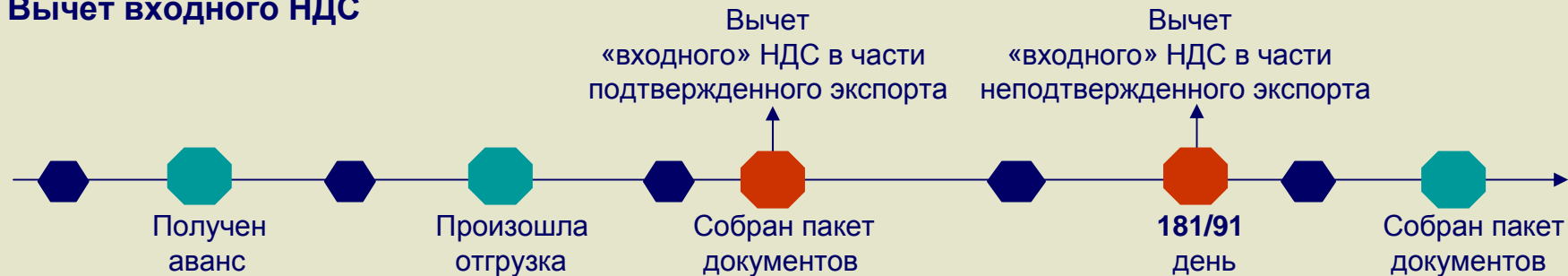
Начисление НДС



Вычет начисленного НДС



Вычет входного НДС



Уплата НДС на основании платежного поручения

Новая редакция п. 4 ст. 168 НК РФ

(Федеральный закон от 22.07.2005 г. №119-ФЗ)

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении:

- **товарообменных операций**
- **зачетов взаимных требований**
- **при использовании в расчетах ценных бумаг (включая векселей)**

Таможенные способы обеспечения защиты прав на объекты интеллектуальной собственности

Наталья Салтыкова

Старший консультант налогового отдела



Содержание

- Цели и задачи применения таможенных способов обеспечения защиты прав на ОИС
- Условия включения ОИС в Таможенный реестр
- Процедура включения ОИС в Таможенный реестр
- Порядок приостановления выпуска товаров
- Способы защиты нарушенных прав
- Санкции
- Факторы, которые могут повлиять на принятие решения о применении Процедуры

Цели и задачи применения таможенных способов защиты

- Выявление фактов ввоза/вывоза товаров с нанесенными на них объектами интеллектуальной собственности неуполномоченными импортерами/экспортерами
- Обеспечение возможности применения установленных законодательством РФ способов защиты прав на объекты интеллектуальной собственности
- Предупреждение и пресечение ввоза/вывоза контрафактных товаров
- Получение информации о неавторизованном ввозе/вывозе товаров

Процедура приостановления выпуска товаров, обладающих признаками контрафактных

Основное условие

применения Процедуры приостановления выпуска товаров, обладающих признаками контрафактных



Внесение объекта интеллектуальной собственности (ОИС) в Таможенный реестр

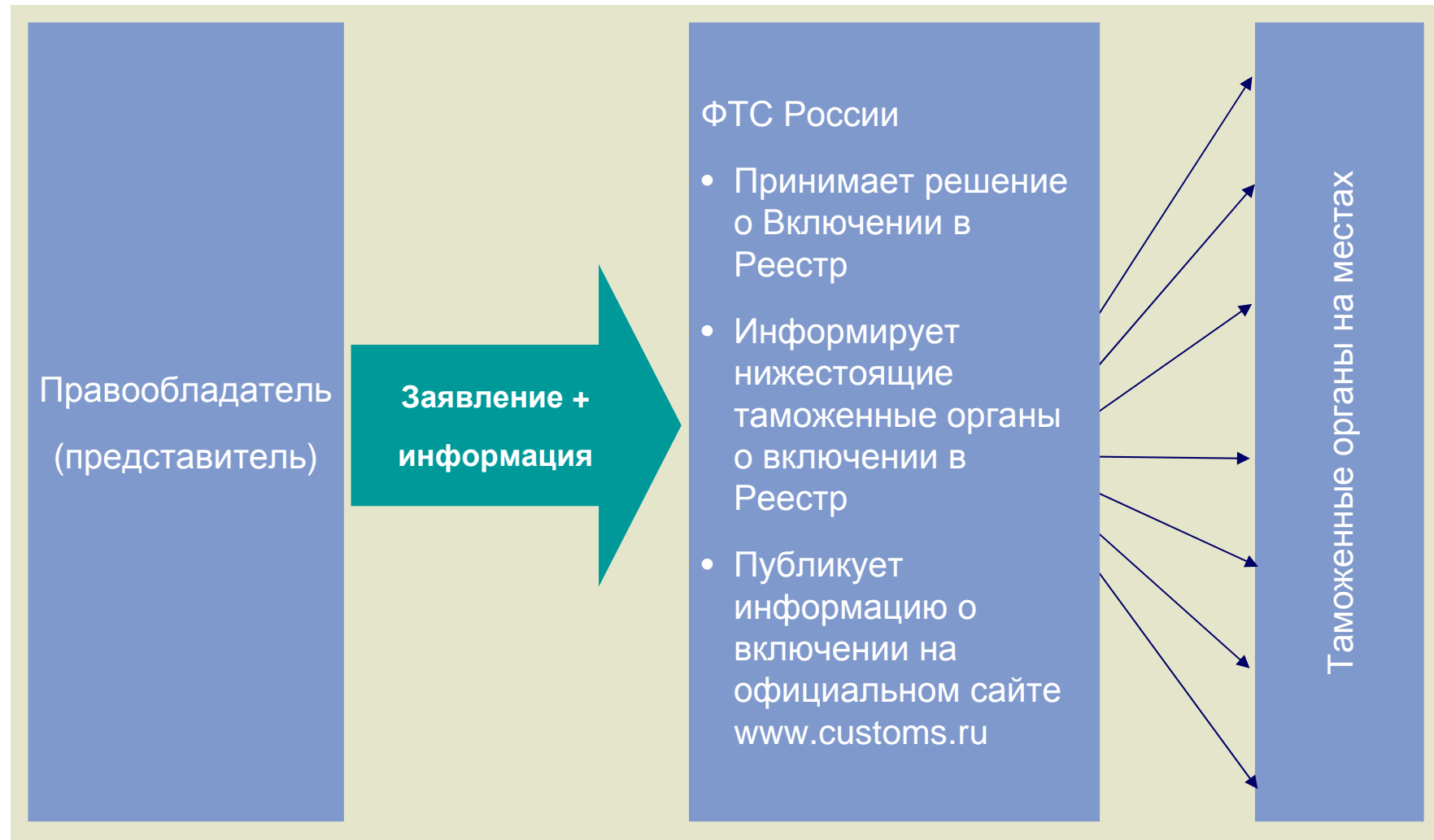
Условия включения ОИС в Таможенный реестр

- Применение Процедуры возможно в отношении:
 - объектов авторского права
 - объектов смежных прав
 - товарных знаков
 - знаков обслуживания
 - наименования мест происхождения товаров
- Объекты интеллектуальной собственности должны иметь правовую защиту на территории России (например, товарные знаки должны быть зарегистрированы в Роспатенте)

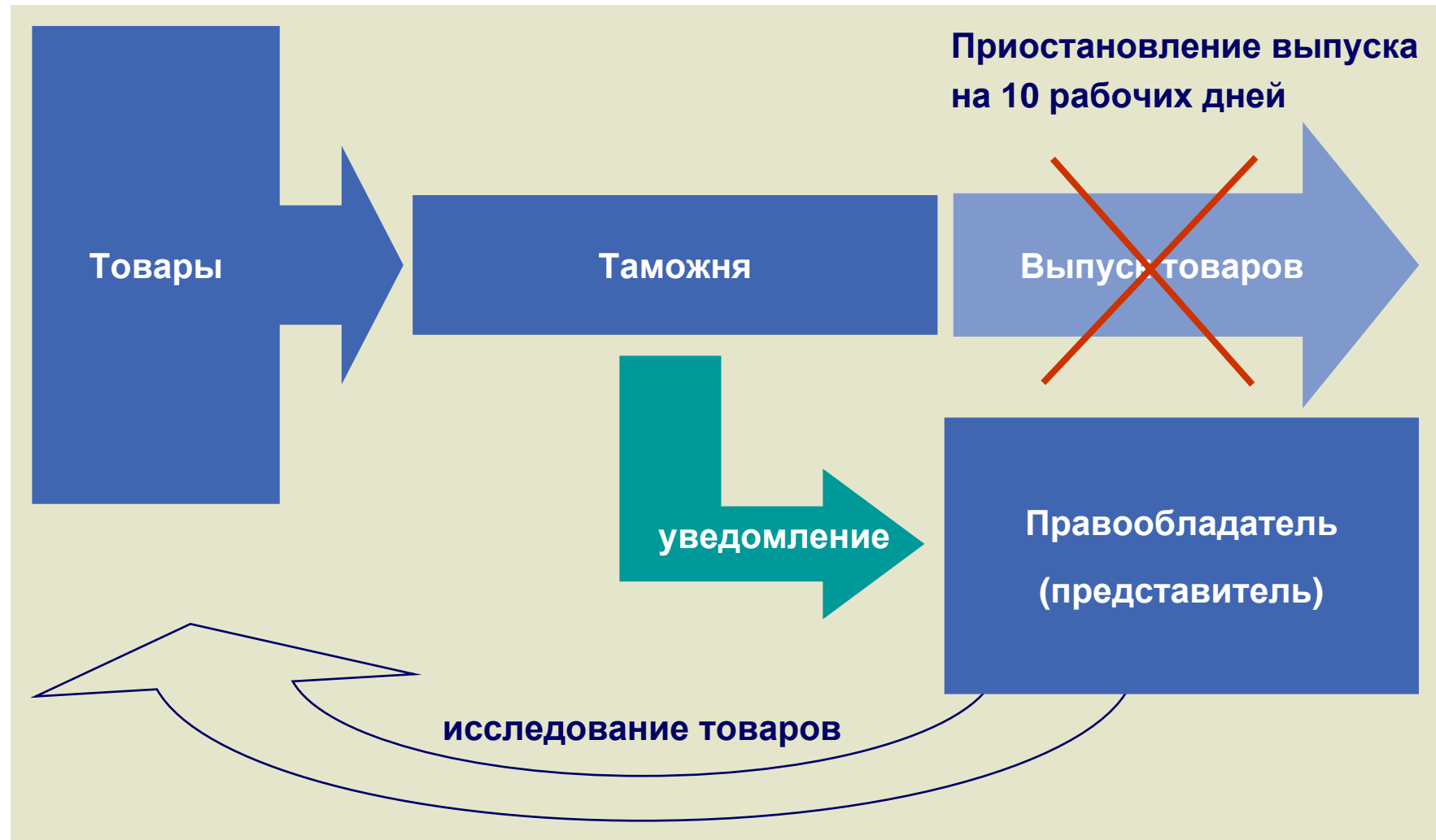
Условия включения ОИС в Таможенный реестр

- Подача заявления правообладателем или его представителем
- Наличие достаточных оснований полагать, что права на объекты интеллектуальной собственности могут быть нарушены
- Обеспечение обязательств: не менее 500 тыс. рублей
- Банковская гарантия
- Договор страхования

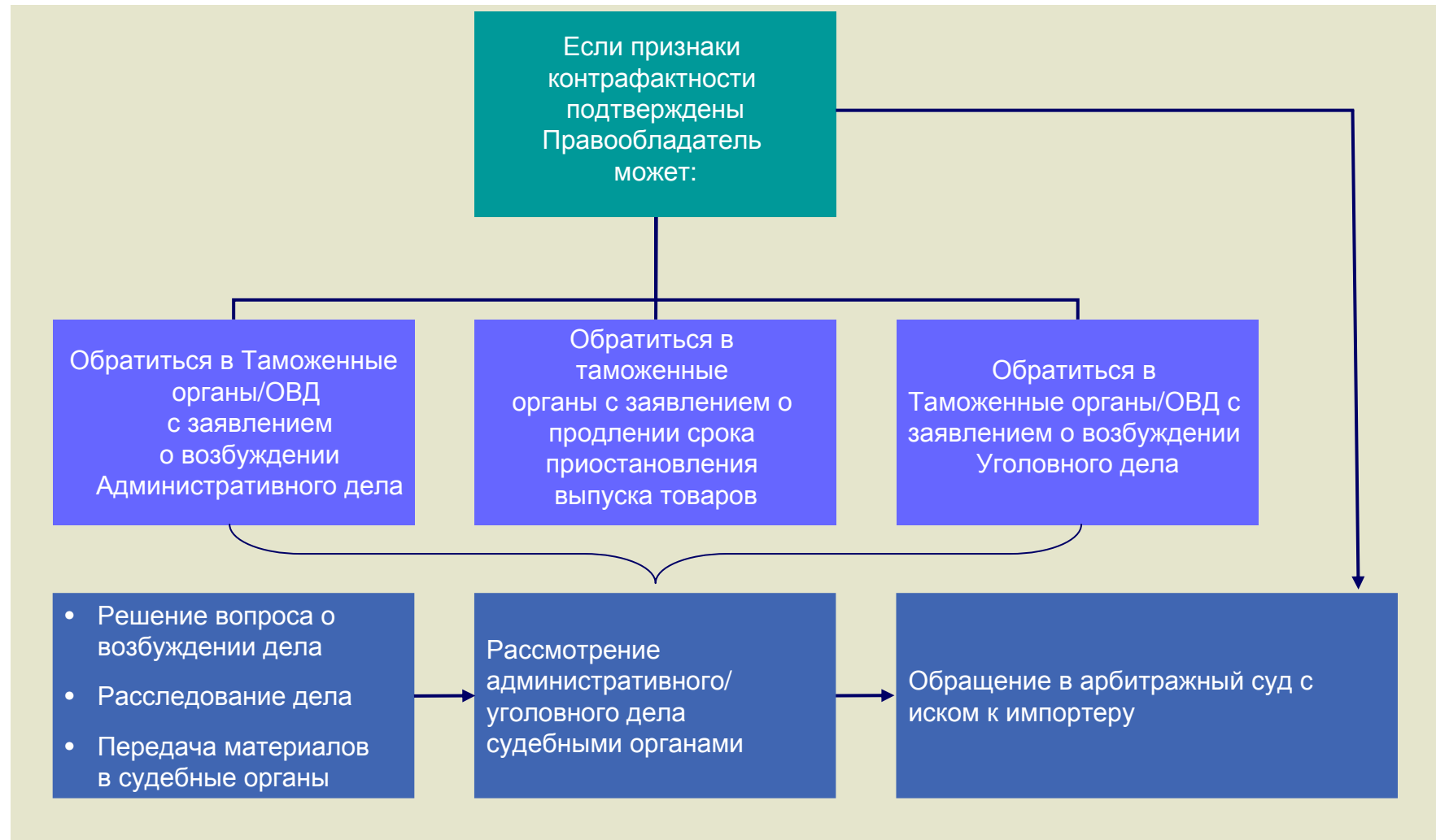
Процедура включения товаров в Таможенный реестр



Порядок применения Процедуры



Methods of infringed rights protection



Санкции

Нарушение авторских и смежных прав	Незаконное использование товарного знака
<p data-bbox="472 507 891 550">Ст. 7.12 КоАП РФ:</p> <ul data-bbox="257 592 1077 834" style="list-style-type: none"><li data-bbox="257 592 1077 699">• ФЛ: штраф 1500-2000 рублей (≈ 54-73 USD) с конфискацией<li data-bbox="257 727 1077 834">• ЮЛ: 30,000-40,000 рублей (≈ 1,100-1,500 USD) с конфискаций <p data-bbox="517 868 846 911">Ст. 146 УК РФ</p> <ul data-bbox="257 952 1077 1273" style="list-style-type: none"><li data-bbox="257 952 1077 1059">• Штраф 200 тыс.руб. (≈ 7,400 USD) или З/П*18 мес, либо<li data-bbox="257 1088 1077 1195">• Обязательные работы 180-240 ч, либо<li data-bbox="257 1224 1077 1273">• Лишение свободы до 2 лет	<p data-bbox="1384 507 1727 550">Ст. 14.10 КоАП</p> <ul data-bbox="1137 592 1957 834" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1137 592 1957 699">• ФЛ: штраф 1500-2000 рублей (≈ 54-73 USD) с конфискацией<li data-bbox="1137 727 1957 834">• ЮЛ: 30,000-40,000 рублей (≈ 1,100-1,500 USD) с конфискаций <p data-bbox="1397 868 1720 911">Ст. 180 УК РФ</p> <ul data-bbox="1137 952 1957 1273" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1137 952 1957 1059">• Штраф 200 тыс.руб. (≈ 7,400 USD) или З/П*18 мес, либо<li data-bbox="1137 1088 1957 1195">• Обязательные работы 180-240 ч, либо<li data-bbox="1137 1224 1957 1273">• Лишение свободы до 2 лет

Факторы, которые могут повлиять на принятие решения о применении Процедуры

- В Реестр объектов интеллектуальной собственности ФТС России уже внесено около 700 зарегистрированных товарных знаков (в том числе, Procter & Gamble, Gillette, Nike, Adidas)
- ФТС России активно осуществляет меры по реализации выстроенной законодательной базы (в частности, созданы специальные подразделения для обеспечения защиты прав на интеллектуальную собственность)
- ФТС России разработала программу мер по проверке каналов ввоза товаров, производимых и продаваемых под известными брендами, что может стать фактором, требующим реструктуризации схем импорта в целях приведения их в соответствие с таможенным законодательством РФ



Безнадежные долги

Артем Васютин

Старший менеджер налогового отдела



Безнадежные долги

Безнадежные долги:

- по которым истек установленный срок исковой давности (3 года);
- по которым обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации

(п. 2 ст. 266 НК)

Создание резерва на покрытие убытков по безнадежным долгам:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения более 90 дней – резерв на всю сумму задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней – резерв на 50% от суммы задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения менее 45 дней – резерв не создается. *(п. 4 ст. 266 НК)*

Безнадежные долги

Резервы на покрытие убытков от безнадежных долгов:

- Резерв по сомнительным долгам используется на покрытие убытков от безнадежных долгов
- Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов
- Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов к списанию, разница подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Основные вопросы

- Деятельность, связанная с арендой, предоставлением права пользования интеллектуальной собственностью
- Договора поставки, купли-продажи и право залога
- Условия оплаты и момент признания задолженности сомнительной
- Резерв vs. списание

Позиция МинФина и ФНС

НК предусматривает только 4 основания признания задолженности безнадежной:

- долги с истекшим сроком исковой давности;
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения;
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа;
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации

Письма МинФина № 03-03-04/1/72 от 2.02.2006; №03-03-04/2/34 от 15.02.2006; № 03-03-04/2/195 от 18.08.2006; № 03-03-07/2 от 6.02.2007

Суммовые разницы

Артем Васютин

Старший менеджер налогового отдела



Изменения в бухгалтерском учете

- Общая тенденция отказа от выставления счетов в валюте
- Изменения в ПБУ 3 и других положениях по бухгалтерскому учету, вступившие в силу с 01.01.2007
- Понятие суммовых разниц отменено, приравнены к курсовым разницам
- НДС: нет эффекта по сравнению с текущей практикой
- Налог на прибыль: одинаковый подход
- Налог на имущество?

Контакты:

Владимир Гидирим

Тел: +7 (495) 580-9755; e-mail: vgidirim@deloitte.ru

Андрей Силантьев

Тел: +7 (495) 787-0600; e-mail: asilantiev@deloitte.ru

Наталья Салтыкова

Тел: +7 (495) 787-0600; e-mail: nsaltykova@deloitte.ru

Артем Васютин

Тел: +7 (495) 787-0600; e-mail: avasyutin@deloitte.ru

Deloitte.