

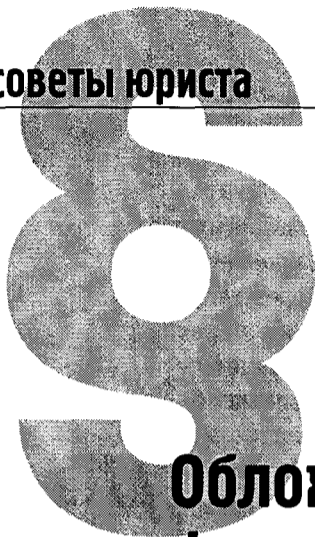


РАЗЪЯСНЕНИЯ
КОНСУЛЬТАЦИИ
ОФИЦИАЛЬНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

НАЛОГОВЫЙ **В**ЕСТНИК ОБЩЕРОССИЙСКОЕ ИЗДАНИЕ

- Об изменении налогового законодательства с 2007 года
- Последний налоговый период по налогу на прибыль реорганизованной (ликвидированной) организации
- Имущественные налоги
- Налогообложение операций РЕПО
- Документальное подтверждение операций по предоставлению скидок

10'2006



П.Б. ЛОГИНОВ,
юрист ЗАО «МРАН»

Обложение НДС производных финансовых инструментов

154

Современное российское налоговое законодательство содержит правовые пробелы в нормативном регулировании обложения НДС производных финансовых инструментов. Рассмотрим, в частности, проблемы, которые могут возникнуть при правовом регулировании освобождения от обложения НДС производных финансовых инструментов в связи с отсутствием строго определенного нормативного понятия «инструменты срочных сделок».

В соответствии с подпунктом 12 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) реализация на территории Российской Федерации инструментов срочных сделок (в том числе форвардных, фьючерсных контрактов, опционов) освобождается от обложения НДС. Но в то же время в главе 21 НК РФ законодатель не установил понятие «инструменты срочных сделок». Отсутствует определение этого понятия и в гражданском законодательстве, что не позволяет налогоплательщикам однозначно определять сделки, которые могут освобождаться от обложения НДС.

Похожее понятие определено в п. 1 ст. 301 НК РФ, а именно: в целях главы 25 Кодекса под *финансовыми инструментами срочных сделок* (сделок с отсрочкой исполнения) понимаются соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок опре-

деления которой установлен) сторонами при заключении сделки. Норма п. 3 ст. 11 НК РФ позволяет использовать это определение для установления понятия «инструменты срочных сделок», упомянутого в подпункте 12 п. 2 ст. 149 настоящего Кодекса для целей освобождения от обложения НДС при реализации производных финансовых инструментов.

Однако при использовании нормы-дефиниции, которая содержится в п. 1 ст. 301 НК РФ, может возникнуть правовой спор налогоплательщика с налоговым органом по вопросу применения нормативных положений ст. 149 НК РФ, поскольку вышеназванная норма-дефиниция, в отличие от термина, установленного в подпункте 12 п. 2 ст. 149 настоящего Кодекса, — «инструменты срочных сделок», содержит определение «финансовые». Этот пробел в законодательстве может создать различные правовые коллизии в правоприменительной практике. По нашему мнению, эта правовая коллизия может быть разрешена посредством логического способа толкования норм права. Юридический термин «инструменты срочных сделок» является собирательным понятием в отношении юридического термина «финансовые инструменты срочных сделок», поскольку последний является разновидностью термина «инструменты срочных сделок». Такое толкование данного термина позволит предотвратить или устранить возможный правоприменительный спор между налогоплательщиком и налоговым органом.

Обращаем внимание читателей журнала на то, что ст. 149 НК РФ называет в качестве видов производных финансовых инструментов форвардные, фьючерсные и опционные контракты. В данной норме отсутствуют следующие разновидности производных финансовых

инструментов: своповые соглашения, фоновые варранты, депозитарные расписки, а также их разновидности. Следовательно, налогоплательщик должен руководствоваться нормой п. 1 ст. 11 НК РФ, которая позволяет применять используемые в Кодексе понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

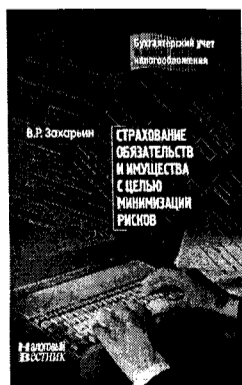
В качестве примера можно привести нормативные положения п. 3.3.3 Методических положений по организации статистического наблюдения за движением иностранных инвестиций в соответствии с руководством по платежному балансу, утвержденных постановлением Госкомстата России от 28.10.2002 № 204, который устанавливает, что к производным финансовым инструментам относятся опционы (валютные, процентные, товарные и т.д.), обращающиеся финансовые фьючерсы, варранты и такие инструменты, как соглашения о валютных или процентных свопах. Следовательно, вышеназванные виды производных финансовых инструментов освобождаются от обложения НДС.

Применительно к инструментам срочных сделок в ст. 149 НК РФ говорится об их реализации. Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ для целей налогообложения под реализацией инструментов срочных сделок понимается передача налогоплательщиком на возмездной основе, в том числе обмен инструментами срочных сделок, права собственности на вышеназванные инструменты срочных сделок другому лицу. Таким образом, НК РФ признает оборот производных финансовых инструментов независимо от исполнения обязательств по ним. Необходимо подчеркнуть, что исполнение сторонами обя-

зательств, установленных производным финансовым инструментом, например исполнение поставочного форвардного контракта, может подлежать обложению НДС, поскольку происходит реальная поставка и оплата базового актива сторонами производного финансового инструмента, то есть осуществляется обычная возмездная передача имущества от одного лица другому лицу. В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ данная хозяйственная операция в налоговом законодательстве приравнивается к реализации товаров и является объектом обложения НДС.

Следует отметить, что согласно подпункту 1 п. 3 ст. 39 НК РФ объектом обложения НДС не являются операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты. Не подлежат обложению НДС также реализация паев в паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, осуществление банками операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации, реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям (подпункт 12 п. 2, подпункты 3, 10 п. 3 ст. 149 НК РФ). Следовательно, исполнение поставочных производных финансовых инструментов подлежит обложению НДС в общем порядке в зависимости от вида базового актива. Порядок определения налоговой базы при реализации товаров по поставочным производным финансовым инструментам установлен в п. 6 ст. 154 НК РФ, момент определения налоговой базы — в ст. 167 НК РФ, а порядок уплаты — в ст. 174 НК РФ. Исполнение расчетных производных финансовых инструментов при взаиморасчетах путем перечисления вариационной маржи не облагается НДС, поскольку вариационная маржа не является объектом обложения НДС в силу подпункта 1 п. 3 ст. 39, подпункта 1 п. 2 ст. 146 НК РФ. ■

В Издательском доме «Налоговый вестник» вышло в свет следующее издание:



ЗАХАРЬИН В.Р.
Страхование обязательств и имущества с целью минимизации рисков

Страхование является наиболее эффективным способом минимизации предпринимательских рисков.

В данном издании рассматриваются нормы гражданского и налогового законодательства, которыми регулируется имущественное и личное страхование, осуществляемое организациями сферы материального производства и торговли, а также анализируются положения законодательства о бухгалтерском учете применительно к операциям, проводимым в рамках договора страхования.