

**ФБК**

■ АУДИТ ■ КОНСАЛТИНГ ■ ПРАВО ■

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

№2

2010

ФЕВРАЛЬ

# ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Аудиторские СРО:  
организационно-технический год

Налогообложение доходов  
иностранцев

Новые льготы для некоммерческих  
организаций в 2010 году

Разработка международных  
стандартов аудита  
и бухгалтерской этики

**PKF**

Accountants &  
business advisers

По вопросам подписки на электронный журнал  
«Финансовые и бухгалтерские консультации»  
обращайтесь к Светашеву Владимиру  
по адресу: [dso\\_admin@fbk.ru](mailto: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](mailto:infopress@fbk.ru)

---

# СОДЕРЖАНИЕ

## АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

### 3 АУДИТОРСКИЕ СРО: ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНИЧЕСКИЙ ГОД

С.М. ШАПИГУЗОВ

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

### 6 НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА / ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ / УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ / ОТЧЕТНОСТЬ / ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ / АУДИТ / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ / СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

## ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

### 15 ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА НОЯБРЬ 2009 ГОДА

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

### 20 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ГРАЖДАН

Н.Р. ГЕРАСИМОВА, Т.А. МАТВЕИЧЕВА

### 23 НОВЫЕ ЛЬГОТЫ ДЛЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В 2010 ГОДУ

Е.И. ЖУКОВА

## АУДИТ

- 29** РАЗРАБОТКА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА  
И БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭТИКИ

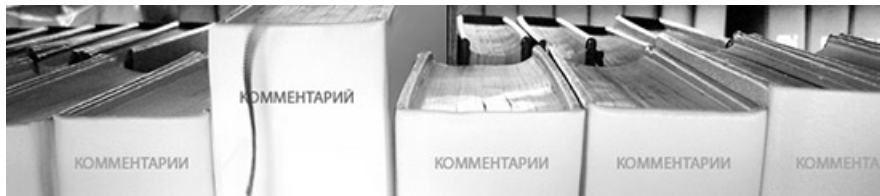
## СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

- 32** ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН:  
ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Е.В. ГОРДУКОВА, Н.Д. РЯБОВА

## НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

- 35** НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»



## Аудиторские СРО: организационно-технический год



С.М. Шапигузов  
президент  
компании «ФБК» (ПКФ)

С 1 января 2010 г. аудиторы получили статус саморегулируемой профессии. Хотя, по сути, аудит — одна из тех сфер деятельности, которые были априори наиболее подготовлены к саморегулированию. Все дело в том, что международная система аудита изначально создавалась как независимая, никому не подвластная, так что идеология саморегулирования изначально была положена в основу профессии. Именно поэтому большинство сегодняшних проблем — организационно-технического характера. Хотя и они очень важны, поскольку от того, как они будут решены, зависит перспектива развития аудита в России.

В свое время в мире получила большую популярность теория конвергенции, согласно которой экономические, политические и идеологические различия между капиталистической и социалистической системами постепенно сглаживаются, что приведет, в конечном счете, к их слиянию. Дело, конечно, не в теориях. Хотя в СССР, как известно, аудита не было, сегодня можно с уверенностью сказать, что у западного аудита и российского в последние годы становится все больше общего. Если угодно, назовем это взаимопроникновением.

Западная модель, западная система аудита в последние годы «дрейфует» — от максимальной свободы и независимости к все более реальному государственному регулированию. Последнее свидетельство тому — фактически обязательные к исполнению рекомендации Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW), разработанные для крупнейших аудиторских фирм Великобритании. Цель рекомендаций — чуть ли не законодательное введение в аудиторских фирмах стандартов внутреннего контроля и управления, схожих с теми, которые действуют в корпорациях, обслуживаемых аудиторами. Как говорится в 18-страничных правилах для аудитора, «их структура похожа на структуру британского кодекса корпоративного управления». В частности, аудиторам предлагается ввести в свои советы директоров независимых членов без исполнительных полномочий, которые могли бы давать независимую и беспристрастную оценку важным решениям, а также публиковать отчеты. Аудиторам рекомендовано разработать внутренние правила и процедуры, в соответствии с которыми их сотрудники могли бы «без всяких опасений докладывать о своей озабоченности по поводу готовности фирмы или отдельных ее коллег соответствовать высоким профессиональным стандартам». К 1 июня аудиторы должны принять рекомендации регуляторов или объяснить, на каком основании они не могут этого сделать.

У нас, на мой взгляд, ситуация развивается в обратную сторону. Изначально система аудита лицензировалась государством в лице регулятора рынка — Минфина России. В то же время никогда не ставилась под сомнение свобода аудитора в выборе способов и методов проверки. Стандарты аудита, хоть и принимаются на государственном уровне, предполагают альтернативные варианты их применения. И в этом смысле с 1 января сделан очередной шаг к сближению российского и западного аудита — провозглашено: «Вся власть СРО». Другими словами, в условиях усиления контроля государства над бизнесом независимость аудиторов расширя-

ются, остаются только требования использовать профессиональные стандарты и аттестацию аудиторов и аудиторских компаний СРО.

Хотя цель при этом одна. Просто главное различие усиления государственного контроля у «нас» и у «них» состоит в том, что при усилении госконтроля на Западе одновременно повышается его общественная эффективность, а у «нас», как правило, наоборот, снижается.

Сегодня многие спрашивают: что изменилось в нашей работе с 1 января? Общее количество российских аудиторов перешло в новое качество (я имею в виду обязанность каждого аудитора стать членом СРО, в связи с чем таких организаций существенно прибавилось) и в нем осваивается. Полагаю, пока происходящие изменения касаются больше не содержания работы, а именно организационных моментов. Дело в том, что с содержательной работой (выстраиванием системы и контролем качества) все понятно. Сама система есть, она апробирована и вопросов к ней (по крайней мере, пока) не возникает.

А вот организационно-техническая работа каждому СРО предстоит огромная. С тем же контролем качества — необходимо сформировать список, в какой очередности какие компании будут проверяться, создать контролирующие структуры внутри самого СРО.

Другая важнейшая задача СРО — ведение реестра своих членов. До сих пор «всю правду» об аудиторах знало только финансовое ведомство, причем качество этой информации и особенно ее прозрачность оставляли желать лучшего. Несколько лет назад мы купили в Минфине России полный реестр аудиторских фирм с адресами, разослали всем фирмам по этому списку письма, но 25% писем вернулось с пометкой «адресат не найден».

Почему это так важно? Я глубоко убежден, что полный, достоверный и доступный реестр аудиторов и аудиторских организаций — это один из основных инструментов, позволяющих понять, что такое аудиторская профессия, что происходит на нашем рынке. Надеюсь, что уже летом (СРО обязаны это сделать к июню) такой инструмент появится. С этим, кстати, связан и еще один интересный момент. Очень важно, чтобы весь реестр был открытым, чтобы он был в доступен в Интернете, чтобы любой желающий мог с ним познакомиться. Плюс чтобы там была хотя бы минимальная информация: адрес и телефон. Ну а как максимум — еще ряд количественных параметров, в том числе и объем оказываемых услуг. В этом случае отпадет необходимость создания рейтингов. Они будут формироваться автоматически. Причем будут доступны всем в любой момент. А главное, они будут гораздо ближе к реальности, поскольку отчетность, которую каждая компания представляет в СРО, будет реальной. Этот механизм можно было бы запустить со следующего года.

Еще один момент. Во время обсуждения законопроекта о СРО у нас было несколько принципиальнейших воз-

ражений. Мы и сегодня уверены, что, например, компенсационные фонды-«обшаки», которые создает каждая СРО, не будут эффективными инструментами повышения ответственности аудиторов. Провинившийся аудитор будет прятаться за СРО, которая его приняла. А коллеги будут защищать его, чтобы не платить. На наш взгляд, это противоречит здравому смыслу, логике, экономической целесообразности. Гораздо эффективнее было бы предусмотреть в законе обязательное страхование профессиональной ответственности аудиторов. В настоящее время я не вижу финансового интереса для пострадавших от некачественного аудита бороться за свои права. Весь фонд СРО сейчас составляет примерно 3 млн руб. Какое крупное предприятие пойдет судиться с аудиторской фирмой, если сочтет, что она выдала заведомо ложное заключение, недобросовестно выполнила свои обязательства и т.п.? Чего можно будет добиться от этой фирмы в суде? Максимум — отзыва лицензии. Судиться с таким ответчиком просто экономически нерационально: выигрывать нечего. А значит, законодательство в этой части неизбежно будет совершенствоваться. Положение про фонды, скорее всего, останется, однако, думаю, полезно будет дополнить его системой страхования — тем, что принято во всем мире.

Были у нас вопросы и по поводу числа СРО. В мире только в Великобритании пять профобъединений аудиторов, во всех остальных странах — по одному. Причина проста: чем больше объединений, тем менее эффективен контроль качества. Для России, вероятно, одной организации было бы маловато. Была бы опасность монополизации, бюрократизации, превращения ее в аналог КПСС. Но авторы закона искусственно создали полиативность. В реальности пока у нас зарегистрировано шесть саморегулируемых организаций, может быть, кто-то еще прибавится. И это неплохо, потому что если бы было 30 СРО, это бы означало, что такие организации не способны создавать систему контроля качества. Такие объединения в большей степени защищали бы свои интересы.

Но и шесть многовато. В моем представлении, аудиторы должны пойти по тому пути, который давно выбрали банкиры. Как известно, в банковской системе существует Ассоциация российских банков (АРБ) и Ассоциация региональных банков «Россия». Первая объединяет крупные банки, а вторая — небольшие финансовые структуры в регионах. И у каждой группы — свои интересы, свои проблемы.

Понятно ведь, что есть *top-150* аудиторов, которые рейтинруются «Эксперт РА», и есть еще примерно 6000 аудиторских фирм, о которых не известно почти ничего. Если небольшому предприятию где-нибудь в Забайкалье нужно найти локального аудитора, сделать это крайне затруднительно. Эти небольшие аудиторские компании должны быть как-то объединены, должна появиться структура, которая возьмет на себя решение их проблем.

Пока есть надежда, что вопрос с количеством аудиторских СРО удастся «подправить» чисто экономическими методами. Все дело в том, что, с одной стороны, пока никто не знает, каким должен быть размер членского взноса. Только когда все функции СРО будут оцифрованы на практике, это можно будет высчитать. А дальше тоже понятно: чем больше аудиторов в СРО, тем меньше удельные затраты на одного участника. Думаю, уже через год суммы членских взносов начнут сильно

различаться. Это может подтолкнуть многих аудиторов к «перетеканию». С другой стороны, пока трудно предсказать, как система СРО будет развиваться. Я не исключаю, что развитие может пойти по региональному принципу, когда своя отдельная СРО будет у каждого, например, федерального округа. Какая модель реализуется, будет ясно уже через год...

Статья написана для журнала «Стратегия: саморегулирование»

# ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ



1. [Новости законодательства](#)
2. [Общие вопросы налогообложения](#)
3. [Уплата и возврат налогов](#)
4. [Налог на добавленную стоимость](#)
5. [Налог на прибыль организаций](#)
6. [Специальные налоговые режимы](#)
7. [Прочие налоги и сборы](#)
8. [Налоговый контроль](#)
9. [Ответственность](#)
10. [Отчетность](#)
11. [Законодательство о банкротстве](#)
12. [Аудит](#)
13. [Хозяйственная деятельность](#)
14. [Социальное обеспечение](#)
15. [Банковское законодательство](#)

## § НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

» Федеральный закон от 27 декабря 2009 г. № 368-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»

Срок представления налогоплательщиком документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0% по НДС, исчисляемый с даты помещения товаров под таможенные режимы, увеличен с 180 до 270 дней в случае, если товары помещены под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 г. по 31 марта 2010 г. включительно.

Сняты требования к стоимости приобретения и (или) получения права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, для применения к доходам в виде дивидендов установленных п. 3 ст. 284 НК РФ налоговых ставок по налогу на прибыль.

Пунктом 5 ст. 226 НК РФ в новой редакции определено, что форма сообщения, представляемого налоговым агентом в налоговый орган в случае невозможности удержать НДФЛ, и порядок представления такого сообщения в налоговый орган утверждаются ФНС России.

В период с 1 января по 30 июня 2010 г. включительно в отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам в рублях, возникшим до 1 ноября 2009 г., предельная величина процентов, признаваемых расходом, при отсутствии долгового обязательства перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 2 раза, вместо ранее действовавшей ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

## § ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

» Приказ ФНС России от 18 декабря 2009 г. № ММ-7-6/691<sup>®</sup> «Об утверждении Порядка регистрации участников электронного документооборота для представления налоговых деклараций (расчетов) и иных документов в электронном виде и информирования налогоплательщиков по телекоммуникационным каналам связи».

В целях унификации процесса информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов при представлении налоговых деклараций

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

(расчетов) и бухгалтерской отчетности и обмене электронными документами с электронной цифровой подписью по телекоммуникационным каналам связи утвержден Порядок регистрации участников электронного документооборота для представления налоговых деклараций (расчетов) и иных документов в электронном виде и информирования налогоплательщиков по телекоммуникационным каналам связи.

Сроком ввода в действие Порядка предписано считать дату издания приказа ФНС России о внедрении в промышленную эксплуатацию программного обеспечения участников информационного взаимодействия в электронном виде, обеспечивающего исполнение положений Методических рекомендаций по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденных приказом ФНС России от 2 ноября 2009 г. № ММ-7-6/534®.

### § УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ

» Письмо Минфина России от 16 декабря 2009 г. № 03-02-07/1-540 <О порядке возврата налогоплательщику суммы излишне удержанного налоговым агентом налога на прибыль организаций с доходов, полученных налогоплательщиком в виде дивидендов по акциям>

Налоговым кодексом Российской Федерации не установлена обязанность налогового агента возвращать излишне удержанную сумму налога на прибыль организаций налогоплательщику.

В связи с этим, по мнению Минфина России, сумма налога на прибыль организаций, излишне удержанная налоговым агентом с налогоплательщика — российской организации и перечисленная в бюджетную систему РФ, подлежит возврату налоговым органом налогоплательщику по месту его учета.

» Письмо Минфина России от 25 декабря 2009 г. № 03-02-07/1-571 <О признании задолженности безнадежной к взысканию>

При пропуске установленных сроков взыскания недоимки налоговый орган не вправе принимать меры по ее взысканию. Кроме того, с учетом судебной практики в случае пропуска налоговым органом срока, установленного п. 3 ст. 46 НК РФ на принудительное взыскание, налоговый орган не вправе принимать решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения такой задолженности.

### § НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Федеральный закон от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с введением заявительного порядка возмещения налога на добавленную стоимость»

Вводится заявительный порядок возмещения НДС, который заключается в зачете (возврате) суммы НДС, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения камеральной налоговой проверки.

С I квартала 2010 г. на основании ст. 176<sup>1</sup> НК РФ право на применение нового порядка возмещения НДС предоставляется двум категориям налогоплательщиков:

- организациям, у которых совокупная сумма налогов (НДС, акцизы, налог на прибыль и НДСП), уплаченных за три предшествующих года, составляет не менее 10 млрд руб.;
- налогоплательщикам, представившим вместе с налоговой декларацией банковскую гарантию.

Право на применение заявительного порядка реализуется путем подачи в налоговый орган не позднее пяти дней со дня подачи налоговой декларации соответствующего заявления с указанием реквизитов банковского счета для перечисления денежных средств.

Если сумма НДС, возмещенная налогоплательщику в заявительном порядке, превышает сумму НДС, подлежащую возмещению по результатам камеральной проверки, налогоплательщик помимо возврата излишне полученных им сумм уплачивает в бюджет также проценты, начисленные на подлежащую возврату сумму исходя из двукратной ставки рефинансирования Банка России.

Кроме того, изменения внесены в ст. 152 НК РФ. Установлено, что, если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, взимание НДС с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию РФ, осуществляется налоговыми органами в порядке, предусмотренном соответствующим международным договором.

Поправками в п. 2 ст. 169 НК РФ теперь прямо предусмотрено, что ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму НДС, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии НДС к вычету. Это положение применяется к правоотношениям, возникшим с 1 января 2010 г.

» Постановление КС РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации»

Абзац 5 подп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0% по НДС при реализации товаров, вывезенных из РФ в таможенном режиме экспорта, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе документов согласно установленному перечню) исключительно договора поручения по оплате данного товара (припасов), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж, и тем самым не допускающей возможности представления иных доказательств фактического поступления указанной выручки на счет налогоплательщика, признан не соответствующим Конституции РФ, ее ст. 19 (ч. 1 и 2), 34 (ч. 1) и 57.

## § НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо ФНС России от 15 октября 2009 г. № 3-2-09/207<sup>®</sup> «Об учете в целях налогообложения прибыли страховых взносов»

Если заказчиком, уполномоченным органом установлено требование обеспечения исполнения государственного или муниципального контракта, то страховые взносы по договору страхования ответственности по этому контракту могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли на основании подп. 10 п. 1 ст. 263 НК РФ при условии, что конкурсной документацией данный вид обеспечения исполнения контракта не исключается.

» Письмо Минфина России от 1 декабря 2009 г. № 03-03-06/1/780 «О документальном подтверждении расходов, возникающих по договору аренды транспортного средства с экипажем»

Плата по договору аренды транспортного средства (ТС) с экипажем состоит из двух частей: платы за аренду ТС и платы за услуги по его управлению.

Арендные платежи учитываются на основании подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Если договор аренды транспортного средства с экипажем заключен с физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, расходы в виде платы за услуги

по управлению ТС могут учитываться в составе расходов на оплату труда. Причем для подтверждения этих расходов необходимо наличие документов, подтверждающих факт оказания данных услуг налогоплательщику. Таким документом может быть, например, акт приема-передачи услуг.

Если по договору аренды ТС с экипажем расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства, несет арендатор, он вправе учесть эти расходы в целях налогообложения прибыли, подтвердив их соответствующими документами.

» Письмо Минфина России от 7 декабря 2009 г. № 03-03-06/1/789 «О порядке учета в целях налогообложения прибыли организации выходных пособий при увольнении работников»

Расходы на выплату выходного пособия при увольнении сотрудника по основаниям, не предусмотренным ст. 178 ТК РФ, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации, если такая выплата предусмотрена трудовым договором, дополнительным соглашением к трудовому договору, являющимся неотъемлемой частью трудового договора, или коллективным договором.

» Письмо Минфина России от 22 декабря 2009 г. № 03-03-06/1/821 «О порядке учета сумм таможенных пошлин и сборов в целях налогообложения прибыли»

Суммы таможенных пошлин и сборов, уплаченные лизингополучателем, который по окончании срока договора возвратил технику лизингодателю, при ввозе имущества на территорию Российской Федерации, учитываются для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

## § СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

» Письмо ФНС России от 2 декабря 2009 г. № ШС-22-3/906<sup>®</sup> «О порядке применения упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»

Налогоплательщик, применяющий УСН и начинающий вести предпринимательскую деятельность, подпадающую под уплату ЕНВД, сохраняет право применять УСН в отношении предпринимательской деятельности, не подпадающей под обложение ЕНВД.

Применение УСН не обусловлено обязательным наличием доходов в конкретном отчетном (налоговом) периоде.

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

В связи с этим, если налогоплательщик, совмещающий два режима налогообложения, не получает в отчетном (налоговом) периоде доходы от предпринимательской деятельности, не подпадающей под обложение ЕНВД (не осуществляет иные виды предпринимательской деятельности), он не утрачивает права на применение УСН.

» Письмо Минфина России от 15 декабря 2009 г. № 03-11-06/3/291 <О порядке применения системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности и общего режима налогообложения>

При осуществлении розничной и оптовой торговли под уплату ЕНВД подпадает лишь та часть доходов в виде премий (бонусов, скидок), которая непосредственно может быть отнесена к розничной торговле на основе раздельного учета полученных доходов.

Распределение доходов, полученных в виде премий (бонусов, скидок), между различными видами деятельности в том случае, когда эти доходы нельзя однозначно отнести к одному из видов деятельности, НК РФ не предусмотрено.

### § ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

» Федеральный закон от 27 декабря 2009 г. № 374-ФЗ «О внесении изменений в статью 45 части первой и в главу 25<sup>3</sup> части второй Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившим силу Федерального закона «О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»»

Закон вносит многочисленные изменения в нормы НК РФ и иные нормативно-правовые акты в части изменения размера пошлин за совершение юридически значимых действий.

Для большинства категорий гражданских дел размер пошлины, уплачиваемой при рассмотрении дел в судах общей юрисдикции, увеличен в 2 раза. Увеличены размеры госпошлины за совершение действий, связанных с приобретением гражданства и выходом из гражданства, а также действий, связанных с въездом или выездом из РФ. Повышение, в частности, коснулось размера государственной пошлины за выдачу заграничного паспорта с электронным носителем информации — вместо 1000 руб. пошлина составит 2500 руб. Увеличен сбор за выдачу или продление срока действия вида на жительство — с 1000 руб. размер сбора увеличится до 2000 руб.

Размер пошлины, взимаемой за государственную регистрацию юридического лица, увеличится с 2000 до 4000 руб.; за

регистрацию политической партии — с 1000 до 2000 руб.; за аккредитацию филиалов иностранных организаций, создаваемых на территории РФ, — с 60 000 до 120 000 руб. за каждый филиал; за государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя сбор возрастет с 400 до 800 руб. Сбор за выдачу свидетельства о регистрации в качестве лица, совершающего операции с прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом, будет взиматься в размере 2000 руб.

» Письмо Минфина России от 4 декабря 2009 г. № 03-06-06-01/24 <О применении ставки НДС в размере 0 руб. в части нормативных потерь полезных ископаемых при реорганизации организации>

Вновь созданная организация вправе применять нормативы потерь, утвержденные в установленном порядке, после получения лицензии на пользование конкретным участком недр и введения соответствующих изменений в приказ Минэнерго России об утверждении нормативов потерь.

Реорганизуемая организация вправе применять налоговую ставку в размере 0 руб. (процентов) в части нормативных потерь полезных ископаемых до даты государственной регистрации лицензии на пользование конкретным участком недр вновь образуемой организацией.

» Письмо Минфина России от 16 декабря 2009 г. № 03-05-05-02/84 <Об уплате земельного налога>

Если земельный участок, занимаемый жилым домом, в котором располагается нежилое помещение, принадлежащее организации на праве собственности, не сформирован, то объект обложения земельным налогом отсутствует, и, следовательно, в отношении такого земельного участка земельный налог не может быть исчислен.

» Письмо Минфина России от 21 декабря 2009 г. № 03-05-05-02/86 <Об уплате налога на имущество организаций и земельного налога организациями, занимающими помещения в здании на праве безвозмездного пользования>

В отношении переданного в оперативное управление имущества плательщиком налога на имущество организаций признается организация — балансодержатель этого имущества.

Поскольку помещение, полученное по договору безвозмездного пользования, не учитывается на балансе организации в качестве объекта основных средств, объекта обложения по налогу на имущество у данной организации не возникает.

В договоре безвозмездного пользования может быть предусмотрена обязанность ссудополучателя нести расходы на содержание переданного по договору имущества, в том числе возмещать ссудодателю уплаченные им налог на имущество организаций и земельный налог.

» Письмо Минфина России от 23 декабря 2009 г. № 03-04-05-02/17 <О декларировании в качестве дохода суммы излишне уплаченных налогов и сборов, возвращенной налогоплательщику налоговыми органами>

Излишне уплаченные суммы налогов и сборов, возвращенные налоговыми органами, не являются доходами, полученными от предпринимательской или иной профессиональной деятельности, и не подлежат обложению единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц, а следовательно, и декларированию за налоговый период, в котором такие суммы были получены.

В случае возврата излишне уплаченной суммы единого социального налога потребуется корректировка суммы задекларированного дохода, при расчете которого за прошлый налоговый период такие суммы единого социального налога были учтены в расходах при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

## § НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Письмо Минфина России от 21 декабря 2009 г. № 03-02-07/2-209 <О применении п. 10 ст. 89 НК РФ при проведении налоговым органом повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика>

Минфин России полагает, что при проведении повторной выездной проверки налогоплательщика в случае представления им уточненной декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного, проверяется этот налог за период, по которому представлена уточненная декларация.

Выявление и декларирование суммы одного налога в размере, меньшем ранее заявленного, могут повлечь за собой обнаружение факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы другого налога.

Налогоплательщик обязан провести перерасчет такого налога, внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган соответствующую уточненную декларацию.

Налоговый орган вправе требовать от налогоплательщика представления уточненной декларации по указанному налогу.

## § ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

» Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Принятым Законом внесены изменения в часть первую НК РФ, Уголовный кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ и в Закон РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-I «О милиции».

Поправками, внесенными в ст. 32, 69, 101 НК РФ, скорректирован порядок действий налоговых органов в случае, когда размер недоимки, выявленной в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

Согласно новой редакции п. 3 ст. 108 НК РФ основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Изменениями, внесенными в примечания к ст. 198 и 199 УК РФ, увеличены суммы, признаваемые крупным размером уклонения от уплаты налогов и сборов. Кроме того, установлено, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 и 199, а также ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом (организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу) полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также суммы штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Глава 4 УПК РФ дополнена ст. 28<sup>1</sup> «Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах», которой, в частности, установлено, что уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ, прекращается также, если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Кроме того, ряд соответствующих изменений внесен в другие статьи УПК РФ, а также в новой редакции изложена ст. 90 «Преюдиция» УПК РФ.

Законом также дополнена ст. 10 Закона о милиции, которой закреплен перечень обязанностей милиции. Теперь милиция в том числе обязана:

- направлять материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств;
- уведомлять налоговый орган, направивший материалы для принятия решения о возбуждении уголовного дела,

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

о результатах рассмотрения данных материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

### § ОТЧЕТНОСТЬ

» Письмо ПФР от 8 декабря 2009 г. № 30/187 «Образцы заполнения платежных поручений и коды КБК»

Направляются для сведения и использования в работе образцы заполнения платежных поручений, памятка для руководителей и работников бухгалтерских служб организаций и предприятий по заполнению расчетных документов на перечисление страховых взносов в ПФР и в фонды ОМС с 1 января 2010 г., а также информационный материал по кодам бюджетной классификации.

Указано, что платежные поручения на перечисление страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ТФОМС оформляются плательщиками при перечислении платежей со своих счетов в соответствии с правилами, установленными Положением Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации», а также приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении Правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации».

По каждому виду платежа в ПФР и в фонды ОМС оформляются отдельные платежные поручения.

» Информационное сообщение Минфина России от 29 декабря 2009 г. «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации»

Минфин России обобщил вопросы, поступившие в отношении раскрытия информации о забалансовых статьях, и сообщает, что для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях (в случае их существенности). Это информация:

- об условных обязательствах организации, по которым не производится резервирование;
- связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами;
- связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами;
- о финансовых инструментах срочных сделок;
- связанная с использованием денежных средств.

### § ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ

» Федеральный закон от 17 декабря 2009 г. № 323-ФЗ «О внесении изменений в статьи 20<sup>6</sup> и 20<sup>7</sup> Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» и статью 4 Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)»»

Увеличена сумма процентов по вознаграждению временного управляющего. Изменены сроки (с 1 января 2010 г. на 1 января 2011 г.) применения ст. 20 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» в части определения арбитражного управляющего в качестве субъекта профессиональной деятельности, занимающегося частной практикой, а также в части исключения обязанности регистрации арбитражного управляющего в качестве индивидуального предпринимателя.

### § АУДИТ

» Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации. Одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 26 ноября 2009 г., протокол № 80

Разработанные Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации используются:

- аудиторскими организациями при организации системы контроля качества услуг;
- индивидуальными аудиторами при организации системы контроля качества услуг, если иное не вытекает из существа деятельности индивидуального аудитора.

В соответствии с п. 2 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» (утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696) аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

При описании организации системы контроля качества услуг в аудиторской организации рассмотрены следующие вопросы: элементы системы контроля качества услуг в ауди-

торской организации; обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией; этические требования; принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества; кадровая работа; выполнение задания; мониторинг; документирование.

В Приложении 1 приведен график документооборота внутреннего контроля качества, с помощью которого может быть организован мониторинг системы контроля качества.

» Информационное сообщение Минфина России № 4 «В связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»»

Минфин России обобщил вопросы, поступающие в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Указано, в частности, что этот Закон не содержит положений, предусматривающих особенности проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, отличного от обязательного.

С 1 января 2010 г. не вступившие в саморегулируемые организации (СРО) аудиторы организации и индивидуальные предприниматели не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги (лицензии на осуществление аудиторской деятельности утрачивают силу).

С 1 января 2010 г. утратили силу в том числе лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых продлен в установленном порядке, а также лицензии на осуществление аудиторской деятельности, предоставленные в 2009 г.

До включения сведений в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, в том числе в период рассмотрения и проверки Минфином России заявления некоммерческой организации о включении сведений о ней в указанный реестр, такая некоммерческая организация не является СРО аудиторов.

Члены некоммерческой организации, сведения о которой не внесены в государственный реестр СРО аудиторов (в том числе некоммерческой организации, представившей в Минфин России заявление о включении сведений о ней в указанный реестр, но решение по которой Минфином России не принято), не являются аудиторскими организациями и аудиторами.

С государственным реестром СРО аудиторов можно ознакомиться на официальном сайте Минфина России в разделе «Аудиторская деятельность — Саморегулируемые организации аудиторов».

С 1 января 2010 г. подтверждение соблюдения аудиторами требования об обучении по программам повышения квалификации осуществляется СРО аудиторов в отношении своих членов в порядке, установленном этими саморегулируемыми организациями аудиторов.

С 1 января 2010 г. проставление отметки о соблюдении аудитором требования об обучении по программам повышения квалификации на бланке квалификационного аттестата аудитора не предусмотрено.

Не предусмотрено и аннулирование квалификационного аттестата аудитора лица, не выполнившего требование к членству в СРО аудиторов. Однако физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора, но не являющееся членом одной из СРО аудиторов, не признается аудитором.

## § ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

» Федеральный закон от 27 декабря 2009 г. № 342-ФЗ «О внесении изменений в статьи 2 и 3 Федерального закона «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» и статью 7 Федерального закона «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части уточнения условий и порядка приобретения прав на земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности»»

Внесенными в Федеральный закон от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» изменениями продлеваются сроки приобретения земельных участков собственниками расположенных на них объектов недвижимости по ценам, устанавливаемым субъектами Федерации, и сроки переоформления права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками.

С 1 января 2011 г. на 1 января 2012 г. перенесен срок вступления в силу ст. 7.34 Кодекса РФ об административных правонарушениях, которой устанавливается ответственность за нарушение сроков и порядка переоформления права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками на право аренды земельных участков или сроков и порядка приобретения земельных участков в собственность.

## § СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

» Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2009 г. № 1100 «Об утверждении Положения об исчислении среднего заработка (дохода, денежного довольствия) при назначении пособия по беременности и родам и ежемесячного пособия по уходу за ребенком отдельным категориям граждан»

Положением, разработанным в соответствии со ст. 5<sup>1</sup> Федерального закона от 19 мая 1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей», определяется порядок исчисления среднего заработка (дохода, денежного

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

довольствия) при назначении пособия по беременности и родам и ежемесячного пособия по уходу за ребенком ряду категорий граждан, в частности женщинам, проходящим военную службу по контракту, матерям либо отцам, проходящим службу в органах внутренних дел, матерям либо отцам, другим родственникам, опекунам, фактически осуществляющим уход за ребенком, уволенным в период отпуска по уходу за ребенком в связи с ликвидацией организаций, прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей.

### § БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Указание Банка России от 25 ноября 2009 г. № 2342-У «О внесении изменений в Инструкцию Банка России от 14 сентября 2006 года № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)»»

В соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол заседания от 24 ноября 2009 г. № 23) внесены изменения в Инструкцию № 28-И.

Установлено, в частности, что теперь эта Инструкция не распространяется на порядок открытия и закрытия счетов, открываемых в расположенных за пределами территории РФ обособленных подразделениях кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Определено, что клиенту может быть открыто несколько банковских счетов, счетов по вкладу (депозиту) на основании одного договора, если это предусмотрено договором, заключенным между банком и клиентом. В таком случае запись об открытии соответствующего лицевого счета, равно как и запись о закрытии соответствующего лицевого счета в случае закрытия одного из таких банковских счетов, счетов по вкладу (депозиту), должна быть внесена в Книгу регистрации открытых счетов не позднее рабочего дня, следующего за днем получения банком волеизъявления клиента об открытии или о закрытии банковского счета, счета по вкладу (депозиту). Банк обязан располагать документальным подтверждением волеизъявления клиента об открытии или о закрытии банковского счета, счета по вкладу (депозиту), способы фиксирования которого определяются банком в банковских правилах и (или) договором.

В предусмотренных в банковских правилах случаях для открытия банковского счета, счета по вкладу (депозиту) клиента — юридического лица в банк может представляться заверенная выписка из внутренних документов, образующихся в его деятельности, либо заверенная выписка из документов, имеющих непосредственное отношение к деятельности данного клиента — юридического лица и образующихся в деятельности юридических лиц (органов власти), в ведении

которых находится (которым подведомствен) клиент — юридическое лицо.

Кредитные организации приводят банковские правила в соответствие с данным Указанием в течение трех месяцев со дня вступления его в силу.

» Указание Банка России от 25 ноября 2009 г. № 2343-У «О внесении изменений в Положение Банка России от 26 марта 2007 года № 302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации»»

В соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол заседания от 24 ноября 2009 г. № 23) внесены изменения в приложение к Положению № 302-П.

В частности, План счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях дополнен пассивным счетом 40821 «Платежный агент, банковский платежный агент». Соответственно часть II Положения дополнена описанием характеристики этого счета, а приложение 9 «Баланс кредитной организации Российской Федерации» — указанием на этот счет.

Незначительные поправки внесены в часть I «Общая часть». Серьезным изменениям подверглась часть III «Организация работы по ведению бухгалтерского учета».

Кроме того, Перечень условных обозначений (шифров) документов, проводимых по счетам в кредитных организациях, приложения 1 дополнен строкой «17 Списано, зачислено по банковскому ордеру», а приложение 7 «Ведомость остатков размещенных (привлеченных) средств кредитной организацией» признано утратившим силу.

» Информация Банка России от 10 декабря 2009 г. «О перечне иностранных валют, официальные курсы которых по отношению к рублю устанавливаются Банком России ежедневно»

Сообщается, что Банк России с начала 2010 г. расширяет перечень иностранных валют, официальные курсы которых по отношению к рублю он будет устанавливать ежедневно (по рабочим дням). Одновременно Банк России прекращает ежемесячно устанавливать официальные курсы 100 иностранных валют, 17 из которых будут включены в состав иностранных валют, официальные курсы которых устанавливаются Банком России ежедневно (по рабочим дням).

» Положение Банка России от 3 ноября 2009 г. № 346-П «О порядке расчета размера операционного риска»

Положением устанавливается порядок расчета размера операционного риска для включения в расчет норматива достаточности собственных средств (капитала) банка (Н1), уста-

новленного Инструкцией Банка России от 16 января 2004 г. № 110-И «Об обязательных нормативах банков».

Определено, что размер операционного риска включается в расчет норматива достаточности собственных средств (капитала) банка (Н1) следующим образом:

- начиная с отчетности на 1 августа 2010 г. — в размере 40% рассчитанного в соответствии с данным Положением размера операционного риска;
- начиная с отчетности на 1 августа 2011 г. — в размере 70% такого размера;
- начиная с отчетности на 1 августа 2012 г. — в размере 100% указанного размера.

» Указание Банка России от 11 декабря 2009 г. № 2360-У «О порядке составления и применения банковского ордера»

Установлен порядок составления и применения банковского ордера. Определено, что банковский ордер является расчетным документом и может применяться при осуществлении кредитной организацией (филиалом) расчетных операций по банковскому счету, счету по вкладу (депозиту) клиента в валюте Российской Федерации и иностранной валюте, открытому в этой кредитной организации (филиале), в случаях

если плательщиком или получателем является сама кредитная организация (филиал).

Банковский ордер составляется кредитной организацией (филиалом) на бумажном носителе или в электронном виде. Формат банковского ордера формы 0401067 приведен в приложении 1 к Указанию.

» Указание Банка России от 25 декабря 2009 г. № 2371-У «О размере процентных ставок по депозитным операциям Банка России»

По решению Совета директоров Банка России (протокол заседания от 25 декабря 2009 г. № 26) с 28 декабря 2009 г. фиксированные процентные ставки по депозитным операциям Банка России, проводимым в соответствии с Положением Банка России от 5 ноября 2002 г. № 203-П, устанавливаются по депозитным операциям на стандартных условиях:

- «том-нект», «спот-нект», «до востребования» — в размере 3,5% годовых;
- «одна неделя», «спот-неделя» — в размере 4% годовых.

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 ноябрь 2009 года

Обработано 3456 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.** Основания для невключения налога на добычу полезных ископаемых в состав расчетной стоимости отсутствуют. Правовое регулирование предполагает формирование расчетной стоимости полезного ископаемого с учетом всех расходов, относящихся непосредственно к недропользованию как виду экономической деятельности, включая уплаченный НДС. Данный налог — с учетом избранного налогоплательщиком способа определения стоимости добытого полезного ископаемого — представляет собой такой же экономически необходимый расход, как и прочие расходы, в число которых включаются иные налоги (подп. 7 п. 4 ст. 340 НК РФ). Это отражает экономико-правовую природу названного налога и не влечет за собой двойного налогообложения одного и того же объекта.

*Определения КС РФ  
от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О, № 1269-О-О*



**1.2.** Суд не усмотрел в действиях общества признаков неосмотрительности в выборе поставщиков: общество предпринимало при заключении сделок действия по истребованию у контрагентов копий учредительных документов, свидетельств о государственной регистрации и постановке на учет, решений о назначении директоров. Кроме того, суд признал доказанным факт отказа инспекцией в ознакомлении общества с материалами проведенной налоговой проверки.

*Определение ВАС РФ  
от 28 октября 2009 г. № ВАС-13347/09*

**1.3.** Решение инспекции, принятое по результатам камеральной проверки налоговой декларации по акцизам, мотивировано нарушением подп. 1 п. 1 и п. 3 ст. 182 НК РФ, поскольку общество, являясь производителем подакцизного товара, не исчислило и не уплатило акциз с операций по реализации произведенных подакцизных товаров (бензина и дизельного топлива). Признавая оспариваемое решение неправомерным, суды пришли к выводу, что инспекция не представила доказательств, свидетельствующих о получении обществом подакцизного товара (товара нового качества) в результате добавления им моющих присадок в приобретенные у поставщиков автомобильный бензин и дизельное топливо.

*Определения ВАС РФ  
от 29 октября 2009 г. № ВАС-13870/09,  
№ ВАС-13953/09, № ВАС-14123/09*



**1.4.** Налоговый кодекс РФ не содержит положений, позволяющих определять суммы НДС расчетным методом при ошибочной реализации товаров по цене без НДС. Налог

в этом случае исчисляется в обычном порядке: цена товара (без НДС) умножается на ставку налога.

*Определение ВАС РФ  
от 10 ноября 2009 г. № ВАС-14132/09*

**1.5.** Налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по НДС и уменьшения расходов по налогу на прибыль правомерны лишь при наличии документов, подписанных уполномоченными лицами, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции. Контрагент налогоплательщика по юридическому адресу не находится; товарные накладные, договор и счета-фактуры от имени генерального директора Л. подписаны неустановленным лицом, поскольку Л. в момент совершения сделки находился в местах лишения свободы. Кроме того, суды учли данные об отсутствии у названного контрагента технического персонала, основных средств, производственных активов, необходимых при реальном осуществлении операций.

*Определение ВАС РФ  
от 17 ноября 2009 г. № ВАС-14762/09*

## 2. Общие вопросы налогообложения



**2.1.** Налоговое законодательство не предоставляет налоговым органам права отказать налогоплательщику в принятии уточненной декларации или игнорировать ее содержание. Если уточненная декларация была представлена в надлежащий налоговый орган по месту учета, но до принятия налоговым органом решения по камеральной проверке первоначальной декларации, то первоначальная декларация утрачивает юридическую силу.

*Постановление ФАС МО  
от 17 ноября 2009 г. № КА-А40/12208-09*

## 3. Уплата и возврат налога



**3.1.** Зачет и возврат переплаченных сумм налогов, сборов и пеней производятся налоговым органом по заявлению налогоплательщика. Предусмотренный п. 8 ст. 78 НК РФ трехлетний срок подачи заявления применяется как при возврате, так и при зачете налога, и началом течения этого срока является день уплаты налога.

*Постановление ФАС СКО  
от 12 октября 2009 г. № А32-6381/2009-46/11*



**3.2.** Налоговым кодексом РФ не предусмотрена подача какого-либо отдельного заявления на начисление и выплату процентов на излишне взысканные суммы. Инспекция

обязана провести такое начисление самостоятельно, в силу прямого указания в НК РФ.

*Постановление ФАС МО  
от 11 ноября 2009 г. № КА-А40/11750-09*



**3.3.** Оспариваемая сумма пеней начислена обществу нарастающим итогом на задолженность, имевшуюся за предыдущие налоговые периоды. Данная сумма задолженности обществом в добровольном порядке уплачена не была и в бесспорном порядке инспекцией не взыскивалась. Факт признания требования налогового органа о взыскании налогов недействительным по основаниям его несоответствия требованиям налогового законодательства сам по себе не может свидетельствовать об отсутствии задолженности.

*Постановление ФАС МО  
от 16 ноября 2009 г. № КА-А41/11917-09*

## 4. НДС



**4.1.** Само по себе отрицание руководителями поставщиков подписания представленных заявителем документов, ведения финансово-хозяйственной деятельности от имени этих поставщиков не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов по НДС при наличии документов, предусмотренных законодательством, и представленных налогоплательщиком договоров, счетов-фактур, актов, накладных и других документов.

*Постановление ФАС ПО  
от 29 сентября 2009 г. № А55-4139/2009*

**4.2.** В главе 21 НК РФ не определяется, каким образом должен быть организован раздельный учет товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по разным налоговым ставкам. Поэтому методику ведения учета налогоплательщик выбирает самостоятельно, закрепляя ее в учетной политике для целей налогообложения. Если в учетной политике налогоплательщика методика ведения раздельного учета не отражена, но фактически раздельный учет налогоплательщиком ведется, отказ налогоплательщику в вычете «входного» НДС является необоснованным и незаконным.

*Постановление ФАС МО  
от 19 октября 2009 г. № КА-А40/10622-09*

**4.3.** Вывод инспекции о неправомерном принятии обществом НДС к вычету по причине исправления дефектного счета-фактуры путем его замены незаконен, поскольку НК РФ не запрещает замену дефектных счетов-фактур, оформленных с соблюдением требований ст. 169 НК РФ.

*Постановление ФАС МО  
от 2 ноября 2009 г. № КА-А40/11529-09*

**4.4.** Поскольку сроки, в которые налогоплательщик должен подать заявление о возврате НДС, НК РФ не установлены, заявление о возврате налога можно подать как вместе

с налоговой декларацией по НДС в течение трех месяцев, отведенных на проверку обоснованности вычетов, так и после окончания камеральной проверки.

*Постановление ФАС УО  
от 6 ноября 2009 г. № Ф09-8595/09-С2*

**4.5.** Получение заявителем убытков от основной деятельности, частичное ее финансирование за счет заемных средств, наличие задолженности по возврату займов и выплата процентов, неустойчивое финансовое состояние не являются нарушением налогового законодательства, поэтому не могут служить основанием для отказа в возмещении НДС.

*Постановление ФАС МО  
от 12 ноября 2009 г. № КА-А40/11976-09*

**4.6.** Налоговым законодательством не установлена зависимость между правом на возмещение НДС добросовестному плательщику и фактами уплаты налога в бюджет его контрагентами, не предусмотрены последствия в виде отказа в возмещении НДС добросовестному налогоплательщику в случае невозможности проверки фактов отражения в отчетности полученной выручки и уплаты НДС в бюджет поставщиками товаров (работ, услуг). Исполнение функции налогового контроля за деятельностью контрагентов не может быть возложено на налогоплательщика, а является прямой обязанностью налоговых органов. Возложение указанной обязанности на налогоплательщика противоречит общим принципам функционирования гражданского оборота, участниками которого являются налогоплательщики при совершении хозяйственных операций.

*Постановление ФАС МО  
от 18 ноября 2009 г. № КА-А40/12322-09*



**4.7.** Представленные обществом счета-фактуры и другие первичные документы в нарушение ст. 169 НК РФ подписаны неустановленными лицами и содержат недостоверные сведения, а следовательно, не могут служить основанием для предъявления НДС к вычету. Контрагенты общества с момента регистрации в налоговом органе либо представляли нулевую отчетность, либо вообще не представляли отчетность, налоги, в том числе НДС, не уплачивали, по юридическим адресам не располагаются, находятся в розыске, учредители и в их лице директора отрицают свое отношение к деятельности соответствующих организаций, документы от имени контрагентов не подписывали, что подтверждается протоколами допросов.

*Постановление ФАС ЦО  
от 28 октября 2009 г. № А54-321/2009С18*

## 5. Налог на прибыль организаций



**5.1.** Доводы инспекции, что подтверждением осуществления хозяйственной операции по перевозке может служить

исключительно товарно-транспортная накладная в соответствии с Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78, обоснованно отклонены судом. Данное Постановление не было опубликовано в официальных изданиях, следовательно, не влечет за собой правовых последствий как акт, не вступивший в силу и носящий только рекомендательный характер, а также не может служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений. Кроме того, отсутствуют доказательства того, что спорные услуги являются услугами по перевозке. Фактически они имеют иную правовую природу (экспедирование, курьерские услуги). Из системного толкования положений главы 39 Гражданского кодекса РФ не следует, что для оформления курьерских услуг обязательно составление товарно-транспортной накладной.

*Постановление ФАС ВСО  
от 13 октября 2009 г. № А33-16226/08*

**5.2.** Законодательством РФ не установлен конкретный перечень документов, подлежащих оформлению при направлении работника в служебную командировку. Представленные обществом счета содержат все необходимые реквизиты, предусмотренные действующим законодательством, в связи с чем могут служить основанием для подтверждения расходов по найму жилья. Факт нахождения работника в командировке инспекцией не опровергается и подтверждается служебным заданием, отчетом о его выполнении, авансовым отчетом работника, проездными документами.

*Постановление ФАС МО  
от 9 ноября 2009 г. № КА-А40/11661-09*

**5.3.** Отсутствие в документах, подтверждающих расходы, определенных реквизитов не влечет за собой автоматически невозможность учесть их в качестве документального подтверждения расходов, предусмотренного ст. 252 НК РФ. Неуказание в актах выполненных работ дат их составления не препятствует проверке инспекцией правильности их принятия к налоговому учету и правильности учета в целях налогообложения прибыли затрат, подтвержденных этими актами, при наличии иных подтверждающих произведенные расходы документов, а также наличия иных реквизитов в самих актах. К каждому акту по облагаемым НДС операциям имеется счет-фактура, в котором указана дата его составления, все счета-фактуры относятся к проверяемому периоду, что доказывает относимость понесенных обществом расходов.

*Постановление ФАС МО  
от 19 ноября 2009 г. № КА-А40/12169-09*

**5.4.** Дебиторская задолженность подлежит списанию, когда истек срок исковой давности для ее взыскания либо когда задолженность является нереальной для взыскания с учетом обстоятельств, при которых безнадежность долга стала для налогоплательщика очевидной. Общество не оспаривает, что сроки исковой давности по безнадежным долгам ООО «Г»,

ООО «Э» и ООО «М» истекли соответственно в 2001, 2004, 2005 гг. Кроме того, общество ссылается на то, что в 2004—2005 гг. имело убытки, поэтому не могло списать дебиторскую задолженность в указанные периоды. Названные обстоятельства свидетельствуют о том, что в 2001, 2004, 2005 гг. обществу было известно о нереальности взыскания задолженности и истечении сроков исковой давности по безнадежным долгам, однако дебиторская задолженность не списана по указанной самим налогоплательщиком причине.

*Постановление ФАС ВСО  
от 15 октября 2009 г. № А19-19210/08*

## 6. Прочие налоги и сборы



**6.1.** Поскольку выплаты работникам в виде премий, произведенные за счет чистой прибыли, оставшейся в распоряжении после налогообложения, не были отнесены обществом в силу п. 21 ст. 270 НК РФ к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем (отчетном) периоде, основания для начисления ЕСН на указанные выплаты отсутствуют.

*Постановление ФАС МО  
от 14 октября 2009 г. № КА-А40/10543-09*

**6.2.** Вывод налогового органа о занижении предприятием налогооблагаемой базы по ЕСН вследствие невключения в нее предусмотренных трудовыми договорами сумм выплат работникам, уходящим в очередной отпуск, в размере одного или двух окладов является неправомерным. Данные выплаты носят социальный характер и представляют собой материальную помощь; налоговый орган не доказал, что эти выплаты связаны с трудовой деятельностью работников; указанные выплаты производились за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

*Постановление ФАС ЦО  
от 27 октября 2009 г. № А68-810/08-36/13*

## 7. Налоговый контроль



**7.1.** Полученные сотрудниками органов внутренних дел в соответствии с требованиями законодательства об оперативно-розыскной деятельности, т.е. вне рамок выездной проверки, материалы, экспертные заключения, протоколы опроса могут быть использованы в качестве доказательств, так как отсутствуют ограничения в использовании налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля письменных доказательств, добытых в результате оперативно-розыскных мероприятий.

*Постановление ФАС ВСО  
от 17 сентября 2009 г. № А19-1501/09*

## 8. Ответственность



**8.1.** При проведении выездной проверки на территории налогоплательщика у инспекции не было необходимости требовать представления копий запрашиваемого значительного объема документов в налоговый орган, так как подлинные документы находились в месте проведения проверки. Фактически согласно выставленным требованиям налогоплательщику надлежало представить все документы, касающиеся финансово-хозяйственной деятельности общества, за период проверки — 2006 и 2007 гг. Реальная возможность представить истребованные документы в установленный в требованиях срок налоговым органом во внимание не принималась. С учетом указанных обстоятельств судами сделан обоснованный вывод об отсутствии в действиях налогоплательщика вины, что в соответствии со ст. 108 и 109 НК РФ исключает привлечение его к налоговой ответственности.

*Постановление ФАС МО  
от 6 ноября 2009 г. № КА-А40/11837-09*

## 9. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



**9.1.** Решение налогового органа о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля не носит самостоятельного характера, законность или незаконность действий инспекции по принятию такого решения не может рассматриваться в отрыве от принятого в результате указанных мероприятий решения о привлечении к налоговой ответственности. В связи с этим удовлетворение требования о признании недействительным названного решения, заявленного отдельно от требования о признании недействительным решения о привлечении к ответственности, не отвечает целям защиты прав налогоплательщика, равно как и отказ в удовлетворении такого самостоятельного требования не исключает возможности заявлять соответствующие доводы при оспаривании принятого по

результатам дополнительных мероприятий налогового контроля решения.

*Постановление ФАС СКО  
от 9 ноября 2009 г. № А63-23495/2008-С4-20*



**9.2.** С учетом того, что законность решения инспекции о дополнительном начислении налогов, пеней и штрафов поставлена налогоплательщиком под сомнение, доводы инспекции о налоговых обязательствах общества и невозможности причинения ущерба взысканием налогов в принудительном порядке не могут быть признаны обоснованными. Налоговым органом не представлены доказательства нарушения публичных интересов приостановлением действия оспариваемого обществом ненормативного акта. Требование встречного обеспечения является правом арбитражного суда, тем более что такое ходатайство налоговая инспекция не заявляла.

*Постановление ФАС ВСО  
от 14 октября 2009 г. № А19-11836/09*



**9.3.** Исходя из п. 5 ст. 1012 НК РФ (в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ), решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Пункт 5 ст. 1012 НК РФ применяется к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г. Общество обратилось с заявлением в арбитражный суд после 1 января 2009 г., при этом в нарушение требований п. 5 ст. 1012 НК РФ доказательств обращения в вышестоящий налоговый орган с жалобой на оспариваемое решение инспекции не представило. Учитывая изложенное, суд правомерно оставил заявление общества без рассмотрения.

*Постановление ФАС ВСО  
от 23 сентября 2009 г. № А78-187/09*

*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](#).*



## Налогообложение доходов иностранных граждан



Н.Р. Герасимова  
ведущий эксперт  
«ФБК-Право»



Т.А. Матвейчева  
руководитель практики  
налогового консалтинга  
«ФБК-Право»

Сегодня многие организации имеют в штате иностранных работников. Рассмотрим особенности установления налоговых ставок в зависимости от статуса (резидент — нерезидент), вопросы пересчета сумм налога, ранее уплаченных по ставке, превышающей 13%, после смены статуса на «резидент» и перехода на ставку 13% и вероятные ограничения по сроку, в течение которого может быть осуществлен зачет или возврат налога.

### Ставки НДФЛ

Согласно п. 1 ст. 207 Налогового кодекса РФ плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ. Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей в России отнесено ст. 208 НК РФ (подп. 6 п. 1) к доходам от источников в Российской Федерации.

Следовательно, в соответствии с положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ вознаграждение, получаемое иностранным работником за выполнение трудовых обязанностей в РФ, подлежит обложению НДФЛ в Российской Федерации независимо от статуса этого иностранного работника в качестве резидента или нерезидента.

При этом необходимо обратить внимание, что на основании ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международного договора.

Для примера проанализируем несколько международных соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с Федеративной Республикой Германия<sup>1</sup>, Канадой<sup>2</sup>, Французской Республикой<sup>3</sup>, Китайской Народной Республикой<sup>4</sup>, Швейцарской Конфедерацией<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Соглашение от 29 мая 1996 г. между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество.

<sup>2</sup> Соглашение от 5 октября 1995 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество.

<sup>3</sup> Конвенция от 26 ноября 1996 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество.

<sup>4</sup> Соглашение от 27 мая 2004 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы.

<sup>5</sup> Соглашение от 15 ноября 1995 г. между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Согласно положениям данных соглашений (конвенций) в общем случае заработная плата облагается налогом по месту выполнения работы. Следовательно, заработная плата иностранных сотрудников может облагаться НДФЛ в Российской Федерации. Таким образом, при заключении трудового договора с иностранным сотрудником, который является гражданином страны, с которой заключено соглашение (конвенция) об избежании двойного налогообложения, необходимо учитывать положения такого соглашения (конвенции).

При определении налоговой ставки, по которой будет облагаться заработная плата иностранного работника, имеет значение статус этого работника.

Так, на основании ст. 224 НК РФ заработная плата физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, облагается НДФЛ по ставке 13% (п. 1), а не являющихся — по ставке 30% (п. 3).

В соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в России не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Согласно п. 2 ст. 223 НК РФ при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход.

В отношении выплаты заработной платы иностранным работникам организация является налоговым агентом (п. 1 ст. 226 НК РФ). Значит, на ней лежит обязанность по исчислению, удержанию и перечислению суммы НДФЛ в бюджет.

Налоговый агент применяет ставку НДФЛ при непосредственном исчислении суммы налога по итогам каждого месяца в отношении полученных доходов. Следовательно, в целях исчисления НДФЛ организация как налоговый агент должна определять налоговый статус иностранного работника на каждую дату получения им дохода в виде заработной платы. Для этого необходимо устанавливать количество дней его нахождения в РФ в течение 12 месяцев, предшествующих дате получения им дохода — последнему дню месяца, за который начислена заработная плата.

Как указано в письме Минфина России от 19 марта 2007 г. № 03-04-06-01/74, при рассмотрении вопроса о налоговом статусе физического лица следует учитывать любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

В письме Минфина России от 1 апреля 2009 г. № 03-04-06-01/72 разъяснено, что не имеет значения, находился работник в Российской Федерации 183 дня подряд или нет; 183 дня пребывания в РФ исчисляются путем суммирования всех календарных дней, когда физическое лицо находилось в стране, в течение 12 указанных следующих подряд месяцев.

Таким образом, пока в отношении иностранного работника не будет выполнено условие его пребывания в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, его заработная плата (в первые месяцы работы) будет облагаться по ставке 30%. Как только количество дней нахождения иностранного работника в РФ в течение 12 следующих подряд месяцев установится в размере 183 дней, т.е. работник будет признан резидентом, начисленная в последующие месяцы заработная плата будет облагаться по ставке 13%.

### Смена налогового статуса

По мнению специалистов компании «ФБК», факт смены в течение календарного года статуса работника с «нерезидента» на «резидент» Российской Федерации не затрагивает порядка налогообложения доходов, с которых ранее налог был правомерно исчислен по ставке 30% (когда иностранный сотрудник не являлся резидентом РФ).

Как было указано выше, статус иностранного работника определяется на каждую дату получения им дохода в виде заработной платы. Налоговым кодексом РФ не предусмотрено дополнительное определение налогового статуса сотрудника по окончании налогового периода.

Пунктом 2 ст. 210 НК РФ предусмотрено, что налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Следовательно, в течение года организация как налоговый агент ведет учет нарастающим итогом отдельно доходов, облагаемых по ставке 30%, и отдельно доходов, облагаемых по ставке 13%.

Таким образом, на наш взгляд, исходя из буквального толкования положений НК РФ, суммы налога, ранее правомерно исчисленные по ставке 30%, не подлежат перерасчету по ставке 13%.

**Обратите внимание:** финансовые органы придерживаются противоположной точки зрения (письма Минфина России от 21 мая 2009 г. № 03-04-05-01/313, от 12 мая 2009 г. № 03-04-05-01/278, от 22 апреля 2009 г. № 03-04-06-01/105, от 5 мая 2008 г. № 03-04-06-01/115). Так, по мнению Минфина России, окончательный налоговый статус физического лица устанавливается по итогам налогового периода, этим статусом и будет определяться налогообложение всех доходов, полученных физическим лицом за данный налоговый период. А перерасчет сумм налога в связи с изменением налогового статуса производится после наступления даты, с которой налоговый статус налогоплательщика за текущий налоговый

период поменяться не сможет, либо при окончательном определении его налогового статуса по итогам налогового периода.

Если организация примет решение придерживаться позиции финансовых органов, налог с заработной платы иностранного сотрудника как с нерезидента РФ, ранее рассчитанный по ставке 30%, она сможет пересчитать по ставке 13% после наступления даты, с которой налоговый статус иностранного работника за текущий налоговый период поменяться не сможет, либо при окончательном определении его налогового статуса по итогам налогового периода.

Перерасчет ранее исчисленной и перечисленной в бюджет суммы НДФЛ по ставке 13% будет осуществляться в следующем порядке.

В соответствии с п. 3 ст. 226 НК РФ исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется ставка, установленная п. 1 ст. 224 Кодекса (т.е. 13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Следовательно, после того как иностранный работник приобрел статус налогового резидента Российской Федерации и этот статус за текущий налоговый период поменяться не сможет, организация в последующие месяцы нарастающим итогом с начала календарного года определяет доходы иностранного работника и применяет к ним ставку 13%. Из полученной суммы налога она вычитает ранее удержанные суммы налога (в том числе исчисленные по ставке 30%). Если в этом случае налог к уплате не образуется, организация не удерживает НДФЛ с суммы заработной платы иностранного сотрудника (т.е. сотрудник получит всю заработную плату «на руки»). Тем самым в течение календарного года будет производиться зачет сумм излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей по НДФЛ этого сотрудника.

Если по итогам налогового периода сумма переплаты НДФЛ (по ставке 30%) будет зачтена не полностью либо только по итогам налогового периода окончательно определится налоговый статус иностранного работника и соответственно будет проводиться перерасчет сумм НДФЛ, применяются положения ст. 231 и 78 НК РФ.

О применении положений ст. 231 и 78 НК РФ говорится и в письмах Минфина России от 9 июня 2009 г. № 03-04-06-01/130, от 5 мая 2008 г. № 03-04-06-01/115 и ФНС России от 3 сентября 2008 г. № 3-5-04/469<sup>®</sup>.

Согласно п. 1 ст. 231 НК РФ излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления. Как указано в п. 14 ст. 78 НК РФ, при возврате или зачете излишне

удержанных сумм налога правила, предусмотренные данной статьей, распространяются и на налогового агента.

И возврат, и зачет суммы налога осуществляются по решению налогового органа на основании заявления налогового агента (п. 4 и 6 ст. 78 НК РФ).

Таким образом, иностранный сотрудник должен представить организации заявление о возврате суммы НДФЛ. Организация, в свою очередь, подает заявление о зачете или возврате суммы НДФЛ в налоговый орган. Переплаченная сумма НДФЛ будет возвращена иностранному работнику после того, как организация получит ее от налогового органа по заявлению о возврате.

Если организация напишет заявление о зачете суммы НДФЛ в счет будущих платежей, то возврат иностранному работнику суммы переплаты будет производиться после того, как налоговым органом будет принято решение о зачете суммы налога и соответственно этот зачет фактически будет осуществлен.

Обращаем внимание, что, по мнению финансовых органов, НК РФ не содержит положений, устанавливающих, что возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога может быть осуществлен налоговым агентом только после завершения процедуры возврата этих сумм самому налоговому агенту (письмо Минфина России от 3 апреля 2009 г. № 03-04-06-01/76).

На наш взгляд, такая позиция не соответствует НК РФ, так как в соответствии с п. 9 ст. 229 Кодекса уплата НДФЛ за счет средств налогового агента не допускается.

Суды также указывают на ошибочность вывода о том, что общество должно сначала вернуть физическим лицам налог, а затем обращаться в налоговый орган за возвратом ошибочно перечисленной суммы, так как данный вывод противоречит п. 9 ст. 226 НК РФ (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 26, 19 июля 2006 г. № Ф03-А73/06-2/1859, ФАС Северо-Западного округа от 2 сентября 2004 г. № А44-1142/04-С14).

В соответствии с п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Следовательно, организация может обратиться в налоговый орган с заявлением о зачете или возврате излишне уплаченного НДФЛ по ставке 30% в течение трех лет со дня, когда сумма НДФЛ по ставке 30% была уплачена в бюджет, соответственно в пределах этого же срока иностранный работник может обратиться к организации с заявлением о возврате налога.

*Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу [marketing@fbk.ru](mailto:marketing@fbk.ru).*



## Новые льготы для некоммерческих организаций в 2010 году



Е.И. Жукова  
доцент кафедры налогов  
и налогообложения  
ВГНА Минфина России  
канд. экон. наук

В социально-ориентированной экономике России роль некоммерческих организаций (НКО) неуклонно возрастает. НКО участвуют в решении социальных вопросов, активно проводят в жизнь реформу жилищно-коммунального хозяйства, способствуют инновационному развитию российской экономики. В конце 2009 г. был принят пакет законов, призванных снизить налоговую нагрузку на НКО. Об этих изменениях, а также о нерешенных проблемах в налогообложении НКО пойдет речь в данной статье.

Президент России Д.А. Медведев в Послании Федеральному Собранию РФ одной из приоритетных задач государства обозначил создание условий для развития гражданского общества. В связи с этим современная политика государства невозможна без разработки мер по поддержанию деятельности некоммерческих организаций.

Предлагается ввести институт социально-ориентированных некоммерческих организаций, которые смогут рассчитывать на финансовую, информационную, консультационную помощь государства, на размещение государственных и муниципальных заказов и налоговые льготы.

Рассмотрим предложения президента, а также существующие нормы налогообложения НКО и уже внесенные поправки в налоговое законодательство, которые вступили в силу 1 января 2010 г.

1. Предлагается освободить от обложения НДФЛ материальную помощь, оказываемую благотворительными и некоммерческими организациями детям, которые остались без попечения родителей, а также инвалидам.

По действующему порядку в силу п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ от налогообложения освобождаются суммы единовременной материальной помощи налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности.

Таким образом, освобождение от НДФЛ возможно только в случае получения материальной помощи один раз в налоговом периоде (год) и только от организации, имеющей статус благотворительной.

Благотворительные организации создаются в формах общественных организаций (объединений), фондов, учреждений и в иных формах, предусмотренных федеральными законами для благотворительных организаций<sup>1</sup>.

Одна из целей благотворительной деятельности — социальная поддержка граждан, включая социальную реабилитацию безработных, инвалидов и иных лиц, содействие защите детства.

<sup>1</sup> Статья 7 Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

Предложение об освобождении от НДФЛ материальной помощи, оказываемой детям, оставшимся без попечения родителей, инвалидам, предполагает расширить перечень организационно-правовых форм, в которых возможно создание благотворительных организаций. Об этом говорилось и ранее, в Концепции содействия развитию благотворительной деятельности и добровольчества в Российской Федерации<sup>1</sup>.

2. Президент РФ предложил не облагать налогом на прибыль гранты на поддержку программ охраны здоровья, развития физической культуры и массового спорта.

Рассмотрим существующий порядок налогообложения грантов. В целях исчисления налога на прибыль организаций (п. 14 ст. 251 НК РФ) грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям: гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований.

С 1 января 2009 г. действует новый Перечень международных и иностранных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций — получателей грантов, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 28 июня 2008 г. № 485.

В настоящее время гранты, не перечисленные в ст. 251 НК РФ и полученные на развитие физкультуры и массового спорта, включаются в налогооблагаемые доходы организации.

3. Предложено дополнить понятие «пожертвование», которое закреплено в Гражданском кодексе РФ, указанием на безвозмездное выполнение работ и оказание услуг.

В статье 582 ГК РФ перечислены субъекты, которым могут делаться пожертвования: граждане, лечебные, воспитательные учреждения, учреждения социальной защиты и другие аналогичные учреждения, благотворительные, научные и образовательные учреждения, фонды, музеи и другие учреждения культуры, общественные и религиозные организации, иные некоммерческие организации.

Пожертвование имущества гражданину должно, а юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем

использованием этого имущества по определенному назначению. При отсутствии такого условия пожертвование имущества гражданину считается обычным дарением, а в остальных случаях пожертвованное имущество используется одаряемым в соответствии с назначением имущества. Согласно п. 14 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств.

Таким образом, необходимым признаком жертвования является безвозмездность передачи имущества при наличии общепользительной цели при дарении имущества. Понятие безвозмездности трактуется как отсутствие встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства (абз. 2 п. 1 ст. 572 ГК РФ).

Признак безвозмездности может быть утрачен, если, например, в договор пожертвования включить условие об обязанности получателя публиковать информацию о жертвователе или сообщать ее иным способом.

В целях однозначного толкования этого понятия и пресечения злоупотреблений, которые оказывают влияние и на налогообложение полученных средств, по мнению Президента РФ, условие безвозмездности следует закрепить в ГК РФ.

4. От уплаты НДС будут освобождены услуги НКО по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, социальное обслуживание детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

В существующей редакции главы 21 НК РФ (подп. 3 п. 2 ст. 149) от налогообложения освобождены услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения.

Государственные и муниципальные учреждения — это бюджетные учреждения, и хотя они и являются некоммерческими организациями, на все НКО данная льгота не распространяется. Кроме того, в существующей редакции ст. 149 НК РФ услуги по социальному обслуживанию детей-сирот и оставшихся без попечения родителей также подлежат налогообложению.

Данные предложения являются реализацией государственной политики в области содействия развитию благотворительной и добровольческой деятельности. Активизация потенциала благотворительности и добровольчества как ресурса развития общества должна способствовать формированию и распространению инновационной практики

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30 июля 2009 г. № 1054-р.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

социальной деятельности, позволяющей дополнить бюджетные источники для решения социальных проблем внебюджетными средствами и привлечь в социальную сферу трудовые ресурсы добровольцев<sup>1</sup>.

В соответствии с Концепцией содействия развитию благотворительной деятельности и добровольчества в Российской Федерации предполагается распространить право на получение социального налогового вычета по НДФЛ на суммы произведенных налогоплательщиками пожертвований благотворительным организациям, НКО, работающим в приоритетных, общественно значимых направлениях. Причем этот вычет будет предоставляться вне зависимости от получения благотворительными организациями бюджетного финансирования, а также пожертвований, осуществляемых на цели формирования и пополнения целевого капитала НКО.

Отметим, что до принятия главы 23 НК РФ существовала льгота для физических лиц в отношении суммы доходов, перечисляемой по заявлениям физических лиц на благотворительные цели предприятиям, учреждениям и организациям культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из соответствующих бюджетов<sup>2</sup>. Иными словами, освобождались от обложения суммы помощи, перечисляемые только бюджетным организациям.

Существовала льгота и для юридических лиц по налогу на прибыль. Так, согласно ст. 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль уменьшалась на суммы взносов на благотворительные цели.

Размер предоставляемой льготы составлял не более 3% облагаемой налогом прибыли в части взносов в экологические и оздоровительные фонды, на восстановление объектов культурного и природного наследия, общественным организациям инвалидов, их предприятиям, учреждениям и объединениям, общероссийским общественным объединениям, специализирующимся на решении проблем национального развития и международных отношений, в фонды поддержки образования и творчества, детским и молодежным общественным объединениям, религиозным организациям (объединениям), зарегистрированным в установленном порядке, средств, перечисленных предприятиям, учреждениям и организациям здравоохранения, народного образования, социального обеспечения и спорта, природным заповедникам, национальным природным дендрологическим паркам, ботаническим садам, а также другим организациям в рамках Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30 июля 2009 г. № 1054-р.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

В главе 25 НК РФ понятие «льгота» вообще отсутствует, так как налоговая реформа пошла по пути сокращения неэффективных льгот, в том числе и предоставляемых НКО. Надо отметить, что до введения главы 25 НК РФ некоммерческие организации являлись плательщиками налога только в случае осуществления ими предпринимательской деятельности.

С 2002 г. все организации являются плательщиками налога на прибыль организаций, но из объекта налогообложения изымаются отдельные виды доходов.

С развитием социального общества возникло понимание, что благотворительная деятельность является сферой, дающей простор созидательной инициативе и социальному творчеству широких слоев населения, обеспечивающей важный вклад в достижение целей социальной политики страны и повышение качества жизни граждан.

В Концепции, принятой Правительством РФ летом 2009 г., предлагались следующие меры:

- рассмотреть вопрос об установлении особого порядка налогообложения благотворительных организаций, освободив их доходы, получаемые в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, от обложения налогом на прибыль при соблюдении ограничений и условий, касающихся связи осуществляемой ими предпринимательской деятельности с основной;
- в отношении более широкого круга НКО рассмотреть вопрос о возможности предоставления права учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль формирование резервов на осуществление уставной деятельности;
- расширить перечень видов доходов в качестве целевых поступлений в НКО, не облагаемых налогом на прибыль, включив в него субсидии, предоставляемые из бюджетов разных уровней, а также на услуги (работы), оказанные безвозмездно в целях поддержки уставной некоммерческой деятельности НКО и их содержания, и на труд добровольцев;
- предоставить право органам государственной власти и местного самоуправления утверждать перечень государственного и муниципального имущества, которое может быть использовано только в целях предоставления его во владение и (или) в пользование на долгосрочной основе (в том числе по льготным ставкам арендной платы) благотворительным организациям, а также иным НКО, занимающимся социально значимыми видами деятельности.

Следует отметить, что некоторые из предложений уже реализованы в федеральных законах, принятых в конце 2009 г.

Так, с 1 января 2010 г. не подлежат налогообложению услуги по передаче НКО в безвозмездное пользование для ведения ими уставной деятельности государственного и муниципального имущества, которое не закреплено за государственными или муниципальными предприятиями и со-

ставляет государственную казну РФ, субъекта РФ или муниципальную казну.

В новой редакции главы 21 НК РФ (в соответствии с Федеральным законом от 25 ноября 2009 г. № 281-ФЗ) п. 2 ст. 146 дополнен подп. 10 следующего содержания:

«...оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципальной собственности, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования».

По мнению автора, эта норма вполне логична, так как исключает обязанность государства удерживать налог у самого себя.

Если имущество передает НКО не государство, а любая организация, то НКО обязана исчислить НДС, за исключением операций по передаче на безвозмездной основе объектов основных средств государственным и муниципальным учреждениям (подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ).

В силу ст. 6 Бюджетного кодекса РФ бюджетное учреждение — государственное (муниципальное) учреждение, финансовое обеспечение выполнения функций которого, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам согласно государственному (муниципальному) заданию, осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы.

Учреждение может быть и частным, созданным собственником (гражданином или юридическим лицом) для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера<sup>1</sup>.

Таким образом, от налогообложения освобождается только передача основных средств бюджетным учреждениям как до, так и после вступления в силу поправок, внесенных в главу 21 НК РФ.

В 2010 г. не возникнет налогооблагаемых доходов у НКО, если она получит казенное имущество, имущественные права безвозмездно по решению органов власти всех уровней. Это имущество будет рассматриваться как целевые поступления НКО, предназначенные для ведения уставной деятельности (подп. 16 п. 2 ст. 251 НК РФ)<sup>2</sup>.

Чтобы понять, какие организации могут использовать введенные льготы, надо обратиться к Федеральному закону от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», где содержится перечень видов НКО. К ним относятся некоммерческие партнерства, государственные корпорации, государственные компании, фонды, благотворительные организации, общественные и религиозные организации, казачьи общества, учреждения, ассоциации и союзы. Перечень видов НКО открытый, может появиться любая новая форма НКО, но при этом основной целью этой новой формы должно являться не получение прибыли, а достижение социальных, благотворительных, культурных, образовательных и т.п. целей, общественных благ.

В отношении налогообложения НКО, осуществляющих свою деятельность в сфере ЖКХ, принят отдельный Федеральный закон от 28 ноября 2009 г. № 287-ФЗ «О внесении изменений в статьи 149 и 162 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

Одной из самых распространенных форм НКО в этой сфере является товарищество собственников жилья (ТСЖ). В соответствии со ст. 135 Жилищного кодекса РФ товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

В настоящее время средства, взимаемые ТСЖ со своих членов в оплату выполненных работ (оказанных услуг) по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории, технической инвентаризации жилого дома, коммунальных услуг, по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений, капитальному ремонту жилого дома, включаются в налоговую базу по НДС.

При ежегодном росте тарифов на жилищно-коммунальные услуги (ЖКУ) данная норма не только увеличивает стоимость ЖКУ, но и препятствует развитию этой новой формы управления многоквартирным домом. От налогообложения освобождены только услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности (подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Пункт 3 ст. 149 НК РФ дополнен новым подп. 29, в соответствии с которым освобождается от налогообложения реализация коммунальных услуг, предоставляемых ТСЖ при условии приобретения коммунальных услуг у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций.

Данная льгота распространяется как на другие НКО, которые могут оказывать услуги по управлению многоквартирным домом (жилищно-строительные, жилищные или

<sup>1</sup> Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

<sup>2</sup> 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».

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

иные специализированные потребительские кооперативы), так и на управляющие организации, которые могут быть и коммерческими. Отсюда следует, что все управляющие организации в целях применения данной льготы должны заключать прямые договоры с энергоснабжающими организациями.

Ранее налоговые органы в целях оптимизации налоговой нагрузки на ТСЖ предлагали заключать посреднические договоры с энергоснабжающими организациями и платить НДС как с посреднических операций. И это несмотря на то, что НКО, созданная в целях управления многоквартирным домом, не преследует цели извлечения доходов от этой деятельности, а значит, не должна получать за это вознаграждение<sup>1</sup>.

Не облагается НДС с 2010 г. реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, при условии заключения договоров на ремонт общего имущества с организациями и индивидуальными предпринимателями, которые будут непосредственно выполнять данные работы (подп. 30 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Денежные средства, полученные управляющими организациями на формирование резерва на проведение текущего и капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме, освобождаются от налогообложения в силу нового п. 3, введенного в ст. 162 НК РФ. Аналогичная льгота, но по налогу на прибыль организаций, уже есть в главе 25 НК РФ.

Так, в подп. 1 п. 2 ст. 251 Кодекса отчисления в резервы на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производят для товариществ собственников жилья, жилищных кооперативов, садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных, жилищно-строительных кооперативов или иных специализированных потребительских кооперативов их члены, являются целевыми поступлениями НКО и поэтому не включаются в облагаемые доходы.

Принимая во внимание всю позитивность нововведений, отметим, что в налоговом законодательстве остались вопросы в отношении НКО, которые требуют разрешения или уточнения.

Так, плата за коммунальные услуги, предоставляемые НКО, освобождена от НДС, но не освобождена от налога на прибыль организаций. С точки зрения ст. 251 НК РФ плата, поступающая НКО за коммунальные услуги, не входит в перечень целевых поступлений, следовательно, включается в доходы и принимается в целях налогообложения за минусом произведенных расходов.

Разберемся с капитальным ремонтом общего имущества многоквартирного дома. От обложения налогом на прибыль

освобождаются резервы на проведение всех видов ремонтов при условии, что они созданы членами НКО. Однако не все собственники жилых и нежилых помещений могут являться членами ТСЖ, ЖСК и т.п. Значит, поступления на проведение ремонта не от членом НКО являются доходом, что влечет за собой необходимость отдельного учета поступающих средств.

Кроме того, непонятен сам механизм образования ремонтного фонда НКО. Статьей 324 НК РФ для расчета резерва на проведение ремонта основных средств предусмотрено наличие как минимум двух показателей: первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств и средней величины расходов на ремонт за предшествующие три года.

Но этих двух показателей может и не быть: первого в связи с тем, что общее имущество, подлежащее ремонту, не является собственностью организации, осуществляющей управление домом, второго — в результате функционирования организации менее трех лет. Специалисты Минфина России считают, что если организация вновь создана, то она не располагает необходимой информацией для определения норматива отчислений в резерв предстоящих расходов, а значит, не вправе создавать резерв на ремонт основных средств<sup>2</sup>.

В этой связи можно сослаться на ст. 3 НК РФ и создавать резерв на ремонт общего имущества путем принятия данного решения на общем собрании ТСЖ, утвердив конкретные суммы резерва в смете организации. В противном случае получается, что применение льготы, заложенной в ст. 251 НК РФ, в практике некоммерческой организации невозможно.

Если средства на проведение капитального ремонта многоквартирных домов поступают из бюджетов на долевое финансирование такого ремонта в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства», они являются средствами целевого финансирования, не подлежащими включению в налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Следует иметь в виду, что освобождение от НДС денежных средств, поступивших управляющим организациям на капитальный ремонт имущества, никак не связано с источником этих поступлений. Означает ли это, что не будут облагаться НДС денежные средства, поступившие как от всех собственников и нанимателей жилых и нежилых помещений в многоквартирном доме, так и от любых организаций и из бюджета?

В Концепции содействия развитию благотворительной деятельности и добровольчества в Российской Федерации указывается на целесообразность рассмотрения вопроса об установлении особого порядка налогообложения НКО.

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 16 марта 2007 г. № ММ-6-03/209.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 17 января 2007 г. № 03-03-06/1/9.

А именно об освобождении их доходов, получаемых в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, от налогообложения при соблюдении ограничений и условий, касающихся связи осуществляемой ими предпринимательской деятельности с основной<sup>1</sup>.

Данное предложение очень своевременно, так как продуманные инновации необходимы в социальном секторе, если НКО собираются увеличивать свои благотворительные

ресурсы. Но при введении подобной нормы следует понимать, что коммерческая деятельность не должна вытеснять благотворительные инициативы. По мере того как НКО все больше будут заниматься коммерческой деятельностью, все острее будет ставиться вопрос о введении новых налоговых норм. Поскольку коммерческая деятельность сопряжена с определенными рисками, это накладывает на НКО обязанность доказывать обществу, что они выполняют социальные миссии, которые оправдывают предоставленные им льготы. **ФБК**

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30 июля 2009 г. № 1054-р.



Представляем вашему вниманию интервью профессора Ирины Кузьминой, члена Совета Восточной Европы Института Сертифицированных Финансовых Менеджеров (Великобритания), с Дэвидом Дамантом, Председателем Консультативной Совещательной группы при Комитете по Международным стандартам аудита ([www.ifac.org/iaasb](http://www.ifac.org/iaasb))

## Разработка международных стандартов аудита и бухгалтерской этики



**Д. Дамант**  
Председатель  
Консультативной  
Совещательной  
группы при Комитете  
по Международным  
стандартам аудита

**Ирина Кузьмина:** Что понимается под цепочкой финансовой отчетности?

**Дэвид Дамант:** Ее цель — обеспечить инвесторов или других пользователей финансовой отчетности (которую в дальнейшем я буду называть просто отчетностью) такой отчетностью, на которую они могут положиться. На рынках капитала, являющихся наиболее важным источником данных, аналитики и инвесторы могут выбрать из отчетности ту финансовую информацию, которая им необходима для составления суждения о компании или для принятия других решений. Сейчас для этого вам нужно хорошее корпоративное управление внутри компании, затем хорошие бухгалтерские стандарты и стандарты аудита, далее вам необходимо хорошее регулирование различных рынков, или, другими словами, то, как финансовая отчетность предоставляется инвестору. И наконец, когда цифры находятся в руках инвестора, тогда может быть сделано правильное суждение о цене акций, и так далее. Конечно, если у вас имеется хоть одно слабое звено в этой цепочке, то инвестор не получит того, что он хочет. Я думаю, это очень важно иметь в виду. Но есть и другое мнение: если окажется, что один из элементов отчетной цепочки слаб (предположим, что в какой-то стране нет очень хорошего корпоративного управления), то это не может служить оправданием тому, чтобы не привести в порядок другие звенья (например, осваивать новые стандарты бухгалтерского учета или соблюдать требования стандартов аудита). В конечном счете по истечении времени другие звенья встанут на место. Так, когда вы или кто-то другой рассматриваете стандарты аудита, которые мы будем обсуждать далее, вы должны помнить, что это часть данной цепочки.

**И.К.:** Как устанавливаются международные стандарты аудита?

**Д.Д.:** Очень важно здесь посмотреть на историю. Международная федерация бухгалтеров (*IFAC*) создавалась в течение долгого времени и до 2003 г. представляла интересы *только* профессий бухгалтеров и аудиторов. В рамках *IFAC* значительный объем работы был проделан в интересах профессии и посвящен разработке различных стандартов. Думаю, на данном этапе я должен указать, что Комитет по международным бухгалтерским стандартам (*IASB*) был образован до того, как был создан *IFAC*, и с тех пор *IASB* является независимым. *IASB*, который находится в Лондоне, полностью независим от *IFAC*. Очень важно это помнить, потому что кое-где люди склонны думать, что бухгалтеры и аудиторы — это одно и то же. Все в рамках *IFAC*, кроме стандартов бухгалтерского учета.

Как я уже говорил, сейчас существует много видов деятельности в рамках *IFAC*, и два из них, которые относятся к сегодняшней дискуссии, — это разработка Международных стандартов аудита и Международных стандартов по этике. Сегодня мы больше говорим об МСА, которые и есть *ISAs*.

Я хотел бы еще добавить, что в 2003 г. обсуждался очень важный вопрос: должны ли стандарты для профессий бухгалтеров и аудиторов быть установлены

самими профессионалами, — который сам по себе кажется неправильным. Многие организации, такие как Всемирный банк, Международная организация комиссий по ценным бумагам, Базельский комитет, которые устанавливают балансовые коэффициенты для банков и многих других (включая с недавнего времени и Европейскую комиссию), — все эти организации устанавливают новую систему в рамках *IFAC*-структуры. И здесь я считаю нужным упомянуть два существенных элемента.

Первый. Комитет по надзору за общественными интересами (*PIOB*) был создан представителями организаций, которые я только что назвал. Комитет *PIOB* был основан с целью обеспечить уверенность в том, что все процессы проводятся в соответствии с *IFAC* и в интересах общественности, а не только в интересах профессиональных бухгалтеров. Вторым элементом является то, что в некоторых случаях, включая разработку стандартов по этике и стандартов аудита, были созданы консультативные совещательные группы (*CAGs*), состоящие из людей, которые были заинтересованы в стандартах, но при этом сами не являлись аудиторами. Таким образом, при разработке стандартов Комитеты проверяются *CAGs*. Как вы знаете, я являюсь главой Консультативной Совещательной группы Комитета, который устанавливает стандарты аудита. Так вот, Комитет по надзору получает техническое задание от людей, которые знают аудит, но не являются аудиторами. Однако *PIOB* создан для того, чтобы контролировать процесс производства стандартов, а не их техническое содержание.

**И.К.:** Какова настоящая структура Международных стандартов аудита?

**Д.Д.:** Одно из изменений, ставшее результатом реформ, о которых я только что упомянул, связано с Конституцией Комитета по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (*IAASB*). Я должен пояснить, что *IAASB* устанавливает стандарты не только для аудита, но и для других видов подтверждения, поскольку существуют некоторые виды деятельности, такие как компиляция и публикации, которые менее строгие, чем аудит отчетности, и у которых меньшая степень защищенности для пользователя. Однако, конечно, главной деятельностью *IAASB* является установление стандартов для полного аудита. В последнее время в состав *IAASB* и Комитета по этике были включены непрактикующие лица. Таким образом, около 50% членов Комитета не являются аудиторами, это люди, представляющие интересы общественности. Например, это может быть генеральный аудитор, который является главой государственной организации в некоторой стране и проверяет национальную отчетность. У нас также есть участник, который до недавнего времени был главой налоговой службы в одной из стран. И таких людей в Комитете 18. Они все станут экспертами в аудите (что не относится к членам *CAGs*), у которых разносторонние знания и которые заинтересованы в аудите.

В Комитете они должны иметь определенное число голосов, чтобы утвердить стандарт. Такова сегодняшняя структура *IAASB*.

Хочу добавить еще несколько комментариев. Предшествующий глава *IAASB*, Джон Келлас, который до этого был старшим партнером *KPMG*, провел полный пересмотр международных стандартов аудита, придав им более ясный формат. Данный проект был назван «Ясность», и если вы посетите *web*-сайт *IAASB*, вы увидите отдельную секцию, разъясняющую этот проект. В итоге сейчас Международные стандарты аудита более упорядочены, чем предыдущие, они разъясняют цель каждого стандарта и требования, которым аудиторы должны следовать при проверке финансовой отчетности. Это был большой проект, который завершен в декабре прошлого года.

Новый глава *IAASB* в прошлом не был старшим аудитором, хотя у него действительно есть опыт в аудите — Арнольд Шилдер до этого работал в Центральном банке Нидерландов. Сегодня, когда проект «Ясность» завершен, *IAASB* расширяет сферу стандартов. Например, сейчас мы внедряем стандарт по проверке выбросов углекислого газа в атмосферу, так как видим значительный интерес к проблемам охраны окружающей среды.

Мистер Шилдер уделяет много времени взаимоотношениям с разными организациями и разными странами повсюду в мире и планирует следующий этап работы, который включает решение вопросов того, как аудиторские стандарты будут внедрены.

**И.К.:** Какова роль консультативных совещательных групп (*CAGs*) в развитии стандартов по аудиту и этике?

**Д.Д.:** Как было сказано ранее, в состав консультативных совещательных групп, которые я создавал в течение долгого времени, входят люди со всего мира, не являющиеся аудиторами, однако очень заинтересованные в обеспечении того, чтобы стандарты для аудита были правильными. Если на *web*-сайтах Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации и Комитета по международным стандартам этики для бухгалтеров (*IESBA*) зайти в раздел «Консультативная Совещательная группа» (*CAG*), вы найдете такую группу и по аудиту (*CAG on auditing*), и по этике (*Ethics CAG*). У нас есть поддержка со стороны Всемирного банка и Международной организации комиссий по ценным бумагам, также у нас есть много пользователей, таких как Институт Сертифицированных Финансовых Аналитиков (*CFA Institute*), Международная сеть корпоративного управления, Всемирная федерация бирж и т.д. При формировании Консультативной Совещательной группы мы пытались привлечь широкий круг заинтересованных сторон как по их профессиональной принадлежности (независимо от того, являются ли они регуляторами или инвесторами), так и по географическому признаку, с тем чтобы у нас были представители со всех важных уголков мира. Я думаю, что

мы практически завершили формирование состава Консультативной Совещательной группы, но еще есть вакансии для двух-трех членов, если появится кто-то достойный. К примеру, недавно мы ввели представителей регуляторов из *Gulf* ввиду растущей важности данной сферы.

Также важно помнить, что моя цель в Консультативной Совещательной группе заключается в том, чтобы получить представления ее участников о темах, идущих из *IAASB*. К тому же я предполагаю, что проекты, исходящие от *IAASB*, могут иногда длиться короткое время. Ведь обычно, чтобы пройти через различные стадии, требуется от двух до трех лет. И к этим стадиям относится прежде всего установка проектных принципов, затем выставление проекта на всеобщее обсуждение, потом дальнейшее обсуждение, причем до того, как стандарт будет выпущен одновременно с заявлением о том, почему Комитет пришел к такому решению. Во время каждой из этих стадий документ проходит проверку *CAG* — особенно вначале, когда он разрабатывается, и после того, как он воспринят общественностью.

Я должен отметить, что не пытаюсь (обычно) достигнуть консенсуса или вотума голосов в *CAG*. Это не моя работа — пытаться вытащить решение из моего *CAG*, хотя иногда такое случалось. Но для Комитета очень важно получить все возможные существенные мнения от *CAG*. В преобладающем большинстве случаев определенные члены Комитета посещают собрания Консультативной Совещательной группы. Как результат, на следующем собрании Комитета всегда присутствуют участники, которые уже прослушали дискуссии *CAG* и, кроме того, имеют протоколы дебатов. После обсуждения проекта Комитетом идет подготовка так называемого Обратного отчета, в ходе которой проверяется каждый пункт протокола соответствующих обсуждений в *CAG*. В Отчете констатируется, какие действия закончены. Конечно, Комитет может быть не согласен с *CAG*, но в любом случае ему необходимо обосновать, почему он акцептует и принимает во внимание взгляды *CAG* или не согласен с ними.

Таким образом, существует скользящая процедура, которая позволяет любому быстро просмотреть опубликованные протоколы, чтобы увидеть все приведенные аргументы. Это ясно и очень прозрачно. Я хотел бы добавить одну вещь: как я уже говорил, Комитет по надзору за общественными интересами ответствен за подтверждение того, что весь процесс следует установленным правилам в интересах общественности. С того момента, когда новый документ достигает своей последней стадии, моя *CAG* также должна решить,

придерживался ли *IAASB* установленных правил в разговоре с *CAG*. Однако это не означает, что *IAASB* должен согласиться с Консультативной Совещательной группой, — *IAASB* сам принимает решения. Но за эти годы Комитет обращал серьезное внимание на то, что было сказано в *CAG*. В двух или трех случаях точка зрения *CAG* привела к весьма существенному изменению в документации.

*И.К.:* Каково Ваше мнение о значении этического вопроса среди профессионалов?

*Д.Д.:* Как я уже говорил, есть отдельный Комитет по международным стандартам этики для бухгалтеров (*IESBA*), который полностью отделен от *IAASB*. Но есть, например, и Комитет по делам образования. Обсуждая этику, прежде всего я хотел бы сказать о том, что Комитет обеспокоен этикой вообще, и о том, что существует понятие этического поведения бухгалтера в бизнесе, которое также будет охвачено Кодексом этики. Тем не менее сейчас мы говорим об этике аудиторов. Деятельность Комитета по этике, а также Консультативной Совещательной группы по этике очень похожа на работу *IAASB* и его *CAG*. Этические вопросы являются очень важными, так как в них люди обычно находят причины нарушений. Например, является ли аудитор, проводящий аудит в компании, полностью от нее независимым? Может ли компания или ее директор обеспечивать аудитора завтраками или оплачивать ему обед? Очевидно, что, если компания попыталась оплатить аудитору дорогой отпуск, это не может быть разрешено Кодексом этики. Если заглянуть на *web*-сайт *IESBA*, можно найти подробности сложных раскрытий.

Что я пытался сделать, когда мне предоставили работу председателя *CAG* по аудиту, так это получить значительное совпадение интересов среди участников двух консультативных совещательных групп. Оно было достигнуто с одним или двумя исключениями, и теперь мы пытаемся проводить наши совещания «спина к спине». Время от времени у группы по этике проходят обособленные встречи, но мои совещания обычно включают в себя два дня на аудит и третий день на этику. Таким, например, станет очередное заседание *CAG* в мае 2010 г.

*И.К.:* Спасибо за Ваши ответы.

Материал предоставлен Институтом Сертифицированных Финансовых Менеджеров ([www.icfm.ru](http://www.icfm.ru)).



## Представительство в Республике Узбекистан: вопросы налогообложения

### СИТУАЦИЯ

Общество приняло решение о регистрации в Республике Узбекистан представительства, не имеющего самостоятельного баланса. Для работы в представительстве привлекаются иностранные сотрудники как по трудовым договорам, так и по договорам подряда. Выплаты в пользу работников начисляются за счет средств общества. При этом бюджетом доходов и расходов представительства предусмотрены расходы по аренде основных средств и объектов недвижимости.

### ВОПРОСЫ

1. Будут ли выплаты в пользу иностранных работников облагаться НДФЛ на основании Налогового кодекса РФ?
2. Можно ли признать расходы по содержанию представительства в целях налогообложения прибыли головного предприятия (общества) в соответствии с нормами главы 25 НК РФ?

### ОТВЕТЫ

При ответе на вопросы специалисты компании «ФБК» исходили из следующего:

- сотрудники представительства не являются гражданами Российской Федерации и будут вести трудовую деятельность по местонахождению представительства в Республике Узбекистан;
- в заключаемых трудовых договорах, договорах подряда место работы (место выполнения работ) будет определяться как Узбекистан (либо конкретный населенный пункт в Узбекистане).

**Налог на доходы физических лиц.** На основании п. 1 ст. 207 НК РФ плательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Поскольку работники представительства — иностранные граждане, исполняющие свои функции за пределами РФ, такие работники являются нерезидентами РФ. Доходы нерезидентов облагаются НДФЛ, только если они получены от источников в России (п. 2 ст. 209 НК РФ).

Разграничение доходов на полученные от источников в РФ и за ее пределами установлено ст. 208 НК РФ. Так, согласно подп. 6 п. 3 данной статьи вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ относится к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации.

Таким образом, заработная плата иностранных работников представительства российской организации, расположенного в Республике Узбекистан, признается доходом, полученным нерезидентами от источников за пределами РФ и НДФЛ не облагается. Следовательно, общество не будет являться налоговым агентом по налогу на доходы работников представительства.

Данный вывод соответствует официальной позиции контролирующих органов, выраженной в письме Минфина России от 4 марта 2009 г. № 03-04-06-01/48.

## СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

Дополнительно отметим, что Соглашением от 2 марта 1994 г. об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, заключенным между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан (далее — Соглашение), установлено, что доходы физических лиц в виде заработной платы и другие подобные выплаты подлежат налогообложению в Узбекистане, если работы выполняются в Узбекистане (п. 1 ст. 15).

**Налог на прибыль организаций.** Представительство организации, в том числе расположенное на территории иностранного государства, является составной частью юридического лица, т.е. представительство и головное предприятие — это одно юридическое лицо, единая организация.

Статьей 311 НК РФ установлено, что доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении ее налоговой базы в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в РФ, так и за ее пределами.

Это означает, что налогом на прибыль в РФ облагаются доходы как головного предприятия, так и его представительства, расположенного за пределами РФ, с учетом произведенных расходов как в РФ, так и за ее пределами, т.е. в целом по организации.

Пунктом 2 ст. 311 НК РФ прямо предусмотрено, что при определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами Российской Федерации, вычитаются в порядке и размерах, установленных главой 25 Кодекса.

Согласно положениям ст. 252 НК РФ в целях налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, расходы российской организации по содержанию представительства за пределами территории РФ, включая расходы на аренду объектов основных средств и недвижимости, учитываются в целях налогообложения прибыли на территории РФ при условии их соответствия критериям ст. 252 НК РФ.

Другими словами, если деятельность представительства направлена на получение дохода, то расходы на его содержание налогоплательщик вправе учесть при налогообложении в РФ прибыли организации в целом.

Приведенная позиция подтверждается разъяснением Минфина России (письма от 27 января 2005 г. № 03-03-01-04/1-35 и от 24 ноября 2004 г. № 03-03-01-04/4/23).

Согласно же ст. 7 Соглашения прибыль, полученная в одном договариваемом государстве предприятием другого договариваемого государства, облагается налогом в первом упомянутом государстве, если только она получена через расположенное там постоянное представительство и только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Термин «постоянное представительство» для целей применения указанного Соглашения означает постоянное место, через которое предприятие договариваемого государства ведет предпринимательскую деятельность в другом договариваемом государстве (ст. 5 Соглашения).

Значит, прибыль российской организации, полученная ею через постоянное представительство, расположенное в Узбекистане, облагается налогом в Узбекистане в соответствующей части, относящейся к деятельности постоянного представительства в Узбекистане. Причем нормы Соглашения не исключают налогообложения указанной прибыли в стране, чьим резидентом является организация, т.е. в России.

Изложенное означает, что если деятельность представительства российской организации в Республике Узбекистан приводит к образованию «постоянного представительства» на территории указанного государства в смысле Соглашения, то российская организация должна уплачивать налог с доходов (налог на прибыль) этого представительства не только в бюджет РФ, но и в бюджет Узбекистана в соответствии с налоговым законодательством данной Республики.

Получается, что обязанность по уплате налога на доходы (прибыль) в рассматриваемой ситуации может возникать не только в РФ (в соответствии с российским налоговым законодательством), но и в Республике Узбекистан.

Пунктом 3 ст. 7 Соглашения установлено, что в целях уплаты налога на доходы (прибыль) в иностранном государстве при определении доходов (прибыли) постоянного представительства должны быть сделаны вычеты документально подтвержденных расходов, произведенных для целей деятельности этого постоянного представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, независимо от того, понесены они в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или за его пределами.

Таким образом, если обязанность по уплате налога на доходы (прибыль) возникает как в РФ, так и в Республике Узбекистан согласно положениям международного договора, расходы на содержание представительства также уменьшают доходы, относящиеся к этому представительству, в целях уплаты налога на доходы (прибыль) в Республике Узбекистан независимо от того, где они фактически понесены.

Итак, доходы представительства российской организации, расположенного на территории Республики Узбекистан, могут облагаться налогом на доходы (прибыль) как в РФ, так и в Узбекистане. В этом случае при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в РФ, а также в Республике Узбекистан, налогоплательщик вправе воспользоваться соответствующим вычетом расходов на содержание представительства, в том числе расходов на аренду объектов основных средств и недвижимости, произведенных в целях получения доходов.

Отметим, что возникающее двойное налогообложение доходов устраняется посредством применения механизма зачета уплаченного на территории иностранного государства налога (ст. 23 Соглашения и п. 3 ст. 311 НК РФ).

Если деятельность представительства российской организации в Республике Узбекистан не приводит к образованию «постоянного представительства» на территории указанного государства в смысле Соглашения, обязанности по уплате налога на доходы (прибыль) на территории Республики Узбекистан не возникает. Иначе говоря, налог на прибыль уплачивается только в РФ в соответствии с российским налоговым законодательством.

На основании изложенного можно сделать вывод, что затраты по содержанию представительства в целях налогообложения его прибыли (доходов) могут признаваться как расходы, уменьшающие соответствующие доходы налогоплательщика, независимо от того, где уплачивается налог.

Данный вывод подтвердило УФНС России по г. Москве в письме от 7 февраля 2007 г. № 20-12/012409: «...вне зависимости от того, привела ли деятельность российской организации к образованию ее постоянного представительства

для целей налогообложения в Республике Казахстан, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в РФ она обязана учесть доходы и расходы, связанные с деятельностью такого представительства российской организации в Республике Казахстан. При этом расходы будут учитываться в порядке и размерах, установленных гл. 25 НК РФ...».

Дополнительно отметим, что право на признание расходов в целях налогообложения прибыли ни НК РФ, ни Соглашением не поставлено в зависимость от факта выделения представительства на самостоятельный баланс.

Ответ подготовили  
налоговые юристы «ФБК-Право»  
Е.В. Гордукова и Н.Д. Рябова

*Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу [marketing@fbk.ru](mailto:marketing@fbk.ru).*



### Оргкомитет «Сочи-2014» выбрал компанию «ФБК» в качестве внешнего ревизора

Оргкомитет «Сочи-2014» выбрал **компанию «ФБК»** в качестве внешнего ревизора для проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности АНО «Оргкомитет «Сочи-2014»» за 2009 г. На заседании ревизионной комиссии 28 декабря 2009 г. был утвержден план проверки, результаты которой будут представлены наблюдательному совету оргкомитета в мае 2010 г.

АНО «Оргкомитет «Сочи-2014»» была создана в 2007 г. Организация состоит из наблюдательного совета, который принимает стратегические решения по вопросам подготовки к Олимпиаде, руководства, которое обеспечивает выполнение принимаемых решений, и ревизионной комиссии, которая осуществляет регулярный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью оргкомитета.

### Компания «ФБК» завершила реализацию проекта для ОАО «Газпром нефть»

Специалисты **ФБК** завершили реализацию проекта по унификации учетных систем для Группы компаний «Газпром нефть». В рамках проекта эксперты **департамента бухгалтерского консалтинга ФБК** провели анализ и экспертизу Единого плана счетов Группы компаний «Газпром нефть», а также разработали инструкции по его применению, альбомы типовых хозяйственных операций и взаимоувязки Единого плана счетов с формами бухгалтерской отчетности российской системы бухгалтерского учета для последующей их автоматизации в 1С и SAP.

ОАО «Газпром нефть» было основано в 1995 г. Сегодня это одна из крупнейших нефтегазовых компаний России. Основные направления деятельности «Газпром нефть» — добыча нефти и газа, нефтегазовый промысловый сервис, нефтепереработка, а также маркетинг нефтепродуктов.

### Компания «ФБК» начала реализацию крупного проекта для ОАО «Главная дорога»

Специалисты **департамента бухгалтерского консалтинга компании «ФБК»** и юристы **«ФБК-Право»** приступили к реализации комплексного проекта для ОАО «Главная дорога». Специалисты **ФБК** проведут разработку методов и способов бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций в рамках исполнения концессионного соглашения на строительство и эксплуатацию на платной основе нового выезда на МКАД с федеральной автомобильной дороги М1 «Беларусь» Москва—Минск, а также разработают методические указания по бухгалтерскому и налоговому учету и альбом неунифицированных форм первичной документации для целей бухгалтерского и налогового учета, финансового контроля за использованием бюджетных средств.

Консорциум ОАО «Главная дорога» был сформирован УК «Лидер». В 2009 г. консорциум подписал концессионное соглашение с Росавтодором на строительство и эксплуатацию на платной основе нового выхода на МКАД с автомобильной дороги М1. Срок действия соглашения — 30 лет, общая стоимость строительства автодороги — 25,7 млрд руб.

### ФБК представляет новый инструмент для экспресс-оценки бизнеса

Специалисты **департамента оценки ФБК** разработали новый инструмент, который позволяет оценить стоимость бизнеса.

С помощью профессионального калькулятора **«Оцени свой бизнес»**, доступного на сайте **ФБК**, можно провести самостоятельную предварительную оценку бизнеса или предприятия для любых целей, например для подготовки бизнес-плана, кредитного соглашения и т.д.

Впервые в открытом доступе представлен расчетный алгоритм, в котором на основе трех разных подходов к оценке — затратного, сравнительного и доходного — формируется справедливая цена того или иного актива.

В качестве исходных данных используются показатели финансовой отчетности предприятия (бухгалтерского баланса) или приложений к ней.

При расчете используются отраслевые коэффициенты, т.е. учитывается специфика формирования стоимости и цены активов для разных отраслей, также учитывается долговременная тенденция развития, т.е. можно рассчитать, сколько стоит завод на растущем рынке или в период кризиса, на сжимающихся рынках.

Оценка — одно из ключевых направлений работы **ФБК**, которое развивается в компании более 10 лет. Команда оценщиков **ФБК** пользуется заслуженным авторитетом на рынке оценочной деятельности и имеет огромный опыт в оценке для целей составления отчетности по МСФО, в оценке интеллектуальной собственности и нематериальных активов, объектов недвижимости и движимого имущества и др.

## **Институт профессиональных бухгалтеров России подтвердил высокое качество услуг Экономико-правовой школы ФБК**

Комитет по профессиональному образованию Института профессиональных бухгалтеров провел проверку качества в аккредитованных учебно-методических центрах подготовки и повышения квалификации. По результатам проверки **Экономико-правовая школа ФБК** получила сертификат, подтверждающий, что ее работа «осуществляется на должном уровне и полностью соответствует стандартам качества Института».

Как рассказал **генеральный директор ЭПШ ФБК Сергей Пятенко**, проверка проводилась по таким параметрам, как наличие у учебно-методического центра квалифицированного преподавательского состава, учебных помещений, библиотеки, а также необходимой внутренней документации, регламентирующей порядок предоставления образовательных услуг по повышению квалификации.

Кроме того, **ЭПШ ФБК** получила сертификат, подтверждающий ее корпоративное членство в Институте профессиональных бухгалтеров Московского региона.

## **Партнер ФБК Игорь Николаев выступил на онлайн-конференции «ВСТО и макроэкономика»**

**Директор департамента стратегического анализа, партнер ФБК Игорь Николаев** по приглашению Агентства нефтегазовой информации выступил *15 января 2010 г.* на онлайн-конференции «ВСТО и макроэкономика». Эксперт высказал свое мнение о целесообразности строительства и перспективах нефтепроводной системы Восточная Сибирь — Тихий океан.

Как считает И. Николаев, с макроэкономической точки зрения строительство ВСТО «на долгие годы консервирует сырьевую направленность и технологическую отсталость российской экономики». «Все ресурсы страны будут направляться на то, чтобы заполнить новые трубы сырьем, а значит, надо будет идти во все более труднодоступные места и добывать, добывать, добывать», — отмечает И. Николаев. По его мнению, в такой ситуации инновации невозможны. В то же время, по словам эксперта, именно в кризисный период макроэкономический эффект от строительства нефтепровода все-таки может быть: «ВСТО — это инфраструктурный проект, а проекты именно такого рода дают максимальный мультипликативный эффект: деньги как бы “расползаются” по многим отраслям экономики, что способствует ее оживлению».

Конференция вызвала большой интерес среди представителей нефтегазового сектора. Более подробно ознакомиться с материалами конференции можно [здесь](#).

### При участии компании «ФБК» вышла новая книга из серии «Мясницкая, 44»

В декабре 2009 г. при участии компании «ФБК» издана книга «Из памятной книжки Ильи Арсеньева». В ней — воспоминания известного журналиста и издателя середины XIX в. Ильи Александровича Арсеньева о старинном особняке на Мясницкой улице, его хозяевах и гостях.

Здесь и яркие портреты самых ярких людей того времени — от Александра Пушкина и Петра Чаадаева до Михаила Глинки, и описания московского света — отдельные главы посвящены князьям Голицыным, доктору Гаазу. Причем эти люди представлены в далеких от хрестоматийных портретов ракурсах.

По словам президента ФБК Сергея Шапигузова, эти воспоминания «вливаются в русло новейших направлений мирового гуманитарного знания — истории памяти, истории детства, получивших особое признание в современной историографии». «Так индивидуальный опыт одного человека становится частью знаний о нашем общем прошлом», — отметил президент ФБК.

«Из памятной книжки Ильи Арсеньева» продолжает традицию изданий об особняке на Мясницкой. Увидевшая свет в 2005 г. первая книга «Мясницкая, 44» вобрала в себя 20 новелл о жизни здания, его хозяевах, их близких, друзьях и знаменитых гостях. Обе книги предназначены для всех, кто интересуется российской историей.

Книга хорошо иллюстрирована и снабжена обширным справочно-библиографическим материалом.

Дополнительную информацию можно получить у менеджера проекта [А.Г. Скотникова](#). **ФБК**