

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Такие знакомые запасы.
Комментарии к проекту ПБУ 5
«Учет запасов»

Вопросы налогообложения
при распределении доли
вышедшего участника

Налогообложение операций
при реализации инвестиционных
проектов (после принятия
Постановления Пленума
ВАС РФ № 54)

СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- 3** ТАКИЕ ЗНАКОМЫЕ ЗАПАСЫ. КОММЕНТАРИИ К ПРОЕКТУ ПБУ 5 «УЧЕТ ЗАПАСОВ»

Е.Н. ЩЕРБАЧЕВА

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 8** ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ / УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ / НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ / ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ / РАЗНОЕ

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 15** ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА НОЯБРЬ 2012 ГОДА

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 20** ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ РАСПРЕДЕЛЕНИИ ДОЛИ ВЫШЕДШЕГО УЧАСТНИКА

Д.А. КРЫЛОВА

По вопросам подписки на электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» обращайтесь к Светашеву Владимиру по адресу: dso_admin@fbk.ru

По поводу сотрудничества с электронным журналом можно связываться с координатором проекта Скотниковым Александром тел.: +7 (495) 737-5353, e-mail: infopress@fbk.ru

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

23 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ (ПОСЛЕ ПРИНЯТИЯ ПОСТАНОВЛЕНИЯ ПЛЕНУМА ВАС РФ № 54)

Е.Н. БОКАРЕВА, А.В. ТРИФОНОВА

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

30 ИССЛЕДОВАНИЯ ФБК / КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК / НАШИ СОБЫТИЯ / АНОНСЫ

АКТУАЛЬНЫЙ
КОММЕНТАРИЙ

Такие знакомые запасы

Комментарии к проекту ПБУ 5 «Учет запасов»



Е.Н. Щербачева
заместитель директора
департамента развития
и стандартизации
учетных систем
компании «ФБК»

Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» является, пожалуй, самым старым, хорошо изученным нормативным документом в области бухгалтерского законодательства. Данное ПБУ было принято в 2001 г.¹, т.е. более 11 лет назад. За это время текст документа менялся трижды². Однако все изменения носили несущественный характер и в основном сводились к приведению ПБУ в соответствие с другими нормативными документами по бухгалтерскому учету. В частности, из текста Положения были исключены порядок пересчета стоимости МПЗ, приобретенных в валюте³; ограничение по применению положений ПБУ 5/01 для активов, используемых при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев⁴; понятие «суммовые разницы»⁵; метод ЛИФО⁶. И вот сейчас возникла необходимость разработать не просто новую редакцию ПБУ 5/01, а принципиально новый текст Положения по учету запасов. Рассмотрим, почему возникла такая необходимость и в чем принципиальное новшество текста проекта ПБУ 5 «Учет запасов».

Новое ПБУ 5 «Учет запасов» как национальный стандарт учета и отчетности

В соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации (утверждено Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107) на территории РФ среди прочих вводится МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Из многочисленных разъяснений Минфина России следует, что стандарты МСФО применяются на территории РФ в части, не противоречащей национальным российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). Необходимость существования российских ПБУ диктуется спецификой нашей экономики, поскольку

¹ Утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

² Редакции приказов Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 156н, от 26 марта 2007 г. № 26н, от 25 октября 2010 г. № 132н.

³ Положение включено в состав ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

⁴ Положение вошло в состав ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

⁵ Связано с общим порядком исключения понятия суммовых разниц из бухгалтерского учета.

⁶ Связано с общим порядком исключения метода ЛИФО из бухгалтерского учета.

не все положения МСФО можно прямо транслировать на учетные процессы российских экономических субъектов. Это утверждение напрямую относится к ПБУ 5/01, так как нынешний его текст на данный момент неактуален. В связи с изменяющимися условиями рыночной экономики, гармонизацией международных и национальных стандартов необходимо сближение основных принципов учета таких важных активов, как запасы, но эти принципы должны быть изложены в национальном стандарте применительно к особенностям экономики России.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), вступившим в силу 1 января 2013 г., регулирование бухгалтерского учета на территории РФ осуществляется в первую очередь федеральными стандартами, к которым относятся хорошо нам известные ПБУ, в том числе и ПБУ 5/01, требующее в настоящее время актуализации.

Запасы. Что это

Так же как театр начинается с вешалки, стандарт начинается с названия. Проект нового ПБУ 5 теперь называется короче — «Учет запасов». Изменение названия не случайно и говорит о расширении объектов, принимаемых к рассмотрению для целей данного Положения.

Предметом рассмотрения теперь являются не только активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг). В соответствии с проектом в составе запасов признаются также затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, или затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку.

Из этого положения напрямую следует одно из важных изменений в учете — признание незавершенного производства (НЗП) в составе запасов.

Отметим, что в п. 4 ПБУ 5/01 содержится прямой запрет на признание НЗП в составе запасов, при том что согласно п. 20 ПБУ 4/99¹ при формировании в балансе группы статей «Запасы» статья «Незавершенное производство» включается в эту группу статей. Таким образом, признание НЗП в составе запасов было приведено в соответствие с требованиями ПБУ 4/99.

Такое же требование по НЗП содержится и в МСФО (IAS) 2, где запасы определяются как активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

- *находящиеся в процессе производства* для такой продажи или
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

В состав запасов, по проекту ПБУ 5, не включаются:

- сырье, материалы, продукция, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации, — материалы, закупленные для строительства основных средств, должны отражаться в балансе в разделе «Внеоборотные активы» (для организаций выполнение такого требования приведет к тому, что необходимо будет продумать систему аналитических признаков, позволяющих на этапе приобретения сырья, материалов, продукции четко идентифицировать, на какие цели будут использованы эти запасы);
- финансовые вложения организации, даже если они приобретены для последующей продажи;
- материальные ценности, находящиеся у организации на ответственном хранении, в процессе переработки в качестве давальческого сырья, на основании договора комиссии, в процессе транспортировки.

Стоит обратить внимание на следующий факт: в проекте ПБУ 5 принято положение о том, что запасы признаются в бухгалтерском учете только в момент перехода на них права собственности, а именно в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с использованием запасов для извлечения дохода.

И даже если по условиям договора право собственности на запасы переходит к организации только после оплаты, а запасы физически находятся на складах организации и используются в производстве или продаются, управленческим решением может быть принятие на баланс таких запасов, так как риски и выгоды от владения этими запасами очевидны.

Такой принцип определения права собственности заложен в МСФО и постепенно становится привычным и для РСБУ.

Как правильно оценить запасы

В настоящее время в соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости. Фактическая стоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством (п. 12 ПБУ 5/01).

Действующее ПБУ 5/01 (п. 25) и Указания по учету МПЗ² регламентируют создавать резерв под снижение стоимости МПЗ для их отражения в бухгалтерском балансе на конец отчетного года *по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния* запасов.

² Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Следовательно, в течение года запасы учитываются по фактической стоимости и только на конец отчетного года в отчетности они отражаются с учетом резерва на обесценение как результат свернутого сальдо по счету учета запасов и счету учета резервов, созданных под снижение их стоимости.

Другой подход к оценке запасов продемонстрирован в проекте ПБУ 5.

В соответствии с п. 7 проекта «запасы оцениваются *при признании* в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на их приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, приведение в состояние, необходимое для их использования или продажи».

А в силу п. 20 проекта запасы оцениваются *на отчетную дату* по наименьшей из двух величин:

- себестоимости, определяемой исходя из фактических затрат;
- чистой стоимости продажи.

Таким образом, в проекте ПБУ 5 нет запрета на изменение фактической стоимости запасов, по которой они были приняты к бухгалтерскому учету, и появляется новый термин — «чистая стоимость продажи», который определен как «предполагаемая цена, по которой запасы могут быть проданы, за вычетом затрат, необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи».

В МСФО (IAS) 2 содержится аналогичное определение: «Чистая цена продажи — это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи».

И оценка запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 производится по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Что же означает это требование МСФО, которое продублировано в проекте ПБУ 5? Что исходя из одного из принципов формирования отчетности — принципа осмотрительности — запасы после первоначального их признания переоцениваются до наименьшей из указанных величин. Если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их чистую стоимость продажи, запасы уцениваются до чистой стоимости продажи¹. Если же чистая стоимость продажи ранее уцененных запасов повышается, такие запасы дооцениваются до их чистой стоимости продажи, но в пределах ранее признанной уценки запасов.

Практика списания стоимости запасов ниже себестоимости до уровня чистой цены продажи согласуется с принципом,

¹ Признаками возможного превышения текущей стоимости запасов над их чистой стоимостью продажи являются моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их текущей рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов и др. (п. 21 проекта ПБУ 5).

предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Способы расчета себестоимости на отчетную дату в проекте ПБУ 5 по сравнению с действующим ПБУ 5/01 не изменились:

- по стоимости каждой единицы запасов — для запасов, которые не могут заменять друг друга (продукция, изготовленная по индивидуальному заказу);
- по средневзвешенной стоимости и способом ФИФО — для взаимозаменяемых (однородных) единиц запасов.

Не стоит забывать, что для оценки запасов, имеющих сходные характеристики и выполняющих аналогичные функции в хозяйственной деятельности организации, должен последовательно применяться один и тот же способ оценки.

А теперь вернемся к правилам определения фактической стоимости запасов при первоначальном признании их в бухгалтерском учете.

По сравнению с ПБУ 5/01 перечень расходов, включаемых в первоначальную фактическую стоимость запасов, претерпел изменения, и связано это прежде всего с тем, что в него включена величина оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов.

Оценочные обязательства в данном случае рассчитываются исходя из положений, изложенных в ПБУ 8/2010².

Также принципиально отличным от положения ПБУ 5/01 является порядок определения запасов на условиях товарного кредита. В соответствии с п. 10 проекта ПБУ 5 при приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, *превышающий 12 месяцев или меньший срок*, установленный организацией в учетной политике, в себестоимость запасов включается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки).

Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих в будущем уплате денежных средств учитывается в порядке, установленном в ПБУ 15/2008³ для учета расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, на протяжении всего периода отсрочки (рассрочки).

В настоящее время, как следует из п. 6 ПБУ 5/01 и п. 70 Указаний по учету МПЗ, проценты за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету, учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов, являющихся частью фактической себестоимости МПЗ.

² Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 утверждено приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.

Согласно проекту ПБУ 5 разница между суммой оплаты на условиях немедленной оплаты и суммой на условиях отсрочки может быть включена в себестоимость запасов, только если они удовлетворяют условиям инвестиционного актива в соответствии с ПБУ 15/2008.

Пунктом 11 МСФО (IAS) 2 определено, что торговые скидки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Это положение продублировано и в п. 9 проекта ПБУ 5: «Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех премий, скидок и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, вне зависимости от формы их предоставления».

В проект внесен пункт, определяющий порядок определения себестоимости запасов, остающихся при выбытии или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, реконструкции, модернизации объектов основных средств. Себестоимость таких запасов при признании их в бухгалтерском учете оценивается по наименьшей из величин:

- текущей рыночной стоимости полученных запасов;
- суммарной величине балансовой стоимости выбывающих активов, затрат на их выбытие и затрат на извлечение запасов (за исключением затрат, осуществляемых во исполнение ранее признанных оценочных обязательств).

Из состава затрат, формирующих фактическую стоимость запасов, и действующим ПБУ 5/01, и проектом ПБУ 5 исключены общехозяйственные расходы.

Однако в проекте допускается, что в себестоимость запасов при их создании, производстве и переработке на разных стадиях производственного процесса включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением, управлением и обеспечением производственного процесса.

Представляется достаточно неопределенной идентификация затрат, связанных с управлением и обеспечением производственного процесса (т.е. общехозяйственных расходов), на непосредственно связанные с производственным процессом и не связанные с таковым.

Помимо метода оценки себестоимости запасов при их первоначальном признании по фактическим затратам проектом ПБУ 5 предоставляется право определять себестоимость запасов другими альтернативными методами для определенных категорий организаций:

- организации со сложным производственным процессом или большой номенклатурой готовой продукции вправе определять себестоимость запасов по плановым (нормативным) затратам;
- организации розничной торговли с большой номенклатурой товаров могут определять себестоимость запасов исходя из цен их продажи;
- производители сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также организации, осуществляющие брокерскую дея-

тельность на товарной бирже, вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные даты по текущей рыночной стоимости.

Аналогичные методы оценки себестоимости предлагаются в качестве альтернативного подхода и в МСФО (IAS) 2:

- метод учета по нормативным затратам;
- метод учета по розничным ценам.

Методы оценки себестоимости запасов должны регулярно анализироваться и при необходимости пересматриваться с учетом текущих условий.

Как правильно списать запасы!

Одно из положений проекта ПБУ 5, касающееся признания стоимости запасов в качестве расхода, говорит о следующем: стоимость проданных запасов списывается в состав расходов по обычной деятельности одновременно с признанием выручки от их продажи. Другими словами, при продаже запасов должны выполняться как минимум два требования.

1. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов, п. 19 ПБУ 10/99²).

Аналогичное требование содержится в МСФО (IAS) 2 «Запасы»: «При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка».

2. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (п. 5 ПБУ 10/99).

Из этого постулата не совсем понятно, считается ли расходами по прочим видам деятельности реализация излишков материалов либо законодатель предполагает, что в рамках данного проекта ПБУ 5 материалы могут быть связаны только с изготовлением готовой продукции.

Следующее важное правило по признанию запасов в составе расходов по обычным видам деятельности:

- величина уценки запасов до их чистой стоимости продажи, а также потери³ запасов признаются в составе расходов по обычной деятельности в том периоде, когда произошло снижение стоимости или имели место потери (об оценке запасов по чистой стоимости продажи говорилось выше);
- величина дооценки запасов до их чистой стоимости продажи в пределах ранее признанной их уценки отно-

¹ В действующем ПБУ 5/01 порядок признания запасов в составе расходов при их списании не определен.

² Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

³ Термин «потери» в проекте ПБУ не определен и требует пояснения.

сится на уменьшение суммы расходов по обычной деятельности в том периоде, когда произошло увеличение чистой стоимости продажи товара.

Иначе говоря, все расходы при уценке запасов учитываются в составе расходов по основным видам деятельности (балансовый счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»), дооценка же может быть произведена только в размере ранее признанной уценки и отнесена на уменьшение суммы расходов, а не признаваться доходом. В МСФО (IAS) 2 такая запись называется реверсивной.

И еще один важный момент. Он раскрыт в проекте ПБУ 5, и аналогичная запись содержится в МСФО (IAS) 2: «...если назначение признанных запасов изменяется таким образом, что в новом назначении они не могут далее признаваться запасами (например, материалы, ранее предназначенные для перепродажи, становятся предназначенными для создания внеоборотных активов), организация переводит такие запасы в другой соответствующий вид активов» (п. 4 проекта ПБУ 5). Запасы, отнесенные на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива (п. 35 МСФО (IAS) 2).

Раскрытие информации

В проекте ПБУ 5 содержатся достаточно подробные требования по раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе требования по раскрытию информации об оценке запасов по чистой стоимости продажи.

В отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- себестоимость и накопленная сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по группам (видам) запасов;
- себестоимость запасов, признанных в качестве актива за отчетный период по группам (видам) запасов;
- стоимость запасов, признанных в составе расходов по обычной деятельности за отчетный период по группам (видам) запасов;
- сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи, признанная в составе расходов по обычной деятельности за отчетный период;
- сумма дооценки ранее уцененных запасов до чистой стоимости продажи, отнесенная на уменьшение расходов по обычной деятельности за отчетный период, и раскрытие причин, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- внутренние обороты между группами (видами) запасов за отчетный период по группам (видам) запасов;
- стоимость приобретенных запасов, остающихся не оплаченными на отчетную дату, а также стоимость запасов, находящихся в залоге;

- способы оценки однородных запасов по их группам (видам);
- последствия изменений способов оценки однородных запасов по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам, видам) исходя из их характера и функций в хозяйственной деятельности организации. В качестве рекомендуемых форм для раскрытия информации при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности Минфин России в составе Примера оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Приложение 3 к Приказу!) предлагает форму 6 «Затраты на производство». Эта форма помогает раскрыть информацию о затратах, признанных в качестве расходов применительно к сырью и расходным материалам, затратам на оплату труда и прочим затратам, вместе с суммой чистого изменения остатков запасов за период (п. 39 МСФО (IAS) 2).

Такое раскрытие информации является предметом выбора в учетной политике организации.

Дата вступления в силу проекта ПБУ 5

Проект ПБУ 5 после длительного обсуждения с профессиональной общественностью направлен на рассмотрение в Минфин России. Ожидалось, что новое ПБУ 5 будет опубликовано в 2012 г. и начнет действовать с отчетности за 2013 г., но на момент подготовки данной статьи в середине декабря ПБУ 5 продолжает существовать в статусе проекта.

Представляется, что ПБУ 5 должно быть принято в контексте других стандартов, взаимовлияющих и взаимосвязанных с ним, что, конечно, может отсрочить принятие данного Положения. Например, на согласовании в финансовом ведомстве также находится проект ПБУ по учету основных средств, положения которого очень тесно связаны с положениями ПБУ 5.

Подтвердить более определенно какие-то сроки не в компетенции автора статьи, но в любом случае бухгалтерам, финансистам и всем заинтересованным в формировании достоверной финансовой отчетности лицам необходимо уже сейчас проанализировать все изменения в порядке учета запасов и быть готовыми применять их в хозяйственной деятельности своей организации.

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

¹ Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».



1. Общие вопросы налогообложения

2. Уплата и возврат налогов и сборов

3. Налог на прибыль организаций

4. Налог на добавленную стоимость

5. Специальные налоговые режимы

6. Прочие налоги и сборы

7. Страховые взносы

8. Налоговый контроль

9. Хозяйственная деятельность

10. Таможенное законодательство

11. Социальное обеспечение

12. Бухгалтерский учет

13. Разное

§ ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

» Письмо Минфина России от 22 ноября 2012 г. № 03-02-07/1-291 <О переходе прав на использование налоговых льгот к правопреемнику-организации>

Правопреемник реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков. НК РФ не предусмотрено правопреемство по использованию льгот по налогам и сборам.

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо Минфина России от 14 декабря 2012 г. № 03-02-08/106 <Об уплате налогов за налогоплательщиков третьими лицами>

Конституционный Суд РФ в Определении от 22 января 2004 г. № 41-О отметил, что по правовому смыслу отношений по представительству платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а соответствующие суммы должны уплачиваться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств. Важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Решение ВАС РФ от 29 ноября 2012 г. № ВАС-13840/12 <О признании недействующим письма Минфина России от 4 апреля 2012 г. № 03-03-10/34>

По мнению заявителя, разъяснение, содержащееся в письме Минфина России от 4 апреля 2012 г. № 03-03-10/34, незаконно возлагает на налогоплательщиков дополнительное налоговое бремя, устанавливая запрет на применение ставки налога на прибыль 0% к дивидендам, выплачиваемым из нераспределенной прибыли прошлых лет. Также в письме указано, что к названным дивидендам подлежит применению налоговая ставка 20%, тем самым вводится иное правило, не содержащееся в ст. 284 НК РФ.

В оспариваемом письме Минфин России сделал вывод, что у организации, которая при отсутствии чистой прибыли за 2010 г. выплачивает акционеру в 2011 г. дивиденды за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, не имеется оснований для применения налоговой ставки 0% к таким доходам.

Как указал ВАС РФ, толкование, допущенное Минфином России, в соответствии с которым устанавливается подобный запрет на применение ставки 0% по налогу на прибыль, приводит к формированию новых правил налогообложения в отношении дивидендов и изменяет порядок исчисления налога в отношении распределения прибыли, полученной до 2010 г., что противоречит положениям п. 3

ст. 284 НК РФ и п. 2 ст. 5 Федерального закона от 27 декабря 2009 г. № 368-ФЗ.

Поскольку оспариваемое письмо не соответствует названным положениям действующего законодательства, ВАС РФ признал его недействующим в полном объеме.

» Письмо Минфина России от 30 ноября 2012 г. № 03-03-07/51 <О документальном подтверждении расходов, связанных с содержанием автомобилей, используемых в деятельности налогоплательщика>

Профессиональные перевозчики должны выписывать путевые листы (форма № 3 «Путевой лист легкового автомобиля», утвержденная Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78) ежедневно, а транспортные компании могут разработать форму путевого листа самостоятельно и оформить его на несколько дней, неделю или любой другой срок, не превышающий одного месяца.

» Письмо Минфина России от 6 декабря 2012 г. № 03-03-06/1/630 <О налоговом учете убытков от хищения материальных ценностей организацией, осуществляющей розничную торговлю товарами в магазинах со свободным доступом покупателей к товарам>

При документальном подтверждении факта отсутствия виновных лиц в недостатке или в хищении уполномоченным органом государственной власти для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на сумму внереализационных расходов в виде убытков.

Датой признания убытка от недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц является дата вынесения следователем соответствующего постановления.

Приостановление предварительного следствия по уголовному делу в случаях, когда подозреваемый или обвиняемый установлен, по мнению Минфина России, не может являться основанием для включения стоимости похищенного имущества во внереализационные расходы.

Прекращение уголовного дела является основанием для признания в целях налогообложения прибыли убытков от хищений, если виновное в хищении лицо не было установлено.

» Письмо Минфина России от 14 декабря 2012 г. № 03-03-06/1/658 <О начислении амортизации по приобретенному у физического лица транспортному средству, бывшему в употреблении, для целей налогообложения прибыли>

В случае приобретения объектов основных средств, бывших в употреблении у физического лица, не являющегося предпринимателем, организация не вправе определять норму

амортизации по этому имуществу с учетом требований п. 7 ст. 258 НК РФ, так как у физического лица отсутствует документальное подтверждение срока полезного использования и эксплуатации оборудования в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ.

В отношении машин и оборудования, работающих в условиях непрерывной технологии изготовления продукции, сроки полезного использования, установленные в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, уже учитывают специфику их эксплуатации, вследствие чего повышенный коэффициент амортизации применяться не может.

Круглосуточный режим эксплуатации основных средств, по мнению Минэкономразвития России, может являться как прерывным (например, трехсменным), так и непрерывным.

Следовательно, каждый конкретный случай применения налогоплательщиком повышающего коэффициента к норме амортизации основных средств, эксплуатируемых в круглосуточном режиме, требует детального исследования обстоятельств его применения.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо Минфина России от 31 октября 2012 г. № 03-07-05/55 <О порядке вычета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)>

Если решение об использовании приобретенных товаров (работ, услуг) для операций, подлежащих обложению НДС, налогоплательщик принял в налоговых периодах, следующих за налоговым периодом, в котором данные товары (работы, услуги) были приняты к учету на основании первичных учетных документов и при наличии счетов-фактур, то право на вычет НДС по этим товарам (работам, услугам), по мнению Минфина России, возникает в налоговом периоде, в котором приобретенные товары (работы, услуги) приняты к учету на основании первичных учетных документов и при наличии счетов-фактур. Поэтому в данном случае налогоплательщик должен представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию за налоговый период, в котором возникло право на применение налогового вычета.

» Письмо ФНС России от 7 декабря 2012 г. № ЕД-4-3/20687® <О направлении письма Минфина России>

ФНС России направляет письмо Минфина России от 19 ноября 2012 г. № 03-07-15/148 о применении вычетов НДС при отсутствии налоговой базы в налоговом периоде.

С целью исключения налоговых споров по данному вопросу Минфин России считает целесообразным руководствоваться Постановлением Президиума ВАС РФ от 3 мая

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

2006 г. № 14996/05, согласно которому отсутствие налоговой базы по НДС в соответствующем налоговом периоде не должно являться причиной для отказа в принятии НДС к вычету.

Одновременно Минфин России полагает, что принятие решений налоговыми органами о применении налогоплательщиками налоговых вычетов в налоговых периодах, в которых не исчисляется база по НДС, не должно являться основанием для отказа в принятии к вычету налога налогоплательщиками, которые руководствовались разъяснениями Минфина России о применении налоговых вычетов в налоговых периодах, в которых возникает налоговая база.

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

- » Письмо Минфина России от 21 ноября 2012 г. № 03-11-11/350 <О порядке применения системы налогообложения в виде ЕНВД>

Ранее зарегистрированные субъекты предпринимательства, начинающие осуществлять в течение квартала предпринимательскую деятельность, переводимую на уплату ЕНВД, обязаны рассчитать единый налог исходя из полных месяцев начиная с месяца, в котором они стали осуществлять предпринимательскую деятельность, подпадающую под действие системы налогообложения в виде ЕНВД.

- » Письмо Минфина России от 23 ноября 2012 г. № 03-11-11/354 <О порядке снятия с учета плательщика ЕНВД в случае перехода организации на иной режим налогообложения>

Если организация приняла решение перейти с 1 января 2013 г. с уплаты ЕНВД на иной режим налогообложения, то снятие ее с учета осуществляется на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня перехода на иной режим налогообложения, т.е. с учетом праздничных дней — до 15 января 2013 г. Датой снятия с учета плательщика ЕНВД в этом случае считается дата перехода на иной режим налогообложения.

- » Письмо ФНС России от 25 декабря 2012 г. № ПА-4-6/22023® «О направлении приказа ФНС России от 11.12.2012 № ММВ-7-6/941®»

С 1 января 2013 г. переход на уплату ЕНВД будет осуществляться добровольно. В целях реализации этого положения ФНС России доработаны формы и форматы заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также разработан порядок заполнения этих форм. Эти документы утверждены

приказом ФНС России от 11 декабря 2012 г. № ММВ-7-6/941®. В настоящее время приказ проходит государственную регистрацию в Минюсте России.

ФНС России считает возможным до вступления в силу названного приказа использовать формы заявлений, утвержденные им как рекомендованные.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Письмо Минфина России от 9 августа 2012 г. № 03-05-04-02/75 <О применении кадастровой стоимости и нормативной цены земли для целей исчисления земельного налога>

Если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли. Правомерность применения нормативной цены земли для целей налогообложения в случае, когда кадастровая стоимость не определена, подтверждается положением п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54.

Между тем, поскольку вопрос о применении для целей налогообложения нормативной цены земли в случае отсутствия кадастровой стоимости земельного участка НК РФ не урегулирован, этот вопрос может быть рассмотрен в рамках работы, проводимой по совершенствованию главы 31 «Земельный налог» НК РФ.

- » Информационное письмо ФНС России <О налогообложении автомобиля, находящегося в угоне>

В случае угона транспортного средства лицо, на которое это средство зарегистрировано, должно написать заявление об угоне в соответствующий орган внутренних дел (ОВД), на основании которого этот орган вынесет постановление о возбуждении уголовного дела по факту угона, а также выдаст заявителю справку об угоне зарегистрированного на него транспортного средства.

При представлении в налоговый орган подлинника указанной справки транспортное средство, находящееся в розыске, не рассматривается как объект налогообложения.

Если налогоплательщик представит не подлинник, а копию справки, то налоговый орган должен направить в указанное подразделение запрос о подтверждении факта угона.

Отмечается, что угнанное транспортное средство не является объектом налогообложения по транспортному налогу только в период его розыска. В целях исчисления транспортного налога месяцы угона и возврата автомобиля включаются в период нахождения транспортного средства у владельца.

Если от налогоплательщика подлинника выданной ОВД справки в налоговый орган не поступало, у последнего отсутствуют законные основания для неначисления по этому

транспортному средству транспортного налога (вплоть до месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщик представит в налоговый орган указанную справку).

В отношении утраченных транспортных средств либо транспортных средств, находящихся в розыске, регистрация может быть прекращена по заявлению их собственников (владельцев).

- » Информация ФНС России <О порядке начисления транспортного налога в период временной регистрации ТС>

Если транспортное средство, в отношении которого уже проведена государственная регистрация и получен соответствующий документ о государственной регистрации, поставлено на временный учет в другом субъекте Российской Федерации и регистрационном подразделении Госавтоинспекции, то в целях избежания двойного налогообложения транспортный налог по месту временной регистрации не уплачивается, а продолжает исчисляться и подлежит уплате по месту постоянной регистрации транспортного средства.

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

- » Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования»

Изменения направлены на оптимизацию расходов и обеспечение сбалансированности бюджета ПФР. В частности, меняется порядок распределения страховых взносов: если сейчас на финансирование накопительной части трудовой пенсии перечисляется 6% от облагаемой базы для начисления страховых взносов, то с 1 января 2014 г. это процент уменьшится до 2%, а размер средств, перечисляемых на финансирование страховой части трудовой пенсии, будет соответственно увеличен на 4%.

Новый порядок не будет распространяться на граждан, направивших свои пенсионные накопления в негосударственные пенсионные фонды либо в частные управляющие компании или выбравших инвестиционный портфель в государственной управляющей компании. У них сохранится 6-процентный размер перечислений на накопительную часть трудовой пенсии.

Причем в течение 2013 г. застрахованные лица могут сделать выбор: остаться в рамках накопительной системы или формировать свои права в государственной пенсионной системе солидарного характера, направив в пользу распределительной части 4% страховых взносов.

Уточняется порядок уплаты страховых взносов за лиц из числа иностранных граждан, лиц без гражданства, временно

пребывающих на территории РФ и работающих по трудовым договорам, срок которых превышает полгода.

Вводятся дополнительные страховые взносы на финансирование трудовой пенсии для отдельных категорий работодателей, имеющих рабочие места с особыми (вредными) условиями труда. Такие взносы будут вводиться поэтапно, а размер тарифа — зависеть от вида работ.

Определено, что плательщики освобождаются от уплаты страховых взносов в ПФР по дополнительным тарифам по результатам специальной оценки условий труда, проводимой в порядке, устанавливаемом отдельным федеральным законом.

Уточняется порядок определения ожидаемого периода выплаты накопительной части трудовой пенсии.

- » Постановление Правительства РФ от 10 декабря 2012 г. № 1276 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2013 г.»

Установлено, что:

- предельная величина базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, предусмотренная ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ, подлежит индексации с 1 января 2013 г. в 1,11 раза;
- для плательщиков страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, предусмотренных п. 1 ч. 1 ст. 5 указанного Закона, база для начисления страховых взносов с учетом ее индексации в соответствии с данным Постановлением составляет в отношении каждого физического лица сумму, не превышающую 568 000 руб. нарастающим итогом с 1 января 2013 г.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

- » Письмо ФНС России от 17 октября 2012 г. № АС-4-2/17710 «О рассмотрении обращения»

ФНС России разъясняет вопрос представления налоговыми органами информации по запросам налогоплательщиков в рамках проявления должной осмотрительности. Сообщается, в частности, что НК РФ не установлена обязанность налоговых органов предоставлять налогоплательщикам по их запросам информацию об исполнении контрагентами налогоплательщиков обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, или о нарушениях этими контрагентами законодательства о налогах и сборах.

ФНС России обращает внимание, что не проявление должной осмотрительности в выборе контрагентов в первую очередь влечет за собой риски для финансово-хозяйственной деятельности самой организации. Налоговые

органы не несут ответственности за выбор налогоплательщиком контрагентов и возможное в связи с этим наступление для него неблагоприятных последствий, в том числе налоговых.

- » Письмо ФНС России от 21 ноября 2012 г. № АС-4-2/19576[®] «О порядке учета налоговыми органами уточненных налоговых деклараций при принятии решения по результатам налоговой проверки»

ФНС России разъясняет порядок учета при принятии решения по результатам налоговой проверки уточненных налоговых деклараций, представленных после окончания налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации. Сообщается, в частности, что НК РФ не предусмотрены права или обязанности налогоплательщика представить уточненную налоговую декларацию по нарушениям, выявленным налоговым органом.

- » Информация ФНС России «Некоторые вопросы, связанные с принятием решения по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика»

Если при рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом будут установлены существенные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющиеся в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ основанием для отмены решения, вышестоящий налоговый орган вправе рассмотреть материалы проверки с соблюдением прав лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, устранить выявленные нарушения и по результатам рассмотрения отменить решение нижестоящего налогового органа и принять по делу новое решение.

§ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- » Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 241-ФЗ «О внесении изменений в статью 27 Федерального закона “О газоснабжении в Российской Федерации”»

Внесенными изменениями в ст. 27 Федерального закона от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации» установлено, что в первую очередь доступ к свободным мощностям принадлежащих организациям — собственникам систем газоснабжения газотранспортных и газораспределительных сетей предоставляется поставщикам для транспортировки отбензиненного сухого газа, получаемого в результате переработки нефтяного (попутного) газа.

- » Федеральный закон от 25 декабря 2012 г. № 262-ФЗ «О внесении изменения в Федеральный закон “Об обращении лекарственных средств”»

Глава 10 Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств» дополнена ст. 58¹, которой определяется порядок предметно-количественного учета лекарственных средств для медицинского применения.

- » Федеральный закон от 25 декабря 2012 г. № 267-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»

Внесены изменения в Закон РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»:

- с 25 до 50% увеличен размер (квота) участия иностранного капитала в уставных капиталах страховых организаций;
- уточнены основания для отказа соискателю лицензии в выдаче лицензии;
- установлено, что в лицензии, выдаваемой страховщику, могут быть указаны иные виды страхования, предусмотренные федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования.

С 1 января 2013 г. до 30 июня 2014 г. включительно приостановлено действие п. 7 и 9 ст. 15 Федерального закона от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств». Названными нормами определены действия страховщика при заключении договора обязательного страхования и при получении от страхователя сообщения об изменении сведений, указанных в заявлении о заключении договора обязательного страхования и (или) предоставленных при заключении этого договора.

Законом на этот период подробно прописывается порядок действий страхователя и страховщика при заключении договора обязательного страхования.

С 1 января 2013 г. на 1 июля 2014 г. перенесен срок вступления в силу положения Закона № 40-ФЗ, согласно которому заключение договора обязательного страхования без внесения сведений о страховании в автоматизированную информационную систему обязательного страхования и проверки соответствия представленных страхователем сведений содержащейся в этой системе и в единой автоматизированной информационной системе технического осмотра информации не допускается.

На 12 месяцев увеличен срок вступления в силу ряда положений Федерального закона от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе», касающихся порядка использования электронных средств платежа.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 239-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “О таможенном тарифе”»

Внесены изменения в Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе». В частности, Закон дополнен статьей, которой определяется порядок установления ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, перечень которых определяется Правительством РФ.

- » Постановление Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1286 «О внесении изменения в постановление Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2004 г. № 863»

Постановление Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» дополнено положением, согласно которому при подаче декларации на товары в электронной форме применяются ставки таможенных сборов за таможенные операции в размере 75% от ставок таможенных сборов за таможенные операции, установленных этим Постановлением.

Постановление вступает в силу по истечении 30 дней после дня его официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 21 августа 2012 г.

§ СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

- » Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 228-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов»

Установлено, что в 2013 г. и в плановый период 2014 и 2015 гг. страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются страхователем в порядке и по тарифам, которые предусмотрены Федеральным законом от 22 декабря 2005 г. № 179-ФЗ. Страховые тарифы на такое страхование определяются в процентах к суммам выплат и иных вознаграждений, которые начислены в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров и включаются в базу для начисления страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Указанные взносы уплачиваются в размере 60% установленных размеров страховых тарифов индивидуальными предпринимателями в части начисленных по всем основаниям независимо от источников финансирования выплат в денежной и (или) натуральной формах (включая в соответствующих случаях вознаграждения по гражданско-правовым договорам) работникам, являющимся инвалидами I, II или III группы.

- » Постановление Правительства РФ от 13 декабря 2012 г. № 1299 «Об установлении коэффициента индексации размера ежемесячной страховой выплаты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

Установлено, что с 1 января 2013 г. коэффициент индексации размера ежемесячной страховой выплаты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, назначенной до 1 января 2013 г., составляет 1,055.

ФСС России предписано провести перерасчет ежемесячных страховых выплат по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с учетом установленного коэффициента индексации.

§ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

- » Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”»

Минфин России разъясняет ряд вопросов в связи со вступлением в силу 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в отношении организации и ведения бухгалтерского учета экономическими субъектами (за исключением организаций государственного сектора, кредитных организаций и Банка России).

§ РАЗНОЕ

- » Федеральный закон от 25 декабря 2012 г. № 253-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О связи” и статьи 333³³ и 333³⁴ части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Внесены изменения в Федеральный закон от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ «О связи», направленные на предоставление абот-

нентам подвижной радиотелефонной связи права на сохранение своего абонентского номера при заключении договора об оказании услуг связи с другим оператором подвижной радиотелефонной связи.

Абонент, которому на основании договора об оказании услуг связи выделен абонентский номер, имеет право сохранить этот номер в пределах территории, определенной Правительством РФ, при условии расторжения действующего договора об оказании услуг связи, погашения задолженности по оплате услуг связи и заключения нового договора об оказании услуг связи с другим оператором подвижной радиотелефонной связи.

Размер платы абонента за использование сохраненного абонентского номера, устанавливаемый оператором подвижной радиотелефонной связи при заключении нового договора об оказании услуг связи, не может превышать 100 руб.

Оператор связи, с которым абонент, принявший решение сохранить свой абонентский номер, заключает договор об оказании услуг связи, обязан включить данный номер в свой ресурс нумерации и обеспечить оказание услуг на срок действия такого договора в порядке и на условиях, которые установлены правилами оказания услуг подвижной радиотелефонной связи. Оператор связи, оказывавший этому абоненту услуги и выделивший при заключении договора

абонентский номер из своего ресурса нумерации, обязан обеспечить передачу данного номера в сеть другого оператора связи.

Поправками, внесенными в НК РФ, в том числе установлено, что в случае передачи ресурса нумерации в части абонентского номера абонента, принявшего решение о заключении нового договора об оказании услуг связи с другим оператором подвижной радиотелефонной связи и сохранении выделенного ранее абонентского номера, государственная пошлина не уплачивается.

» Общероссийский классификатор организационно-правовых форм ОК 028-2012. Утвержден Росстандартом 16 октября 2012 г. № 505-ст

С 1 января 2013 г. вводится новый Общероссийский классификатор организационно-правовых форм (ОКОПФ), который разработан на основе российского законодательства и предназначен для классификации, систематизации, структурирования и идентификации организационно-правовых форм.

Обзор подготовлен специалистами «ФБК-Право». Полная версия обзора — на сайте компании «ФБК» <http://www.fbk.ru/library/publications/>

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ



Обобщение судебной практики по налоговым спорам за ноябрь 2012 года

Обработано 1286 дел

Обобщение по тематическому критерию

Используемые сокращения

- КС РФ — Конституционный Суд Российской Федерации;
- ВС РФ — Верховный Суд Российской Федерации;
- ВАС РФ — Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;
- ФАС ЦО — Федеральный арбитражный суд Центрального округа;
- ФАС ДО — Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа;
- ФАС МО — Федеральный арбитражный суд Московского округа;
- ФАС ПО — Федеральный арбитражный суд Поволжского округа;
- ФАС СЗО — Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа;
- ФАС УО — Федеральный арбитражный суд Уральского округа;
- ФАС ВСО — Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа;
- ФАС ВВО — Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа;
- ФАС ЗСО — Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа;
- ФАС СКО — Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа.

Условные обозначения

- ! — дефиниции;
- + — положительная практика;
- — отрицательная практика.

1. Дела КС РФ, ВАС РФ, ВС РФ



1.1. Оспариваемые заявителем положения ч. 2 ст. 90, ч. 3 ст. 93 и ст. 94 АПК РФ во взаимосвязи с ч. 1 ст. 110 АПК РФ не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права, поскольку не исключают возможность отнесения на проигравшую сторону в составе судебных расходов издержек на получение банковской гарантии в целях принятия судом обеспечительных мер.

Определение КС РФ от 4 октября 2012 г. № 1851-О



1.2. Исходя из п. 1 ст. 93 НК РФ, инспекция вправе истребовать необходимые для проверки документы. В соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с декларацией не установлено НК РФ. Отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой. Такая реализация, не признаваемая объектом обложения НДС, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы согласно ст. 56 НК РФ применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. Таким образом, направление налогоплательщику при проведении камеральной проверки требования о представлении документов, подтверждающих правомерность отражения в налоговой отчетности операций, не облагаемых НДС, противоречит нормам ст. 88 НК РФ.

Постановление Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 4517/12



1.3. Указание в решении инспекции на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным. Инспекцией установлено занижение налоговой базы по ЕСН за 2006—2007 гг., повлекшее за собой неполную уплату данного налога в бюджет, и имеющаяся у общества на момент вынесения решения инспекции переплата по налогу на прибыль и НДС не опровергает факт совершения налогового правонарушения и необходимость исполнения

обязанности по уплате ЕСН. Названные переплаты подлежали учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения путем вынесения налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате ЕСН. Таким образом, отсутствовали основания для признания неправомерным решения инспекции по оспариваемому эпизоду со ссылкой на обстоятельства, связанные с наличием у общества переплаты по иным налогам.

Постановление Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. № 4050/12

2. Уплата и возврат налога



2.1. Поскольку повторное направление налогоплательщику требования об уплате в бюджет обязательных платежей направлено на искусственное увеличение сроков их принудительного бесспорного взыскания, установленных налоговым законодательством, такое требование неправомерно.

Постановление ФАС ВСО от 13 ноября 2012 г. № А78-1510/2012



2.2. Инспекция отказала иностранной организации в возврате налога, ранее удержанного по выплаченным доходам, в отношении которых международными договорами РФ предусмотрен особый режим налогообложения, поскольку первоначально направленный организацией с заявлением о возврате налога от 16 декабря 2009 г. пакет документов не соответствовал требованиям п. 2 ст. 312 НК РФ, а повторное заявление от 16 ноября 2010 г. и приложенный к нему пакет документов, удовлетворяющих требованиям данной нормы, были представлены по истечении трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход. На основании п. 7 ст. 78, п. 2 ст. 312 НК РФ инспекция правомерно пришла к выводу, что заявление о возврате налога, удержанного налоговым агентом с дохода, выплаченного иностранной организации в декабре 2006 г., и надлежащий пакет документов, перечисленных в п. 2 ст. 312 НК РФ, фактически представлены организацией в налоговый орган 16 ноября 2010 г., т.е. с пропуском трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 312 НК РФ.

Постановление ФАС МО от 16 ноября 2012 г. № А40-127706/11

3. НДС



3.1. Поскольку основанием для доначисления НДС в ходе проверки послужил вывод о занижении налоговой базы по

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

НДС, инспекцией в связи с неприменением расчетного метода не доказана обоснованность определения налоговой базы по НДС.

Постановление ФАС ВСО от 12 ноября 2012 г. № А78-1029/2012

3.2. Несогласие инспекции с правильностью оформления книги покупок не влияет на право налогоплательщика на возмещение НДС, поскольку в силу ст. 168, 172 НК РФ основанием для принятия сумм НДС к вычету является счет-фактура.

Постановление ФАС ЗСО от 21 ноября 2012 г. № А45-16100/2012



3.3. В случае вывоза товара через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, также представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа РФ, проводившего таможенное оформление вывоза товаров. Следовательно, вывод, что наличие отметки на таможенной декларации при отсутствии копии транспортного документа достаточно для подтверждения права на ставку 0%, противоречит нормам права.

Постановление ФАС МО от 25 октября 2012 г. № А40-16419/12-129-74

3.4. По смыслу п. 1 ст. 154 НК РФ НДС может облагаться только та сумма, которая увеличивает стоимость товаров (работ, услуг). Исходя из того что выплаченные обществом в адрес другой организации убытки за невыполнение продавцом обязанностей по договору купли-продажи, предусмотренные договором лизинга, являются мерой ответственности за просрочку исполнения обязательств, они не связаны с оплатой товара по смыслу ст. 162 НК РФ, следовательно, обложению НДС не подлежат. Таким образом, общество не вправе заявлять к налоговому вычету суммы НДС, предъявленные лизингодателем в составе убытков за нарушение договорных обязательств.

Постановление ФАС ЗСО от 16 ноября 2012 г. № А45-9510/2012

4. Налог на прибыль организаций



4.1. Для списания во внереализационные расходы затрат на производство, не давшее продукции, НК РФ установлено единственное требование — наличие соответствующего акта списания, составленного налогоплательщиком в произвольной форме. Иных требований НК РФ не содержит.

Постановление ФАС МО от 1 ноября 2012 г. № А40-19535/12-75-90

4.2. Договором определен размер арендной платы за весь участок, отдельного договора аренды земельного участка под отдельно стоящими зданиями, в том числе зданием столовой, не заключалось, что инспекция по существу не оспаривает. Следовательно, арендную плату за арендованное имущество в целях налогообложения следует рассматривать как единый расход, связанный с производственной деятельностью общества. Таким образом, общество правомерно отнесло в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, арендные платежи за земельный участок без выделения площади земельного участка, находящегося под зданием столовой.

Постановление ФАС ЗСО от 15 ноября 2012 г. № А27-3804/2012



4.3. Общество отнесло на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, суммы, уплаченные в качестве возмещения расходов, связанных с уплатой таможенных платежей, сборов и налогов за оформление морского прогулочного катера по ГТД. Однако общество не имело права учитывать расходы в виде таможенных платежей и сборов, поскольку таможенная декларация была подделана таможенным брокером с целью хищения денежных средств общества, что было установлено приговором суда.

Постановление ФАС МО от 14 ноября 2012 г. № А41-42710/10

5. Прочие налоги



5.1. Общество понесло расходы на доставку добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (золото-приемной кассы прииска) до аффинажного завода, в связи с чем данные расходы подлежат включению в состав расходов на доставку добытого полезного ископаемого. Исходя из сущности НДС, при определении стоимости добытых полезных ископаемых воля законодателя направлена на исключение из стоимости единицы добытого полезного ископаемого расходов, не связанных непосредственно с его добычей, которые не должны влиять на исчисление налоговой базы.

Постановление ФАС ВСО от 16 октября 2012 г. № А78-9290/2011

5.2. Исходя из п. 1 ст. 131 ГК РФ, право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации, которая согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество

и сделок с ним» является единственным доказательством существования зарегистрированного права. В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом (п. 2 ст. 223 ГК РФ). Таким образом, общество является плательщиком налога на имущество в отношении объектов недвижимого имущества, переданного в его уставный капитал учредителем, с момента перехода права собственности на имущество (недвижимость), т.е. в периоде осуществления регистрации.

*Постановление ФАС СЗО
от 29 октября 2012 г. № А21-79/2012*

5.3. Оспариваемое решение подлежит признанию недействительным как вынесенное с нарушением норм действующего законодательства о налогах и сборах (ст. 3, 346²⁶, 346²⁷ НК РФ). Установленный Решением Совета депутатов городского округа корректирующий коэффициент базовой доходности К2, равный 1, не выполняет своего корректирующего назначения, а исчисленный таким образом ЕНВД в данном случае не отвечает требованиям ст. 3 НК РФ, поскольку расчет инспекцией единого налога почти в 1,3 раза превышает реальный доход предпринимателя.

*Постановление ФАС МО
от 9 ноября 2012 г. № А41-33484/11*

5.4. Налогоплательщик ссылается на неправомерность начисления транспортного налога, мотивируя тем, что в спорный налоговый период не использовал транспортные средства, поскольку те находились под арестом по уголовному делу. Доводы налогоплательщика являются неправомерными, так как в силу ст. 357 НК РФ обязанность по уплате транспортного налога не связана с фактическим использованием транспортного средства, а зависит лишь от наличия права собственности на него. Поскольку в данном случае налогоплательщик обладал правом собственности на транспортные средства, транспортный налог на них начислен правомерно.

*Постановление ФАС МО
от 15 ноября 2012 г. № А41-11850/11*

6. Налоговый контроль

6.1. Оспариваемое решение вынесено неуполномоченным органом, поскольку на момент вынесения решения налогоплательщик состоял на налоговом учете в г. Муроме, следовательно, проводить проверку данного налогоплательщика уполномочена инспекция по г. Мурому либо

УФНС России по Владимирской области, а не УФНС России по г. Москве, куда налогоплательщик переведен на учет.

*Постановление ФАС МО
от 26 октября 2012 г. № А40-29480/12-116-54*

7. Ответственность

7.1. Общество не могло и не должно было осознавать противоправный характер своих действий, заключающихся в уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на сумму расходов, а также в применении налогового вычета по НДС, поскольку само пострадало от преступных действий контрагента и признано потерпевшим по уголовному делу. Следовательно, вина налогоплательщика отсутствует и п. 1 ст. 122 НК РФ не подлежит применению.

*Постановление ФАС МО
от 14 ноября 2012 г. № А41-42710/10*

8. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)

8.1. Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в справке объективной информации о состоянии расчетов, в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания.

*Постановление ФАС ЦО
от 31 октября 2012 г. № А64-1512/2012*

8.2. Налогоплательщик, считающий нарушенными свои права в сфере предпринимательской деятельности, при обращении в арбитражный суд и определении заявляемых требований вправе выбрать любой предусмотренный законом способ защиты. В данном случае обществом заявлено самостоятельное имущественное требование об обязанности инспекции возместить НДС. Судами дана правовая оценка принятому налоговым органом решению, которым отказано в возмещении НДС из бюджета в пределах заявленного обществом требования. Налогоплательщик вправе обратиться в суд с заявлением имущественного характера, и это право связано с тем, что срок давности на оспаривание в суде ненормативного акта налогового органа составляет три месяца, тогда как срок давности на подачу имущественного иска составляет три года. Самостоятельная подача имущественного иска в течение трехлетнего срока является дополнительной гарантией реализации конституционного права налогоплательщика на судебную защиту. Право на возврат излишне взысканного (уплаченного) налога и пеней не ставится за-

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

коном в зависимости от оспаривания ненормативных актов налоговых органов.

*Постановление ФАС МО
от 7 ноября 2012 г. № А41-4503/12*

8.3. Налоговые агенты обязаны перечислить в бюджет в порядке, предусмотренном НК РФ, только удержанный НДФЛ, в связи с чем лишь в случае удержания суммы налога налоговый агент обязан перечислить в бюджет эту сумму и соответствующие пени, установленные ст. 75 НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 31 октября 2012 г. № А40-117267/11-116-317*

8.4. Действия должностных лиц инспекции, связанные с проведением проверки, составлением по ее итогам акта

и вынесением решения, не были признаны неправомерными. Должностные лица инспекции осуществляли мероприятия налогового контроля в пределах полномочий, определенных ст. 89, 100 и 101 НК РФ, которыми регламентируется порядок проведения выездной налоговой проверки, оформления результатов налоговой проверки, вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Таким образом, понесенные обществом расходы на оказание юридических услуг не могут быть квалифицированы как убытки, подлежащие возмещению в соответствии со ст. 15, 16, 1069 ГК РФ и ст. 35 НК РФ.

*Постановление ФАС СЗО
от 1 ноября 2012 г. № А42-6467/2011*

Если вы заинтересованы в получении полной версии обзора арбитражной практики, обращайтесь в «ФБК-Право».

Руководитель проекта — руководитель практики налоговых споров Алексей Яковлев.



Вопросы налогообложения при распределении доли вышедшего участника



Д.А. Крылова
советник государственной
гражданской службы
3-го класса

Согласно п. 6¹ ст. 23 Закона об ООО¹ в случае выхода участника из общества его доля переходит к этому обществу. В соответствии с п. 2 ст. 24 данного Закона эта доля должна быть по решению общего собрания участников общества распределена между всеми участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале общества. Такая, казалось бы, простая ситуация на практике вызывает вопросы о налоговой нагрузке оставшихся участников общества.

Если участник — юридическое лицо

Можно выделить несколько подходов к решению вопроса о налоговой нагрузке участников общества, к которым переходит доля вышедшего из ООО участника. Так, встречается мнение, согласно которому при распределении долей база по налогу на прибыль у участников не увеличивается в соответствии с подп. 15 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. В частности указывается, что в силу ст. 247 НК РФ объектом обложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Как известно, доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, перечислены в ст. 251 НК РФ. На основании подп. 15 п. 1 данной статьи при исчислении налога на прибыль не учитываются доходы в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе).

Далее предлагается воспользоваться положениями ст. 3 НК РФ (в части равенства налогообложения и исключения дифференцированных ставок налогов в зависимости от форм собственности) и применить подп. 15 п. 1 ст. 251 Кодекса также и к участникам ООО.

Имеют место и судебные решения, подтверждающие возможность применения нормы подп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ к ООО (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 16 февраля 2009 г. № А65-11409/2006, в котором рассматривался вопрос увеличения уставного капитала за счет нераспределенной прибыли без изменения долей).

¹ Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Противоположной точки зрения придерживается Минфин России, а также некоторые специалисты, указывающие, что аналогия в рассматриваемой ситуации неприменима и положения указанной нормы НК РФ к ООО не относятся (см., в частности, письма от 9 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/732, от 15 февраля 2010 г. № 03-03-06/1/69).

Вместе с тем полагаем, что применение данной нормы в рассматриваемой ситуации некорректно в принципе, так как в подп. 15 п. 1 ст. 251 Кодекса речь идет только об увеличении уставного капитала (УК) без увеличения доли акционера. В нашем же случае, напротив, увеличения УК не происходит, а увеличиваются доли участия в обществе.

На наш взгляд, здесь можно применить норму п. 1 ст. 250 НК РФ, согласно которой внереализационными доходами признаются доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации.

Несмотря на то что данное положение в привычном контексте применяется в отношении выплаты дивидендов, считаем, что указанные формулировки позволяют его применить и при увеличении долей участников, поскольку доход, о котором идет речь, фактически получен от долевого участия в обществе и направлен обществом на увеличение долей участников.

Кроме того, обложение данного «дохода» налогом на прибыль на момент принятия решения о распределении доли вышедшего участника может привести к двойному налогообложению в момент реализации доли (выхода из общества, ликвидации), что противоречит основным принципам налогообложения.

Таким образом, на наш взгляд, в рассматриваемой ситуации обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль у участников — юридических лиц не возникает.

Если участник — физическое лицо

По мнению Минфина России, в рассматриваемой ситуации у участника — физического лица возникает объект обложения НДФЛ (см. письма от 9 марта 2010 г. № 03-04-06/2-26, от 25 октября 2007 г. № 03-04-06-01/360), который необходимо отражать в учете при регистрации изменений (письмо от 26 января 2007 г. № 03-03-06/1/33). При этом финансовое ведомство ссылается на ст. 217 НК РФ, где перечислены доходы, не подлежащие обложению НДФЛ.

Согласно п. 19 данной статьи не облагаются налогом на доходы физических лиц доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде:

- дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций;

- разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

А поскольку увеличение стоимости доли участников общества производится за счет распределения им долей вышедших из общества участников, а не в результате переоценки основных фондов (средств), положения ст. 217 НК РФ в данном случае не применяются.

Таким образом, Минфин России делает вывод о необходимости обложения налогом разницы между первоначальной и новой стоимостью доли участника общества.

Однако, на наш взгляд, данная позиция весьма спорная, ведь согласно ст. 209 НК РФ объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) за ее пределами.

На основании ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами НК РФ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой согласно ст. 212 НК РФ (ст. 210 Кодекса).

В силу п. 1 ст. 87 Гражданского кодекса РФ обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров.

Участник общества не имеет права собственности на имущество созданной организации, но имеет по отношению к ней обязательственные права, удостоверяемые долей (п. 2 ст. 48 ГК РФ).

Из анализа норм Закона об ООО можно сделать вывод, что доля удостоверяет следующие права участника:

- право на часть имущества общества после его ликвидации (абз. 7 п. 1 ст. 8);
- право на получение действительной стоимости доли (в денежной или натуральной форме) в случае выхода или исключения участника (п. 4 ст. 23 и ст. 26);
- право на получение чистой прибыли пропорционально доле (ст. 28), а также доля удостоверяет права на участие в управлении обществом, на получение информации о его деятельности и иные полномочия.

В рассматриваемом случае при распределении доли вышедшего участника прибыль не поступает напрямую оставшимся участникам, а увеличивает лишь номинальную стоимость их долей. Действительная экономическая выгода владельцев долей появится лишь тогда, когда ими будет реализовано какое-либо из имущественных прав.

Данный вывод согласуется с положениями ст. 223 НК РФ, в соответствии с которой дата фактического получения дохода, т.е. дата появления объекта налогообложения, определяется, в частности, как день выплаты дохода (получения дохода в натуральной форме).

Таким образом, полагаем, что до реализации участником доли в уставном капитале общества, номинальная стоимость которой увеличилась, у налогоплательщика отсутствует объект налогообложения и поэтому не возникает обязанность по исчислению и уплате НДФЛ. **ФБК**



Налогообложение операций при реализации инвестиционных проектов

(после принятия Постановления Пленума ВАС РФ № 54)¹



Е.Н. Бокарева
ведущий юриконсульт
«ФБК-Право»



А.В. Трифонова
юриконсульт «ФБК-Право»

В связи с выходом Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» у многих организаций возник ряд вопросов, связанных с налогообложением операций при реализации инвестиционных проектов. В статье проанализировано данное Постановление и на условном примере рассмотрено его влияние на отношения сторон в рамках реализации инвестиционного проекта, предложены различные формы взаимодействия сторон и дано описание наиболее оптимальной по налогообложению формы.

Варианты оформления отношений сторон при реализации инвестиционных проектов

Вначале приведем условную ситуацию. ООО «С» (далее также — Общество) заключает в соответствии с Законом № 39-ФЗ² трехсторонний или двусторонний инвестиционный контракт (далее — инвестиционный контракт). Целью контракта является строительство жилого дома (жилых домов) и объектов социально-инженерной инфраструктуры на земельном участке, которым владеет либо юридическое лицо на праве долгосрочной аренды или на праве собственности, либо муниципальное образование.

Условия исполнения *трехстороннего* инвестиционного контракта следующие: инвестор (коммерческая организация) передает по отдельному договору аренды в аренду земельный участок (арендные платежи не уплачиваются, а учитываются в составе инвестиционного взноса). Инвестор-застройщик (ООО «С») самостоятельно и за свой счет осуществляет на данном земельном участке организацию строительства. Третьей стороной выступает муниципальное образование, которое оказывает инвестору-застройщику и инвестору необходимое содействие по вопросам, входящим в его компетенцию (в том числе обеспечивает подготовку и своевременное принятие распорядительных документов). Доли площадей в построенных жилых домах делятся согласно условиям соглашения между инвестором и инвестором-застройщиком. Муниципальное образование также получает долю площадей в построенных жилых домах и 100% объектов социально-инженерной инфраструктуры.

¹ Окончание. Начало см.: «ФБК». — 2012. — № 12.

² Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

КОРПОРАТИВНЫЙ
ЮРИСТ

Условия исполнения *двустороннего* инвестиционного контракта следующие: инвестор (муниципальное образование) передает по отдельному договору аренды в аренду земельный участок (договор аренды заключается на конкурсе, арендные платежи перечисляются муниципальному образованию). Инвестор-застройщик (ООО «С») самостоятельно и за свой счет ведет на данном земельном участке организацию строительства. Доли площадей в построенных жилых домах делятся согласно условиям соглашения между муниципальным образованием и инвестором-застройщиком, объекты социально-инженерной инфраструктуры (100%) поступают в собственность муниципального образования.

В обоих случаях для организации строительства инвестор-застройщик привлекает генерального подрядчика, с которым заключает отдельный договор подряда. Финансирование строительства и в первом, и во втором случаях осуществляется в том числе за счет привлечения инвестором-застройщиком денег дольщиков — физических лиц в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости».

Анализ действующих соглашений ООО «С» как инвестора-застройщика

Для выбора оптимальной формы взаимоотношений сторон прежде всего необходимо с учетом описанных в первой части статьи положений Постановления № 54 проанализировать действующие контракты ООО «С» на предмет их возможной переквалификации в определенный вид договора, предусмотренный ГК РФ.

Трехстороннее инвестиционное соглашение. В трехстороннем инвестиционном контракте определена цель его заключения — совокупность мероприятий (действий) для создания объекта недвижимости, а также согласованы проводимые инвестором и инвестором-заказчиком мероприятия. Из соглашения усматривается, что инвестор вносит вклад в виде права пользования земельным участком¹, а инвестор-застройщик — в виде денежных средств, имущества, материалов, ресурсов. Данные условия характерны для договора простого товарищества, однако отсутствуют иные его признаки: ведение раздельного учета, распределение прав и обязанностей между сторонами, определение лица, ведущего общие дела.

Вклад муниципального образования в данном соглашении не определен. Действия, направленные на обеспечение подготовки и своевременного принятия распорядительных документов, иные действия муниципального образования,

описанные в договоре², по своей сути являются обязанностью муниципального образования как публичного образования, осуществляющего соответствующие государственные функции, и не могут рассматриваться как гражданско-правовые обязательства по договору. В связи с этим в части квалификации отношений с муниципальным образованием признаки договора простого товарищества, на наш взгляд, отсутствуют.

Из представленного соглашения не усматривается, что инвестор-застройщик выполняет работы по заданию инвестора или муниципального образования либо действует по их поручению и за их счет. Как следует из буквального толкования соглашения, он строит объекты прежде всего для себя. Инвестор и муниципальное образование не осуществляют контроль и надзор за строительством, не согласовывают смету, не принимают работы, не возмещают расходы инвестором-заказчику. Данные обстоятельства свидетельствуют, на наш взгляд, об отсутствии признаков агентского или подрядного договора. Вместе с тем в соглашении содержатся условия об этапах работ, характерные для подряда.

Отметим, что из условий данного соглашения не усматривается и наличие встречного предоставления за приобретаемую недвижимость со стороны муниципального образования. Такая передача может быть квалифицирована как договор дарения будущей вещи (ст. 572 ГК РФ) либо пожертвования будущей вещи (если будет установлено, что имущество будет передаваться в общепользовательных целях).

Таким образом, рассматриваемое трехстороннее инвестиционное соглашение не содержит всех необходимых условий ни одного из описанных ранее видов договоров и может быть квалифицировано как любой из них или как договор, содержащий элементы различных договоров, в зависимости от его условий. Вместе с тем полагаем, что условия данного соглашения наибольшим образом соответствуют договору простого товарищества (совместной деятельности) в части отношений между инвестором и инвестором-застройщиком и договору дарения либо пожертвования будущей вещи в части отношений между инвестором-застройщиком и муниципальным образованием. Иными словами, данное соглашение можно рассматривать как смешанный договор с элементами договора о совместной деятельности и элементами договора дарения (пожертвования).

Двустороннее инвестиционное соглашение. По условиям данного соглашения не предполагаются ведение какой-либо

² Муниципальное образование оказывает инвестору и инвестором-застройщику необходимое содействие по вопросам, входящим в его компетенцию, в том числе обеспечивает подготовку и своевременное принятие распорядительных документов, принимает меры, направленные на обеспечение на момент ввода внешних инженерных коммуникаций электроснабжения, теплоснабжения, водоснабжения, канализации, телефонизации, радио, телевидения, объектов благоустройства в эксплуатацию наличия необходимых мощностей энергоносителей в муниципальных сетях, к которым должно быть произведено подключение согласно выданным техническим условиям.

совместной деятельности и внесение вклада муниципальным образованием, ввиду чего соглашение не обладает признаками договора простого товарищества. Из условий соглашения усматривается обязанность инвестора-застройщика осуществить в определенный срок строительство недвижимого имущества, часть из которого передать муниципальному образованию, а часть оформить в свою собственность. При этом инвестор-застройщик не выполняет работы по заданию муниципального образования, не действует по его поручению и за его счет. Муниципальное образование не осуществляет контроль и надзор за строительством, не согласовывает смету, не принимает работы. Инвестор-застройщик строит объекты для себя, самостоятельно и на свои средства, ему не возмещаются произведенные расходы. Данные условия свидетельствуют об отсутствии подрядных или агентских отношений, но характерны для договора купли-продажи будущего объекта недвижимости. При этом отметим, что из условий данного соглашения не усматривается наличие встречного предоставления за приобретаемую недвижимость со стороны муниципального образования, поэтому передача может быть квалифицирована как договор дарения будущей вещи (ст. 572 ГК РФ) либо пожертвования будущей вещи (если будет установлено, что имущество будет передаваться в общепользовательных целях).

Таким образом, представленное двустороннее инвестиционное соглашение не содержит всех необходимых условий ни одного из описанных ранее видов договоров и может быть квалифицировано как любой из них или как договор, содержащий элементы различных договоров, в зависимости от его условий. Вместе с тем полагаем, что условия данного соглашения наибольшим образом соответствуют договору дарения будущей вещи либо договору пожертвования.

Налогообложение при существующем на текущий момент варианте оформления отношений

Налогообложение операций в рамках существующего на текущий момент варианта оформления отношений с применением режима налогообложения для операций инвестиционного характера выглядит следующим образом.

Налог на добавленную стоимость для застройщика. Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ.

В силу п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров (работ или услуг) организацией признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу

на безвозмездной основе. При этом подп. 4 п. 3 указанной статьи определено, что не признается реализацией товаров (работ, услуг) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер.

Поскольку налоговое законодательство не разъясняет, что следует понимать под «инвестиционным характером» передачи имущества, на основании п. 1 ст. 11 НК РФ данное понятие подлежит применению в том значении, в котором оно используется в иных отраслях законодательства РФ.

Согласно ст. 1 Закона № 39-ФЗ:

- инвестиции — денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;
- инвестиционная деятельность — вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;
- капитальные вложения — инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

В силу приведенных норм НК РФ денежные средства инвесторов (дольщиков), поступающие на расчетный счет предприятия, выполняющего функции заказчика-застройщика и осуществляющего работы по реализации инвестиционного проекта с привлечением подрядных организаций, являются источником целевого финансирования и не рассматриваются как средства, связанные с реализацией товаров (работ, услуг). Следовательно, операции по получению указанных средств и передаче инвестору возведенного объекта (его соответствующей части) не являются объектом обложения НДС. При этом денежные средства, полученные застройщиком от инвесторов, не будут облагаться НДС, только если будет подтверждаться их целевое назначение — направленность на финансирование строительства обусловленного в договоре объекта.

Налог на прибыль организаций для застройщика. Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по прибыли не учитываются доходы в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Освобождение предоставляется при условии ведения налогоплательщиком раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии раздельного учета средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения, а именно включаются в состав внереализа-

КОРПОРАТИВНЫЙ
ЮРИСТ

ционных доходов (подп. 14 ст. 250 НК РФ). Кроме того, по окончании налогового периода налогоплательщик обязан представить в налоговые органы по месту учета отчет о целевом использовании полученных средств.

На основании приведенных норм можно сделать вывод, что средства, полученные застройщиком от инвестора, не будут учитываться в составе доходов при исчислении налога на прибыль только при соблюдении условий, предусмотренных подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, в том числе если они будут направлены инвестором на финансирование строительства только того объекта, который определен в инвестиционном контракте.

Указанный порядок налогообложения применим как к двустороннему, так и к трехстороннему инвестиционному контракту.

Налог на добавленную стоимость для лица, предоставляющего земельный участок. В рассматриваемой ситуации предполагается, что лицо, предоставившее земельный участок, уплачивает инвестиционный взнос путем зачета на обязательство по арендной плате за землю. При этом для передачи земельного участка в аренду заключается отдельный договор. Таким образом, зачет в данном случае выступает как форма денежных расчетов по оплате аренды и инвестиционного взноса. Оплата инвестиционного взноса путем зачета не образует объекта по НДС. Однако в данном случае возникает вопрос о налогообложении операций по аренде земли, осуществляемой на основании отдельного договора.

В силу подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимаются государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами). Поэтому если по договору арендодателем земельного участка, находящегося в муниципальной собственности, выступает муниципальное образование и арендная плата поступает в соответствующий бюджет, то аренда земли НДС не облагается. Если по договору арендодателем выступает организация-инвестор, не являющаяся муниципальным образованием, и арендная плата является ее доходом, то аренда земли подлежит обложению НДС.

Налог на прибыль организаций для лица, предоставляющего земельный участок. Оплата инвестиционного взноса, производимая путем зачета, не образует дохода в целях налогообложения прибыли. Что касается расходов, то согласно подп. 17 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не

учитываются расходы в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В этом случае возникает вопрос о налогообложении доходов в виде арендной платы за землю. Если арендодателем выступает муниципальное образование и арендная плата представляет собой доходы соответствующего бюджета, то налогооблагаемая прибыль не возникает. Если же арендодателем выступает организация-инвестор, не являющаяся муниципальным образованием и арендная плата является ее доходом, то он подлежит включению в состав внереализационных доходов в целях налогообложения прибыли (подп. 4 ст. 250 НК РФ).

Ввиду того что существуют потенциальные риски переквалификации налоговыми органами соглашений в конкретные виды договоров, установленных в ГК РФ (в том числе и с учетом Постановления № 54), предлагаем рассмотреть следующие варианты оформления взаимоотношений, предусматривающие корректировку условий действующих соглашений.

Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)

Предметом данного соглашения в договоре должно быть соединение вкладов инвестора, инвестора-застройщика и муниципального образования для совместных действий в целях строительства объекта недвижимости.

При реализации варианта совместной деятельности необходимо отметить, что, если объект недвижимости возведен на земельном участке, не оформленном в общую долевую собственность товарищей (или в аренду с множественностью лиц на стороне арендатора), право собственности на вновь созданное недвижимое имущество может возникнуть только у товарища, имеющего права на названный земельный участок (ст. 219 ГК РФ, Постановление № 54). Чтобы товарищи могли претендовать на получение созданного объекта в общую долевую собственность, в договоре должно указываться, что земельный участок, который вносится в качестве вклада в общее дело, оформляется в общую долевую собственность товарищей (или в аренду с множественностью лиц на стороне арендатора). Соответственно право собственности на землю должно быть зарегистрировано в общую долевую собственность.

В договоре необходимо точно указать, что именно является вкладом каждой из сторон, определить, кто из сторон должен вести общие дела, кто и какие действия должен

¹ Раздел имущества, находящегося в общей долевой собственности товарищей, и выдел из него доли могут быть произведены только после государственной регистрации права общей долевой собственности товарищей на недвижимое имущество, внесенное ими в качестве вклада (см. разъяснения в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2011 г. № 15119/10 по делу № А19-28796/09-46).

совершать. Также совместная деятельность предполагает обязательное ведение раздельного бухгалтерского учета операций, связанных с такой деятельностью.

Отметим, что муниципальное образование в рассматриваемых отношениях, по нашему мнению, не предполагает осуществлять предпринимательскую деятельность с целью извлечения прибыли, и поэтому инвестиционный контракт на условиях совместной деятельности будет соответствовать требованиям п. 2 ст. 1041 ГК РФ (п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с договорами на участие в строительстве!).

В части описанных условий действующие инвестиционные соглашения требуют корректировки.

Налогообложение договора о совместной деятельности (простого товарищества)

Налог на добавленную стоимость для застройщика. В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом обложения НДС операции, указанные в п. 3 ст. 39 Кодекса. Данным пунктом предусмотрено, что не признается реализацией передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов). Соответственно стоимость вкладов участников товарищества также не признается объектом обложения НДС.

Поскольку целью совместной деятельности в данном случае является создание объекта недвижимого имущества, который впоследствии будет распределяться среди участников договора, а совершение облагаемых НДС операций не является целью совместной деятельности, вопросы применения положений ст. 174¹ НК РФ, где определены особенности исчисления и уплаты НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, анализироваться здесь не будут.

На этапе распределения результатов совместной деятельности объект обложения НДС не возникает при условии соответствия стоимости передаваемых результатов (части построенного объекта) стоимости внесенных вкладов (подп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ). Если стоимость передаваемых результатов будет превышать стоимость вкладов, вопрос об обложении НДС возникшей разницы будет решаться с учетом следующих положений НК РФ.

На основании подп. 22 и 23 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в мно-

¹ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 25 июля 2000 г. № 56.

гоквартирном доме при реализации квартир не подлежат обложению НДС.

Передача на безвозмездной основе муниципальному образованию внешних инженерных коммуникаций электро-снабжения, теплоснабжения, водоснабжения, канализации, телефонизации, радио, телевидения, объектов благоустройства согласно подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ не признается объектом обложения НДС.

Таким образом, возникшая при распределении результатов совместной деятельности разница будет облагаться НДС, только если в пользу участников передаваться будут нежилые помещения.

Налог на прибыль организаций для застройщика. В силу п. 1 ст. 278 НК РФ стоимость вкладов участников товарищества не признается доходом от совместной деятельности. Поэтому средства, представляющие собой вклад инвестора, поступившие Обществу (застройщику), не будут включаться в налоговую базу по прибыли.

Поскольку целью совместной деятельности в данном случае является создание объекта недвижимого имущества, который впоследствии будет распределяться среди участников договора, а получение прибыли для участников не планируется, вопросы распределения финансового результата от совместной деятельности анализироваться также не будут.

Согласно п. 6 ст. 278 НК РФ при прекращении действия договора простого товарищества и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения. Положительная разница будет рассматриваться в качестве подлежащего обложению дохода. В отсутствие разницы налоговые последствия по прибыли не возникают.

Налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций для лица, предоставляющего земельный участок. Подходы к налогообложению операций по передаче вкладов в целом аналогичны приведенным выше для операций по осуществлению инвестиционных взносов при анализе текущего состояния договорных отношений. Подходы к налогообложению в отношении операций по распределению результатов совместной деятельности в целом аналогичны подходам, приведенным для застройщика.

Договор купли-продажи будущего объекта недвижимости

Предметом договора является возмездная передача инвестором-застройщиком построенного за его счет в будущем объекта в собственность инвестору и муниципальному образованию. При такой конструкции инвестор-застройщик, возводя объект недвижимости, одну часть объекта строит для себя, т.е. осуществляет капитальные вложения в основные средства, а другую — для возмездной продажи другим

КОРПОРАТИВНЫЙ
ЮРИСТ

лицам, т.е. производит готовую продукцию (недвижимое имущество).

Индивидуализация предмета договора может быть осуществлена путем указания сведений, позволяющих установить недвижимое имущество, подлежащее передаче покупателю по договору (например, местонахождение возводимой недвижимости, ориентировочная площадь будущего здания или помещения, иные характеристики, свойства недвижимости, определенные, в частности, в соответствии с проектной документацией). Как указал ВАС РФ, эти данные могут быть отражены и в последующем, например в акте приема-передачи, составленном сторонами во исполнение заключенного ими договора.

Помимо прочего в договорах купли-продажи будущего недвижимого имущества должна быть предусмотрена цена продаваемого имущества, которая может быть установлена за единицу его площади или иным образом.

Созданный на арендуемом инвестором-заказчиком земельном участке объект является его собственностью (подлежащей первоначальной государственной регистрации), в последующем в ЕГРП должен регистрироваться переход права собственности к инвестору и муниципальному образованию.

В части описанных условий действующие инвестиционные соглашения требуют существенной корректировки.

Налогообложение договора купли-продажи будущего объекта недвижимости

Налог на добавленную стоимость для застройщика. В соответствии с подп. 22 и 23 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир не подлежат обложению НДС.

Следовательно, для освобождения от обложения НДС объектом реализации должно быть исключительно жилое помещение, операции по реализации нежилых помещений облагаются НДС в общеустановленном порядке. При этом поступившие Обществу в оплату нежилых помещений целевые средства будут рассматриваться в качестве аванса, а значит, налоговая база по НДС будет определяться в момент их получения (подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Кроме того, из п. 4 ст. 149 НК РФ следует, что, если налогоплательщик совершает операции, подлежащие и не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями указанной статьи, он обязан вести раздельный учет таких операций. Ведение раздельного учета в данном случае потребуется и для определения суммы «входного» НДС, которая может быть предъявлена Обществом к вычету (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Стоит иметь в виду, что передача впоследствии в собственность муниципального образования на безвозмездной основе 100% созданных при строительстве внешних инженерных коммуникаций электроснабжения, теплоснабжения, водо-

снабжения, канализации, телефонизации, радио, телевидения, объектов благоустройства согласно подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ также не признается объектом обложения НДС.

Таким образом, при квалификации отношений сторон инвестиционного договора в целях налогообложения в качестве купли-продажи будущего объекта недвижимого имущества (реализации) отрицательные налоговые последствия для Общества возникают, только если передаче будут подлежать нежилые помещения и только в части их стоимости.

Налог на прибыль организаций для застройщика. На основании ст. 247 НК РФ прибылью, полученной налогоплательщиком, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Доходами в целях налогообложения прибыли признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы методом начисления. Поэтому даже если поступившие Обществу в оплату передаваемых помещений целевые средства будут рассматриваться в качестве аванса, то налоговая база по прибыли в момент их получения еще не возникнет.

Обязанность по отражению дохода возникает у организации — продавца недвижимого имущества с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту приема-передачи и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, вне зависимости от даты регистрации указанных прав. Такая позиция была ранее представлена в письмах Минфина России от 7 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/78, от 28 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/301, от 15 октября 2009 г. № 03-03-06/4/87, от 8 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/733, от 3 июля 2006 г. № 03-03-04/1/554. Однако в судебной практике имеется подход, в соответствии с которым реализация недвижимого имущества происходит только в момент государственной регистрации права и лишь в этот момент возникает налоговая база по прибыли и по НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 15726/10).

Налоговая база по прибыли будет определяться в виде дохода, уменьшенного на стоимость реализованных товаров (цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ) (подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ). Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав) с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций для лица, предоставляющего земельный участок. Оплата инвестиционного взноса, осуществляемая путем за-

чета, в данном случае будет переквалифицирована в качестве аванса по договору купли-продажи.

Если операция будет подлежать обложению НДС, то застройщик будет вправе предъявить к оплате сумму налога по ставке 18% сверх стоимости передаваемого объекта.

Если лицо, предоставившее земельный участок, будет использовать приобретенный объект в деятельности, облагаемой НДС, то у него возникает право на вычет (при соблюдении остальных условий для вычета, предусмотренных главой 21 НК РФ). При этом следует учитывать, что согласно п. 12 ст. 171 НК РФ вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 введен Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ). Если приобретенный объект не будет использоваться лицом, предоставившим земельный участок, в деятельности, облагаемой НДС, то сумма налога подлежит учету в составе стоимости переданного объекта (п. 2 ст. 170 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли (актуально для организации-инвестора, а не муниципального образования) в зависимости от характера последующего использования объекта операция будет рассматриваться как приобретение объекта амортизируемого имущества или как приобретение имущества, предназначенного для последующей реализации (товара).

Договор дарения будущего объекта недвижимости (в части взаимоотношений с муниципальным образованием)

Предметом договора дарения будущего объекта недвижимости является безвозмездная передача инвестором-застройщиком построенного за его счет в будущем объекта в собственность муниципальному образованию. Помимо предмета в договоре должны найти отражение все те условия, которые были описаны по варианту купли-продажи.

Налогообложение договора дарения будущего объекта недвижимости (в части взаимоотношений с муниципальным образованием)

Налог на добавленную стоимость. Как уже отмечалось, операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир не подлежат обложению НДС. Не признается объектом обложения НДС и передача на безвозмездной основе в собственность муниципального образования 100% созданных внешних инженерных коммуникаций электроснабжения, теплоснабжения, водоснабжения, канализации, телефонизации, радио, телевидения, объектов благоустройства согласно подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Таким образом, обязанность по уплате НДС может возникнуть только в случае передачи муниципальному образованию нежилых помещений.

Налог на прибыль организаций. Передача обществом имущества на безвозмездной основе в пользу муниципального образования к получению дохода не приводит. Налоговые последствия в связи с данной операцией возникают в части расходов.

В силу подп. 16 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей, если иное не предусмотрено главой 25 Кодекса.

Однако Минфин России в письме от 25 мая 2007 г. № 03-03-06/1/319 указал, что «если в рамках инвестиционного контракта на строительство объекта недвижимости предусмотрены дополнительные обременения в пользу органов государственной власти или органов местного самоуправления, без несения расходов на выполнение которых у организации отсутствует возможность осуществлять строительство объекта недвижимости, и при этом со стороны органов государственной власти и органов местного самоуправления возникают встречные возмездные обязательства (в виде предоставления прав на необходимый для строительства земельный участок, а также разрешения на строительство), то указанные расходы капитального характера можно рассматривать как экономически обоснованные расходы». Данная позиция находит свое отражение и в судебной практике (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 22 июля 2011 г. № КА-Ф40/5782-11, ФАС Центрального округа от 16 ноября 2006 г. № 08-12461/05-25, ФАС Северо-Кавказского округа от 21 февраля 2005 г. № Ф08-108/2004-33А, ФАС Уральского округа от 11 августа 2004 г. № Ф09-3218/04-АК). В вынесенных решениях суды отметили, что дополнительные затраты застройщиков, понесенные ими при реализации инвестиционных контрактов, являются обязательными, так как они неразрывно связаны с деятельностью по созданию капитального объекта. И, следовательно, произведены в рамках деятельности, направленной на получение прибыли.

Таким образом, Общество может учесть при расчете прибыли расходы по возведению объектов, переданных впоследствии муниципальному образованию, если обоснует обязательный характер расходов, понесенных на их строительство.

Авторы благодарят специалистов «ФБК-Право» А.В. Грищенкову и А.А. Яковлева за помощь в подготовке материала.

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.



Исследования ФБК

2012: противоречивые итоги. Эксперты Экономического клуба ФБК подбили баланс года

12 декабря 2012 г. в Москве прошло заседание Экономического клуба ФБК «Итоги-2012: в поисках экономической политики». Эксперты по традиции подвели итоги уходящего года, а также озвучили свои прогнозы относительно того, какие риски и возможности несет экономике 2013 г.

Открывая заседание, директор департамента стратегического анализа компании «ФБК» Игорь Николаев подчеркнул, что один из основных показателей экономики — выпуск товаров и услуг по базовым видам экономической деятельности — в октябре 2012 г. по сравнению с аналогичным периодом прошлого года вырос всего на 0,8%. Также, по его словам, следует обратить внимание на то, за счет каких видов экономической деятельности прежде всего растет ВВП. «Это финансовые вложения, торговля и операции с недвижимостью. Это типично спекулятивный рост, который может быстро «схлопнуться», — предупредил экономист. «Фактически происходит торможение экономики, особо заметное в последнем квартале этого года. Это тенденция, с которой мы вступаем в 2013 г. Между тем в бюджете на будущий год заложен рост экономики на 3,7%, что, на наш взгляд, нереально», — отметил эксперт.

По прогнозу ФБК, роста в следующем году ожидать не придется, изменение ВВП составит от 0 до -2%. «В дальнейшем также будет торможение. Причины — негативное развитие ситуации на внешних рынках, не действуют эффективные инструменты противодействия кризису, будет расти налоговая нагрузка на бизнес. Теми же средствами, что четыре года назад, мы не сможем бороться с кризисом, поскольку эта волна будет развиваться по-другому», — пояснил И. Николаев.

Декан экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, заведующий кафедрой прикладной институциональной экономики экономического факультета МГУ Александр Аузан напомнил, что в кризис в России «накачка спроса происходила за счет повышения зарплат бюджетников и пенсий; в результате мы накопили безотзывные обязательства, и настала пора их исполнять». По словам экономиста, два главных направления дискуссии — пенсионная реформа и образование. «Экономисты дружно выступили против отмены накопительной части пенсии, поскольку нельзя институтами расплачиваться как деньгами. Институты вырастают долгие годы», — заметил А. Аузан. Что же касается реформы образования, то, по мнению эксперта, нет ответа на главный вопрос — зачем она нужна. «Как известно, высшее образование влияет на поведение людей. И, как показывают исследования, образование в разы больше влияет на здоровье, чем собственно здравоохранение. Возможный ответ на вопрос о реформе образования связан



с тем, что один год высшего образования равен пяти дополнительным годам активной жизни. Другой вариант ответа: высшее образование — это способ формирования новой страны».

Старший научный сотрудник Института международной экономики Петерсона (Вашингтон, США) Андерс Ослунд (Anders Åslund) отметил, что один из главных итогов 2012 г. — понимание того, что не будет распада еврозоны. Что же касается России, эксперт заметил, что после прихода нового правительства стало ясно: перехода от сырьевой экономики к экономике развития на основе человеческого капитала не будет. В связи с этим, по мнению Ослунда, большую опасность для России представляет так называемая сланцевая революция. «Мировые цены на газ через несколько лет могут упасть на треть, а то и больше. Соответственно доходы в 45 млрд долл. в год для «Газпрома» останутся в прошлом», — предостерег экономист. Следовательно, на 15—20% сократятся и доходы государства.

По мнению финского бизнесмена, главы компании «Киуру» Сеппо Ремеса, давление в связи с возможностью появления конкуренции со стороны сланцевого газа не столь велико. По его подсчетам, такой газ может быть дешевле на 15—20%. Гораздо больше Ремеса беспокоит появившееся в последнее время ощущение, что экономическая стратегия развития страны отсутствует. «Антиреформа пенсионной системы — яркий показатель», — считает инвестор. Другую опасность он видит в возможности еще большей монополизации нефтяного рынка в России. Зато в области энергетики, по словам С. Ремеса, намечилось движение вперед: «Здесь была остановка почти на три года, двери закрывались. Но сегодня есть ощущение, что двери начали медленно открываться. Думаю, в новом году начнется приватизация сетей».

Заместитель директора Института мировой экономики и международных отношений (ИМЭМО) Евгений Гонтмахер считает, что 2012-й стал годом «резкой деградации государства». «Государство показало неспособность выполнять те институциональные функции, которые ему положено исполнять в современном мире», — уверен эксперт. Произошла подмена институциональных принципов раздачи денег. «И вместо тонкой регулировки системы власти пошли по пути секвестра в социальной сфере, перевалив проблемы на региональные бюджеты», — обратил внимание Гонтмахер. И добавил, что сегодня Россия остро нуждается в реформах. А самая главная из них — реформа государства.

Руководитель Экономической экспертной группы Евсей Гурвич отметил, что экономическая политика, отраженная в статьях и серии указов президента, противоречива. На бумаге все выглядит хорошо: проблемы предлагается решать на основе партнерства бизнеса и государства, на макроуровне предполагается ввод бюджетного правила и т.д. Однако параллельно наблюдаются и тревожные симптомы. В частности, это касается роста зарплат, который в три раза опережает рост производительности труда, и пенсионной реформы. «В вопросе пенсий государство пытается сохранить патерналистские отношения с обществом. Представление у народа такое: мы работали — вы нам платите пенсию. На самом же деле государство лишь распределяет, но не кормит. Патерналистская модель обречена, финалом ее является греческий сценарий», — предупредил Гурвич.

<http://www.fbk.ru/news/5419/1899335/>

Цена «конца света» для россиян — 30 млрд руб.

«Конец света», приведший к повышенному спросу на ряд товаров и услуг, имел вполне определенную экономическую цену — около 30 млрд руб. В такую сумму оценили приготовления россиян аналитики аудиторско-консалтинговой компании «ФБК», проанализировав прогнозные данные по обороту розничной торговли, объему и структуре платных услуг в декабре 2012 г., а также данные соцопросов о количестве готовившихся к «концу света».

Как напоминает директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев, по данным ВЦИОМа, 3% россиян активно готовились к «концу света», запасаясь продуктами и предметами первой необходимости. («Левада-центр» получил данные, что 14% россиян считали «конец света» возможным.)

Траты россиян на «конец света» структурировались следующим образом: товары первой необходимости (свечи, соль, сахар-рафинад, гречка, упаковки сухого спирта, тушенка и т.п.); лекарственные средства, в том числе сердечно-сосудистые препараты; аренда мест в бункерах; авиабилеты (зачастую в один конец, в том числе в Мексику); туристические путевки (предпочтительно подальше от России — Гоа и др.); парикмахерские и косметические услуги, включая средства по уходу за кожей; услуги бань, душевых и саун; курсы по подготовке к «концу света»; услуги связи; кафе и рестораны («погибать, так с музыкой», праздновали, что «пронесло»).

«В ноябре 2012 г. оборот розничной торговли по факту составил 1892,7 млрд руб. По опыту последних лет, декабрьский оборот превосходит ноябрьский на 19–20%, поэтому прогнозируем его примерно в 2,3 млрд руб.», — говорит И. Николаев. Исходя из этого, 3% россиян, активно готовившихся к Апокалипсису, всего потратят на покупки товаров в декабре 2012 г. порядка 69 млрд руб. Оценивая долю затрат на «конец света» в их тратах в 25%, получаем, что это 17,3 млрд руб. Аналогичный расчет по рынку услуг (туристических, транспортных, связи, культуры и т.д.) дает цифру примерно в 4 млрд руб. Необходимость учесть траты на лекарства, средства для ухода за телом и косметику, бункеры, рестораны и т.п. заставляет прибавить еще 2–3 млрд руб. Таким образом, сумма затрат, основанных на прогнозируемых данных по декабрю 2012 г., составит порядка 23–24 млрд руб. Однако эту цифру, по мнению И. Николаева, необходимо скорректировать в сторону увеличения с учетом того, что готовившиеся к «концу света» граждане делали покупки задолго до конца декабря (повышенный спрос на ряд товаров наблюдался в некоторых регионах уже в сентябре—ноябре 2012 г.).

«Таким образом, общую сумму затрат россиян на “конец света” можно оценить максимально в 30 млрд руб.», — делает вывод представитель ФБК. Правда, добавляет, что не стоит и преувеличивать значение этой суммы. «Одновременно наблюдались сдерживающие мотивы в потребительском настроении россиян: мол, зачем тратить, если завтра “конец света”. Это означает, что экономика с точки зрения специфической активизации потребительского спроса благотворного влияния “конца света” практически не почувствовала», — резюмирует И. Николаев.

Конференции

Юристы «ФБК-Право» провели семинар для сотрудников «дочки» ОАО «Газпром»

29–30 ноября 2012 г. юристы «ФБК-Право» провели семинар для сотрудников ОАО «Газпром добыча Ямбург» на тему «Изменения в налоговом законодательстве. Актуальные налоговые споры».

На семинаре свои доклады представили партнер, руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Галина Акчурина, менеджер «ФБК-Право» Александр Григорьев и старший консультант «ФБК-Право» Мария Касапова.

Юристы подробно осветили вопросы оформления счетов-фактур и их регистрации, рассказали об актуальных претензиях налоговых органов и судебно-арбитражной практике по НДС и налогу на прибыль, разъяснили особенности взаимодействия и налогообложения прибыли консолидированной группы налогоплательщиков и другие вопросы.

На семинаре, в частности, был поднят вопрос о том, какие расходы относить к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам (НИОКР) в целях налогообложения. Юристы «ФБК-Право» отметили, что общие критерии отнесения расходов к НИОКР — это договор, техническое задание на выполнение таких работ, а также новизна технологического решения, которое не описано в существующих технических (геологических) документах. «У компаний часто возникает вопрос, куда относить затраты — к НИОКР или к общепроизводственным расходам. Не так давно ВАС РФ разрешил эту проблему, постановив, что, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты», — подчеркнула Галина Акчурина. Кроме того, живой интерес аудитории вызвали вопросы налогообложения деятельности обслуживающих производств хозяйств (ОПХ).

ООО «Газпром добыча Ямбург» — 100-процентная дочерняя компания ОАО «Газпром». Основные виды деятельности компании — добыча газа, газового конденсата, проведение геологоразведочных работ, обустройство и разработка новых газовых, газоконденсатных и нефтяных месторождений в Ямало-Ненецком АО. Компания владеет лицензиями на разработку пяти месторождений. В фонде предприятия — более 2000 газовых и газоконденсатных скважин.

«Налогообложение операций с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами». Круглый стол ФБК

27 ноября 2012 г. в ФБК прошел круглый стол на тему «Налогообложение операций с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами (ПФИ). Порядок определения расчетных цен ценных бумаг и ПФИ в соответствии с требованиями ФСФР».

С основным докладом на мероприятии выступил замдиректора департамента банковского аудита ФБК, руководитель по налоговой практике Олег Матвеев. Эксперт подробно осветил утвержденные приказом ФСФР России № 10-66/пз-н, который ведомство недавно разместило на своем сайте, изменения в порядке определения расчетных цен.

«После внесения изменений в НК РФ, касающихся порядка налогового учета операций с обращающимися ценными бумагами и производными финансовыми инструментами, у многих кредитных организаций возникли конкретные вопросы и проблемы, связанные с выполнением новых требований», — заметил Матвеев. По его словам, предложения ФСФР России проясняют часть спорных и нечетких моментов, в частности расширяют возможности определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на рынке. «Так, предложен дополнительный (новый) способ определения расчетных цен на основании данных о рыночных ценах — средневзвешенная по количеству ценных бумаг цена котировок на покупку и предложений о продаже обращающейся ценной бумаги, объявленных брокерами, дилерами и (или) управляющими», — обратил внимание Матвеев. Он добавил, что такое определение расчетной цены допускается, если разница используемых налогоплательщиком цен котировок на продажу обращающихся ценных бумаг и цен котировок на покупку обращающихся ценных бумаг в каждом случае превышает 10%.

«В целом появление данного документа, безусловно, позитивное явление, поскольку он дает ответы на часть насущных вопросов, возникающих у компаний. Однако нужно заметить, что он решает далеко не все проблемы», — подчеркнул в заключение эксперт.

В круглом столе приняли участие представители ведущих российских государственных и коммерческих организаций, среди которых Банк Москвы, Банк Русский Стандарт, КБ «Огни Москвы», банк «Возрождение», «Вест-Капитал» и другие.

Директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев выступил на конференции «Мировые финансы и мировые деньги»

20 ноября 2012 г. в Москве прошла международная конференция «Мировые финансы и мировые деньги», организованная компанией *Rusmet*. На ней директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев выступил с докладом «Финансы и реальный сектор экономики: кто ведущий и кто ведомый?».

Экономист отметил, что кризис, который мы сегодня наблюдаем, — это кризис современной модели экономики, имеющей ярко выраженный спекулятивный характер. «Подтверждением тому служит соотношение финансовых и нефинансовых вложений: финансовые вложения во все большем объеме превосходят инвестиции в основной капитал. Особенно резкое увеличение объемов наблюдается в последние три года», — подчеркнул эксперт. Среди ключевых мер, которые способствовали бы трансформации спекулятивной модели, Николаев выделил налог на спекулятивные финансовые операции — «налог Тобина». «Европейские страны обсуждали возможность его введения, однако до реальных действий, к сожалению, дело пока не дошло», — подчеркнул Николаев.

Он также подчеркнул, что стратегия по борьбе с кризисом Федеральной резервной системы (ФРС), которая предполагает привязку нынешней политики к макроэкономическим показателям по безработице и инфляции, ущербна: «Проведенные программы “количественного смягчения” не принесли должных результатов. Однако ФРС, видимо, предполагает лечить экономику нынешними методами до тех пор, пока не будут достигнуты желаемые макроэкономические показатели. Это называется упрямством».

Новые проекты ФБК

ФБК окажет консалтинговые услуги ОАО «Рособоронэкспорт»

19 ноября 2012 г. компания «ФБК» и ОАО «Рособоронэкспорт» заключили договор, согласно которому специалисты департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК окажут обществу услуги по экспертизе методологии подготовки консолидированной отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

ОАО «Рособоронэкспорт», входящее в состав Государственной корпорации «Ростехнологии», создано указом Президента РФ в 2000 г. Общество является единственным в России государственным посредником по экспорту и импорту всего спектра конечной продукции, технологий и услуг военного и двойного назначения.

Наши события

«ФБК-Право» подтверждает статус одного из лидеров российского рынка юридических услуг

4 декабря 2012 г. портал «Право.ру» опубликовал третий ежегодный рейтинг юридических компаний «Право.ру-300».

В рейтингах отраслевых специализаций «ФБК-Право» подтверждает свое лидерство в налоговой сфере. Отраслевые рейтинги составляются на основе анализа наиболее

значимых проектов юридических фирм за предыдущий год. При составлении редакция руководствуется такими критериями, как значимость проекта (общественный резонанс), его влияние на правоприменительную практику и законотворческую деятельность; кроме того, на итоговые цифры влияют финансовые показатели и субъективное мнение экспертов.

В числе лучших юридических компаний по отраслям «ФБК-Право» также получает рекомендации по направлениям «Арбитражный процесс» ([Разрешение споров](#)), «Коммерческая недвижимость/Строительство», «Природные ресурсы/Энергетика».

Кроме того, «ФБК-Право» уверенно лидирует в Общем рейтинге по юристам, рейтингах по уровню образования юристов, их опыту работы и карьерным перспективам.

Выражаем признательность коллегам за попадание в Общий рейтинг симпатий, формировавшийся на основе отзывов самих участников, и позитивную динамику в нем.

«Право.ру-300» — наиболее системное национальное исследование российского рынка юридических услуг на основе опроса юркомпаний и их клиентов, сбора анкет и их анализа. В 2012 году были обработаны анкеты порядка 200 юридических компаний, оказывающих услуги на территории России.

Компания «ФБК» стала членом Корпоративного клуба «Плюс одна жизнь» фонда «Линия жизни»

Компания «ФБК» получила почетный статус члена Корпоративного клуба «Плюс одна жизнь» благотворительного фонда спасения тяжелобольных детей «Линия жизни».

«Для ФБК вступление в Корпоративный клуб “Плюс одна жизнь” — это, безусловно, значимое событие, — говорит вице-президент ФБК по вопросам корпоративного развития Ирина Сухова. — Далеко не все родители могут оплатить дорогостоящее лечение, от которого зависит жизнь и здоровье их ребенка. Очень хорошо, что есть фонд “Линия жизни”, объединяющий способных помочь неравнодушных людей».

Членство в клубе предполагает участие в совместных проектах. И один из них уже реализован. Выпущен праздничный календарь с рисунками детей сотрудников ФБК. А деньги на корпоративные подарки компания «ФБК» перечислила на счет фонда «Линия жизни».

Благотворительный фонд «Линия жизни», созданный в 2004 г., занимается помощью тяжелобольным детям и инвалидам и собирает средства на оплату срочного лечения, реабилитации и дорогостоящих медицинских препаратов. Миссия благотворительного фонда «Линия жизни» — формирование культуры благотворительности в обществе. Фонд финансирует лечение детей по всей стране. На сегодняшний момент фонд «Линия жизни» спас более 5400 детей. Всего на проведение операций было собрано более 1,035 млрд руб. Все поступающие в «Линию жизни» деньги используются только на лечение детей.

Экономико-правовая школа ФБК получила благодарность ИПБ России

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) объявил благодарность Экономико-правовой школе (ЭПШ) ФБК за большой вклад в подготовку и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров. Многие годы ЭПШ ФБК является аккредитованным Учебно-методическим центром ИПБ России.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) — крупнейшее некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров в России. Создано в 1997 г. при поддержке Минфина России для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения профессионального сообщества. В 2001 году институт стал первой организацией — членом Международной федерации бухгалтеров из России.

Анонсы

Экономико-правовая школа ФБК объявляет набор слушателей для подготовки к экзамену IAB

Экономико-правовая школа (ЭПШ) ФБК объявляет набор слушателей на обучение по курсу подготовки к экзамену Международной Ассоциации Бухгалтеров *IAB* (*International Association of Book-keepers*) для получения международной квалификации по [МСФО](#).

В декабре 2011 г. МСФО официально введены в систему российского законодательства. Программа «Формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО» идеально подходит для начинающих и позволяет в короткие сроки получить базовые знания по формированию финансовой отчетности, в том числе консолидированной, по МСФО.

Обучение занимает 48 академических часов и проводится в два этапа: с 24 по 26 апреля, с 29 по 31 мая 2013 г. Экзамен состоится 4 июня 2013 г.

Окончание набора в группы — 28 марта 2013 г.

ЭПШ ФБК является российским учебно-экзаменационным центром Международной Ассоциации Бухгалтеров (*IAB*) и на русском языке проводит обучение и экзамены на получение квалификаций в *IAB*.

[Более подробная информация](#)

<http://www.fbk.ru/announcements/5765/1865146/>

Экономико-правовая школа ФБК предлагает обучение по программе ACCA DipIFR(Rus)

Экономико-правовая школа (ЭПШ) ФБК предлагает аудиторам, финансовым менеджерам и бухгалтерам обучение по программе ACCA по [международной финансовой отчетности DipIFR\(Rus\)](#) — *Diploma in the International Financial Reporting*. Обучение занимает 96 академических часов и осуществляется в три этапа: с 10 по 14 апреля, с 15 по 19 мая и с 8 по 9 июня 2013 г. Экзамен пройдет 11 июня 2013 г.

Окончание набора в группы — 8 апреля 2013 г.

Диплом по международной финансовой отчетности *DipIFR(Rus)* — русскоязычная квалификация Ассоциации Присяжных Сертифицированных Бухгалтеров (ACCA). Соискатели на получение диплома *DipIFR(Rus)* должны иметь квалификационный аттестат профессионального бухгалтера или аудитора или подтвержденный трехлетний опыт работы в области бухучета и аудита.

ЭПШ ФБК является зарегистрированным учебным центром ACCA с 2006 г.

[Более подробная информация](#)

<http://www.fbk.ru/announcements/5765/1865147/> **ФБК**