

ФБК

■ АУДИТ ■ КОНСАЛТИНГ ■ ПРАВО ■

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

№1

2010

ЯНВАРЬ

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Возврат НДС в условиях пропуска
сроков

Законодательство
о саморегулируемых организациях
и практика его применения

Статус МСФО в современном мире

Проблемы соотношения размера
чистых активов и уставного
капитала

PKF

Accountants &
business advisers

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

СОДЕРЖАНИЕ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 3** НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА / ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ / УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 11** ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА ОКТЯБРЬ 2009 ГОДА

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 15** ВОЗВРАТ НДС В УСЛОВИЯХ ПРОПУСКА СРОКОВ

Е.И. ГОЛУБЕВА

АУДИТ

- 23** ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О САМОРЕГУЛИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ И ПРАКТИКА ЕГО ПРИМЕНЕНИЯ

И.А. СУХОВА

МСФО

- 28** СТАТУС МСФО В СОВРЕМЕННОМ МИРЕ

ОСОБЫЙ ВЗГЛЯД**30** ПРОБЛЕМЫ СООТНОШЕНИЯ РАЗМЕРА ЧИСТЫХ АКТИВОВ
И УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Е.А. ДБАР

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»**33** НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ



1. Новости законодательства
2. Общие вопросы налогообложения
3. Уплата и возврат налогов
4. Налог на добавленную стоимость
5. Налог на прибыль
6. Специальные налоговые режимы
7. Прочие налоги и сборы
8. Налоговый контроль
9. Ответственность

§ НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

» Федеральный закон от 25 ноября 2009 г. № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Большинство внесенных в НК РФ изменений затронуло порядок налогообложения (НДС, НДФЛ, налог на прибыль организаций) операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также сделок РЕПО. В частности, в главе 23 НК РФ в новой редакции изложена ст. 214¹ «Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок»; вводятся ст. 214³ «Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги», ст. 214⁴ «Особенности определения налоговой базы по операциям займа ценными бумагами», ст. 220¹ «Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок».

В главе 25 НК РФ наибольшей коррективке подверглись ст. 280 «Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами» и ст. 282 «Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами». Эта глава дополнена ст. 282¹ «Особенности налогообложения при осуществлении операций займа ценными бумагами», ст. 299¹ «Особенности определения доходов клиринговых организаций», ст. 299² «Особенности определения расходов клиринговых организаций».

Серьезные поправки внесены также в ст. 300 «Расходы на формирование резервов под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность», ст. 301 «Срочные сделки. Особенности налогообложения», ст. 303 «Особенности формирования доходов и расходов налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке», ст. 304 «Особенности определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок», ст. 305 «Особенности оценки для целей налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок».

В новой редакции изложены ст. 326 «Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления» и ст. 333 «Особенности ведения налогового учета доходов (расходов) по операциям РЕПО».

Внесенными в главу 25 НК РФ изменениями установлено, что капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ. Аналогичное правило предусмотрено для капитальных вложений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Вводится положение, согласно которому по авансам, выданным (полученным) в иностранной валюте, доход (расход) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы не образуется.

Закрепляется определение стоимости материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, имущества, полученного при демонтаже, разборке, а также при ремонте основных средств, как суммы дохода, учтенного налогоплательщиком на основании п. 13 и 20 ст. 250 Налогового кодекса РФ (в настоящее время — как суммы налога).

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход (расход) будет признаваться полученным (осуществленным) и включаться в состав соответствующих доходов (расходов) на конец месяца соответствующего отчетного периода (в настоящее время — на конец отчетного периода).

Кроме того, изменения внесены в Закон РФ от 20 февраля 1992 г. № 2383-1 «О товарных биржах и биржевой торговле», Федеральные законы от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (в ч. 6 ст. 5), от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» (в ст. 25¹), от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (в ст. 40), от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» (в ч. 7 ст. 38), от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих» (в ч. 5 ст. 16), от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (в ч. 6 ст. 15).

§ ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

» Письмо Минфина России от 26 ноября 2009 г. № 03-02-08/85 «Об использовании первичных документов, документов бухгалтерского и налогового учета в электронном виде»

Минфин России полагает, что, если иное не предусмотрено нормативными правовыми актами Российской Федерации, первичные документы, документы бухгалтерского и налогового учета могут составляться в электронном виде и заверяться электронной цифровой подписью лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность их оформления, при соблюдении условий, установленных Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ

» Письмо Минфина России от 20 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-515 «О зачете переплаты по налогу на прибыль и НДС в счет погашения недоимки по НДС или в счет предстоящих платежей по НДС»

Минфин России указал, что суммы излишне уплаченных налогоплательщиком НДС и налога на прибыль не могут быть зачтены налоговому агенту в счет погашения недоимки или в счет предстоящих платежей по НДС, сумма которого, подлежащая перечислению в бюджетную систему РФ, удерживается из денежных средств налогоплательщиков.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Федеральный закон от 28 ноября 2009 г. № 287-ФЗ «О внесении изменений в статьи 149 и 162 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Пункт 3 ст. 149 НК РФ, которым определены операции, не подлежащие обложению НДС (освобожденные от налогообложения), дополнен операциями по реализации:

- коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения коммунальных услуг указанными налогоплательщиками у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций;
- работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) указанными организациями, при условии приобретения таких работ (услуг) этими налогоплательщиками у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги).

Статья 162 Кодекса дополнена п. 3, которым установлено, что в налоговую базу по НДС не включаются денежные средства, полученные названными организациями на формирование резерва на проведение текущего и капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- » Письмо Минфина России от 30 октября 2009 г. № 03-07-09/51 <Об оформлении счетов-фактур, в которых поименованы как отгруженные товары, так и оказанные услуги>

При выставлении счетов-фактур, в которых поименованы как оказанные услуги, так и отгруженные товары, строки 3 «Грузоотправитель и его адрес» и 4 «Грузополучатель и его адрес» счета-фактуры заполняются в общеустановленном порядке.

- » Письмо Минфина России от 3 ноября 2009 г. № 03-07-09/53 <О применении вычетов по НДС на основании счетов-фактур, в которые продавцом внесены исправления>

Исправленный в установленном порядке счет-фактура, по мнению Минфина России, подлежит регистрации в журнале учета полученных счетов-фактур и книге покупок в том налоговом периоде, в котором такой счет-фактура получен.

- » Письмо Минфина России от 6 ноября 2009 г. № 03-07-11/285 <О применении НДС в отношении расходов на рекламу, нормируемых в целях применения налога на прибыль организаций>

Суммы НДС по сверхнормативным расходам на рекламу, не принятые к вычету в одном налоговом периоде календарного года, принимаются к вычету в тех налоговых периодах по НДС, в которых данные расходы принимаются в целях налогообложения прибыли.

Одновременно отмечается, что до 1 января 2008 г. суммы налога на добавленную стоимость по сверхнормативным расходам на рекламу подлежали восстановлению в период ежемесячной уплаты НДС.

- » Письмо Минфина России от 9 ноября 2009 г. № 03-07-09/57 <Об оформлении счетов-фактур>

По мнению Минфина России, счета-фактуры, в которых адреса продавца и покупателя указываются с сокращенными словами, но при полном указании составляющих адреса (почтового индекса, названия города, улицы и т.д.), не являются составленными с нарушением установленного порядка.

В случае оказания услуг указание в строках 3 «Грузоотправитель и его адрес» и 4 «Грузополучатель и его адрес» полного или сокращенного наименования грузоотправителя и грузополучателя в соответствии с учредительными документами не является основанием для признания счета-фактуры составленным с нарушением установленного порядка.

- » Письмо Минфина России от 11 ноября 2009 г. № 03-07-11/299 <О применении вычета по НДС по услугам телефонной связи, если в счете-фактуре, выставленном при оказании таких услуг, указана надбавка к их цене>

Если в счете-фактуре, выставленном при оказании услуг телефонной связи, дополнительно указана надбавка к цене этих услуг, сумма НДС, приходящаяся на величину надбавки, по мнению Минфина России, подлежит вычету в общеустановленном порядке.

- » Письмо Минфина России от 9 ноября 2009 г. № 03-07-11/288 <О применении НДС в отношении денежных средств, полученных исполнителем услуги по ведению бухгалтерского учета от заказчиков услуги на компенсацию расходов, связанных с командировками сотрудников исполнителя к месту расположения заказчика>

Минфин России полагает, что компенсация заказчиком исполнителю услуги расходов, связанных с командировками сотрудников исполнителя к месту расположения заказчика, связана с платой за услугу, оказываемую заказчику исполнителем. Таким образом, указанные денежные средства подлежат включению в налоговую базу по НДС.

- » Письмо Минфина России от 9 ноября 2009 г. № 03-07-11/289 <О применении учредителем доверительного управления абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ в отношении услуг доверительного управляющего, осуществляющего в рамках договора доверительного управления имуществом операции по приобретению и реализации ценных бумаг>

На основании абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ, если за налоговый период доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство, то все суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг, имущественных прав) в указанном налоговом периоде, налогоплательщики вправе предъявлять к вычету.

Указано, что операции по реализации ценных бумаг, освобождаемые от обложения НДС на основании подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ, осуществляет налогоплательщик, которым является доверительный управляющий, а не учредитель доверительного управления.

Следовательно, для применения учредителем доверительного управления абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ в отношении НДС по услугам доверительного управляющего, совершающего в рамках договора доверительного управления имуществом

операции по приобретению и реализации ценных бумаг, оснований не имеется.

» Письмо Минфина России от 10 ноября 2009 г. № 03-07-11/290 <О восстановлении правопреемником организации, реорганизованной в форме разделения, НДС по полученному при разделе имуществу, ранее принятого реорганизованной организацией к вычету>

В случае дальнейшего использования правопреемником имущества, полученного при реорганизации организации, в операциях, не облагаемых НДС, суммы этого налога по такому имуществу, принятые к вычету реорганизованной организацией, по мнению Минфина России, подлежат восстановлению правопреемником в общеустановленном порядке.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо ФНС России от 1 октября 2009 г. № 3-2-10/23@ «О порядке заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций»

Рассмотрен порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения.

Указано, что в таком случае авансовые платежи за последующие отчетные периоды и налог за текущий налоговый период по бывшему местонахождению этого обособленного подразделения не уплачиваются.

Поскольку налоговые декларации по налогу на прибыль составляются нарастающим итогом с начала года, в целях правильного распределения прибыли по организации без обособленных подразделений и входящим в ее состав обособленным подразделениям налоговая база в целом по организации за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период, подлежащая распределению, должна быть определена без учета налоговой базы закрытого обособленного подразделения в размере, исчисленном и отраженном в декларации за отчетный период, предшествовавший кварталу (месяцу), в котором оно было закрыто.

» Письмо Минфина России от 2 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/723 <Об учете в целях налогообложения прибыли организаций расходов по договору поставки>

Плата поставщика-продавца покупателю товаров за их размещение на полках магазинов в оговоренном месте не связана с возникновением у покупателя обязанности передать поставщику имущество (имущественные права), выполнить работы или оказать услуги в рамках договора поставки.

Соответственно затраты поставщика-продавца на оплату действий покупателя — организации розничной торговли, производимых последним в рамках договора розничной купли-продажи, не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей налогообложения прибыли.

В то же время можно выделить случаи, когда заключенное между поставщиком-продавцом и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение предприятием розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца. Данное соглашение может быть как заключено в виде отдельного договора на выполнение услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других договоров (в том числе договора поставки).

Если действия покупателя — организации розничной торговли по наружной рекламе товаров, поставляемых поставщиком, оговоренные договором (соглашением) возмездного оказания услуг, способствуют привлечению внимания к данным товарам, то такие действия покупателя могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе, а расходы на оплату таких услуг в случае их соответствия положениям п. 4 ст. 264 НК РФ могут уменьшать размер налоговой базы по налогу на прибыль поставщика.

» Письмо Минфина России от 6 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/729 <О порядке налогового учета расходов в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств в рамках договоров, заключенных с публично-правовыми образованиями>

Поскольку органы государственной власти, действующие от имени РФ или субъектов Федерации, участвуют в гражданских отношениях на равных правах с иными субъектами правоотношений, по мнению Минфина России, расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании вступившего в законную силу решения суда штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение обязательств, предусмотренных договорами, заключенными с органами государственной власти, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

» Письмо Минфина России от 6 ноября 2009 г. № 03-03-06/2/215 <О порядке начисления амортизации по капитальным вложениям в арендованный объект основных средств в форме неотделимых улучшений>

Сумма полученного возмещения расходов на проведение капитального ремонта и (или) создание неотделимых улуч-

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

шений арендованного имущества учитывается арендатором для целей налогообложения прибыли в составе выручки от реализации, а оставшаяся невозмещенной стоимостью произведенных работ может амортизироваться в общеустановленном порядке.

- » Письмо Минфина России от 10 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/738 <О переносе убытков на будущее по итогам отчетного периода в целях налогообложения прибыли>

Поскольку налогоплательщику предоставлено право переносить сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка на текущий налоговый период, перенос убытков на будущее возможен по итогам как отчетного, так и налогового периода.

- » Письмо Минфина России от 10 ноября 2009 г. № 03-03-06/2/220 <О порядке определения финансового результата от реализации амортизируемого объекта основных средств>

Как отметил Минфин России, при определении финансового результата от реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых применялась амортизационная премия, налоговая база определяется как доходы от реализации, уменьшенные на остаточную стоимость, исчисленную в соответствии с положениями ст. 257 НК РФ. В целях расчета остаточной стоимости объекта основных средств в качестве значения его первоначальной стоимости принимается первоначальная стоимость, по которой объект был принят к учету, т.е. сумма расходов на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором объект пригоден для использования.

Сумма восстановленной амортизационной премии должна быть включена в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

- » Письмо Минфина России от 10 ноября 2009 г. № 03-03-06/2/221 <О порядке учета в целях налогообложения прибыли доходов (расходов) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы по собственным векселям, номинированным в иностранной валюте>

Организация-векселедатель не учитывает на последнее число текущего месяца доходы (расходы) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы по собственным векселям, выписанным в иностранной валюте с оговоркой эффективного платежа в иностранной валюте.

Такие доходы (расходы) могут возникнуть у организации-векселедателя при погашении названных векселей.

- » Письмо Минфина России от 12 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/743 <О порядке учета в целях налогообложения прибыли расходов на оплату проезда работников к месту проведения отпуска и обратно>

Минфин России считает, что коллективным договором или локальным нормативным правовым актом может быть установлен порядок, согласно которому организация оплачивает ежегодно стоимость проезда работника к месту проведения отпуска без оплаты проезда членам его семьи. Такие расходы могут быть включены в состав расходов на оплату труда при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании п. 7 ст. 255 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 12 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/746 <Об учете доходов в виде безвозмездно полученного имущества>

Запасные части, используемые в ходе гарантийного ремонта в течение одного года со дня их безвозмездного получения от материнской организации российской организацией, уставный капитал которой более чем на 50% состоит из вклада (доли) материнской организации, признаются доходом для целей налогообложения прибыли.

- » Письмо Минфина России от 13 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/750 <О налоговом учете доходов и расходов при оказании услуг связи>

При применении метода начисления доходы от реализации услуг признаются в налоговом учете исполнителя на ту дату, когда у заказчика появляется обязанность оплатить оказанные ему услуги, определяемую в соответствии с договором возмездного оказания услуг. Поскольку для определения величины доходов от реализации услуг и момента их признания в налоговом учете достаточно договора возмездного оказания услуг, для целей налогообложения прибыли налогоплательщика-исполнителя ежемесячное составление актов об оказании услуг связи не требуется.

Если из требований законодательства и (или) условий договора не следует, что акт об оказании услуг связи подлежит ежемесячному составлению, то для целей документального подтверждения в налоговом учете расходов заказчика ежемесячное составление актов не требуется.

- » Письмо Минфина России от 20 ноября 2009 г. № 03-03-06/2/227 <Об учете в целях налогообложения прибыли расходов на аудиторские услуги>

Положение подп. 17 п. 1 ст. 264 НК РФ, согласно которому к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на аудиторские услуги, не распространяется на расходы по оказанию аудиторских услуг

при проведении аудита по МСФО. В то же время данные расходы могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как другие расходы, связанные с производством и реализацией, при условии, что они отвечают требованиям ст. 252 Кодекса.

- » Письмо Минфина России от 24 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/768 «Об учете в составе расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль суммы доплаты до МРОТ»

Если работник полностью отработал месячную норму рабочего времени и при этом его месячная заработная плата оказалась ниже минимального размера оплаты труда, работодатель обязан выплатить работнику заработную плату, равную МРОТ, и учесть эти расходы в составе расходов на оплату труда на основании п. 1 ст. 255 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 25 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/773 «О порядке налогообложения прибыли организаций при списании (прощении) долга по займу, приобретенному по договору уступки права требования»

Если материнская организация приобрела задолженность к дочерней организации по договору уступки права требования, после чего было заключено соглашение о частичном списании (прощении) долга, оснований для применения подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, по мнению Минфина России, не имеется, поскольку при совершении указанных операций между дочерней и материнской организациями отсутствовала передача имущества.

- » Письмо ФНС России от 25 ноября 2009 г. № МН-22-3/890 «О документальном подтверждении командировочных расходов (командировочное удостоверение)»

Оформление авансового отчета с нарушением установленных законодательством требований, а также отсутствие необходимых приложений к авансовому отчету (или ненадлежащее их оформление) влекут за собой несоответствие авансового отчета требованиям законодательства РФ, и соответственно указанная в нем сумма расходов не может быть включена в состав расходов в целях налогообложения прибыли как не имеющая надлежащего документального подтверждения.

Что касается других документов, которыми должна оформляться командировка в соответствии с Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 (в частности, приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (формы № Т-9 и № Т-9а) и служебное задание

(форма № Т-10а)), то их наличие и оформление определяются внутренним документооборотом организации и для документального подтверждения в целях налогообложения прибыли эти документы необязательны.

- » Письмо Минфина России от 27 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/776 «О порядке признания для целей налогообложения прибыли расходов, понесенных в связи с получением кредита»

Если комиссия за проведение операций по ссудному счету установлена не в фиксированной сумме, а в процентах от суммы полученного кредита, такие расходы организации нормируются в порядке ст. 269 НК РФ.

Сумма комиссии за досрочное погашение кредита, предусмотренная в договоре об открытии кредитной линии в фиксированной сумме, не зависящей от фактического времени пользования заемными средствами, при условии ее соответствия критериям ст. 252 НК РФ может быть учтена в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов как другие обоснованные расходы.

Указанное положение не относится к случаям, когда величина премии определяется как компенсация упущенной выгоды кредитора исходя из недополученной суммы процентов (либо с применением повышенной ставки процента) в связи с досрочным погашением кредита, что влечет за собой квалификацию выплачиваемых сумм как выплаты процентов.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Федеральный закон от 28 ноября 2009 г. № 282-ФЗ «О внесении изменений в главы 22 и 28 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Изменениями, внесенными в главу 22 НК РФ, увеличены налоговые ставки на некоторые виды подакцизных товаров: спирт этиловый, табачные изделия, легковые автомобили, моторные масла, прямогонный бензин и пр. Уточнен порядок исчисления акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9%.

Поправками в главу 28 НК РФ установлено, что закрепленные в НК РФ ставки транспортного налога могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Федерации, но не более чем в 10 раз.

- » Федеральный закон от 28 ноября 2009 г. № 284-ФЗ «О внесении изменений в главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Законом определяются особенности порядка исчисления и уплаты налога на имущество, входящее в состав Единой

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

системы газоснабжения. В соответствии с вносимыми изменениями налог (авансовый платеж) исчисляется исходя из налоговой базы, определяемой по субъекту Федерации в целом, и уплачивается в бюджет субъекта РФ по фактическому местонахождению имущества организации, входящего в состав Единой системы газоснабжения. Фактическим местонахождением такого имущества признается территория субъекта Федерации, в котором осуществляются добыча, транспортировка, хранение и (или) поставки газа. Организация — собственник имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, обязана обеспечить учет этого имущества с указанием в первичных документах бухгалтерского учета его фактического местонахождения.

» Федеральный закон от 28 ноября 2009 г. № 283-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Изменения внесены в Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и в главы Налогового кодекса Российской Федерации, которыми устанавливается порядок уплаты транспортного и земельного налогов.

Изменения касаются тех лиц, у которых в собственности находятся земельные участки, транспортные средства и объекты недвижимости (комната, квартира, жилой дом, дача, гараж, строение). Перечень этих объектов уточнен. Кроме того, теперь в Законе прямо указано, что объектом налогообложения является доля в праве общей собственности на имущество.

Новой редакцией НК РФ и Закона о налогах на имущество физических лиц установлено, что уведомление лица о необходимости уплаты налога допускается не более чем за три налоговых периода, предшествовавших календарному году его направления. Налог также уплачивается не более чем за три налоговых периода, предшествовавших году направления уведомления.

Перерасчет суммы налога в отношении лиц, которые обязаны уплачивать налог на основании налогового уведомления, допускается не более чем за три года, предшествовавших календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом суммы налога.

Также уточняется порядок исчисления налога на имущество, которое находится в общей долевой и совместной собственности. В этом случае его стоимость, подлежащая налогообложению, определяется как часть стоимости, пропорциональная числу собственников имущества.

Кроме того, ряд изменений внесен в Бюджетный кодекс Российской Федерации и в Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

» Письмо Минфина России от 3 ноября 2009 г. № 03-05-05-03/17 «Об исчислении размера государственной пошлины за нотариальное удостоверение договора о передаче в залог доли или части доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью»

Минфин России полагает, что размер государственной пошлины за нотариальное удостоверение договора залога доли или части доли в уставном капитале ООО может быть исчислен в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 333²⁴ НК РФ, согласно которому за удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке, уплачивается государственная пошлина в размере 0,5% суммы договора, но не менее 300 руб. и не более 20 000 руб., с учетом того, что стоимость доли определяется специалистами-оценщиками.

» Письмо Минфина России от 6 ноября 2009 г. № 03-07-06/159 «О возмещении акциза при реализации подакцизных товаров на экспорт в части объема потерь в пределах норм естественной убыли»

В случае уплаты акциза при отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) по подакцизным товарам, помещенным под таможенный режим экспорта, налогоплательщик имеет право на возмещение в установленном порядке уплаченных сумм акциза по всему объему подакцизных товаров, реализованных на экспорт, т.е. с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, если это удовлетворяет требованиям ст. 184 НК РФ.

При определении объема потерь нефтепродуктов следует принимать во внимание Нормы естественной убыли нефтепродуктов при приеме, транспортировке, хранении и отпуске на объектах магистральных нефтепродуктопроводов, введенные в действие приказом Минтопэнерго России от 1 октября 1998 г. № 318.

» Письмо ФНС России от 21 сентября 2009 г. № 3-5-04/1445 «О рассмотрении обращения»

Налоговая служба рассмотрела вопрос предоставления имущественного налогового вычета в связи с приобретением квартиры. По мнению ФНС России, когда сумма, фактически израсходованная налогоплательщиком на покупку квартиры, меньше суммы полученного им для приобретения данной квартиры займа (кредита), размер процентов по сумме займа (кредита), направленной непосредственно на приобретение жилья, в целях расчета налогоплательщику имущественного налогового вычета должен определяться как произведение размера фактически уплаченных процентов по общей сумме полученного займа (кредита) на долю займа (кредита), израсходованную на приобретение жилья, в общей сумме полученного займа (кредита).

» Письмо Минфина России от 23 ноября 2009 г.
№ 03-04-06-01/301 <Об уплате НДФЛ>

Суммы пеней и штрафов, не предъявленные банком к уплате должнику — физическому лицу, являются для этого лица экономической выгодой в виде прощения долга и соответственно признаются его доходом. Если пени и штрафы могут быть списаны с должника только при выполнении им определенных условий, доход у налогоплательщика — физического лица возникает в момент выполнения этих условий при наличии подтверждения банка о неприменении к должнику данных форм ответственности.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Письмо Минфина России от 6 ноября 2009 г.
№ 03-02-08/82 <О порядке проведения камеральной налоговой проверки>

Сообщается, что согласно НК РФ сторона сделки купли-продажи (покупатель) не отнесена к лицам, которые не могут быть допрошены в качестве свидетеля. Указано также, что НК РФ не предусмотрено присутствие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, при допросе свидетеля, а также вручение этому лицу копии протокола допроса.

» Письмо Минфина России от 23 ноября 2009 г.
№ 03-02-07/1-519 <О порядке истребования документов при проведении камеральных налоговых проверок>

Указано, что ст. 86 НК РФ не установлено ограничений по периоду времени, за который может быть истребована выписка по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке в случаях проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

Сообщается также, что ст. 93¹ НК РФ не установлено ограничений по периоду времени, за который у контрагента могут быть истребованы документы (информация), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

» Письмо ФНС России от 2 декабря 2009 г.
№ 3-5-04/1774 <Об ответственности физических лиц за неуплату НДФЛ>

Сообщается, что вызывать работников «проблемных» организаций на заседания «зарплатных» комиссий ФНС России не планирует.

В то же время ФНС России отмечает, что каждый работник, получающий зарплату в конверте, должен отдавать себе отчет в том, что он лишает себя пенсионных накоплений, которые в свою очередь влияют на величину будущей пенсии, а также на право использовать налоговые вычеты в полном объеме.

Одновременно обращается внимание, что работник, получивший доход, с которого работодателем (налоговым агентом) не был удержан налог, обязан самостоятельно в срок до 30 апреля следующего года задекларировать такой доход по месту своего жительства и до 15 июля самостоятельно уплатить налог.

Если налогоплательщик не представил налоговую декларацию по НДФЛ, то он несет ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 119 НК РФ, в виде штрафа. Кроме того, ст. 198 Уголовного кодекса РФ установлена ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица.

Однако следует иметь в виду, что в настоящее время Государственной Думой принят закон, предусматривающий обязанность налогового органа, выявившего в результате налоговой проверки факт совершения налогового преступления, предупредить налогоплательщика о направлении материалов в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме.

Более того, этим законом предусматривается прекращение уголовного преследования в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении налогового преступления, если до окончания предварительного расследования ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате этого преступления, возмещен в полном объеме.

Обзор подготовлен специалистами «ФБК-Право».

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



Обобщение судебной практики по налоговым спорам за октябрь 2009 года

Обработано 3049 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. Статья 78 Налогового кодекса РФ не допускает возможности проведения зачета излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки, по которой сроки на принудительное взыскание, установленные ст. 46—48, 69, 70 и 78 НК РФ, истекли.

*Постановление Президиума ВАС РФ
от 15 сентября 2009 г. № 6544/09*

1.2. Дополнительные документы для установления фактов принятия на учет товаров (работ, услуг), приобретенных по спорным счетам-фактурам именно в тех периодах, к которым относятся счета-фактуры, налоговый орган у общества не запрашивал, дополнительные мероприятия налогового контроля не проводились. Исправленные или замененные счета-фактуры были представлены в инспекцию до вынесения решения по итогам камеральной проверки. Положения главы 21 НК РФ не содержат запрета на внесение изменений в неправильно оформленные счета-фактуры или их замену на документы, оформленные в соответствии с действующими нормами и содержащие все необходимые реквизиты и данные.

*Определение ВАС РФ
от 15 октября 2009 г. № ВАС-13121/09*



1.3. В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ, если выставленный налогоплательщику счет-фактура не содержит четкие и однозначные сведения, предусмотренные п. 5 и 6 этой статьи, в частности данные о налогоплательщике, его поставщике и приобретенных товарах (выполненных работах, оказанных услугах), такой счет-фактура не может являться основанием для принятия налогоплательщиком к вычету или возмещению сумм налога на добавленную стоимость, начисленных поставщиком. Принимая от контрагента документы, подписанные лицами, не причастными к деятельности данной организации, заявитель поступал неосмотрительно, поэтому несет бремя негативных последствий в виде неполучения возмещения налога из бюджета.

*Определение ВАС РФ
от 14 октября 2009 г. № ВАС-12649/09*

1.4. Судом было признано частично недействительным решение инспекции о доначислении единого налога по упрощенной системе налогообложения, НДС, начислении пеней и штрафов. В связи с этим объем налоговой обязанности, установленный решением налогового органа, изменился. Следовательно, инспекция вправе была выставить новое требование.

*Определение ВАС РФ
от 21 октября 2009 г. № ВАС-12900/09*

2. Общие вопросы налогообложения



2.1. Из содержания подп. 4 п. 2 ст. 40 НК РФ следует, что правовое значение имеют обстоятельства, свидетельствующие о применении налогоплательщиком по идентичным товарам в пределах непродолжительного периода времени цен, отклоняющихся в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых самим налогоплательщиком.

*Постановление ФАС УО
от 30 сентября 2009 г. № Ф09-7402/09-С2*



2.2. Налоговый орган не доказал факт взаимозависимости и то, каким образом она могла повлиять на заключенные сделки по продаже объектов недвижимости. В обоснование занижения стоимости инспекция ссылается на заключение об определении рыночной стоимости данных объектов, однако это заключение как по форме, так и по содержанию не соответствует требованиям действующего законодательства об оценочной деятельности.

*Постановление ФАС СЗО
от 4 сентября 2009 г. № А56-48629/2008*

3. Уплата и возврат налога



3.1. Пени являются праввосстановительной мерой государственного принуждения, носящей компенсационный характер, за несвоевременную уплату налога в бюджет и должны взыскиваться с того субъекта налоговых правоотношений, на которого возложена такая обязанность. Поскольку ст. 310 НК РФ обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, возложена на российскую организацию, выплачивающую доход иностранной организации, пени служат способом обеспечения исполнения обязанностей по уплате данного налога именно налоговым агентом.

*Постановление ФАС ЦО
от 14 августа 2009 г. № А14-6/20093/28*



3.2. Из содержания п. 3 ст. 46 НК РФ следует, что указанный в ней 60-дневный срок для взыскания налоговых платежей во внесудебном порядке включает в себя и срок направления инкассовых поручений в банк. Поэтому инспекция не вправе направлять данные поручения после истечения названного срока, в том числе после возвращения банком инкассовых поручений при закрытии нало-

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

гоплательщиком старых или открытии новых банковских счетов.

*Постановление ФАС СЗО
от 1 октября 2009 г. № А05-8051/2008*

3.3. По смыслу ст. 79 НК РФ при наличии соответствующего заявления налогоплательщика и оснований для возврата взысканной суммы начисление процентов в случае нарушения срока возврата является обязательным для налогового органа. Последующее заявление налогоплательщика об изменении способа возврата действует на будущее время, не относясь к предшествующему периоду, когда срок возврата был уже нарушен, следовательно, не может иметь правовых последствий при решении вопроса о начислении процентов. Поскольку правовая природа зачета и возврата налоговых сумм сходная, проценты, предусмотренные ст. 79 НК РФ, начисляются как при возврате, так и при зачете необоснованно взысканных инспекцией сумм.

*Постановление ФАС МО
от 12 октября 2009 г. № КА-А40/10564-09-П*

4. НДС



4.1. Возмещение расходов по коммунальным платежам, вытекающим из договоров аренды, не относится к арендной плате, не является реализацией в соответствии со ст. 39 НК РФ и не относится к объекту обложения НДС, в силу чего доначисление предприятию НДС неправомерно. Предприятие лишь «перевыставляло» арендаторам по пропорционально потребленным ими коммунальным услугам счета-фактуры, полученные от энергоснабжающих организаций. Плательщиками НДС с указанных операций являются энергоснабжающие организации.

*Постановление ФАС СЗО
от 21 июля 2009 г. № А56-48203/2007*

4.2. Налоговым кодексом РФ не предусмотрено в качестве основания для отказа в возмещении НДС отсутствие доказательств уплаты налога в бюджет субпоставщиками экспортированной продукции.

*Постановление ФАС СКО
от 22 сентября 2009 г. № А53-3549/2009*

4.3. Нарушение контрагентом общества пятидневного срока выставления счетов-фактур, предусмотренного п. 3 ст. 168 НК РФ, не может влиять на право общества на применение налогового вычета по НДС.

*Постановление ФАС МО
от 25 сентября 2009 г. № КА-А41/9791-09-2*



4.4. Налогоплательщик неправомерно применил вычет по НДС, поскольку учредитель и директор общества-контр-

агента отрицают свою причастность к его учреждению, руководству и подписанию каких-либо документов. Следовательно, первичные документы оформлены неустановленным лицом и не подтверждают реальность хозяйственных операций налогоплательщика с контрагентом.

*Постановление ФАС СКО
от 7 сентября 2009 г. № А32-24070/2007-51/533-2008-34/386*

5. Налог на прибыль



5.1. Инспекция неправомерно доначислила обществу налог на прибыль, сделав вывод о необоснованном включении в состав расходов затрат на приобретение металлопроката в связи с непредставлением товарно-транспортных накладных в подтверждение реальности указанных операций, поскольку общество в данном случае не осуществляло автомобильную перевозку названного товара и не несло расходы на транспортировку этого груза. В подтверждение затрат на приобретение металлопроката обществом представлены счета-фактуры, товарные накладные по форме № ТОРГ-12 и банковские платежные документы на оплату товара. Указанные документы подтверждают реальное исполнение спорных договоров, заключенных обществом с контрагентами.

*Постановление ФАС СЗО
от 13 августа 2009 г. № А21-10090/2008*



5.2. Выплаты поощрительного характера к праздничным дням не относятся к расходам на оплату труда, которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку эти выплаты не обусловлены производственной деятельностью работника, его производственными результатами, профессиональным мастерством, высокими достижениями в труде и иными подобными показателями, а связаны с наступлением не зависящего от работника определенного события — юбилейной или праздничной даты.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 сентября 2009 г. № А56-20637/2008*

6. Прочие налоги и сборы



6.1. Для включения в доход каждого сотрудника сумм оплаты участия в корпоративных мероприятиях необходимо определить суммы дохода, полученного каждым конкретным сотрудником. Поскольку в материалах дела отсутствует подтверждение фактического участия каждого конкретного сотрудника в корпоративном мероприятии, а также отсутствует возможность определения размера дохода, полученного

конкретным сотрудником, доначисление налоговым органом сумм налога на доходы физических лиц неправомерно.

*Постановление ФАС МО
от 23 сентября 2009 г. № КА-А40/8528-09*



6.2. Нахождение объекта основных средств в стадии реконструкции или на консервации является формой его использования и поэтому не служит основанием для списания стоимости объекта с бухгалтерского учета. Общество в проверяемом периоде владело производственным комплексом, состоящим из нескольких зданий и сооружений. Общество списало с бухгалтерского учета в 2004 г. здания производственного комплекса по причине длительного неиспользования. В актах указано, что все названные объекты принимаются к учету как объекты незавершенного строительства по остаточной стоимости. В проверяемый период спорные объекты соответствовали всем признакам основных средств и подлежали включению в расчет среднегодовой стоимости имущества в целях исчисления налога на имущество организаций за 2004—2006 гг.

*Постановление ФАС ВВО
от 2 сентября 2009 г. № А17-2589/2008*

7. Налоговый контроль



7.1. Участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях налогового контроля. Поскольку решение инспекции было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, без из-

вещения общества, это обстоятельство следует расценивать как нарушение положений п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущее за собой безусловную отмену данного решения.

*Постановление ФАС ЗСО
от 24 августа 2009 г. № Ф04-4764/2009(12410-А27-49),
Ф04-4764/2009(18723-А27-49)*

8. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



8.1. Ходатайство о проведении экспертизы в суде апелляционной инстанции рассматривается судом с учетом положений ч. 2 ст. 268 АПК РФ, согласно которым дополнительные доказательства принимаются судом, если лицо, участвующее в деле, обосновало невозможность их представления в суд первой инстанции по причинам, не зависящим от этого лица, и суд признает эти причины уважительными. В заявленном ходатайстве налоговый орган на причины невозможности представления необходимых доказательств в суд первой инстанции не сослался, а также не представил сведений о стоимости экспертизы. Денежные средства на депозит суда также внесены не были. Таким образом, судом апелляционной инстанции не были допущены нарушения норм процессуального права при отклонении заявленного инспекцией ходатайства о назначении экспертизы.

*Постановление ФАС МО
от 12 октября 2009 г. № КА-А40/10285-09*

Если вы заинтересованы в получении полной версии обзора арбитражной практики, обращайтесь в [департамент налогов и права ФБК](#).

Руководитель проекта — руководитель практики налоговых споров Алексей Яковлев.



Возврат НДС в условиях пропуска сроков



Е.И. Голубева
старший юрист-консульт
«ФБК-Право»

Пропущен ли налогоплательщиком срок исковой давности для подачи заявления в суд в целях возмещения НДС по решению суда в связи с тем, что заявление о возмещении НДС путем возврата подано по истечении трех лет с даты подачи первоначальной налоговой декларации по НДС? Есть ли у налогоплательщика основания для подачи такого иска? Какие мероприятия целесообразно провести в целях возврата НДС? Каковы рекомендации в целях возврата НДС? Ответы на эти и другие вопросы ищите в данной статье.

Для начала приведем следующую ситуацию. Налогоплательщик (общество с ограниченной ответственностью) в середине ноября 2008 г. подал уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за I квартал 2006 г., в которой была заявлена сумма налога к возмещению из бюджета. Документы на камеральную проверку были сданы в инспекцию в срок, соответствующий требованию. Первоначальная декларация за I квартал 2006 г. была отправлена в налоговый орган в апреле 2006 г. (дата на квитанции). Акт камеральной проверки данной декларации, решение о возврате налога или решение (решения) по акту камеральной проверки обществу не вручались, т.е. на данный момент отсутствуют.

В сентябре 2009 г. общество направило в налоговый орган заявление о возмещении НДС путем возврата. Кроме того, у общества имеется акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, подписанный им в августе 2009 г. В этом акте заявленная сумма НДС к возмещению по уточненной декларации указана как переплата.

Налогоплательщик является инвестором, застройщиком и заказчиком строительства элитного жилого комплекса с инженерной инфраструктурой, объектами коммерческой недвижимости (офисный и торговый центры, объекты социальной инфраструктуры и т.п.) на принадлежащих ему на праве собственности земельных участках.

В проверяемый период цели использования строящихся объектов документально закреплены не были, контракты с потенциальными покупателями объектов недвижимости отсутствуют.

В I квартале 2006 г. к возмещению заявлены суммы НДС, предъявленные обществу поставщиками и подрядными организациями при проведении ими работ (оказании услуг) по выполнению предпроектных проработок и осуществлении затрат для функционирования штата общества. Общество применяло общий порядок принятия к вычету сумм НДС, предъявленных подрядными организациями и поставщиками. Налоговая база по НДС у общества отсутствует. Вместе с тем общество планирует реализовать незавершенным строительством жилые объекты, а для реализации таких объектов освобождения от НДС в Налоговом кодексе РФ не предусмотрено. В связи с этим налогоплательщик включил в декларации вычеты, связанные со строительством. Итак, ответим на заданные ранее вопросы.

Срок исковой давности для возврата НДС. Основания для подачи искового заявления

Для решения вопроса о соблюдении (пропуске) срока исковой давности для возврата НДС и наличии оснований для подачи искового заявления необходимо прежде всего определить, какие требования могут быть заявлены со стороны общества в приведенной ситуации.

С нашей точки зрения, в рассматриваемом случае со стороны общества могут быть заявлены требования¹:

- неимущественного характера — о признании незаконным бездействия налогового органа, которое выражается в непринятии решения о возмещении налога;
- имущественного характера — о возмещении соответствующей суммы НДС.

Теперь рассмотрим вопрос о соблюдении (пропуске) давностных сроков применительно к перечисленным требованиям.

Требование о признании незаконным бездействия налогового органа

Налоговым законодательством, а именно главой 21 НК РФ, предусмотрен определенный порядок действий налогового органа при подаче декларации на возмещение НДС. Так, согласно п. 1 ст. 176 Кодекса, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1—3 п. 1 ст. 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику на основании положений настоящей статьи.

После представления налогоплательщиком декларации инспекция проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной проверки в порядке, установленном ст. 88 НК РФ.

Максимальный срок проведения камеральной проверки — три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 88 НК РФ). После окончания проверки налоговый орган согласно п. 2 ст. 176 НК РФ обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если же такие нарушения были выявлены, составляется акт налоговой проверки. Такой акт в течение *пяти дней* вручается лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку либо передается иным способом, свидетельствующим о дате получения акта.

Акт и другие материалы камеральной проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о нало-

гах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем) возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение *10 дней* со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Иными словами, по истечении 15 дней, отведенных налогоплательщику на представление возражений.

Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

По результатам рассмотрения материалов камеральной проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Инспекция обязана в письменной форме сообщить налогоплательщику о принятом решении в течение *пяти рабочих дней* со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения документа (п. 9 ст. 176 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации решение относительно возмещения НДС из бюджета налоговыми органами вынесено не было, значит, имеет место *незаконное бездействие налогового органа*.

В соответствии с п. 1 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы как в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), так и в суд. В первом случае жалоба может быть подана *в течение трех месяцев* со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (п. 2 ст. 139 НК РФ).

Обратиться в арбитражный суд в связи с оспариванием бездействия налогового органа согласно п. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ налогоплательщик может *в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом*. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Таким образом, срок и для подачи жалобы на бездействие инспекции в вышестоящий налоговый орган, и для оспаривания бездействия в суде составляет три месяца. Он начинается с того момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

В рассматриваемой ситуации, на наш взгляд, трехмесячный срок на обращение в арбитражный суд исчисляется со дня, когда налогоплательщик должен был получить решение о возмещении НДС. Применительно к нашему случаю данная дата определяется следующим образом (исходя из максимальной продолжительности действий налоговых органов, указанных в НК РФ):

¹ Данный вывод подтверждается в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 (п. 1).

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- середина ноября 2008 г. + 3 месяца (проведение камеральной проверки);
- + 5 дней (вручение акта камеральной налоговой проверки) + 15 дней (представление возражений налогоплательщика);
- + 10 дней (принятие налоговым органом решения) + + 1 месяц (возможное продление срока для принятия решения налоговым органом).

Получается, что общество могло узнать (узнало) о нарушении своих прав приблизительно в середине апреля 2009 г. Таким образом, трехмесячный срок для подачи жалобы на бездействие налогового органа в вышестоящий налоговый орган, равно как и трехмесячный срок для обращения в арбитражный суд с оспариванием бездействия, истекли в середине июля 2009 г.

Однако необходимо отметить, что в любом случае пропуск срока давности для обращения в суд не является основанием для отказа арбитражным судом в принятии заявления. Факт пропуска срока давности может быть установлен в ходе процесса, и в этом случае последует отказ в удовлетворении иска. Или согласно п. 4 ст. 198 АПК РФ пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В вопросе о том, является ли причина уважительной, суды исходят только из рассмотрения всех конкретных обстоятельств сложившейся ситуации. Полагаем, что в рассматриваемом случае пропуск срока может быть обоснован стремлением общества решить вопрос о возмещении НДС в рамках административной (внесудебной) процедуры.

Данные действия можно подтвердить наличием требования налогового органа о представлении документов, неоднократных писем в адрес инспекции с просьбой о рассмотрении документов, представленных на возмещение НДС.

Иными словами, обоснованием пропуска срока может быть направленность общества на решение вопроса о возмещении НДС во внесудебном порядке при одновременном невыполнении налоговым органом возложенных на него обязанностей по принятию решения по поданной уточненной декларации в течение длительного времени и ожидании налогоплательщиком принятия решения, т.е. в рассматриваемой нами ситуации бездействие налогового органа длящееся. Данные факты в ряде случаев принимались во внимание судами при восстановлении пропущенных сроков.

Так, в Постановлении Девятого ААС от 27 марта 2009 г. № 09АП-3390/2009-АК указано, что в силу ст. 88 НК РФ инспекция обязана завершить камеральную проверку декларации налогоплательщика в течение трех месяцев со дня ее представления. Довод апелляционной жалобы, что заявителем пропущен установленный ч. 4 ст. 198 АПК РФ срок, был отклонен, так как оспариваемое бездействие налогового органа является длящимся (см. также Решение

Арбитражного суда г. Москвы от 18 сентября 2008 г. по делу № А40-36974/08-80-101¹).

Однако, поскольку уважительность причины пропуска срока является оценочной категорией, автор не может с достаточной уверенностью утверждать, что при обращении общества в суд данные обстоятельства будут непременно учтены.

Требование о возмещении НДС

Как предусмотрено ст. 173 НК РФ, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного на основании п. 3 ст. 170, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в силу подп. 1 и 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые установлены ст. 176. Исключение составляют случаи, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком *по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода*.

В рассматриваемой ситуации налоговая декларация за I квартал 2006 г. была подана в пределах трехлетнего срока.

При этом в п. 6 ст. 176 НК РФ указывается, что при отсутствии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Кодексом, сумма налога, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. При наличии письменного заявления налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по данному налогу или иным федеральным налогам.

Однако срок, в течение которого налогоплательщик обязан подать подобное заявление, в ст. 176 НК РФ не упоминается. Вместе с тем по общему правилу, установленному в п. 7 ст. 78 Кодекса, заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

В рассматриваемой ситуации заявление о возврате было подано в сентябре 2009 г. При применении к данной ситуации положений ст. 176 и 78 НК РФ, по нашему мнению, возникают основания полагать, что заявление о возврате было подано за пределами трехлетнего срока.

Вместе с тем данный вопрос вызывает неоднозначное толкование в судах. По мнению некоторых арбитров, если требования о возврате НДС заявлены налогоплательщиком

¹ Постановлением Девятого ААС от 1 декабря 2008 г. № 09АП-14847/2008-АК данное решение оставлено без изменения.

не на основании ст. 78 НК РФ, а на основании положений главы 21 Кодекса (ст. 171, 172, 176), то предусмотренный ст. 78 трехлетний срок для подачи заявления о возврате неприменим, поскольку речь идет не о возврате излишне уплаченного в бюджет налога, а о возмещении НДС, уплаченного поставщикам.

В частности, Арбитражный суд г. Москвы в Решении от 3 декабря 2007 г. по делу № А40-48581/07-140-316¹ указал, что ссылка ответчика на пропуск заявителем установленного п. 7 и 8 ст. 78 НК РФ срока для подачи заявления о возврате излишне уплаченного налога является несостоятельной также и в связи с тем, что возврат излишне уплаченных сумм НДС производится в порядке, регулируемом ст. 176 НК РФ. А данная статья является специальной нормой по отношению к ст. 78 НК РФ, поскольку в ст. 78 говорится о возмещении налогов вообще, в то время как положения ст. 176 НК РФ посвящены порядку возмещения конкретного налога — НДС. По общему правилу при конкуренции общей и специальной норм должны применяться правила последней. В статье 176 НК РФ не установлен срок для обращения с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм НДС.

В Решении от 1 апреля 2008 г. по делу № А41-К2-1361/07² Арбитражный суд г. Москвы также отметил, что отказ налогового органа в возмещении НДС на основании пропуска срока, указанного в п. 8 ст. 78 НК РФ, неправомерен, поскольку предприниматель просил не вернуть излишне уплаченный налог, а возместить путем возврата на расчетный счет налоговый вычет по НДС, порядок возмещения которого определен не ст. 78, а ст. 176 Кодекса (см. также Постановления ФАС Московского округа от 23 июля 2007 г. № КА-А40/6823-07, ФАС Поволжского округа от 22 июня 2007 г. по делу № А12-15637/06³, ФАС Западно-Сибирского округа от 18 января 2007 г. № Ф04-9178/2006(30129-А03-23), ФАС Северо-Кавказского округа от 12 апреля 2006 г. № Ф08-1380/2006-577А).

Вместе с тем судами неоднократно высказывалась и противоположная точка зрения.

В Определении ВАС РФ от 13 ноября 2008 г. № 14677/08 отмечено, что судебные инстанции пришли к выводу об обязанности соблюдения обществом трехлетнего срока на подачу заявления в инспекцию, предусмотренного положениями п. 2 ст. 173 НК РФ, при обращении с требованием о возврате этих сумм.

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 18 января 2008 г. по делу № А82-16471/2006-28 указал, что ст. 176 НК РФ не установлен период, в течение которого налого-

плательщик должен подать заявление на возврат налога, причитающегося к возмещению. В то же время трехлетний срок для подачи заявления о возврате определен ст. 78 НК РФ, и в случае обращения в суд он исчисляется со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога (п. 3 ст. 79 НК РФ)⁴.

Как видим, вопрос о необходимости подачи заявления о возмещении НДС в пределах трехлетнего срока в судебной практике не решен. В связи с этим сложно сделать однозначный вывод.

Вместе с тем, даже если исходить из того, что срок на подачу заявления на возмещение НДС истек, налогоплательщик в любом случае вправе обратиться в суд с иском о возврате из бюджета суммы налога в порядке *гражданского или арбитражного судопроизводства*. Данный вывод подтверждается обширной судебной практикой, в том числе и на высшем судебном уровне.

Так, Конституционный Суд РФ в Определении от 21 июня 2001 г. № 173-О указал, что норма ст. 78 НК РФ не запрещает в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности — со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 Гражданского кодекса РФ).

С учетом данной позиции КС РФ принимали решения ФАС Поволжского округа в Постановлении от 22 июня 2007 г. по делу № А12-15637/06, Девятый ААС в Постановлениях от 28 августа 2008 г. № 09АП-9900/2008-АК и от 4 февраля 2008 г. № 09АП-102/08-АК.

Таким образом, если исходить из того факта, что обращение в налоговый орган с заявлением о возврате НДС было за пределами трехлетнего срока, общество вправе обратиться в суд с иском о возврате из бюджета суммы НДС в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства с того момента, когда оно узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

В этой связи необходимо определить, какая дата в рассматриваемой ситуации является днем, «когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение НДС».

Определение даты нарушения права на возмещение НДС для обращения в суд в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства

В первую очередь отметим, что такой датой не является дата подачи уточненной налоговой декларации.

¹ Постановлением ФАС Московского округа от 19 мая 2008 г. № КА-А40/4059-08 данное решение и Постановление Девятого ААС от 15 февраля 2008 г. № 09АП-467/2008-АК оставлены без изменения.

² Постановлением ФАС Московского округа от 9 октября 2008 г. № КА-А41/8715-08 данное решение и Постановление Десятого ААС от 5 июня 2008 г. по данному делу оставлены без изменения.

³ Определением ВАС РФ от 8 октября 2007 г. № 11928/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.

⁴ См. также Постановления ФАС Московского округа от 2 октября 2008 г. № КА-А40/8107-08, ФАС Северо-Западного округа от 22 июля 2008 г. по делу № А56-41995/2007, ФАС Уральского округа от 27 апреля 2007 г. № Ф09-2953/07-С2.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

В настоящее время суды, и прежде всего ВАС РФ, делают вывод, что моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации. Данная позиция содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12882/08¹. Более того, ВАС РФ указал, что, поскольку об излишней уплате налога на имущество общества должно было узнать *в день уплаты налога или при подаче первоначальной декларации*, на момент его обращения в арбитражный суд в 2007 г. срок на возврат излишне уплаченного налога за 2003 г. был пропущен.

Таким образом, сам по себе факт подачи уточненной декларации не является моментом, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте переплаты.

Принять дату акта сверки (в августе 2009 г.) в качестве даты, когда налогоплательщик узнал о наличии у него переплаты, на наш взгляд, также невозможно, так как акт был составлен уже после подачи уточненной налоговой декларации, т.е. когда налогоплательщик однозначно располагал информацией о наличии переплаты. Кроме того, акт сверки составлен по истечении трех лет с момента истечения налогового периода (I квартал 2006 г.), по которому общество претендует на возмещение налога.

Вместе с тем в Постановлении № 12882/08 Президиум ВАС РФ указал, что, определяя время, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, необходимо учитывать совокупность всех имеющих значение обстоятельств, в частности:

- причины, по которым налогоплательщик допустил переплату;
- наличие у него возможности правильно исчислить налог по данным первоначальной декларации;
- изменение действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода;
- другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания пропущенным срока на возврат налога.

Это свидетельствует о том, что при решении вопроса о пропуске срока на возврат налога суды должны не только руководствоваться формальной оценкой соблюдения трехлетнего срока, но и анализировать представленные налогоплательщиком доказательства.

Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 5 августа 2009 г. № КА-А40/7101-09 отметил следующее. Экспертиза, указанная в аудиторском отчете, показала, что в проверяемом периоде заявитель имел право на возмещение

¹ До принятия данного Постановления некоторые федеральные арбитражные суды делали вывод о том, что дата подачи уточненной налоговой декларации в налоговый орган является началом исчисления трехлетнего срока для обращения в суд (см., например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 апреля 2008 г. № Ф08-1849/2008).

части уплаченного НДС. И только после получения данной экспертной оценки налогоплательщик узнал о наличии у него переплаты, в связи с чем трехлетний срок им пропущен не был.

ФАС Поволжского округа в Постановлении от 21 мая 2009 г. по делу № А65-16939/2008 установил, что переплата возникла по причине изменения законодательства. Налогоплательщик не мог узнать о наличии переплаты до появления новых норм законодательства, в связи с чем суд установил соблюдение трехлетнего срока.

ФАС Центрального округа в Постановлении от 13 июля 2009 г. по делу № А08-5831/2008-25 указал, что представление уточненной декларации было связано с получением банком разъяснений Минфина России о порядке определения результатов по сделкам РЕПО с ценными бумагами (письма от 26 января 2006 г. № 03-03-04/2/19, от 20 апреля 2006 г. № 03-03-04/2/113).

Кроме того, суды особо отмечают необходимость выяснения всех обстоятельств, которые определяют момент, когда налогоплательщику стало известно о переплате. И если из материалов дела невозможно установить, когда налогоплательщику стало известно об излишней переплате налога, отправляют дело на новое рассмотрение.

В частности, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 июня 2009 г. № А10-258/09 указано, что вывод арбитражного суда о необходимости исчисления трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога начиная с даты представления обществом уточненной декларации является ошибочным. Однако, поскольку из материалов дела *невозможно однозначно установить, когда налогоплательщику стало известно об излишней уплате*, судебный акт подлежит отмене как принятый с нарушением норм материального права с направлением дела на новое рассмотрение.

Аналогичный вывод изложен в Постановлениях ФАС Московского округа от 3 августа 2009 г. № КА-А40/7141-09, от 8 апреля 2009 г. № КА-А40/2605-09, от 17 марта 2009 г. № КА-А40/1555-09, ФАС Центрального округа от 15 июля 2009 г. по делу № А64-7238/2008.

Применительно к рассматриваемой ситуации обстоятельством, которое может свидетельствовать о моменте, когда налогоплательщик должен был узнать о наличии у него переплаты, по нашему мнению, может стать момент принятия решения о переназначении объектов, строящихся обществом.

Переназначение объекта

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

Изначально общество планировало реализовывать квартиры в жилом комплексе и, поскольку эта операция освобож-

дена от НДС, не включало в декларации вычеты, связанные со строительством, и не предъявляло НДС к возмещению. В последующем общество приняло решение о переназначении объекта и планирует реализовать объект незавершенного строительства, в связи с чем и возмещает НДС. Данное обстоятельство, с нашей точки зрения, можно использовать в качестве необходимого аргумента.

Принятие решения о переназначении объекта должно подтверждаться приказом или иным внутренним документом (локальным актом). Если, например, такое решение было принято в пределах IV квартала 2006 г., то с этого момента и начнет течь трехлетний срок.

Если переназначение объекта произошло ранее IV квартала 2006 г. и иного момента для начала исчисления срока давности не имеется, то, учитывая приведенную ранее позицию ВАС РФ о том, что общество располагало информацией о переплате уже в момент подачи первоначальной налоговой декларации (т.е. в апреле 2006 г.), может быть сделан вывод, что срок исковой давности для обращения в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства с заявлением о возмещении НДС *в данном случае пропущен*.

Однако в Определении КС РФ от 1 октября 2008 г. № 675-О-П отмечается, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение НДС. Арбитражный суд в случае сомнений в правомерности применения (или отказа в предоставлении) налогового вычета обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика.

Таким образом, хотя и имеются основания для вывода о пропущенном сроке для обращения в суд с иском заявлением, то обстоятельство, что налоговый орган не выполнил возложенные на него подп. 7 п. 2 ст. 32, ст. 88, 176 НК РФ обязанности осуществить проверку уточненной декларации и возместить налог, по нашему мнению, может выступить основанием для возможности возмещения НДС и за пределами трехлетнего срока.

Дополнительные риски, которые могут возникнуть при обращении в суд с требованием о возмещении НДС

Если налогоплательщик обратится в суд с требованием о возмещении НДС, налоговый орган вправе предъявить свои

возражения против возмещения, а суд обязан будет их проверить и рассмотреть.

На практике по спорам, связанным с НДС, довольно часто возникают ситуации, когда в ходе судебного процесса со стороны налоговых органов заявляются новые доводы и возражения в отношении возмещаемой суммы. Поэтому особую значимость приобретает наличие у налогоплательщика документально и нормативно подтвержденных оснований для возмещения.

В связи с этим в качестве основного проблемного аспекта в рассматриваемом случае выступает связь заявленных вычетов с деятельностью общества по строительству жилья. Довод о переназначении объекта, которое выражено лишь на бумаге, без каких-либо конкретных целенаправленных действий, подтвержденных документально (переговоры, предварительный договор, получение аванса и т.п.), может быть сочтен судом недостаточным. Ведь никто не мешает налогоплательщику вновь изменить свое отношение к строительству и в итоге довести его до конца, после чего перейти к реализации, освобожденной от уплаты НДС. Кроме того, широкое распространение имеют операции по передаче прав на недвижимость (включая незавершенные строительством объекты) через участие в капитале обществ, а данные операции НДС не облагаются.

Таким образом, с одной стороны, если следовать подходу, который применяется налоговыми органами, а также некоторыми судами (учитывая многочисленную судебную практику по данному вопросу, которая нашла свое подтверждение и на уровне ВАС РФ), налогоплательщик не имеет права на возмещение НДС, так как заявление о возврате было подано за пределами трехлетнего срока. С другой стороны, при наличии положительной для налогоплательщиков практики по отсутствию необходимости соблюдать трехлетний срок для заявления о возврате НДС у общества имеется возможность обратиться в суд с требованием о возмещении НДС. Однако дать однозначную оценку перспективе рассмотрения дела по данному аргументу в суде затруднительно.

Вместе с тем основанием для подачи искового заявления, в том числе и за пределами трехлетнего срока, может быть длящееся бездействие налогового органа.

Что касается возможности предъявить неимущественное требование, то сроки для его обжалования на данный момент истекли, однако, с нашей точки зрения, имеются объективные причины для его восстановления.

Также отметим, что общество в любом случае имеет право обратиться с заявлением о возврате НДС в рамках арбитражного или гражданского судопроизводства, при этом трехлетний срок в такой ситуации будет исчисляться с того момента, когда общество узнало о наличии у него переплаты.

Анализ приведенной судебной практики показал, что суды при решении данного вопроса исходят из совокупности всех обстоятельств по делу и исследуют доказательства,

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

представленные налогоплательщиком. В рассматриваемой ситуации таким доказательством, на наш взгляд, может быть решение о переназначении строящегося объекта. Трехлетний срок в таком случае будет исчисляться с даты принятия такого решения. Полагаем, что при отсутствии такого решения определить какую-либо иную дату, когда общество узнало о переплате, в рассматриваемой ситуации затруднительно.

Необходимые мероприятия в целях возврата НДС. Рекомендации в целях возврата НДС

Для обращения в суд необходимо подготовить отвечающее требованиям АПК РФ заявление, уплатить государственную пошлину, отправить копию заявления заинтересованному лицу (ответчику). Порядок совершения данных действий регламентирован нормами АПК РФ.

Однако налогоплательщик вправе использовать и административный способ обжалования и обратиться в вышестоящий налоговый орган с жалобой на бездействие инспекции, которое выражено в непринятии решения о возмещении НДС.

Согласно п. 2 ст. 139 НК РФ жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Как уже отмечалось, в рассматриваемой нами ситуации общество узнало о нарушении своего права приблизительно в середине июля 2009 г. Однако ч. 2 п. 2 ст. 139 НК РФ предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган может восстановить этот срок при наличии уважительных причин его пропуска.

При этом в жалобе целесообразно обратить особое внимание на факт подтверждения инспекцией суммы возмещения в акте сверки.

С учетом имеющейся практики можем отметить, что, например, УФНС России по Московской области в ряде случаев положительно рассматривало жалобы налогоплательщиков. Кроме того, не исключено, что после направления обществом подобной жалобы инспекцией будет принято какое-то решение, которое будет доведено до его сведения.

Если этим решением в возмещении НДС будет отказано, то возникнут основания для исчисления давностного срока по неимущественному требованию (о признании решения недействительным) с момента получения такого решения налогоплательщиком.

При получении из вышестоящего налогового органа отрицательного ответа, а также при неполучении ответа после истечения установленных НК РФ сроков для рассмотрения жалобы общество может обратиться в суд.

При этом факт обращения в вышестоящий налоговый орган в любом случае может быть использован налогоплательщиком для обоснования уважительности причин про-

пуска давностных сроков для обращения в суд (общество использовало все возможности для решения вопроса во внесудебном порядке).

Обратиться в суд общество также вправе и одновременно с подачей жалобы в вышестоящий налоговый орган¹.

Альтернативный вариант, связанный с определением налогового периода, в котором возникло право на вычеты

В качестве альтернативного варианта рассмотрим возможность подачи уточненной декларации за IV квартал 2006 г. при условии, что именно в этот период произошло переназначение объекта, о чем имеются соответствующие документальные подтверждения.

Согласно ст. 81 НК РФ при обнаружении в поданной в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в инспекцию уточненную декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная декларация, представленная после истечения установленного срока подачи, не считается представленной с нарушением срока.

Если исходить из того, что только при переназначении объекта общество узнало о наличии у него права на вычет и соответствующей переплаты (права на возмещение) и это произошло в IV квартале 2006 г., то оно вправе подать уточненную декларацию за IV квартал 2006 г. и подать заявление о возврате НДС из бюджета. Одновременно налогоплательщику необходимо будет подать уточненную декларацию за I квартал 2006 г., в которой ранее заявленная сумма к возмещению должна быть «снята».

Отметим, что при подаче уточненных деклараций налоговый орган обязан провести камеральную проверку в соответствии с положениями ст. 88 НК РФ. При этом п. 8 данной статьи определено, что при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных данным пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком. Инспекция вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие согласно ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Это означает, что при проверке уточненной декларации за IV квартал 2006 г. налоговый орган вправе затребовать документы, подтверждающие возмещение НДС, т.е. в том

¹ Дело в том, что, если налоговый орган незаконно бездействует, не принимая в установленные сроки ни одно из предусмотренных ст. 101, 176 НК РФ решений, обращение в арбитражный суд возможно и без предварительного обжалования бездействия в вышестоящий налоговый орган.

числе и документы, подтверждающие принятие решения о переназначении объекта.

При этом нельзя исключать, что инспекция откажет в возмещении НДС. Спрогнозировать суть возможных претензий инспекции в подобной ситуации достаточно сложно. Но в любом случае решение инспекции об отказе в возмещении может быть обжаловано в судебном порядке.

Что касается соблюдения сроков на возмещение НДС, то в такой ситуации трехлетний срок начинает течь с момента окончания соответствующего налогового периода. Под ним следует понимать период, в котором возникло право на возмещение налога. Если исходить из того, что этим периодом является IV квартал 2006 г., то срок для подачи уточненной декларации и заявления о возврате НДС истекает 31 декабря 2009 г.

Приведенный подход к исчислению сроков подтверждается в судебной практике. Так, в Определении ВАС РФ от 5 декабря 2008 г. № ВАС-15635/08 отмечено, что общество не вправе требовать возмещения спорной суммы налога, поскольку налоговая декларация за январь 2007 г. с предоставлением налоговых вычетов за январь 2004 г. подана обществом в инспекцию 20 февраля 2007 г., т.е. по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Аналогичный вывод изложен в Постановлении ФАС Московского округа от 14 мая 2008 г. № КА-А40/3857-08.

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



Законодательство о саморегулируемых организациях и практика его применения



И.А. Сухова
вице-президент
компании «ФБК»
по вопросам
корпоративного развития

Законодательство о саморегулируемых организациях (СРО)

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» **регулирует** отношения, возникающие:

- в связи с приобретением и прекращением статуса СРО;
- деятельностью СРО;
- взаимодействием между СРО и:
 - членами СРО,
 - потребителями товаров, работ, услуг,
 - органами власти.

Особенности регламентированных указанным Законом отношений могут устанавливаться иными федеральными законами.

Закон о саморегулируемых организациях **не регулирует** деятельность:

- СРО профессиональных участников рынка ценных бумаг (см. ст. 48, 49, 50 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»);
- СРО акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний и специализированных депозитариев инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов (см. ст. 57, 58, 59 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»);
- СРО жилищных накопительных кооперативов (см. ст. 56 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 215-ФЗ «О жилищных накопительных кооперативах»);
- СРО негосударственных пенсионных фондов (см. ст. 36 Федерального закона от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»);
- СРО кредитных организаций (см. ст. 3 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»);
- СРО бюро кредитных историй (см. ст. 9 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 218-ФЗ «О кредитных историях»).

Саморегулирование

Саморегулирование — это самостоятельная и инициативная деятельность, которую ведут субъекты предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением указанных стандартов и правил.

Предметом саморегулирования является предпринимательская или профессиональная деятельность субъектов, объединенных в саморегулируемые организации.

Субъекты предпринимательской деятельности — индивидуальные предприниматели и юридические лица.

Субъекты профессиональной деятельности — физические лица, которые ведут профессиональную деятельность, регулируемую в соответствии с федеральными законами.

СРО: обязательные требования

Цели создания предусмотрены федеральными законами.

Организационно-правовая форма: некоммерческая организация, основанная на членстве.

Минимальное количество членов: не менее 25 субъектов предпринимательской деятельности, работающих в одной отрасли или на одном рынке, и (или) не менее 100 субъектов профессиональной деятельности одного вида.

Требования к СРО:

- наличие стандартов и правил предпринимательской или профессиональной деятельности, обязательных для выполнения всеми членами саморегулируемой организации;
- обеспечение СРО дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями произведенных товаров (работ, услуг) и иными лицами;
- создание (если иное не предусмотрено специальными федеральными законами) специализированных органов, осуществляющих контроль за соблюдением членами СРО требований стандартов и правил, а также рассмотрение дел о применении в отношении членов СРО мер дисциплинарного воздействия, предусмотренных внутренними документами саморегулируемых организаций.

Практика саморегулирования

Арбитражные управляющие

Цели СРО: регулирование и обеспечение деятельности арбитражных управляющих.

Форма СРО: некоммерческая организация, основанная на членстве граждан (*субъектов профессиональной деятельности*).

Требования к СРО:

- не менее 100 членов;
- участие ее членов не менее чем в 100 (в совокупности) процедурах, применяемых в делах о банкротстве;
- наличие компенсационного фонда;
- наличие обязательных для выполнения членами СРО стандартов и правил профессиональной деятельности арбитражных управляющих;
- наличие органов управления и специализированных органов СРО, функции и компетенция которых соответствуют требованиям закона.

! Арбитражный управляющий — гражданин РФ, являющийся членом одной из СРО.

Инженерные изыскания, проектирование, строительство

Цели СРО:

- предупреждение причинения вреда вследствие недостатков работ, которые оказывают влияние на безопас-

ность объектов капитального строительства и выполняются членами СРО;

- повышение качества инженерных изысканий, проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта.

Форма СРО: некоммерческое партнерство, объединяющее в качестве членов субъектов предпринимательской деятельности (*индивидуальных предпринимателей и юридических лиц*).

Виды СРО — организации, основанные на членстве лиц:

- выполняющих инженерные изыскания (не менее 50 членов);
- осуществляющих подготовку проектной документации (не менее 50 членов);
- осуществляющих строительство (не менее 100 членов).

Требования к СРО:

- наличие определенного количества членов;
- наличие компенсационного фонда в размере не ниже законодательно установленного;
- наличие утвержденных и обязательных к выполнению:
 - требований к выдаче свидетельства о допуске к работам, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства,
 - правил контроля в области саморегулирования,
 - документа, устанавливающего систему мер дисциплинарного воздействия за несоблюдение членами СРО требований и правил.

! Субъект предпринимательской деятельности вправе выполнять работы, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, при наличии выданного одной СРО свидетельства о допуске к таким работам.

Оценочная деятельность

Цели СРО: регулирование и контроль оценочной деятельности.

Форма СРО: некоммерческая организация (*некоммерческое партнерство*), объединяющая субъектов профессиональной оценочной деятельности (*физических лиц*).

Требования к СРО:

- объединение в составе СРО не менее 300 физических лиц — субъектов профессиональной оценочной деятельности;
 - наличие компенсационного фонда в размере не ниже законодательно установленного;
 - наличие коллегиального органа управления, функционально специализированных органов и структурных подразделений;
 - наличие стандартов и правил оценочной деятельности, утвержденных в соответствии с требованиями закона.
- ! Субъектами оценочной деятельности (оценщиками) признаются физические лица, являющиеся членами одной

из СРО и застраховавшие свою ответственность в соответствии с требованиями законодательства.

Аудиторская деятельность

История и традиции

Международные сети — наиболее популярная форма объединения участников рынка.

Члены сети:

- работают по единым сетевым стандартам, соответствующим международным;
- являются объектами проверок качества услуг со стороны сети;
- объединяют свои усилия по продвижению бренда;
- имеют возможность использовать опыт и технологии партнеров в разных странах мира;
- работают с клиентами сети по миру на преимущественной основе;
- проходят обучение, участвуют в конференциях, организуемых сетью.

В то же время члены сети остаются юридически независимыми компаниями, не отвечающими по обязательствам друг друга. Надлежащие гарантии пользователям услуг создают требования сети к своим членам. Это жесткие внутренние стандарты, правила внутреннего контроля, иногда страхование профессиональной ответственности.

Форум Фирм — объединение сетей.

Форум Фирм был основан в январе 2008 г. Полными членами Форума с момента основания стали 17 крупнейших международных сетей.

Членство в Форуме Фирм гарантирует:

- соблюдение международных стандартов аудита;
- соблюдение принятых Форумом строгих этических требований;
- повышенные требования к качеству оказания услуг.

Ситуация до 1 января 2010 г.

Основанием для начала аудиторской деятельности была лицензия, выдаваемая Минфином России при условии соблюдения организацией требований, установленных законодательством.

Элементами саморегулирования считалась деятельность аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений (АПАО). Субъект предпринимательской или профессиональной деятельности становился таковым не после вступления в АПАО, а после получения соответственно лицензии или квалификационного аттестата, выданного уполномоченным органом. Субъект аудиторской деятельности мог на добровольной основе не входить в АПАО или входить в состав более чем одного АПАО.

Цели АПАО: обеспечение условий аудиторской деятельности своих членов, защита их интересов.

Форма АПАО: некоммерческая организация, основанная на членстве аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций (субъектов профессиональной и предпринимательской деятельности).

Требования к АПАО:

- не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций;
- наличие обязательных для своих членов правил (стандартов) осуществления профессиональной деятельности и профессиональной этики;
- наличие системы контроля за соблюдением таких правил (стандартов);
- аккредитация в уполномоченном федеральном органе (Минфине России).

! АПАО не обеспечивали дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями произведенных товаров, работ, услуг и иными лицами.

Ситуация с 1 января 2010 г.

Аудиторская деятельность — это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудиторская организация — коммерческая организация (субъект предпринимательской деятельности), являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Коммерческая организация приобретает право вести аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Аудитор — физическое лицо (субъект профессиональной деятельности), получившее квалификационный аттестат и являющееся членом одной из СРО аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Субъект аудиторской деятельности должен в обязательном порядке стать членом одной СРО.

! Основанием для начала аудиторской деятельности является не лицензия, а членство в СРО.

СРО аудиторов

Цель СРО: обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности.

Форма СРО: некоммерческая организация (*некоммерческое партнерство*), объединяющая в качестве членов аудиторские организации (*субъектов предпринимательской деятельности*) и аудиторов (*субъектов профессиональной деятельности*).

Требования к СРО:

- объединение не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций;
- наличие утвержденных правил внешнего контроля качества работы членов СРО и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;
- обеспечение СРО дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда СРО;
- создание специализированных органов, осуществляющих контроль за соблюдением членами СРО требований федерального законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости. Указанные органы уполномочены также рассматривать дела о применении в отношении членов СРО мер дисциплинарного воздействия.

Функции СРО:

- разработка и утверждение стандартов СРО аудиторов, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- разработка проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- участие в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организация прохождения аудиторами обучения по программам повышения квалификации;
- применение мер дисциплинарного воздействия, предусмотренных действующим законодательством и внутренними документами СРО в отношении своих членов;
- образование третейских судов для разрешения споров между членами СРО, а также членами СРО и третьими лицами;
- представление интересов СРО в отношениях с органами государственной власти;
- обеспечение информационной открытости деятельности своих членов;
- контроль за деятельностью своих членов;
- рассмотрение жалоб на действия членов СРО и дел о нарушении ее членами требований стандартов и правил СРО, условий членства в СРО.

СРО обязана:

- участвовать в создании, финансировании и деятельности единой аттестационной комиссии;
- сообщать в уполномоченный орган об изменениях в сведениях о СРО или о возникших несоответствиях СРО установленным законом требованиям;
- сообщать в уполномоченный федеральный орган о дополнительных требованиях, предусмотренных СРО в своих стандартах;
- представлять в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении СРО, ее членами требований законодательства об аудиторской деятельности;

- подтверждать соблюдение своими членами требования об обучении по программам повышения квалификации;
- представлять по запросам уполномоченному федеральному органу и Совету по аудиторской деятельности копии решений органов управления СРО;
- оказывать содействие представителям Совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью СРО.

Обязательные требования к членству в СРО**Для аудиторских организаций:**

- коммерческая организация (кроме ОАО, ГУП и МУП);
- не менее трех аудиторов в штате;
- не менее 51% в уставном (складочном) капитале должно принадлежать аудиторам;
- лицо, выполняющее функции единоличного исполнительного органа, должно быть аудитором, в коллегиальном исполнительном органе должно быть не менее 50% аудиторов;
- безупречная деловая репутация, наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- уплата членских взносов в СРО и взносов в компенсационный фонд СРО.

Для аудиторов:

- наличие квалификационного аттестата аудитора;
- безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- уплата членских взносов в СРО и взносов в компенсационный фонд СРО.

Минфин России и Совет по аудиторской деятельности**Функции Минфина России:**

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- ведение государственного реестра СРО, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- государственный контроль (надзор) за деятельностью СРО аудиторов.

Функции Совета по аудиторской деятельности:

- рассмотрение проектов федеральных стандартов и других нормативных актов и рекомендация их к утверждению;
- оценка деятельности СРО по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

- рассмотрение обращений и ходатайств СРО;
- внесение на рассмотрение федерального уполномоченного органа соответствующих предложений.

В состав Совета по аудиторской деятельности входят:

- 10 представителей пользователей бухгалтерской отчетности (с ротацией не реже одного раза в три года не менее чем на 25% их общего числа);
- два представителя уполномоченного федерального органа;
- три представителя установленных законом федеральных органов;
- два представителя от СРО, которые должны быть выдвинуты всеми СРО. Ротация проводится один раз в год.

Меры дисциплинарного воздействия к субъектам аудиторской деятельности

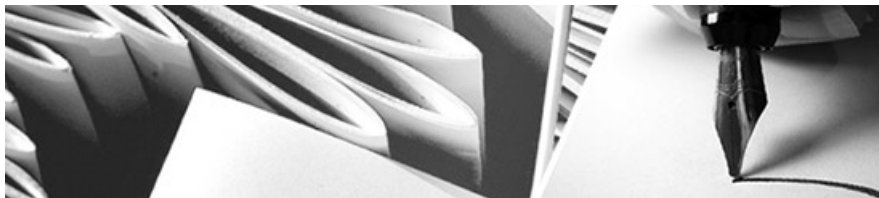
Основанием для применения мер воздействия со стороны СРО является нарушение требований: федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Со стороны СРО:

- предписание, обязывающее члена СРО устранить выявленные в ходе проведения процедур контроля качества недостатки;
- письменное предупреждение о недопустимости нарушения требований нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- наложение штрафа;
- приостановление членства в СРО на срок до 180 дней;
- исключение аудитора, аудиторской организации из СРО;
- иные меры воздействия, установленные внутренними документами СРО.

Со стороны Минфина России (уполномоченного федерального органа):

- предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества нарушения;
- письменное предупреждение о недопустимости нарушения требования нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- обязательное для исполнения СРО предписание о приостановлении членства в СРО либо об исключении аудиторской организации из СРО. **ФБК**



Институт Сертифицированных Финансовых Менеджеров (Великобритания) представляет вашему вниманию интервью с госпожой Макконнел, членом Совета МСФО

Статус МСФО в современном мире

Ирина Кузьмина (член Совета Восточной Европы Института Сертифицированных Финансовых Менеджеров (Великобритания), профессор) беседует с госпожой Макконнел, членом Совета МСФО.

Ирина Кузьмина: Каковы преимущества МСФО по сравнению с другими существующими стандартами?

Патриша Макконнел: Я полагаю, что МСФО позволяют достичь той простоты, которой не достигают другие стандарты. Многие считают, что стандарты сложные, но на самом деле они основаны на принципах, а не на правилах, как ГААП. Поэтому человек может легко отыскать принцип и понять его. Затем правильно выбранный принцип может быть легко применен. Что касается ГААП США, то человеку нужно знать сотни, иногда тысячи правил о том, как учесть сделку, что делает ГААП более сложными для понимания. Еще одно преимущество МСФО заключается в том, что они основаны на концептуальной основе, которая помогает отдельным стандартам быть согласованными друг с другом.

И.К.: Насколько важна справедливая стоимость в достижении целей МСФО?

П.М.: Справедливая стоимость — только один из многих методов измерения, которые могут быть применены в международных стандартах финансовой отчетности. Он наиболее важен в учете финансовых инструментов, но даже здесь справедливая стоимость не является единственным позволенным атрибутом измерения. Мы только недавно выпустили *IFRS 9*, который требует использовать амортизированную стоимость для финансовых активов, если бизнес-моделью компании является удержание таких инвестиций для обеспечения договорного денежного потока и таким финансовым активам свойственны характеристики нормального займа.

И.К.: Многие бухгалтеры не понимают эту концепцию и думают, что более правильно использовать концепцию «исторической стоимости». Не могли бы Вы разъяснить, что такое «справедливая стоимость» и почему оценка элементов финансовой отчетности с применением справедливой стоимости наиболее объективна и полезна для пользователей?

П.М.: Справедливая стоимость более уместна, поскольку она представляет собой текущую оценку актива или обязательства, основанную на текущих рыночных условиях. Поэтому стоимости одной и другой единицы сопоставимы. Она также позволяет рассчитать реальную доходность и реальные затраты на капитал.

Исторические затраты были справедливой стоимостью на какой-то момент времени в прошлом, и в данном случае единицы не будут сопоставимы друг с другом, так как справедливая стоимость в прошлом, т.е. историческая стоимость, произошла из разных экономических условий, различных процентных ставок, которые подлежали износу или были проамортизированы во время срока полезного использования. Они не сравнимы друг с другом и не могут отражать реальную экономическую стоимость активов или обязательств.

И.К.: *Согласитесь ли Вы с тем, что в условиях финансового кризиса финансовая отчетность компаний, подготовленная на основе МСФО, выглядит менее привлекательной для инвесторов, чем подготовленная на основе концепции исторической стоимости?*

П.М.: Во время финансового кризиса отчетность по МСФО не согласована со справедливой стоимостью. Многие финансовые инструменты были отражены учреждениями по амортизированной стоимости. Одним из фактов, которые выявил последующий анализ, был тот, что многие убытки по инвестициям были реальными; поэтому учет займов финансовых институций был отражен по амортизированным затратам. Статьи, которые во время кризиса отражались по справедливой стоимости, были немедленно выделены и, конечно, не представляли приятную картину; но это было реалистичное отображение того, что происходило в течение того периода.

И.К.: *Как, по Вашему мнению, усиливается или ослабевает роль МСФО при подготовке финансовой отчетности в условиях экономической нестабильности?*

П.М.: Я думаю, роль МСФО очень важна в любых экономических условиях. Полагаю, что рынки сейчас, несомненно, имеют глобальный и взаимосвязанный характер. И для их нормального функционирования, на мой взгляд, следует использовать в глобальном масштабе только один набор качественных стандартов бухгалтерского учета. Это нужно для того, чтобы инвесторы на рынке могли оценить свои возможности на сопоставимой основе, а не распределять свой капитал неэффективно, что может произойти в случае, если мы будем использовать различные системы бухгалтерского учета в разных частях мира.

И.К.: *Можно ли утверждать, что понятие «другие совокупные доходы» включает прибыли или убытки, которые возникли в результате применения концепции справедливой стоимости?*

П.М.: Отчет о совокупном доходе включает в себя все изменения в акционерном капитале, вызванные операциями или другими событиями, источниками которых не являются собственники (акционеры). Таким образом, да, изменения в справедливой стоимости должны быть признаны в отчете о совокупном доходе. Они могут быть признаны в прибылях или убытках, если они являются, допустим, рыночными ценными бумагами. Или они могут быть признаны в соста-

ве других совокупных доходов, как, например, инвестиции в долевые ценные бумаги, которые удерживаются по стратегическим причинам.

И.К.: *Существуют ли принципиальные различия между МСФО и ГААП? Какие стандарты являются дискуссионными в настоящее время?*

П.М.: Основные различия между ГААП США и МСФО, я думаю, это те, которые изложены в меморандуме о взаимопонимании 2008 г. с американским Советом по стандартам финансового учета. Тем самым текущей повесткой дня Совета по международным бухгалтерским стандартам является стремление к сближению по отдельным аспектам с ГААП США к июню 2011 г. Это цель. Такими аспектами данного меморандума являются финансовые инструменты, включая финансовые активы, финансовые обязательства и капитал, признание доходов, консолидация, справедливая стоимость, руководство по оценке, учет лизинга и, конечно, презентация финансовой отчетности.

И.К.: *Многие ли страны применяют МСФО и каковы тенденции в будущем?*

П.М.: В настоящее время более 100 стран или просят разрешения на применение МСФО, или находятся в процессе сближения с МСФО. Европейская комиссия потребовала, чтобы МСФО применяли все публичные компании в Европейском союзе, поэтому данные стандарты используются на всей территории Европейского союза. Швейцарские компании также используют МСФО.

И.К.: *Недавно были приняты МСФО для малых и средних предприятий (МСП). Каково Ваше мнение: окажет ли данный документ помощь в развитии бизнеса МСП?*

П.М.: Я уверена, что стандарты для МСП окажутся очень полезными для таких компаний. Я думаю, что этот четкий комплект стандартов, основанный на логической структуре, поспособствует росту компаний. Это поможет менеджерам компаний лучше понять свой бизнес, когда они увидят финансовую отчетность, подготовленную по этим стандартам. Это также будет способствовать увеличению притока банковского финансирования и других инвестиций, так как у малых и средних предприятий будет в наличии финансовая отчетность, легко понимаемая и сравнимая с другими компаниями.

И.К.: *Спасибо за Ваши ответы. ФБК*



Проблемы соотношения размера чистых активов и уставного капитала



Е.А. Дбар
ведущий юрист-консульт
«ФБК-Право»

При толковании ст. 35 «Фонды и чистые активы общества» Закона об АО¹ организации могут столкнуться с вопросом о моменте возникновения рисков по отрицательным чистым активам. В частности, некоторые полагают, что первый финансовый год существования общества не учитывается при расчете соотношения размера чистых активов и уставного капитала. А основанием для уменьшения уставного капитала либо ликвидации общества является ситуация, когда по окончании двух финансовых лет подряд (в том числе и в последующих периодах после даты регистрации (создания) общества) стоимость чистых активов становится меньше уставного капитала. Отсчет же финансовых периодов начинается с даты создания (регистрации) общества. Рассмотрим, правомерен ли такой подход.

Согласно п. 4 ст. 35 Закона об АО, *если по окончании второго и каждого последующего финансового года* в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Полагаем, что фразу «второй и каждый последующий финансовый год» нельзя толковать как «любые два финансовых года, следующих друг за другом», поскольку такая позиция не соответствует законодательству.

Во-первых, при толковании законодательного акта следует принимать во внимание буквальное значение слов и выражений (буквальное толкование). На наш взгляд, использование в п. 4 ст. 35 Закона об АО формулировки «второй и *каждый* последующий финансовый год» свидетельствует о том, что величина чистых активов должна соотноситься с размером уставного капитала *каждый* финансовый год, начиная со второго года, следующего с момента создания общества. Из буквального значения слова «каждый» следует, что проверяться на соответствие уставному капиталу должен *один финансовый год, начиная со второго*.

Вывод, что рассматриваемую формулировку Закона об АО следует трактовать как «два года, следующих друг за другом», противоречит буквальному толкованию нормы, поскольку в этом случае законодатель избрал бы соответствующее выражение. Например, в подп. 5 п. 1 ст. 14 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» указано, что если стоимость чистых активов в результате

¹ Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

ОСОБЫЙ
ВЗГЛЯД

доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, *снизилась по результатам трех следующих подряд завершённых отчетных лет* более чем на 30%, то целевой капитал подлежит формированию.

Таким образом, по нашему мнению, риски по отрицательным активам возникают на *второй* год работы предприятия.

Во-вторых, в соответствии со ст. 74 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» КС РФ принимает решение по делу, оценивая как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из его места в системе правовых актов.

В рассматриваемой ситуации арбитражные суды также склоняются к буквальному толкованию п. 4 ст. 35 Закона об АО. Так, Постановлением от 11 января 2002 г. № 32/02 Президиум ВАС РФ оставил в силе решения судов первой и апелляционной инстанций, удовлетворившие иск о ликвидации общества на основании бухгалтерского баланса и аудиторского отчета за один год (2001) деятельности общества. При этом Суд отменил постановление кассационной инстанции, признавшей неправомерными решения нижестоящих судов. При этом ВАС РФ подчеркнул следующее.

«Утверждение суда кассационной инстанции о том, что для принятия решения о ликвидации акционерного общества на основании пункта 5 статьи 35 Закона об акционерных обществах необходимо рассмотреть годовые бухгалтерские балансы общества или результаты аудиторских проверок второго и каждого последующего года деятельности общества, является ошибочным. *Указанная норма означает, что к окончанию второго года общество должно иметь чистые активы в размере не ниже установленного законом минимального размера уставного капитала. По истечении этого периода общество не вправе действовать, имея чистые активы ниже установленного уровня.* В случае же снижения уровня чистых активов *по итогам любого года (начиная со второго)* ниже минимального уровня уставного капитала, предусмотренного статьей 26 Закона об акционерных обществах, общество подлежит ликвидации. *Основанием для принятия соответствующего решения является годовой бухгалтерский баланс или результаты аудиторской проверки за соответствующий год. Анализа данных бухгалтерских отчетов за предыдущие годы или результатов аудиторских проверок в этих случаях не требуется* (выделено авт. — Прим. ред.)».

Таким образом, ВАС РФ прямо указал, что общество подлежит ликвидации, если чистые активы будут ниже установленного уровня *по итогам любого года, в том числе второго года* существования общества. Это означает, что риск ликвидации возникает в любом году, когда активы общества оказываются ниже установленного законодатель-

ством предела. Кроме того, Суд прямо отметил, что балансы предшествующих лет в данном случае не требуются.

Аналогичная точка зрения изложена в Постановлении ФАС Московского округа от 19 декабря 2002 г. № КГ-А40/8103-02.

Отметим, что в Федеральном законе от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» содержится аналогичная формулировка, касающаяся сопоставления величины чистых активов с размером уставного капитала общества. Так, согласно п. 3 ст. 20 данного Закона, *если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала*, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

Арбитражная практика, касающаяся применения данной нормы, толкует приведенное положение Закона об ООО следующим образом: «В случае же снижения уровня чистых активов *по итогам любого года (начиная со второго)* ниже минимального уровня уставного капитала, предусмотренного статьей 14 Закона об ООО, общество подлежит ликвидации. *Основанием для принятия соответствующего решения является годовой бухгалтерский баланс или результаты аудиторской проверки за последний год* (выделено авт. — Прим. ред.). Анализа данных бухгалтерских отчетов за предыдущие годы или результатов аудиторских проверок в этих случаях не требуется»¹.

Таким образом, арбитражная практика, в том числе на уровне высшей судебной инстанции, также исходит из того, что риски возникают на второй год существования общества, а также на третий, четвертый и пр., т.е. любой год, когда у общества отрицательная величина чистых активов.

В связи с этим позиция, что риски возникают, только если величина чистых активов снижена в течение двух лет подряд, противоречит не только буквальному толкованию Закона об АО, но также толкованию, поддержанному правоприменительной практикой.

В-третьих, имеющаяся единичная арбитражная практика, на наш взгляд, не может быть использована в качестве аргумента. Так, можно предположить, что из Постановления ФАС Уральского округа от 5 июня 2008 г. № Ф09-4075/08-С4 косвенно следует вывод о том, что под «вторым и каждым последующим финансовым годом» следует понимать любые два финансовых года, следующих друг за другом, поскольку суд, исследуя доказательства, принял во внимание отчетность общества за два года (2006 и 2007 гг.).

Однако в данном деле суд не давал указанного толкования норме Закона об АО. То обстоятельство, что ФАС Уральского округа рассмотрел два бухгалтерских баланса, не означает,

¹ См. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22 октября 2008 г. № Ф04-6574/2008(14963-А70-44), ФАС Северо-Кавказского округа от 9 июля 2008 г. № Ф08-3862/2008, ФАС Московского округа от 11 ноября 2002 г. № КГ-А40/7523-02.

что в этой ситуации в соответствии с законом *должна быть проанализирована отчетность за два года, следующих друг за другом*. Это связано с тем, что налоговый орган представил в суд два баланса¹, а суд обязан исследовать все имеющиеся в деле доказательства.

При этом мнение суда о том, что «конструкция ч. 4 ст. 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, ч. 5 ст. 35 Федерального закона “Об акционерных обществах” не предполагает незамедлительной ликвидации общества в случае, если размер его чистых активов становится меньше установленного законом минимального размера уставного капитала, поскольку допускает возможность осуществления обществом деятельности при таких условиях в течение нескольких отчетных финансовых лет», противоречит буквальному толкованию указанных норм, а также нарушает единообразие арбитражной практики, в том числе практики ВАС РФ.

Ссылка на Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 5 мая 2008 г. № Ф04-2726/2008(4431-А27-22), ФАС Волго-Вятского округа от 2 апреля 2008 г. по делу № А11-8727/2007-К1-15/143 также, на наш взгляд, не подтверждает

¹ Причины, по которым инспекция представила два баланса, могут быть разные: например, проверка проводилась за два года или налоговый орган продемонстрировал, что нарушение носит грубый и неоднократный характер.

предлагаемую трактовку Закона об АО. В данных делах инспекции представляли несколько балансов, однако суды не делали вывода, что налоговый орган на основании закона обязан учесть финансовый результат нескольких лет.

Таким образом, по нашему мнению, буквальное толкование нормы ст. 35 Закона об АО и арбитражная практика, в том числе на уровне ВАС РФ, свидетельствуют о том, что риски возникают для налогоплательщиков на втором году существования обществ в случае отрицательной величины чистых активов.

В связи с этим необоснованна позиция, что основанием для уменьшения уставного капитала либо ликвидации общества является ситуация, когда по окончании двух финансовых лет подряд стоимость чистых активов становится меньше уставного капитала. При этом полагаем, что первый финансовый год существования общества не учитывается при расчете соотношения размера чистых активов и уставного капитала и отчет финансовых периодов начинается с даты создания (регистрации) общества.

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



Новогодние каникулы обойдутся экономике России в 700 млрд руб. — ФБК, прогноз 2009 г.

По уточненным расчетам компании «ФБК», в 2010 г. цена 10-дневных новогодних праздников для экономики России достигнет 700 млрд руб.

Как объяснил директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев, ВВП в 2010 г., по официальному прогнозу, составит 43,2 трлн руб. При этом рабочих дней в году будет 249, а нерабочих — 116. С учетом непрерывных производств, торговли (которая является вторым по вкладу в ВВП видом экономической деятельности) и т.д. производство в формально выходные дни, по словам И. Николаева, можно оценить в 0,5 от обычного рабочего дня. Условно полных рабочих дней будет, таким образом, 307. В итоге цена одного такого дня составит немногим более 140 млрд руб. ВВП.

Когда рабочий день превращается в выходной, потери составляют более 70 млрд руб. «Таким образом, цена для экономики 10-дневного празднования Нового года составит 700 млрд руб. Это около 1,6% ВВП страны», — подсчитал И. Николаев. Он также отметил, что на 2010 г. запланирован рост экономики на 1,6%. «А оказывается, страна столько же теряет благодаря организованному отдыху», — отмечает эксперт.

Приведенные цифры — это оценки «по максимуму», ведь сократить новогодние праздники можно только на четыре дня. Для ВВП страны это дополнительно 280 млрд руб. Для федерального бюджета это означает дополнительные доходы в 45 млрд руб. (для сравнения: за весь 2009 г. на увеличение пособий по безработице выделено 30 млрд руб.).

Как отмечает И. Николаев, в 2009 г. Россия занимала 52-е место в мире по ВВП на душу населения (по паритету покупательной способности) с показателем 15 000 долл. США. «Мы бедная, в общем-то, страна и не должны себе позволять роскошные по продолжительности праздники», — убежден аналитик.

Выходом из ситуации, по словам И. Николаева, может стать и перенос части праздников на май. «Это меньшее зло, так как весной многие используют выходные и праздники, чтобы посадить картошку на приусадебном участке. Таким образом, перенося праздники на май, мы хотя бы стимулируем работу граждан на личных приусадебных хозяйствах, способствуем росту неформальной экономики», — говорит эксперт. При этом, по оценкам И. Николаева, «дополнительный весенний выходной будет стоить стране 50–60 млрд руб. против 70 млрд руб. зимнего дня отдыха».

В 2010 г. российской экономике не удастся выйти на положительные темпы роста: прогноз ФБК

Наступивший 2010 г. будет кризисным для российской экономики. Такой прогноз озвучили аналитики компании «ФБК». По их оценкам, падение ВВП составит от 2% до 4%, а дефицит бюджета — 7,5–9%.

По словам директора департамента стратегического анализа ФБК Игоря Николаева, на экономической ситуации в России неизбежно отразится ухудшение состояния дел в мировой экономике. Рынки, по мнению эксперта, снова спекулятивно перегреты, и они неизбежно упадут. «Вторая волна» кризиса более чем вероятна, и нас ожидает повторение ситуации второй половины 2008 г.: снижение фондовых индексов и, что еще более критично для российской экономики, падение мировых цен на нефть», — отмечает И. Николаев. По прогнозам ФБК, уже в первой половине 2010 г. доллар США будет стоить больше 35 руб.

Аналитики отмечают, что на экономическом развитии России в 2010 г. негативно скажутся завышенные социальные обязательства государства, а также резкое

снижение возможностей федерального бюджета по финансированию национальной экономики. По словам И. Николаева, нынешнее состояние российской экономики — это не свидетельство начала экономического роста, а лишь замедление темпов падения экономики. «Текущее улучшение состояния экономики России является следствием прежде всего оживления экспорта, однако улучшение это является неустойчивым», — отмечает эксперт. Согласно прогнозу **ФБК**, инфляция в 2010 г. составит 9—11%, а число официально зарегистрированных безработных — 2,8 млн человек.

Также И. Николаев отмечает, что к концу 2009 г. в российской экономике сформировался ряд тревожных предпосылок. В частности, наблюдается тенденция сжатия потребительского спроса. «Наиболее ярким доказательством этого служит динамика оборота розничной торговли. В сентябре 2009 г. данный показатель был рекордно низким — минус 9,9% по сравнению с аналогичным периодом 2008 г. Оставляет желать лучшего и динамика инвестиций в основной капитал: в сентябре 2009 г. минус 18,6% по сравнению с сентябрем 2008 г. Аналогичные показатели за октябрь не намного лучше: минус 8,5% и минус 17,9% соответственно», — комментирует эксперт.

Подводя итог, И. Николаев отметил, что развитие экономической ситуации в России в этом году будет зависеть прежде всего от глубины падения цен на нефть (до 50—55 долл. США за баррель). Оживления экономики, по прогнозам **ФБК**, стоит ожидать не ранее 2011 г.

России удалось преодолеть лишь один из пиков экономического кризиса — эксперты

В Москве 16 декабря 2009 г. прошло очередное заседание [Экономического клуба ФБК](#) «Российская экономика—2009: подведение итогов». Ведущие российские экономические эксперты размышляли на тему, прошла ли российская экономика «дно» кризиса, а также над тем, какие риски и возможности принесет экономике 2010 г.

По мнению **президента компании «ФБК» Сергея Шапигузова**, 2009 г. стал временем осознания, что и в кризис предприятия могут работать. «Кризис оказался гораздо более легким препятствием по сравнению с теми негативными факторами, которые

накопились в нашей экономике. Пока нам удалось преодолеть определенный этап кризиса, однако впереди новые вызовы. В этом смысле 2010 г., думаю, станет годом привыкания к кризису», — отметил экономист. Также С. Шапигузов считает, что «период стратегических решений наступит в тот момент, когда закончатся накопления прежних лет. Это станет мощным толчком для развития рыночной экономики или для возрождения Госплана».

По мнению **председателя межгосударственного статистического комитета СНГ Владимира Соколина**, некоторые позитивные изменения в российской экономике в последние месяцы 2009 г. обеспечены эффектом базы. «Реально же говорить о том, что станет с нашей экономикой, можно будет

только с апреля-мая 2010 г.», — заявил эксперт. По его словам, России остается ждать подъема экономик западных стран, так как ей «не удалось изменить экономическую модель и слезть с нефтяной иглы». Среди положительных моментов В. Соколин отметил относительно низкий показатель инфляции, что, впрочем, связано с падением спроса. Кроме того, отметил эксперт, правительству удалось удержать рынок труда и воспрепятствовать росту задолженности по заработной плате, но ценой возвращения к социалистическим методам.

Комментируя антикризисную программу правительства, **президент Центра стратегических разработок Михаил Дмитриев** назвал неэффективной меру по поддержке неспособных к росту предприятий: «На это были направлены практически все доходы от



продажи энергоресурсов, и мы заплатили за эту поддержку очень высокую цену, в том числе потерей инвестиционной привлекательности». Как считает М. Дмитриев, сегодня Россию надо сравнивать не со странами BRIC (Бразилия, Россия, Индия, Китай), а со странами BRUK (Белоруссия, Россия, Украина, Казахстан). Здесь показатели российской экономики выглядят совсем неплохо. Кроме того, эксперт предложил оценивать результаты России с позиции последних 10 лет. Накопленный за это время рост, по мнению М. Дмитриева, позволяет России по-прежнему опережать многие развивающиеся страны (например, Польшу). При этом эксперт подчеркнул, что отсутствие институциональных реформ может привести Россию к «долгосрочному тупику» в экономическом развитии.

Президент Института национального проекта «Общественный договор» Александр Аузан отметил, что кризис стал своего рода диагнозом, который проверяет, как работают все системы российской экономики. «Общество потребления, о котором мечтали в конце 1980-х, наконец-то создано. Однако правительство упустило “тучные” годы, в период которых в стране был не рост, а застой», — уверен аналитик. По словам А. Аузана, в 2010 г. глубина и острота кризиса будут зависеть от взаимодействия трех аспектов: нарастания проблемы «плохих» активов, социальной ситуации и бюджетного кризиса на региональном уровне.

Советник Института современного развития Никита Масленников, описывая кризис, вспомнил вид Гималаев из иллюминатора самолета: «Видишь множество пиков разной высоты и формы. Так и с кризисом. За минувший год один из пиков мы преодолели». По мнению эксперта, одна из основных задач российского правительства по выходу из кризиса — реформирование экономической политики. Также важно провести модернизацию реального сектора и повысить его конкурентоспособность. Между тем, как отмечает эксперт, «содержательной антикризисной программы у государства нет до сих пор». А из выделенных на 2009 г. средств на антикризисные мероприятия было потрачено на начало декабря только 73%.

«В борьбе с экономическим кризисом по всему миру — от Америки до Китая — главной проблемой остается отсутствие политической воли», — уверен **бизнес-консультант, сопредседатель Клуба «2015» Николай Коварский**. По его словам, все государства выделили на антикризисные мероприятия деньги, однако никто не хочет ничего менять. Как отмечает эксперт, «необходимо менять сложившиеся экономические модели, а это болезненный процесс».

В 2010 г. дефицит ряда региональных бюджетов превысит нормативы Бюджетного кодекса РФ — ФБК

В подавляющем большинстве принятых или находящихся на рассмотрении бюджетов субъектов Российской Федерации на 2010 г. заложено превышение расходов над доходами (дефицит). Это подтверждается результатами [выборочного исследования](#), проведенного **компанией «ФБК»**.

В частности, из 13 регионов — доноров федерального бюджета в этом году только Самарская область и Ямало-Ненецкий АО будут иметь бездефицитные региональные бюджеты. По словам **директора департамента стратегического анализа ФБК Игоря Николаева**, самый большой в процентном выражении дефицит регионального бюджета среди данной группы запланирован в Вологодской области — 28% (дефицит бюджетов рассчитан от объема доходов без учета безвозмездных поступлений). Далее следуют Татарстан (24,2%) и Пермский край (22,6%). Также И. Николаев отмечает, что дефицитными будут даже бюджет «нефтяного» Ханты-Мансийского АО (6,5%) и Москвы (12,6%). В итоге дефицит суммарного бюджета регионов-доноров (без Ленинградской и Тюменской областей) в 2010 г. составит 11,1%.

Что касается бюджетов регионов-реципиентов, то разброс следующий: наибольший дефицит в 2010 г. запланирован в Сахалинской области — 29% (чуть меньше — 24,3% — составляет дефицит бюджета Мурманской области). А вот в Краснодарском крае ожи-

дают, что доходы превысят расходы. «Профицит краевого бюджета может составить до 1%, и это, безусловно, исключительный случай», — отмечает И. Николаев. В основном же, по словам И. Николаева, дефицит бюджета в группе регионов-реципиентов находится в границах 10—15%.

По результатам исследования специалисты ФБК пришли к выводу, что в 2010 г. дефицит бюджетов ряда субъектов Федерации превысит нормативы, установленные ст. 92¹ Бюджетного кодекса РФ. «Это поставит регионы в положение нарушителей и согласно тому же Бюджетному кодексу РФ (ст. 283) может стать основанием для применения к ним мер принуждения», — отмечает И. Николаев.

Кроме того, исследование показало, что самое существенное нарастание дефицитности демонстрируют регионы-доноры. А это значит, что именно здесь финансовая устойчивость снижается быстрее всего.

И еще один вывод исследователей: «Высокие показатели дефицита бюджетов субъектов Федерации свидетельствуют о сдержанной оценке регионами перспектив экономического роста в 2010 г., а также о риске еще большего усиления дефицитности в 2011 г. по мере исчерпания возможностей федерального бюджета».

ДЕФИЦИТНОСТЬ БЮДЖЕТОВ СУБЪЕКТОВ РФ в 2010 г.

№ п/п	Регион	Доходы, млн руб.	Расходы, млн руб.	Профицит/дефицит (+/-), млн руб.	Доходы без учета безвозмездных поступлений, млн руб.	Дефицит, % от доходов без учета безвозмездных поступлений
1	2	3	4	5 (графа 3 – графа 4)	6	7 (графа 5 : графа 6)
Регионы-доноры*						
1	Вологодская область	25 366,0	31 346,0	-5 980,0	н.д.	28,0**
2	Республика Татарстан	66 134,5	78 083,3	-11 948,7	49 405,5	24,2
3	Пермский край	42 381,4	51 968,9	-9 587,6	42 381,4	22,6
4	Липецкая область	19 177,6	22 784,0	-3 606,3	17 259,1	20,9
5	Свердловская область	78 380,8	87 668,7	-9 287,9	67 808,9	13,7
6	Москва	994 509,3	1 120 245,2	-125 735,9	994 509,3	12,6
7	Ханты-Мансийский АО	100 783,3	107 015,5	-6 232,2	96 408,7	6,5
8	Санкт-Петербург	309 000,0	324 279,3	-15 279,3	294 000,0	5,2
9	Ненецкий АО	6 281,9	6 344,7	-62,8	5 950,9	1,1
10	Самарская область	60 142,1	60 142,1	0,0	59 371,6	0,0
11	Ямало-Ненецкий АО	58 854,3	58 854,3	0,0	57 335,4	0,0
	ИТОГО	1 761 011,2	1 948 732,1	-187 720,8	1 684 430,8	11,1
12	Ленинградская область	37 000,0	38 700,0	-1 700,0	н.д.	н.д.
13	Тюменская область	86 807,0	92 101,0	-5 294,0	н.д.	н.д.
Регионы-реципиенты***						
1	Сахалинская область	33 300,0	40 800,0	-7 500,0	н.д.	29,0**
2	Мурманская область	29 297,8	34 872,7	-5 574,9	22 904,4	24,3
3	Смоленская область	16 297,8	18 494,8	-2 196,9	12 109,6	18,1

4	Кировская область	26 682,4	28 930,3	-2 248,0	14 276,3	15,7
5	Ивановская область	19 600,8	21 209,6	-1 608,7	10 282,2	15,6
6	Тверская область	29 273,8	32 664,4	-3 390,6	22 605,6	15,0
7	Архангельская область	32 606,2	35 677,8	-3 071,6	20 477,2	15,0
8	Амурская область	26 279,6	28 743,3	-2 463,7	16 424,4	15,0
9	Владимирская область	26 665,2	29 318,9	-2 653,7	17 899,3	14,8
10	Волгоградская область	47 382,9	53 076,2	-5 693,3	40 051,1	14,2
11	Московская область	183 300,0	202 800,0	-19 500,0	н.д.	12,2**
12	Воронежская область	36 573,9	39 715,2	-3 141,3	25 990,9	12,1
13	Калининградская область	18 196,8	20 119,5	-1 922,8	17 088,1	11,3
14	Красноярский край	139 527,0	151 079,0	-11 551,9	121 752,6	9,5
15	Омская область	31 253,1	33 195,5	-1 942,4	25 235,6	7,7
16	Иркутская область	53 838,5	56 225,4	-2 386,9	41 057,4	5,8
17	Тамбовская область	19 433,5	19 978,0	-544,5	10 171,6	5,4
18	Нижегородская область	59 956,3	62 234,9	-2 278,6	58 429,4	3,9
19	Брянская область	19 511,7	19 511,7	0,0	11 439,1	0,0
20	Республика Дагестан	46 587,4	46 587,4	0,0	12 366,2	0,0
21	Краснодарский край	100 285,4	99 542,9	742,5	77 283,0	1,0

* По данным 2009 г.

** Данные информационных сообщений.

*** Ограниченный перечень регионов predetermined выборочным характером исследования и отсутствием необходимых данных по ряду регионов.

России не удалось сохранить позиции в Индексе антикризисной эффективности — ФБК

По результатам очередного расчета Индекса антикризисной эффективности (см. [Методологию расчета](#)) Россия опустилась на предпоследнюю позицию, пропустив Казахстан и опережая лишь Украину. Последние данные национальных статистических служб позволили компании «ФБК» рассчитать значения Индекса за сентябрь 2009 г.

Великобритания	0,309
США	0,184
Франция	0,110
Канада	0,085
Германия	0,051
Казахстан	-0,099
Россия	-0,149
Украина	-0,491

Как отметил директор департамента **стратегического анализа** ФБК Игорь Николаев, новый расчет Индекса отражает те тревожные тенденции, которые сохраняются в российской экономике: продолжает «сжиматься» потребительский спрос, о чем свидетельствует дальнейшее снижение динамики оборота розничной торговли (минус 9,9% в сентябре 2009 г. по сравнению с соответствующим периодом 2008 г.). Однако есть и положительные моменты. В частности, несколько сократились темпы снижения объема промышленного производства (минус 9,5% по сравнению с прошлым годом) и инвестиций в основной капитал: в сентябре 2009 г. минус 18,6% по сравнению с сентябрем 2008 г. В то же время некоторое улучшение экономических показателей в России было не столь значительным, как в Казахстане, что и отодвинуло нашу страну на предпоследнее место.

Аналогично развивались события и в группе лидеров. Канада ухудшила свои позиции, опустившись со 2-го на 4-е место. Как отметил И. Николаев, большинство экономических показателей Канады (за исключением индекса цен) продемонстрировали слабо положительную динамику. Однако другие развитые страны продемонстрировали более значительное улучшение экономических показателей, что привело к снижению относительного преимущества Канады по таким позициям, как внешняя торговля, экспорт, индексы цен производителей и покупателей, индекс промышленного производства, оборот розничной торговли и фондовый индекс.

Компания «ФБК» утверждена аудитором Межгосударственного банка

Совет директоров Межгосударственного банка 20 ноября 2009 г. утвердил **компанию «ФБК»** в качестве аудиторской организации для проведения аудита Межгосударственного банка по итогам его деятельности за 2009 г. и подтверждения финансового отчета банка за 2009 г. по [международным и российским стандартам](#).

Межгосударственный банк — международная финансовая организация, созданная в 1993 г. десятью странами СНГ (Армения, Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Молдова, Россия, Таджикистан, Туркмения, Узбекистан и Украина). Банк специализируется на обслуживании расчетов между странами СНГ в национальных валютах. Его клиентами являются внешнеторговые организации и коммерческие банки, работающие на пространстве СНГ.

Компания «ФБК» получила аккредитацию международного аэропорта Шереметьево

Компания «ФБК» получила 10 декабря 2009 г. аккредитацию ОАО «МА Шереметьево» на право проведения [оценочных работ](#) по заказу общества в 2010 г. Всего из более чем 40 претендентов было выбрано 15 оценочных организаций.

Шереметьево (ОАО «МАШ») — крупнейший российский аэропорт, который осуществляет более 60% международных перевозок в стране. В 2008 г. аэропорт обслужил более 15 млн авиапассажиров.

Специалисты ФБК завершили крупный проект для ОАО «Федеральная сетевая компания ЕЭС»

Специалисты департамента **международной отчетности** ФБК завершили подготовку консолидированной и комбинированной отчетности по МСФО для ОАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы» за 2008 г.

ОАО «ФСК ЕЭС» создано в 2002 г. в соответствии с программой реформирования электроэнергетики РФ как организация по управлению Единой национальной (общероссийской) электрической сетью (ЕНЭС). Среди основных направлений деятельности компании — предоставление услуг субъектам оптового рынка электрической энергии по передаче электрической энергии и присоединению к электрической сети,

а также поддержание электрических сетей в надлежащем состоянии, технический надзор за состоянием сетевых объектов.

Компания «ФБК» получила аккредитацию при ОАО «Атомэнергопром»

В прошедшем году ОАО «Атомэнергопром» включило **компанию «ФБК»** в I группу перечня аккредитованных организаций, имеющих право на заключение договора на проведение оценки. Эти организации будут рекомендованы дочерним обществам «Атомэнергопрома» для оказания [услуг по оценке](#) стоимости бизнеса и/или активов в 2009—2010 гг.

ОАО «Атомэнергопром» было создано в 2007 г., оно входит в госкорпорацию «Росатом». «Атомэнергопром» обеспечивает полный цикл производства в сфере ядерной энергетики, от добычи урана до строительства АЭС и выработки электроэнергии, и уделяет приоритетное внимание повышению качества выпускаемой продукции, внедрению инновационных технологий и экологическому менеджменту.

«Что изменится в работе в 2010 г.: новые взносы в фонды, социальные пособия, прибыль, НДС». Взгляд ФБК

В Москве 20 ноября 2009 г. прошла IX Ежегодная Конференция газеты «Учет. Налоги. Право» на тему «Что изменится в работе в 2010 г.: новые взносы в фонды, социальные пособия, прибыль, НДС». **Директор департамента управленческого консультирования ФБК Андрей Рекшинский** выступил на ней с докладом на тему «Анализ денежных потоков покупателя на скорую руку. Что можно узнать о движении денежных средств из баланса контрагента».

В ходе выступления А. Рекшинский рассказал о задачах и методах анализа денежных потоков покупателя. «Основная цель такого анализа — получить информацию, дающую объективную и точную картину финансового состояния покупателя, а также определить возможности покупателя в полном объеме выполнить свои текущие и потенциально возможные обязательства», — отметил эксперт. По его словам, анализ информации о покупателе из открытых источников, годовой бухгалтерской отчетности позволяет получить довольно точное представление об основных направлениях деятельности покупателя, перспективах развития его бизнеса. При этом А. Рекшинский обратил внимание, что допустимые значения показателей платежеспособности, ликвидности и финансовой устойчивости покупателя в значительной степени зависят от его отраслевой принадлежности.

Также А. Рекшинский показал различные подходы к анализу баланса с целью выявления ухудшения его ликвидности и продемонстрировал, что высокие показатели рентабельности деятельности не всегда характеризуют финансовую устойчивость (платежеспособность) контрагента. Приведенная модель позволяет спрогнозировать потерю платежеспособности контрагента.

На конференции также выступили известные налоговые специалисты страны. Кроме того, в рамках мероприятия прошла выставка с участием крупнейших бухгалтерских, аудиторских, консалтинговых и образовательных компаний.

Изменение условий привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения. Взгляд юристов «ФБК-Право»

В Москве 25 ноября 2009 г. состоялось заседание Экспертного совета по налоговому законодательству Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам, в котором приняли участие **партнер МКА «ФБК-Право» Александр Сотов** и **руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Алексей Яковлев**. На заседании обсуждался проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса

Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (об изменении условий привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения).

Юристы «ФБК-Право» поддержали этот законопроект. Как отметил А. Яковлев, фактически речь идет о возвращении института деятельного раскаяния. «Если человек впервые привлекается за налоговое преступление и погасил свой долг, он освобождается от уголовной ответственности», — поясняет эксперт. По словам А. Яковлева, это справедливо, во-первых, потому, что наказание должно быть адекватно тяжести совершенного правонарушения, во-вторых, потому, что закон должен выполнять стимулирующую и компенсирующую функции. «Главное — это защита интересов бюджета. Если все долги в бюджет возмещены, стоит ли бросать человека в тюрьму!?» — заключает руководитель практики налоговых споров.

В свою очередь А. Сотов отметил, что новеллы законопроекта помимо деятельного раскаяния касаются еще двух аспектов — увеличения размера недоимки, необходимого для привлечения к ответственности, и направления материалов в правоохранительные органы по истечении двух недель с момента вступления в силу решения налогового органа. «Что касается увеличения размера недоимки, то тут я поддерживаю, мера нужная. А вот предоставление отсрочки для направления материалов в правоохранительные органы — эта мера представляется излишней», — сказал адвокат. По его словам, с одной стороны, мера не приведет к снижению давления на бизнес, а с другой — может всерьез затруднить надлежащее проведение расследования. «Виновные лица будут пользоваться этим для сокрытия доказательств, бегства и пр., а невинные как сидели на месте, так и останутся, поэтому взять их смогут в любом случае», — заключил А. Сотов.

Предложения юристов «ФБК-Право» по поправкам в законопроект будут направлены в Комитет Государственной Думы по бюджету и налогам.

Компания «ФБК» приняла участие в ежегодном семинаре для главных бухгалтеров ОАО «Газпром»

Представители компании «ФБК» приняли 10 декабря 2009 г. участие в ежегодном семинаре департамента бухгалтерского учета ОАО «Газпром» и главных бухгалтеров его дочерних обществ.

В рамках семинара **руководитель практики налоговых споров ФБК Галина Акчурина** выступила с докладом «Актуальная арбитражная практика по налоговым спорам за 2009 г.». Эксперт рассказала о наиболее типичных ситуациях из практики, в частности по оспариванию налога на прибыль, и изложила по ним позицию налоговых органов и позицию защиты. Значительную часть своего выступления эксперт посвятила разбору ситуаций из практики оспаривания налога на добычу полезных ископаемых.

Выступление Г. Акчуриной вызвало большой интерес и получило высокую оценку участников семинара. По словам **президента ФБК Сергея Шапигузова**, «собравшиеся с большим вниманием слушали наших сотрудников, которые простым языком и очень доходчиво рассказывали о сложных вопросах в работе бухгалтерских и налоговых служб».

Компания «ФБК» выступила партнером Ассамблеи делового сообщества «Год 2010: новые риски или новые возможности?»

В Москве 15 декабря 2009 г. прошла 3-я Ассамблея делового сообщества на тему «Год 2010: новые риски или новые возможности?». В рамках мероприятия основные экономические эксперты страны подвели итоги 2009 г. и обсудили стратегические планы развития бизнеса в 2010 г. Партнером Ассамблеи выступила компания «ФБК».

В рамках пленарной дискуссии на тему «Экономика России—2010: чего опасаться бизнесу?» директор департамента **стратегического анализа ФБК Игорь Николаев** от-

метил, что правительство выбрало неверные приоритеты антикризисной политики. В частности, по его словам, не принимаются меры, направленные на поддержку потребительского спроса. Вместе с тем, отмечает И. Николаев, государство взяло на себя явно завышенные социальные обязательства.

Также в Ассамблее приняли участие **партнер МКА «ФБК-Право» Александр Сотов** и **руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Алексей Яковлев**. Они провели специализированный семинар «Нововведения в налоговом законодательстве в 2009—2010 гг. и практика их применения». В частности, А. Сотов рассказал о некоторых тонкостях механизма возмещения НДС с предоплаты. Он напомнил, что после получения от покупателя предоплаты продавец обязан выставить счет-фактуру в течение пяти календарных дней. «Получив этот счет-фактуру, покупатель получает право принять “входной” НДС с этой предоплаты к вычету. НДС, принятый к учету с предоплаты, восстанавливается в бюджет», — отметил А. Сотов. При этом, по словам эксперта, нельзя вычесть НДС с предоплаты, если предоплата в договоре не предусмотрена.

В Ассамблее также приняли участие представители органов государственной власти, топ-менеджеры российских и зарубежных компаний, руководители бизнес-объединений и союзов, а также журналисты и политологи.

ЭПШ ФБК объявляет набор в группу обучения по программе ДипИФР

Экономико-правовая школа ФБК объявляет набор слушателей на обучение по международной программе *ACCA DipIFR(Rus)*. Обучение проводится в три этапа: с 27 по 31 января, с 19 по 23 февраля и с 6 по 7 марта 2010 г. Экзамен состоится 11 марта 2010 г.

Общая продолжительность базового курса составляет 96 академических часов. Все занятия проходят в **учебном классе ЭПШ ФБК**, в стоимость входят обучение, учебные материалы, регистрация на экзамен, обеды и кофе-брейки.

Окончание набора группы — 25 января 2010 г. **ФБК**