

**ФБК**

■ АУДИТ ■ КОНСАЛТИНГ ■ ПРАВО ■

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**№8**

**2010**

**АВГУСТ**

# ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Списание стоимости лицензий  
на право пользования недрами

О нормировании процентов  
по долговым обязательствам

О перспективах развития  
налогового законодательства  
Российской Федерации

Некоторые особенности увольнения  
пенсионеров

**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

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

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

## ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 12** ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА ИЮНЬ 2010 ГОДА

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 17** СПИСАНИЕ СТОИМОСТИ ЛИЦЕНЗИЙ НА ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ НЕДРАМИ

Ю.В. ЗЕНКОВ

- 22** О НОРМИРОВАНИИ ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Е.И. ЖУКОВА

- 25** О ПЕРСПЕКТИВАХ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ю.М. ЛЕРМОНТОВ

**СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ****30** НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ УВОЛЬНЕНИЯ ПЕНСИОНЕРОВ**И.И. ЩЕРБИНИН, А.А. ШКАДОВ****НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»****34** ИССЛЕДОВАНИЯ ФБК / КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК /  
НАШИ СОБЫТИЯ / НОВОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА /  
НАШИ АНОНСЫ

# 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. Страховые взносы
9. Налоговый контроль
10. Отчетность
11. Аудит

## § НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

» Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования»

Изменениями, внесенными Законом в ст. 59 НК РФ, законодательно закрепляются случаи, при которых недоимка, задолженность по пеням и штрафам признаются безнадежными к взысканию. Определяются органы, в компетенцию которых входит принятие такого решения.

Статья 64 НК РФ дополнена перечнем документов, которыми подтверждается наличие оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога.

Конкретизирована ст. 84 НК РФ, которой устанавливается порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц.

Поправками в главу 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» НК РФ ужесточаются штрафные санкции за совершение налоговых правонарушений.

Так, изменятся штрафные санкции за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе и ведение деятельности без постановки на учет, предусмотренные ст. 116 и 117 НК РФ. Теперь нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе повлечет за собой взыскание штрафа в размере 10 000 руб.; ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе — штрафа в размере 10% доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 руб.

В соответствии с новой редакцией ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет за собой взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

Кроме того, на основании ст. 119<sup>1</sup> НК РФ вводится такой вид правонарушения, как несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде, что влечет за собой взыскание штрафа в размере 200 руб.

Изменения претерпела и ст. 120 НК РФ, которой закрепляется ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения. Оно влечет за собой взыскание штрафа в размере 10 000 руб. — если эти деяния совершены в течение одного налогового периода; 30 000 руб. — если они совершены в течение более чем одного налогового периода. В случае же, если указанные деяния повлекли за собой занижение налоговой базы, устанавливается штраф в размере 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.

Изменения части второй НК РФ коснулись прежде всего ст. 169 НК РФ, которой регулируется порядок выставления и заполнения счетов-фактур. Эта статья допол-

нена абзацем, в соответствии с которым счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у них совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур.

Согласно дополнениям, вносимым в п. 5 и 5<sup>1</sup> ст. 169 НК РФ, счет-фактура дополняется новым реквизитом «Наименование валюты».

Закрепленный в ст. 217 НК РФ перечень видов доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, дополнен доходами заемщика (правопреемника заемщика) в виде суммы задолженности по кредитному договору, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой кредитором-выгодоприобретателем за счет страхового возмещения по заключенным заемщиком договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика, а также по заключенным заемщиком договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом), в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням.

Данное дополнение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2010 г.

Изменилась первоначальная стоимость имущества, признаваемого для целей налогообложения прибыли амортизируемым имуществом и объектом основных средств. Теперь на основании поправок, внесенных в ст. 256 и 257 НК РФ, эта стоимость увеличена до 40 000 руб.

Изменения в ст. 256 и 257 НК РФ вступают в силу с 1 января 2011 г.

Существенные изменения внесены в ст. 269 НК РФ. Эта статья дополнена п. 1<sup>1</sup>, согласно которому предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается:

- в период с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2010 г. равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте;
- в период с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Положения п. 1<sup>1</sup> ст. 269 НК РФ в редакции рассматриваемого Закона применяются в отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, возникшим с 1 января 2010 г.

Согласно новой редакции ч. 7 ст. 275<sup>1</sup> НК РФ налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта, в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, вправе принять фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов. Части 8 и 9 указанной статьи утрачивают силу. Данные изменения вступают в силу с 1 января 2011 г.

Кроме того, Кодекс РФ об административных правонарушениях дополнен ст. 19.7.6, на основании которой устанавливается ответственность за незаконный отказ в доступе должностного лица налогового органа к осмотру территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка.

## § ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

» Письмо ФНС России от 8 июля 2010 г. № МН-37-6/6275@ <О Временных методических рекомендациях по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками>

Рекомендации вводятся в действие одновременно с внедрением в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего положения 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@.

Методическими рекомендациями определяются последовательность электронного документооборота с использованием электронной цифровой подписи (ЭЦП) между налоговыми органами и налогоплательщиками (представителями налогоплательщика) при информировании налогоплательщиков и при предоставлении налогоплательщикам информационных услуг в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (ТКС), перечень обязательных функций, которые должны быть реализованы в соответствующих программных продуктах, и периодичность их выполнения для каждого участника взаимодействия, а также требования:

- к временным характеристикам выполнения функций;
- программным продуктам, применяемым участниками взаимодействия при электронном документообороте в части программного модуля, осуществляющего контроль представленных налогоплательщиками (представителями) документов на соответствие требованиям, установленным законодательством о налогах и сборах;
- взаимодействию при нештатных ситуациях.

Предоставление налоговыми органами информационных услуг в электронном виде по ТКС осуществляется, если

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

налогоплательщик (представитель) взаимодействует с налоговыми органами в электронном виде по ТКС и зарегистрирован в качестве участника электронного документооборота в соответствии с утвержденным порядком.

Основанием для информирования налогоплательщиков и предоставления налоговыми органами информационных услуг в электронном виде по ТКС является запрос (обращение) налогоплательщика (представителя) в электронном виде, подписанный ЭЦП налогоплательщика (представителя), в инспекцию ФНС России по месту учета.

Информационные услуги налогоплательщикам (представителям) включают в себя предоставление налоговыми органами в электронном виде следующих документов:

- справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;
- выписка операций по расчетам с бюджетом;
- перечень налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности, представленной в отчетном году;
- акт сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

### § УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ

» Письмо Минфина России от 18 июня 2010 г. № 03-04-06/3-124 <О порядке уплаты НДС>

Если обособленное подразделение организации выплачивает доход физическим лицам, то такое обособленное подразделение исполняет обязанности организации как налогового агента в отношении указанных доходов, в том числе при выплате физическим лицам дохода в виде процентов по вкладам в обособленном подразделении банка. НДС, удержанный с таких выплат, следует перечислять в бюджет по местонахождению соответствующего подразделения.

Если физическое лицо в течение налогового периода перешло на обслуживание из филиала в головной офис банка, то независимо от заключенного соглашения между банком и физическим лицом НДС перечисляется в соответствующие бюджеты и по местонахождению обособленного подразделения (до момента перехода), и по местонахождению головного офиса банка (после перехода) в соответствии с выплатами процентов по вкладам, произведенными в течение налогового периода как обособленным подразделением, так и головным офисом.

При передаче обслуживания клиента в рамках брокерского договора обязанность по исчислению, удержанию и перечислению по месту своего учета НДС после такой передачи возлагается на головной офис, признаваемый налоговым агентом.

Поскольку налоговая база по брокерским договорам определяется в течение налогового периода нарастающим итогом, обособленным подразделением в головной офис долж-

на быть передана вся информация по брокерскому договору с начала налогового периода, в котором осуществляется передача обслуживания клиента из обособленного подразделения в головной офис, в том числе информация о доходах и расходах клиента по брокерскому договору, а также об исчисленных и удержанных суммах НДС по такому договору.

» Письмо Минфина России от 29 июня 2010 г. № 03-02-07/1-300 <О списании недоимки и задолженности по пеням и штрафам, а также об исключении указанных недоимки и задолженности из лицевого счета налогоплательщика>

Пропуск налоговым органом срока взыскания налога не является безусловным основанием для списания этой недоимки. В случае пропуска срока взыскания налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

### § НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо Минфина России от 27 мая 2010 г. № 03-07-09/31 <О заполнении графы 10 счета-фактуры при реализации на территории Российской Федерации импортных товаров>

Если в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров, страной происхождения которых не является РФ, в графе 10 указывается таможенный союз стран, например Европейский союз (Евросоюз), то такое заполнение графы 10 счета-фактуры, по мнению Минфина России, не является основанием для признания счета-фактуры составленным с нарушением установленного порядка.

» Письмо ФНС России от 25 июня 2010 г. № ШС-37-3/5063® «О порядке заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость»

Федеральным законом от 5 апреля 2010 г. № 41-ФЗ п. 2 ст. 146 НК РФ дополнен подп. 11, согласно которому не признается объектом обложения НДС выполнение работ (оказание услуг) по дополнительным мероприятиям, направленным на снижение напряженности на рынке труда субъектов РФ, реализуемым в соответствии с решениями Правительства РФ.

Операции, поименованные в подп. 11 п. 2 ст. 146 НК РФ, и операции, освобождаемые от обложения НДС на основа-

нии международных договоров, налогоплательщики должны отражать в разделе 7 декларации по НДС, утвержденной приказом Минфина России от 15 октября 2009 г. № 104н. До внесения соответствующих изменений в приложение № 1 к Порядку заполнения налоговой декларации по НДС налогоплательщики вправе отразить:

- по коду 1010814 — операции, указанные в подп. 11 п. 2 ст. 146 НК РФ;
- по коду 1014001 — операции по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), не подлежащие обложению (освобождаемые от обложения) НДС на основании международных договоров РФ (не указанные в ст. 149 НК РФ, а также в отношении которых не предусмотрено применение налоговой ставки 0% в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах).

Одновременно обращается внимание, что не является нарушением использование налогоплательщиками до момента официального установления кодов для названных операций других способов кодификации этих операций при их отражении в разделе 7 декларации (например, указание кода 1010800 для операций, предусмотренных подп. 11 п. 2 ст. 146 НК РФ, и кода 1010200 для операций, предусмотренных международными договорами РФ).

» Письмо Минфина России от 1 июля 2010 г. № 03-07-11/278 <Об уменьшении налоговой базы по НДС на суммовую разницу, возникающую при оплате услуг в рублях по договору, цены в котором выражены в иностранной валюте>

Если по условиям договора товары (работы, услуги) оплачиваются в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, уменьшать сумму НДС, исчисленную и уплаченную в бюджет по итогам налогового периода, в котором произведена отгрузка товаров (работ, услуг), на отрицательные суммовые разницы, возникающие в налоговом периоде, в котором фактически получена оплата за ранее отгруженные товары (работы, услуги), оснований не имеется. Налоговым кодексом РФ выставление счетов-фактур на отрицательные суммовые разницы не предусмотрено.

## § НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо ФНС России от 16 июня 2010 г. № ШС-37-3/4248® «О направлении письма Минфина России от 04.06.2010 № 03-03-05/123»

ФНС России направляет для сведения и использования в работе письмо Минфина России № 03-03-05/123 по вопросу о периоде признания расходов в виде процентов для целей налогообложения прибыли.

Минфин России считает, что проценты по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, должны включаться в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль ежемесячно в течение всего периода пользования заемными средствами, независимо от наступления срока их фактической уплаты.

Организация-кредитор учитывает эти проценты в составе доходов также равномерно в течение периода пользования заемными средствами.

» Письмо Минфина России от 18 июня 2010 г. № 03-03-06/1/420 <О порядке налогового учета стоимости акций, полученных при реорганизации в форме преобразования некоммерческого партнерства в акционерное общество>

Если формирование уставного капитала создаваемого акционерного общества осуществляется за счет имущества некоммерческого партнерства, стоимость акций, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации, может быть определена как стоимость (остаточная стоимость) имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемая по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), при осуществлении налогоплательщиком вступительного взноса в некоммерческое партнерство.

Минфин России обращает внимание, что подп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ установлены случаи, при которых вступительные взносы в некоммерческие организации могут быть включены в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Расходы, включенные в налоговую базу по налогу на прибыль, не могут быть повторно учтены при формировании стоимости акций, полученных при реорганизации некоммерческого партнерства в акционерное общество.

» Письмо Минфина России от 22 июня 2010 г. № 03-03-06/1/424 <О порядке начисления амортизации по имуществу, переданному в доверительное управление>

Минфин России считает, что организация, принявшая в доверительное управление недвижимое имущество, не может начислять по нему амортизацию, поскольку данное имущество не принадлежит этой организации на праве собственности.

» Письмо Минфина России от 24 июня 2010 г. № 03-03-06/1/428 <О порядке налогового учета убытков при реорганизации организаций в форме выделения>

В соответствии с п. 5 ст. 283 НК РФ в случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганиза-

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

ции налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены указанной статьей, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

При реорганизации в форме выделения реорганизуемая организация не прекращает деятельности, в связи с чем убыток реорганизованного общества не может быть перенесен на будущее выделившимися организациями в порядке, установленном ст. 283 НК РФ.

» Письмо ФНС России от 24 мая 2010 г. № ШС-37-3/2340® «О порядке учета арендатором в расходах для целей налога на прибыль амортизации неотделимых улучшений арендованного объекта, произведенных арендатором с согласия арендодателя, в случае если договор аренды заключен на неопределенный срок»

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды.

Таким образом, НК РФ ограничивает период, в течение которого арендатор вправе учитывать начисленные суммы амортизации по названному имуществу, сроком действия договора аренды.

Если договор аренды заключен на неопределенный срок, то амортизация по указанным неотделимым улучшениям учитывается арендатором в расходах до тех пор, пока одна из сторон не объявит о расторжении договора аренды.

» Письмо Минфина России от 9 июля 2010 г. № 03-03-06/4/66 «О порядке учета в целях налогообложения прибыли организаций выходных пособий при увольнении работников»

Расходы на выплату компенсации при увольнении сотрудника по основаниям, не предусмотренным ст. 178 Трудового кодекса РФ, по мнению Минфина России, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль в случае, если такая выплата предусмотрена трудовым договором, дополнительным соглашением к трудовому договору, являющимся неотъемлемой частью трудового договора, или коллективным договором.

» Письмо Минфина России от 13 июля 2010 г. № 03-03-06/2/125 «О порядке расчета предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков при формировании резерва»

Поскольку ТК РФ не ограничивает максимальный предел продолжительности ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников, то, по мнению Минфи-

на России, на основании положений ст. 324<sup>1</sup> НК РФ предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда может быть рассчитана исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска.

Если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка указанного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

### § СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

» Письмо ФНС России от 24 мая 2010 г. № ШС-21-3/289® «О представлении налогового расчета налоговым агентом»

Налоговый расчет по форме, утвержденной приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н, в составе Подраздела 1.3 Раздела 1 и Листа 03 «Расчет налога на прибыль организаций, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)» представляют организации, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению налоговой базы и суммы налога на прибыль, по удержанию у налогоплательщика — российской организации и перечислению в федеральный бюджет указанного налога.

Если организация не выплачивает доходы в виде дивидендов российским организациям — плательщикам налога на прибыль, то у нее не возникает обязанности налогового агента по представлению в налоговый орган названного налогового расчета.

Если учредителями общества с ограниченной ответственностью являются только физические лица, то причитающиеся им суммы дивидендов облагаются НДФЛ. Соответственно у организации — источника выплаты дивидендов, применяющей УСН, обязанностей по удержанию и уплате налога на прибыль и представлению в налоговые органы налогового расчета по данному налогу либо по заполнению каких-либо разделов (листов) налоговой декларации по налогу на прибыль не возникает.

### § ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

» Письмо Минфина России от 21 июня 2010 г. № 03-04-06/2-131 «Об исчислении и уплате НДФЛ с дохода, полученного при погашении собственного векселя»

Если организация не является доверительным управляющим, брокером, лицом, осуществляющим операции по до-

говору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, или иным лицом, признаваемым налоговым агентом, обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в бюджет суммы налога с доходов, полученных физическими лицами от погашения указанной организацией собственного векселя, у нее не возникает.

В этом случае налогоплательщик самостоятельно исчисляет и уплачивает налог на основании налоговой декларации, подаваемой в налоговый орган по окончании налогового периода.

» Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 207-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Глава 23 НК РФ дополнена ст. 214<sup>21</sup>, которой устанавливаются особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде платы за использование денежных средств членом кредитного потребительского кооператива (пайщиков), процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов такого кооператива или его ассоциированных членов.

Статья 217 НК РФ дополнена п. 27<sup>1</sup>, которым предусмотрены случаи, когда указанные доходы освобождаются от обложения НДФЛ.

К названным доходам в части превышения размеров, не облагаемых НДФЛ, применяется ставка 35%.

## § СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

» Постановление Правления ПФР от 23 июня 2010 г. № 152п «О внесении изменений в Постановление Правления Пенсионного фонда Российской Федерации от 31 июля 2006 г. № 192п»

Вводятся новая форма СПВ-1 «Сведения о начисленных, уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованного лица для установления трудовой пенсии» и правила ее заполнения.

Этот документ представляется в территориальный орган ПФР страхователем (работодателем) по заявлению застрахованного лица, у которого возникли условия для установления трудовой пенсии. Документ содержит сведения о застрахованном лице (в том числе о лице, заключившем договор гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством РФ начисляются страховые взносы).

Изменениями, внесенными в приложение 1 «Классификатор параметров, используемых в формах документов ин-

дивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования» к Инструкции, утвержденной названным Постановлением, дополняются новыми строками разделы «Код категории застрахованного лица (в форме СЗВ-1 использовался при заполнении реквизита Код категории плательщика страховых взносов)» и «Исчисляемый трудовой стаж: дополнительные сведения (для форм СЗВ-1, СЗВ-3) и Исчисление страхового стажа: дополнительные сведения (для форм СЗВ-4-1, СЗВ-4-2)».

» Письмо Минздравсоцразвития России от 17 мая 2010 г. № 1212-19 «Выплаты, включаемые в базу обложения страховыми взносами»

Материальная помощь, выплаченная работнику на лечение, подлежит обложению страховыми взносами на основании ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ. Сумма материальной помощи, оказываемой работодателем своему работнику, в пределах 4000 руб. на этого работника за расчетный период не облагается страховыми взносами согласно п. 11 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ.

Суммы среднего заработка, выплачиваемые организацией работникам-донорам за дни сдачи крови и дополнительный выходной день в соответствии с трудовым законодательством, не признаются объектом обложения страховыми взносами на основании положений ст. 7 Закона № 212-ФЗ.

Выплаты по договору займа на основании ч. 3 ст. 7 Закона № 212-ФЗ не относятся к объекту обложения страховыми взносами. В случае прекращения обязательств по возврату работником денежных средств по договору займа сумма невозвращенного долга подлежит обложению страховыми взносами согласно ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ.

В отношении уплаты членских взносов за бухгалтера в Институт профессиональных бухгалтеров следует иметь в виду, что эти взносы не предназначены для оплаты каких-либо консультационных или информационных услуг, цель их внесения — финансирование деятельности данной организации, в том числе содержание административного аппарата. Оплата названных сумм организацией не является предметом трудового договора, заключенного с бухгалтером, и соответственно не признается на основании ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами.

## § НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Письмо Минфина России от 28 июня 2010 г. № 03-02-07/1-297 «О применении ст. 76 НК РФ»

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль, представляют нало-

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

говую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода, т.е. не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Минфин России полагает, что отсутствует основание для принятия налоговым органом предусмотренного п. 3 ст. 76 НК РФ решения о приостановлении операций по счетам в банках налогоплательщика в случае, если налогоплательщиком не нарушен установленный срок представления налоговых деклараций.

### § ОТЧЕТНОСТЬ

» Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

Законом устанавливаются общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций — группы организаций, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Закон распространяется на кредитные и страховые организации, а также на иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой на основании Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

На территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством РФ по согласованию с Банком России.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

Положения Закона должны применяться начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации (для организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж, — не ранее 2015 г.).

» Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 209-ФЗ «О внесении изменения в статью 16 Федерального закона “О бухгалтерском учете”»

Внесенным в ч. 1 ст. 16 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» изменением установлено, что открытые акционерные общества (в предыдущей редакции — акционерные общества открытого типа), банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июля (ранее — 1 июня) года, следующего за отчетным.

» Приказ Минфина России от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств — членов таможенного союза и Порядка ее заполнения»

На основании п. 7 ст. 80 НК РФ и в соответствии с Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г. и Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. утверждены форма налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств — членов таможенного союза и Порядок ее заполнения.

Данную декларацию представляют налогоплательщики, указанные в п. 1 ст. 2 названного Протокола, на которых возложена обязанность по исчислению, уплате в бюджет НДС и акцизов (по немаркируемым подакцизным товарам).

Декларация представляется в налоговые органы по месту постановки на учет налогоплательщиков не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга).

Декларация представляется за месяц, в котором импортированные товары принимаются на учет у налогоплательщика и (или) наступает срок лизингового платежа, предусмотренный договором (контрактом) лизинга, в отношении товаров (предметов лизинга).

» Письмо Минфина России от 22 июля 2010 г. № 03-07-15/101 «О представлении налоговых деклараций»

В связи с вступлением в силу Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров,

выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г., Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. и Протокола о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. Минфин России сообщает следующее.

При импорте товаров на территорию Российской Федерации налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту учета соответствующие налоговые декларации по форме, установленной законодательством РФ.

Начиная с декларации за июль 2010 г. до утверждения формы налоговой декларации по косвенным налогам (НДС и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории государств — членов таможенного союза и порядка ее заполнения налогоплательщикам следует представлять в налоговые органы налоговые декларации по этим налогам по форме, утвержденной приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 153н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и Порядка ее заполнения».

Также Минфин России разъясняет особенности заполнения указанной декларации.

» Письмо ФНС России от 23 июня 2010 г. № ШС-37-3/4878<sup>®</sup> «О порядке отражения в налоговой декларации сумм начисленной амортизации»

Если налогоплательщиком в учетной политике предусмотрен линейный метод начисления амортизации, то сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период подлежит отражению по строке 131 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации с выделением суммы амортизации по нематериальным активам по строке 132.

Код метода начисления амортизации, отраженного в учетной политике для целей налогообложения, отражается по строке 135. В данном случае по строке 135 должен быть указан код «1».

Если учетной политикой закреплено применение нелинейного метода, то сумма амортизации, начисленная этим методом, отражается по строке 133 с выделением суммы амортизации по нематериальным активам по строке 134. Одновременно при наличии у налогоплательщика объектов, относящихся к восьмой—десятой амортизационным группам, сумма амортизации, начисленная по ним линейным методом, указывается по строкам 131 и 132. При этом по строке 135 указывается код «2».

Кроме того, обращается внимание на обязательность заполнения налогоплательщиками строк 131—135 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации. По строкам налоговой декларации ставится прочерк только при отсут-

ствии данных для заполнения показателя, предусмотренного декларацией, или при наличии специального указания о незаполнении показателя в налоговой декларации за определенный отчетный (налоговый) период. Например, прочерк по строкам 131—135 ставится при отсутствии у налогоплательщика амортизируемого имущества, по которому начисляется амортизация.

## § АУДИТ

» Федеральный закон от 1 июля 2010 г. № 136-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об аудиторской деятельности”»

Внесены многочисленные изменения в Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Дополнен перечень субъектов, обязательный аудит которых может проводиться только аудиторскими организациями. К числу таких субъектов теперь относятся и организации, доля государственной собственности в уставных (складочных) капиталах которых составляет не менее 25%, государственные корпорации и государственные компании.

В целях обеспечения независимости деятельности аудиторских организаций в Закон об аудиторской деятельности включено положение, которым этим организациям запрещается проведение аудита в отношении лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми заключены договоры страхования ответственности данных аудиторских организаций.

Внесен ряд изменений, направленных на наделение Росфиннадзора полномочиями в области правового регулирования аудиторской деятельности (в сфере обеспечения контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, сохранения аудиторской тайны и т.п.).

Аудиторским организациям и аудиторам предоставлено право при проведении аудита страховать свою ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности.

Одобрение правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, ранее входившее в перечень функций государственного регулирования аудиторской деятельности, осуществляемых уполномоченным федеральным органом, теперь передано создаваемому при уполномоченном федеральном органе совету по аудиторской деятельности. Правила независимости аудиторских организаций и аудиторов подлежат одобрению советом по аудиторской деятельности не позднее 1 октября 2010 г. и принятию саморегулируемыми организациями аудиторов не позднее 31 декабря 2010 г.

Закон вступает в силу со дня его официального опубликования, за исключением п. 7 ст. 1, которым уточняется

## ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

порядок получения квалификационного аттестата аудитора и который вступает в силу 1 января 2011 г.

» Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н  
«Об утверждении федеральных стандартов  
аудиторской деятельности»

Утверждены следующие федеральные стандарты аудиторской деятельности, разработанные в соответствии с международными стандартами аудита.

*Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»*, которым определяются требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В приложении к ФСАД 1/2010 приведены примеры аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, которым устанавливаются требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также порядку формирования модифицированного мнения.

Определено, что модифицированное мнение может быть выражено аудиторской организацией или индивидуальным

аудитором в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

В приложении 1 к ФСАД 2/2010 приведена зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а в приложении 2 — примеры аудиторских заключений с выражением модифицированного мнения.

*Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении»*, которым устанавливаются требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение. В приложении к ФСАД 3/2010 приведен пример аудиторского заключения, содержащего привлекающую внимание часть.

Приказ зарегистрирован Минюстом России 7 июля 2010 г. № 17736 и вступает в силу с даты вступления в силу Постановления Правительства РФ о признании утратившим силу правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

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 июнь 2010 года

Обработано 1410 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.** Норма п. 3 ст. 79 Налогового кодекса РФ предусматривает для налогоплательщика возможность выбора способа защиты своего нарушенного права, если налоговый орган взыскал с него суммы налогов, сборов, пеней, штрафа излишне, т.е. неосновательно или незаконно. При этом НК РФ не содержит указаний на то, что право на обращение с иском в суд налогоплательщик имеет при условии досудебного обращения к налоговому органу по поводу возврата взысканных сумм. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом.

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 20 апреля 2010 г. № 17413/09*

**1.2.** Использование объекта основных средств (ОС) в хозяйственной деятельности имеет комплексный характер и включает в себя установку, эксплуатацию, а при возникновении производственной необходимости — ликвидацию ОС. Как следует из материалов дела, здания дробильно-сортировочного завода относились к ОС, имели производственное назначение, их эксплуатация была направлена на получение продукции, реализуемой обществом. При таких обстоятельствах общество вправе было заявить в налоговой декларации вычет сумм НДС, уплаченных по счетам-фактурам поставщику работ по ликвидации объекта ОС, а у инспекции отсутствовали основания для отказа в применении налогового вычета.

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 20 апреля 2010 г. № 17969/10*

**1.3.** Вывод судов, что налоговые органы имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного п. 3 ст. 46 НК РФ, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, предусмотренного ст. 46 и 47 НК РФ, не основан на нормах действующего законодательства. Право инспекции на взыскание налогов было реализовано ею во внесудебном порядке. Признание недействительным постановления инспекции о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика препятствует удовлетворению ее требования о взыскании налога в судебном порядке. Иное означало бы нарушение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 11 мая 2010 г. № 17832/09*



**1.4.** Пункт 3 ст. 31 НК РФ, как следует из его содержания, допускает отмену вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего, только когда оно принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. Отсутствие

в решении вышестоящего налогового органа развернутого обоснования такой отмены само по себе не свидетельствует о произвольности данного решения и отсутствии законных оснований для его вынесения. Пункт 3 ст. 31 НК РФ не предполагает произвольной отмены вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа и допускает такую отмену только в случае противоречия законодательству о налогах и сборах, а следовательно, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права и свободы заявителя.

*Определение КС РФ  
от 22 апреля 2010 г. № 595-О-О*

**1.5.** Исходя из регулируемого федеральным законом объема правомочий субъектов РФ при введении конкретных ставок транспортного налога, п. 2 ст. 361 НК РФ не может рассматриваться как ограничивающий конституционные права и свободы налогоплательщиков. Кроме того, органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации вправе пересмотреть, в том числе в сторону понижения, размеры введенных ими ставок транспортного налога, если для этого возникнут необходимые обстоятельства.

*Определение КС РФ  
от 22 апреля 2010 г. № 600-О-О*

## 2. Общие вопросы налогообложения



**2.1.** Отсутствие доказательств законности и обоснованности начисления и отражения задолженности общества по пеням и штрафам, а также невозможность взыскания в установленном налоговым законодательством порядке спорной задолженности свидетельствует об отсутствии у инспекции правовых оснований для отражения такой задолженности в документах о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

*Постановление ФАС УО  
от 22 марта 2010 г. № Ф09-1720/10-СЗ*

**2.2.** При условии отсутствия документов, позволяющих осуществить контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов, инспекция в силу подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ обязана определить суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, расчетным путем, на основании имеющейся у нее информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Предусмотренное подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ полномочие инспекции носит публично-правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказать от необходимости его применения в целях установления фактической обязанности лица по уплате налогов. Иное противоречит целям и задачам налогового контроля.

*Постановление ФАС СЗО  
от 2 апреля 2010 г. № А56-15844/2008*

### 3. Уплата и возврат налога



**3.1.** Акты сверки при отсутствии иных первичных документов, подтверждающих переплату налогов, сборов, взносов в бюджет, не могут являться достаточным доказательством поступления излишне уплаченных сумм налогов в соответствующий бюджет. Вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога, наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны в качестве достаточных для признания не пропущенным срока на возврат налога.

*Постановление ФАС МО  
от 15 февраля 2010 г. № КА-А40/14582-09*



**3.2.** Исполнение обязанности по уплате пеней не может рассматриваться в отрыве от исполнения обязанности по уплате налога. После истечения пресекательного срока взыскания задолженности по налогу пени не могут служить способом исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не подлежат начислению. Взыскание в бесспорном порядке пеней, начисленных на недоимку по налогу, возможность принудительного взыскания которой утрачена, нарушает права налогоплательщика и не согласуется с требованиями ст. 46, 47 и 75 НК РФ.

*Постановления  
ФАС СЗО от 30 апреля 2010 г. № А05-15075/2009,  
ФАС МО от 28 мая 2010 г. № КА-А41/5275-10,  
ФАС ПО от 20 мая 2010 г. № А65-23890/2009*

### 4. НДС



**4.1.** Нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги). Реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов по НДС.

*Постановления ФАС МО  
от 27 апреля 2010 г. № КА-А40/3822-10,  
от 22 апреля 2010 г. № КА-А40/3668-10*

**4.2.** Сам по себе факт заявления налоговых вычетов по НДС в декларации за иной налоговый период вместо представления уточненной налоговой декларации не может служить основанием для лишения налогоплательщика права на обоснованную налоговую выгоду в виде вычета сумм НДС.

*Постановление ФАС ПО  
от 13 мая 2010 г. № А65-34008/2009*



**4.3.** Отсутствие технических, материальных и человеческих ресурсов у контрагентов общества свидетельствует о создании формального пакета документов по взаимоотношениям с данными поставщиками, и представление их в подтверждение своих налоговых вычетов по НДС является недостоверными доказательствами, которые факта реальности хозяйственных операций не подтверждают и не соответствуют критериям НК РФ.

*Постановление ФАС МО  
от 24 мая 2010 г. № КА-А40/4942-10*

### 5. Налог на прибыль



**5.1.** Инспекция посчитала расходы общества экономически неоправданными, поскольку затраты по подготовке, проведению и обеспечению различных информационных, рекламных, промо- и PR-акций и работы, охватывающие все виды работ со СМИ, имеют отношение еще к нескольким компаниям; совместная реклама осуществлялась только за счет общества. Учитывая то, что согласно маркетинговой политике обществу необходимо рекламировать не только собственно свои услуги, но и полный спектр логистических услуг, оказываемых группой компаний, а также то, что факт оказания услуг и их оплата обществом налоговым органом не оспариваются, рекламные услуги не только документально подтверждены, но и являются экономически обоснованными.

*Постановление ФАС МО  
от 10 февраля 2010 г. № КА-А40/14112-09*

**5.2.** Поскольку налоговым органом не представлено доказательств, свидетельствующих о том, что общество знало или должно было знать о том, что его контрагенты могут являться недобросовестными налогоплательщиками, о недостоверности представленных документов либо о неисполнении названными контрагентами своих налоговых обязанностей, то отсутствуют основания для отказа в признании для целей налогообложения прибыли понесенных расходов. При этом общество при заключении договоров проверило наличие лицензии на строительную деятельность, ознакомилось с информацией о контрагентах, размещенной на сайте ФНС России.

*Постановление ФАС МО  
от 28 мая 2010 г. № КА-А41/5184-10*



**5.3.** Факт получения услуг по перевозке должен подтверждаться соответствующей транспортной накладной. Указанное условие согласуется с требованиями, закрепленными в Постановлении Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78. Суды, установив, что обществом не представлены транспортные накладные, подтверждающие факт оказания транспортных услуг, пришли к правильному выводу, что имеющиеся в материалах дела акты не могут подтверждать данный факт в отсутствие транспортных накладных, поскольку из представленных документов нельзя определить, каким транспортом доставлялись грузы, кем перевозились грузы, кому передавались грузы для перевозки и кто передал их обществу по факту доставки.

*Постановление ФАС СЗО  
от 4 июня 2010 г. № А05-14502/2009*

## 6. Прочие налоги



**6.1.** Заявитель не мог произвести удержание начисленного физического лицом по итогам налогового периода налога на доходы физических лиц, поскольку остаток на 31 декабря 2006 г. по брокерским счетам указанных лиц образован не за счет доходов от операций с ценными бумагами, а за счет денежных средств, перечисленных (внесенных) данными лицами на свои счета с поручениями банку на покупку ценных бумаг. Налоговым агентом не может быть удержан НДФЛ за счет денежных средств, вносимых физическими лицами на покупку ценных бумаг, поскольку такие средства не являются выплачиваемым налоговым агентом налогоплательщику доходом в смысле ст. 41 и 208 Налогового кодекса РФ.

*Постановление ФАС МО  
от 25 мая 2010 г. № КА-А40/4967-10*



**6.2.** Налоговый кодекс РФ, законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке, либо как передача документов на регистрацию права собственности. Обязанность по уплате налога на имущество возникает у налогоплательщика с момента начала использования объекта, завершеного строительством и принятого по акту в эксплуатацию в деятельности предприятия.

*Постановление ФАС ПО  
от 20 мая 2010 г. № А65-17988/2009*

## 7. Налоговый контроль



**7.1.** Решение инспекции о доначислении обществу сумм налога неправомерно, поскольку непредставление обществом в инспекцию при проведении проверки уточненной налоговой декларации не свидетельствует об отсутствии фактически имеющейся переплаты по названным налогам. При проведении выездной проверки налоговый орган должен установить действительную налоговую обязанность налогоплательщика с учетом всех имеющихся переплат и недоимок по налогам.

*Постановление ФАС СЗО  
от 24 мая 2010 г. № А56-52313/2009*



**7.2.** Налоговым кодексом РФ и иными нормативными актами не предусмотрено вручение налогоплательщику запросов, сделанных в ходе проверки, ответов на них, поручений о допросах, протоколов допросов и выписок по банковским счетам. Данные документы являются документами для служебного пользования и остаются в налоговом органе. Также не предусмотрено вручение налогоплательщику вместе с актом проверки материалов выездной проверки, за исключением приложений к акту — ведомостей и таблиц, содержащих сгруппированные факты однородных массовых нарушений.

*Постановление ФАС СЗО  
от 24 февраля 2010 г. № А05-10066/2009*

## 8. Ответственность



**8.1.** Решение налогового органа о привлечении общества к налоговой ответственности на основании того, что уточненная налоговая декларация представлена обществом после того, как налогоплательщик узнал о проведении в отношении него выездной проверки, является неправомерным. Подача во время проведения выездной проверки уточненной декларации с исчислением налога к уплате не привела к возникновению задолженности перед бюджетом, поскольку в предшествующие налоговые периоды у общества числилась переплата по налогу, подтвержденная в установленном порядке.

*Постановление ФАС ПО  
от 20 мая 2010 г. № А65-17988/2009*

## 9. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



**9.1.** Порядок рассмотрения апелляционной жалобы предусмотрен главой 20 НК РФ, однако обязанность обеспе-

чения присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в данной главе не установлена. Таким образом, нормы НК РФ не содержат требования об обязательности привлечения налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения его жалобы вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). При этом подобное право (не обязанность) у вышестоящего налогового органа (вышестоящего должностного лица) все-таки существует, но воспользоваться им он может по собственному усмотрению, если сочтет присутствие налогоплательщика необходимым.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 12 марта 2010 г. № А27-16905/2009*



**9.2.** Поскольку вышестоящий налоговый орган не проинформировал о принятом решении по истечении указанных сроков, общество обратилось с заявлением в суд. Ни на момент подачи заявления в суд, ни на момент принятия решения судом первой инстанции решение вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения апелляционной жалобы заявителя принято не было. При таких обстоятельствах следует, что обществом соблюден досудебный порядок обжалования решения налогового органа.

*Постановление ФАС МО  
от 27 мая 2010 г. № КА-А41/5186-10*



**9.3.** Доводы заявителя об отсутствии у него недоимки, отраженной в направленном налоговым органом требовании об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, сводятся к оспариванию законности решения налогового органа, принятого по результатам проверки общества, хотя это решение не обжалуется заявителем в данном деле. Доказательств признания решения инспекции недействительным заявителем не представлено. Вступившее в законную силу решение налогового органа является основанием для взыскания доначисленных этим решением налогов, пеней, штрафов, в связи с чем выводы суда первой инстанции о соответствии выставленного на основании этого решения и содержащего соответствующие суммы налогов, пеней, штрафов оспариваемого требования законодательству обоснованы.

*Постановление ФАС МО  
от 5 мая 2010 г. № КА-А40/3982-10*

*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](#).*



## Списание стоимости лицензий на право пользования недрами<sup>1</sup>



Ю.В. Зенков  
менеджер департамента  
аудита предприятий  
металлургии  
компании «ФБК»

На практике приходится сталкиваться с ситуацией, когда организация приобретает лицензию на право пользования недрами, которое включает в себя и право на добычу полезных ископаемых, например угля. В таком случае актуальным, по нашему мнению, является вопрос о порядке бухгалтерского учета амортизации стоимости лицензии. Поскольку этот вопрос отдельно в нормативных документах по бухгалтерскому учету не рассматривается, попробуем ответить на него в данной статье.

### Отраслевые нормативные документы

В качестве примера проанализируем положения Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца) (утверждена Минтопэнерго России от 25 декабря 1996 г.; далее — Инструкция) и Методических рекомендаций по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса (32 раздела) по переделам и производствам металлургии, в том числе раздел 2 «Добыча руд полезных ископаемых» (утверждены Минпромэнерго России 8 октября 2004 г.; далее — Рекомендации).

Согласно п. 2.5 Инструкции при планировании, учете и анализе затрат, образующих себестоимость продукции, применяются следующие виды группировок расходов:

- по месту возникновения затрат (производствам, участкам, цехам и т.д.);
- по видам продукции, работ, услуг: добыча угля (сланца), обогащение угля (сланца), брикетирование;
- по видам расходов (элементам затрат);
- по основным процессам производства в условиях полной механизации плановых и учетных работ.

Производства подразделяются на основные и вспомогательные. Под *основными* понимаются производства, предназначенные выпускать (подготавливать, добывать) товарную продукцию.

В зависимости от способов включения в себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются:

- на прямые — расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (сырье, материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основная заработная плата рабочих и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость;
- косвенные — расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (цеховые, общехозяйственные и др.), включаемые в себестоимость с помощью специальных методов.

Согласно п. 2.2 Инструкции в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производи-

<sup>1</sup> Окончание. Начало см. в № 7 за 2010 г. — Прим. ред.

мые в соответствии с установленным законодательством порядком.

В Рекомендациях приводятся основные принципы, связанные с планированием, учетом, калькулированием себестоимости добычи руд полезных ископаемых. В них, в частности, определено, что:

- все горные работы (п. 2.8), производимые на горнодобывающих предприятиях металлургического комплекса, в зависимости от их назначения, сроков службы, источников финансирования и методов погашения затрат на них подразделяются:
  - на работы, связанные с освоением природных ресурсов,
  - горно-подготовительные,
  - добычные (очистные),
  - эксплуатационно-разведочные,
  - природовосстановительные (рекультивация нарушенных земель);

- к работам, связанным с освоением природных ресурсов (п. 2.9), относятся работы, связанные:

- с поиском и предварительной оценкой месторождения,
- разведкой полезных ископаемых, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученной в установленном порядке лицензией,
- проведением аудита запасов месторождения,

а также разработка технико-экономического обоснования проекта освоения месторождения и другие работы, имеющие отношение к освоению природных ресурсов согласно Налоговому кодексу РФ;

- горно-подготовительные работы (подземные и работы открытым способом) делятся (п. 2.10):

- на капитальные — работы по вскрытию месторождения или его части и устройство горнотехнических сооружений, обеспечивающих ввод в эксплуатацию первого пускового комплекса, а также проходка траншей, капитальных съездов, устройство транспортных путей, тоннелей, подъемных сооружений, дренажных выработок, первичные объемы вскрышных работ по вскрытию месторождения (горно-капитальная вскрыша),
- эксплуатационные — выработки, имеющие целью подготовить к очистной выемке отдельные блоки горизонта (подэтажные штреки, орты, гезенки, восстающие и т.п.), а также вскрышные работы по разноске и погашению бортов карьера, проходка разрезных траншей, съездов временного характера, водоотливных канав и другие работы по выполнению текущей вскрыши и подготовке к добычным работам.

Горно-капитальные работы финансируются за счет капитальных вложений, выделяемых на освоение месторождения полезных ископаемых и капитальное строительство; эти расходы переносятся на себестоимость добытого полезного иско-

паемого посредством амортизационных отчислений. Эксплуатационные горно-подготовительные работы финансируются за счет основной деятельности, и эти затраты относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого в том отчетном периоде, когда они были фактически осуществлены.

По статье «Расходы будущих периодов» согласно п. 4.11 Рекомендаций отражаются расходы, произведенные в текущем учетном периоде, но относящиеся к будущим учетным периодам. В частности, по ней могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными работами при сезонном производстве, освоением новых производств, установок, агрегатов, рекультивацией земель и проведением иных природоохранных мероприятий, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств и др.

Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, установленном приказом об учетной политике предприятия (равномерно, пропорционально объему выпускаемой продукции и др.), в течение всего периода, к которому они относятся.

Полагаем, что с учетом положений ПБУ 10/99<sup>1</sup>, ПВБУ<sup>2</sup> и Рекомендаций рассматриваемые расходы в зависимости от их вида следует учитывать как:

- 1) расходы будущих периодов — горно-подготовительные расходы;
- 2) горно-капитальные расходы;
- 3) в составе себестоимости добытого полезного ископаемого;
- 4) в составе прочих расходов (если расходы по списанию стоимости лицензий не связаны с расходами по освоению участка недр, т.е. работы по освоению участка, в том числе по строительству объектов инфраструктуры, не начаты).

На основании перечисленных требований можно предложить следующие варианты учета стоимости лицензий при условии, что ежемесячно начисляется амортизация.

#### **Вариант 1**

В первом периоде амортизация относится на следующие счета:

- счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — если организация по каким-либо причинам не выполняет, приостановила выполнение условий лицензионного соглашения или не соблюдает график, ею установленный;
- счет 91-2 — если бы проводимые работы были признаны безрезультатными и было бы принято решение об их прекращении; в этом случае стоимость лицензий списывается единовременно.

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

<sup>2</sup> Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Во втором периоде амортизация относится на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Затраты на проекты по доразведке, на проекты строительства шахты (объектов инфраструктуры), проекты рекультивации земли и пр.» — если имеются доказательства выполнения таких работ.

В третьем периоде амортизация относится на следующие счета:

- счет 08, субсчет «Горно-капитальные расходы» — с начала строительства объектов инфраструктуры шахты;
- счет 97 «Расходы будущих периодов» — включая затраты на горно-подготовительные работы;
- счет 08, субсчет «Затраты на доработку или разработку новых проектов по доразведке, по строительству шахты, по рекультивации земли и др.» — при выполнении таких работ одновременно со строительством шахты.

В четвертом периоде амортизация относится на следующие счета:

- счет 20 «Основное производство» — при эксплуатационной добыче полезных ископаемых;
- счет 08, субсчет «Затраты на доработку или разработку новых проектов по доразведке, по строительству шахты, по рекультивации земли и др.» — при выполнении таких работ одновременно с добычей;
- счет 08, субсчет «Горно-капитальные расходы» — при строительстве объектов инфраструктуры шахты, продолжающемся одновременно с добычей;
- счет 97 — включая затраты на горно-подготовительные работы; в этот период суммы, отраженные на счете 97 (затраты на горно-подготовительные и прочие работы), должны списываться на счет 20 «Основное производство», субсчет «Добыча полезных ископаемых».

Основным недостатком указанного варианта следует признать значительное усложнение учета и необходимость подробной регламентации распределения затрат и их списания в учетной политике организации.

Это подразумевает классификацию объектов, на которые будут относиться затраты в виде амортизации лицензий, обоснованность распределения таких затрат, определение периодов отнесения затрат на один или другой объект учета. Кроме того, необходимо обеспечить обоснованность списания затрат со счета 97.

### **Вариант 2**

В первом периоде амортизация относится на следующие счета:

- счет 91-2 — если организация по каким-либо причинам не выполняет, приостановила выполнение условий лицензионного соглашения или не соблюдает график, ею установленный;
- счет 91-2 — если бы проводимые работы были признаны безрезультатными и было бы принято решение об их прекращении; в этом случае стоимость лицензий списывается единовременно.

Во втором периоде амортизация относится на счет 91-2 как затраты, непосредственно не связанные с выполнением проектных работ.

В третьем периоде амортизация относится на счет 91-2 как затраты, непосредственно не связанные с выполнением проектных работ и работ по строительству объектов инфраструктуры, горно-подготовительных работ.

В четвертом периоде амортизация относится на счет 20 при эксплуатационной добыче полезных ископаемых.

Недостатком второго варианта следует признать фактическое отсутствие внутренней логики в методике учета, применяемой в разные периоды, и опять же значительное усложнение учета и учетной политики в четвертом периоде.

### **Вариант 3**

Третий вариант учета отличается значительной простотой и соблюдением единого подхода к учету однотипных расходов (амортизации лицензий) в течение всего времени действия лицензии.

В первом, втором, третьем и четвертом периодах амортизация относится на счет 91-2:

- если организация по каким-либо причинам не выполняет, приостановила выполнение условий лицензионного соглашения или не соблюдает график, ею установленный;
- если бы проводимые работы были признаны безрезультатными и было бы принято решение об их прекращении; в этом случае стоимость лицензий списывается единовременно;
- как затраты, непосредственно не связанные с выполнением проектных работ, работ по строительству объектов инфраструктуры, горно-подготовительных работ.

Последний вариант учета наиболее близок к соблюдению требования осмотрительности (большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов), обеспечивает рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности), установленных п. 6 ПБУ 1/2008<sup>1</sup>.

В связи с этим обратим внимание на ПБУ 14/2007<sup>2</sup>. Согласно п. 34 этого Положения стоимость нематериального актива (НМА), который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие НМА имеет место, в частности, в случае прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивиду-

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 утверждено приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.

ализации. Одновременно со списанием стоимости НМА подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим НМА.

В пункте 35 ПБУ 14/2007 указано, что доходы и расходы от списания НМА:

- отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся;
- относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Таким образом, часть стоимости лицензии, относящаяся к периоду, прошедшему с момента ее получения и до настоящего момента, уже не может приносить доходы в будущем и, если следовать логике п. 34 ПБУ 14/2007, должна быть списана с баланса. Расходы от списания следует учитывать в том отчетном периоде, на который распространялось действие лицензии.

Кроме того, отметим, что наличие лицензии нельзя непосредственно связать с выполнением работ по проектам и строительству. Актив, имеющий нематериальный характер (НМА), теряет свои свойства независимо от того, ведутся какие-либо работы или нет.

Нематериальный актив непосредственно можно связать с выполнением какой-либо работы, только если он подразумевает иной метод (способ) ее выполнения, отличающийся от общеизвестных, или без которого выполнение именно этой работы невозможно.

Аналогичное ограничение содержится в п. 8 ПБУ 6/01<sup>1</sup>: не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и *иные аналогичные расходы*, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Для определения конкретного порядка учета организации должны на основе требований Инструкции и Рекомендаций разработать собственные правила учета и закрепить их в учетной политике.

## Налоговый учет

В соответствии с п. 1 ст. 325 НК РФ, если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы налогоплательщика, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов.

Амортизация данного НМА начисляется в порядке, установленном ст. 256—259 НК РФ. Согласно п. 4 ст. 259 НК РФ

начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Однако положения НК РФ не разъясняют, что необходимо считать моментом ввода в эксплуатацию для нематериального актива. По нашему мнению, в данном случае следует исходить из момента, с которого общество приобретает право осуществлять деятельность на основании лицензии. Данный вывод вытекает из определения НМА, данного в п. 3 ст. 257 и п. 2 ст. 258 НК РФ.

Из названных норм НК РФ следует, что для признания НМА необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака). При этом срок полезного использования объекта НМА определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Таким образом, дату *оформления лицензии* и следует рассматривать как момент, с которого НМА подлежит амортизации.

Условием для начала признания сумм начисленной амортизации в целях налогообложения прибыли является начало фактической деятельности по освоению месторождения. В этом случае расходы в виде амортизации лицензий должны признаваться и в налоговом учете как расходы.

Но есть и более осторожный подход, согласно которому до начала освоения участка — подготовки проекта геологоразведки, проекта освоения, строительства шахты и осуществления добычи — сумма начисленной амортизации не может уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В этом случае, а именно при строительстве объектов инфраструктуры, проведении разведочно-эксплуатационных выработок, расходы в виде амортизации лицензий в налоговом учете следует учитывать отдельно и списывать в последующие периоды в соответствии с доходами, которые организация будет получать при добыче в будущем (возможные варианты учета были описаны ранее).

С начала освоения до момента начала эксплуатационной добычи амортизацию следует учитывать в стоимости амортизируемого имущества (объектов недвижимости — выработки и пр.). В дальнейшем суммы амортизации объектов недвижимости в целом (с учетом ранее списанной стоимости лицензии) будут учитываться в уменьшении базы по налогу на прибыль (см. вариант 1 в бухгалтерском учете).

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Аналогичного мнения придерживаются финансовые органы. Так, в письме от 28 марта 2008 г. № 03-03-06/1/210 Минфин России разъяснил, что начисление амортизации по лицензионному соглашению (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе НМА, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот актив был введен в эксплуатацию (т.е. права, предусмотренные лицензионным соглашением (лицензией), начали использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода).

Анализ арбитражной практики также свидетельствует о том, что для признания в составе расходов сумм начисленной амортизации налогоплательщик должен подтвердить, что осуществлял деятельность по освоению природных ресурсов. Так, в Постановлении от 27 марта 2008 г. по делу № А42-1050/2007 ФАС Северо-Западного округа на основании исследования и оценки представленных документов (договоров, программ и отчетов о выполнении работ, актов приема-сдачи выполненных работ (услуг), счетов-фактур, расчетных документов) сделал вывод, что налогоплательщиком документально подтверждено фактическое выпол-

нение работ, связанных с освоением природных ресурсов. Суд признал, что затраты налогоплательщика на освоение природных ресурсов и амортизационные отчисления на нематериальные активы (лицензии) являются экономически обоснованными, поскольку произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

По лицензиям же, полученным на участки, на которых не ведется разведка или не заключены договоры на разработку соответствующих проектов разведки или освоения, сумма начисленной амортизации не может учитываться в расходах по налогу на прибыль.

При выборе метода налогового учета лицензий следует учитывать предложенные варианты бухгалтерского учета и по возможности выбирать те, которые имеют минимальные различия и налоговые риски. На наш взгляд, этому требованию соответствует третий вариант учета амортизации лицензий.

*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).*



## О нормировании процентов по долговым обязательствам



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

В условиях экономического кризиса особенно актуальным стало поддержание финансовой устойчивости организации с помощью кредитных ресурсов. Налоговый кодекс РФ ограничивает предельный размер процентов по кредитам и займам, принимаемым в целях налогообложения прибыли. Однако сам механизм нормирования и применения ставки рефинансирования Банка России вызывает много вопросов, одни из которых решены в этом году, другие требуют своего решения. Об этих проблемах и пойдет речь в данной статье.

Необходимым условием бесперебойного функционирования предприятия во многих случаях является привлечение заемных средств. Они способствуют улучшению финансового состояния организации, помогают решить как текущие проблемы, связанные с нехваткой оборотных средств, так и стратегические задачи, предусматривающие их обновление.

Но, как говорится, «берешь чужие, а отдаешь свои», к тому же обслуживание полученных кредитов и займов связано с уплатой процентов, которые в соответствии со ст. 269 НК РФ подлежат нормированию.

Под долговыми обязательствами (ст. 269 НК РФ) понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

В целях налогообложения понятие «процент» используется в том значении, которое указано в п. 3 ст. 43 НК РФ. Под процентами понимается любой заранее заявленный или установленный доход по долговому обязательству любого вида.

Налоговый кодекс РФ предусматривает два способа нормирования процентов по долговым обязательствам, причем налогоплательщик самостоятельно должен выбрать один из них.

**Первый способ** нормирования процентов предполагает, что у организации имеются долговые обязательства, выданные на сопоставимых условиях.

Размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов в целях налогообложения прибыли не должен отклоняться более чем на 20% от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях.

Сопоставимость долговых обязательств предполагает, что они выданы в той же валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения, причем эти четыре критерия сопоставимости должны соблюдаться одновременно, а порядок определения сопоставимости по критериям объемов и обеспечений налогоплательщик вправе установить в своей учетной политике, заявленной до начала налогового периода<sup>1</sup>. Например, установить сопоставимые объемы по рублевым кредитам от 1 000 000 руб. до 3 000 000 руб., сроки — от года до двух лет, обеспечения — залог товарных запасов.

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 19 мая 2009 г. № 3-2-13/74.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Ранее специалисты Минфина России разъясняли, что при определении среднего уровня процентов налогоплательщик принимает в расчет все долговые обязательства, *полученные* в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях<sup>1</sup>.

Но следует обратить внимание, что в п. 1 ст. 269 НК РФ речь идет о сопоставимых обязательствах, которые *выданы*, а не получены. Значит, несмотря на то что положения данной статьи в части определения сопоставимого уровня указанных процентов применяются налогоплательщиками-заемщиками, информация о сопоставимости условий долговых обязательств может быть получена только от кредитора. С таким мнением согласен и Минфин России. В письме от 27 апреля 2010 г. № 03-03-05/92 финансовое ведомство предписывает провести анализ на предмет сопоставимости долговых обязательств, полученных как данным налогоплательщиком, так и иными налогоплательщиками. Предъявление требования о проведении анализа на сопоставимость только по долговым обязательствам, выданным данному налогоплательщику-заемщику, может привести к невозможности использования этого метода определения предельной величины процентов, признаваемых расходом.

Таким образом, исходя из буквального прочтения ст. 269 НК РФ, налогоплательщик-заемщик может взять в банке справку о том, что средний уровень процентов по выданному ему кредиту не отличается существенно от среднего уровня процентов по кредитам, предоставленным другим клиентам. По этой ситуации есть положительное решение в пользу налогоплательщика ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2010 г. № А27-11479/2008.

**ПРИМЕР.** Организация получила 20 апреля 2010 г. в банке кредит на 2 000 000 руб. под 13% годовых на 12 месяцев. Банк выдал справку, что средний уровень процентной ставки по аналогичным кредитам, выданным другим клиентам, составляет 12%.

Предельное отклонение от среднего уровня процентов по выданным кредитам составит 14,4% [ $12\% + (12\% \times 20\%)$ ]. Проценты по выданному налогоплательщику кредиту не превышают данный уровень и принимаются в качестве внереализационных расходов в полном объеме.

Могут ли быть признаны сопоставимыми кредитные транши, полученные по одной кредитной линии, при условии, что каждый такой кредит выдается на основе отдельной заявки и соответствующего пакета документов, направляемых организацией в банк, без заключения дополнительного соглашения?

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 19 июня 2009 г. № 03-03-06/1/414.

<sup>2</sup> Предельное отклонение по нормируемым процентам в соответствии со ст. 269 НК РФ.

Специалисты Минфина России считают: для определения того, являются ли долговые обязательства выданными на сопоставимых условиях с другими долговыми обязательствами, выданными в том же квартале, необходимо сравнивать всю открытую кредитную линию, а не одну часть денежных средств с другой частью денежных средств, полученных в рамках одной открытой кредитной линии<sup>3</sup>.

По мнению законодателей, данные правила нормирования процентов недостаточно эффективны: с одной стороны, они не предотвращают уклонение от налогообложения путем неправомерного отнесения процентов на расходы, с другой — являются трудоемкими и обременительными для добросовестных налогоплательщиков<sup>4</sup>.

Предполагается уже в 2010 г. в рамках регулирования трансфертного ценообразования разработать правила расчета «рыночного» уровня процентной ставки при определении допустимого уровня отнесения процентов во взаимоотношениях между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, сделки между которыми будут признаваться контролируруемыми. При условии внесения таких изменений из ст. 269 Налогового кодекса РФ будет исключено требование о проверке сопоставимости условий долговых обязательств в целях принятия решения об отнесении процентов на расходы в налоговых целях, останется лишь ограничение на предельный уровень принимаемых процентов.

В настоящее время, а именно с 1 января 2010 г., предельный уровень процентов, принимаемых в целях налогообложения прибыли, в случае, если у налогоплательщика отсутствуют долговые обязательства, выданные на сопоставимых условиях, составляет ставка Банка России, умноженная на 1,1.

В отношении кредитов, полученных в иностранной валюте, этот предел составляет 15%. Исключение составляют кредиты, полученные до 1 ноября 2009 г., по которым нормирование с момента получения кредита и до 30 июня 2010 г. составляет ставка рефинансирования, увеличенная в 2 раза, по рублевым кредитам и 22% — по кредитам, полученным в иностранной валюте.

Если долговое обязательство возникло после 1 ноября 2009 г., то такое правило действует только в отношении процентов, начисленных по итогам IV квартала, а в I квартале применяется порядок нормирования процентов в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 269 НК РФ<sup>5</sup>.

Наконец-то в этом году решен вопрос о порядке применения ставки рефинансирования Банка России при ее изменении в течение отчетного периода<sup>6</sup>. Это очень актуально,

<sup>3</sup> Письмо Минфина России от 21 мая 2010 г. № 03-03-06/1/345.

<sup>4</sup> См. Основные направления налоговой политики на 2011 год и на плановый период 2012—2013 годов.

<sup>5</sup> Статья 4 Федерального закона от 27 декабря 2009 г. № 368-ФЗ.

<sup>6</sup> Письмо ФНС России от 9 марта 2010 г. № ШС-22-3/170®.

принимая во внимание, что за последние полтора года ставка менялась 14 раз! В случае изменения размера норматива в течение квартала в расчетах сумм процентов, подлежащих учету для налогообложения, во всех месяцах квартала учитывается ставка рефинансирования, действующая на последний день квартала, с учетом тех коэффициентов, которые действовали в этот период.

Например, если кредит получен 10 ноября 2009 г., то в целях нормирования процентов за IV квартал 2009 г. следует применить ставку 8,75%, которая действовала с 28 декабря 2009 г., с коэффициентом 2.

Согласно новой редакции п. 8 ст. 272 НК РФ процент включается в состав соответствующих расходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного периода<sup>1</sup>. Таким образом, налогоплательщик будет рассчитывать проценты за кредит по ставке 8,75% с коэффициентом 2 как за ноябрь, так и за декабрь.

Следует отметить, что такой порядок применения ставки Банка России действует, только если кредитный договор содержит условие об изменении процентной ставки в течение срока действия долгового обязательства. Если такого условия нет, то применяется ставка рефинанси-

рования, действовавшая на дату привлечения денежных средств<sup>2</sup>.

В нашем примере кредит получен 10 ноября 2009 г. (дата зачисления кредитных средств на ссудный счет), в период действия ставки рефинансирования 9,5%. Если кредитный договор не содержит условия об изменении процентной ставки, то проценты в целях налогообложения будут нормироваться исходя из данной ставки, как бы ни менялась она в дальнейшем в течение пользования заемными средствами.

Следует учесть, что изменения, внесенные в Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности», с 20 марта 2010 г. не позволяют кредитной организации в одностороннем порядке изменять процентные ставки по кредитам и (или) порядок их определения, а следовательно, любое упоминание о таком изменении в договоре является ничтожным.

Курс Банка России, направленный на снижение ставки рефинансирования (с 1 июня 2010 г. она равна 7,75%), и ограничения, внесенные в Закон о банках и банковской деятельности, должны способствовать формированию более активной кредитной политики организаций и в конечном счете созданию благоприятных условий выхода экономики из кризиса. **ФБК**

<sup>1</sup> Федеральный закон от 25 ноября 2009 г. № 281-ФЗ.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 10 февраля 2010 г. № 03-03-06/1/60.



# О перспективах развития налогового законодательства Российской Федерации<sup>1</sup>



Ю.М. Лермонтов  
консультант  
Минфина России

Правительство РФ одобрило 20 мая 2010 г. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (далее — Основные направления), подготовленные в рамках составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период. Это один из документов, которые необходимо учитывать в процессе бюджетного планирования, позволяющий определить ориентиры для всех участников налоговых отношений. Хотя принятый документ не является нормативным правовым актом, он представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Проведем анализ ключевых положений Основных направлений.

## Перспективы развития налогового законодательства в 2011–2013 гг.

В период 2011–2013 гг. ожидается продолжение реализации целей и задач, предусмотренных Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов и Основными направлениями налоговой политики на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 годов в целях дальнейшего совершенствования налогового администрирования.

### Налоговое стимулирование инновационной деятельности

С целью поддержать инновации, включая поддержку активности налогоплательщиков в области осуществления научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок (НИОКР), предлагается реализовать набор мер по следующим основным направлениям.

**Корректировка тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование.** Инструментом поддержки инновационного сектора является снижение на продолжительный период (до 2015 г., а для некоторых категорий — до 2020 г.) совокупного тарифа страховых взносов для отдельных категорий плательщиков до 14% в пределах страхуемого годового заработка. При этом уплачивать взносы по полной ставке за указанных плательщиков предлагается за счет средств федерального бюджета.

Прежде всего указанная льгота будет предоставлена индивидуальным предпринимателям, имеющим статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны (ОЭЗ) и производящим выплаты физическим лицам, работающим на

<sup>1</sup> Статья печатается в сокращении.

территории технико-внедренческой ОЭЗ, а также организациям, ведущим деятельность в области информационных технологий.

Временное применение пониженной ставки взносов будет распространено и на другие категории плательщиков, осуществляющих деятельность в инновационной сфере. В частности, речь идет об организациях, созданных в соответствии с Федеральным законом от 2 августа 2009 г. № 217-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности», а также об организациях, которые занимаются не только экспортом программного обеспечения, но и его поставкой на внутренний рынок.

Может быть рассмотрен вопрос и о включении в категорию плательщиков страховых взносов, для которых предусматривается пониженная ставка взносов, проектных (инжиниринговых) организаций.

Кроме того, будет предусмотрен переходный период до 2015 г. для уплаты страховых взносов организациями средств массовой информации, в рамках которого в 2011 г. сохраняется ставка на уровне 26% с повышением ее в 2012 г. до 27% с последующим плавным повышением до общего уровня в 2015 г.

**Амортизационная политика.** В настоящее время состав амортизационных групп основан на физическом сроке службы того или иного объекта основных средств (ОС). Однако не во всех случаях физический срок службы объекта ОС должен определять скорость отнесения его стоимости на расходы по налогу на прибыль организаций.

Очевидно, что для начисления амортизации важны не только физические сроки службы объектов ОС, но и иные факторы — в частности, скорость развития технологий, заставляющая обновлять ОС, выводить их из эксплуатации до истечения физического срока их службы. При этом Правительство РФ вынуждено постоянно менять состав амортизационных групп, что делается как для снижения уровня налоговой нагрузки, так и для учета изменившейся ситуации в той или иной отрасли, однако сами сроки полезного использования для того или иного объекта ОС перестали быть обоснованными.

Таким образом, предлагается в среднесрочной перспективе пересмотреть подходы к классификации ОС на группы и определению норм амортизации для этих групп.

**Уточнение порядка учета расходов на НИОКР.** Применяемые в настоящее время нормы Налогового кодекса РФ, регулирующие порядок налогового учета расходов на НИОКР в целях налога на прибыль организаций, не дают возможности однозначного толкования в следующих ситуациях:

- порядок учета расходов на НИОКР, завершившиеся положительно, но результаты которых начинают

использоваться в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг) или оформляются в виде объектов интеллектуальной собственности через некоторое время после завершения НИОКР;

- признание расходов на НИОКР, результаты которых организация перестает использовать до истечения срока, установленного законодательством о налогах и сборах на их списание;
- момент начала исчисления 12 месяцев, в течение которых учитываются в расходах затраты на НИОКР, не давшие положительного результата.

Кроме того, некоторые нормы НК РФ после внесения изменений, направленных на сближение порядка учета для целей налогообложения расходов на НИОКР вне зависимости от того, завершились ли они положительным результатом, утратили актуальность. В итоге различие определений расходов на НИОКР, давшие положительный результат и не давшие положительного результата, приводит к сложностям для налогоплательщиков в принятии для целей налогообложения прибыли соответствующих расходов.

Аналогичный вывод можно сделать относительно условия, согласно которому расходы на НИОКР, завершившиеся положительным результатом, принимаются к вычету только после начала использования результатов НИОКР в деятельности организации. Такое условие было актуальным при наличии различного порядка учета для целей налогообложения расходов на НИОКР в зависимости от их результата. Но при одинаковом порядке учета данных расходов (вне зависимости от их результата) оно представляется избыточным и, более того, устанавливающим для налогоплательщиков неверные стимулы, так как учет расходов на НИОКР, не давшие положительного результата, происходит быстрее, чем списание расходов на НИОКР, давшие положительный результат, с учетом данного условия.

В настоящее время неопределенность порядка налогового учета расходов на НИОКР в тех или иных ситуациях во многом компенсируется разъяснениями Минфина России (см., например, письма от 10 февраля 2010 г. № 03-03-05/23, от 14 января 2010 г. № 03-02-07/1-13, от 24 декабря 2009 г. № 03-03-05/251). Однако такие письма не являются нормативными правовыми актами, обязательными для исполнения, и поэтому вызывают споры, которые приходится решать в судебном порядке.

Для устранения перечисленных недостатков предлагается закрепить в НК РФ порядок ведения налогового учета расходов на НИОКР, который не должен содержать неясностей и противоречий, устранив различия в порядке учета в расходах затрат на НИОКР для различных видов работ.

Целесообразно также определить в НК РФ перечень статей расходов (зарплата персонала, амортизация оборудования и др.), относимых к расходам на НИОКР в целях НК РФ. Этот вопрос представляется особенно актуальным в связи с предоставлением возможности с 1 января

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

2009 г. применять повышающий коэффициент 1,5 к расходам на НИОКР по направлениям, утвержденным Правительством РФ. Предоставление налоговой субсидии по таким расходам без четкого определения перечня их статей в законодательстве может привести к злоупотреблениям, выражающимся в отнесении части общепроизводственных и общехозяйственных расходов к расходам на НИОКР.

**Сокращение перечня документов, необходимых для подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС при экспортных операциях.** В целях совершенствования действующего порядка применения нулевой ставки НДС необходимо продолжить работу по оптимизации перечня документов, подтверждающих обоснованность применения данной ставки. В частности, необходимо исключить из числа документов, обосновывающих право на применение ставки 0%, документы, подтверждающие фактическое поступление экспортной выручки на счет налогоплательщика в российском банке. Также следует оценить целесообразность с точки зрения их избыточности и другие требования к документам (например, требования к контракту на поставку товаров).

**Создание благоприятных условий налогового администрирования.** Создание благоприятных условий налогового администрирования имеет особое значение для инновационных компаний. Оно предполагает внедрение как новых инструментов налогового администрирования (создание специальных инспекций для инновационных организаций, переход к обслуживанию налогоплательщиков в электронной форме, снижение периодичности и сроков проведения проверок, единое окно постановки на учет и подачи деклараций по всем налогам), так и использование неформальных инструментов и регламентов (особый отбор сотрудников, добросовестное исполнение обязанностей по информированию налогоплательщиков о способах исполнения законодательства о налогах и сборах, отсутствие очередей, удобные часы работы инспекций и т.д.).

**Освобождение от налога на имущество организаций энергоэффективного оборудования сроком на три года с момента ввода в эксплуатацию, а также оборудования, используемого для создания научно-технической продукции.** Вступление в силу Федерального закона от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» создало возможность для классификации оборудования в зависимости от его энергетической эффективности. Таким образом создается возможность для освобождения от уплаты налога на имущество организаций технологического оборудования с высокими классами энергоэффективности. Введение указанной льготы может способствовать обновлению производственных мощностей в промышленности, а также обеспечивать спрос на продукцию высокотехнологичных производств.

Вместе с тем возникает необходимость определения видов оборудования, относящегося к энергоэффективному, т.е.

необходимость формирования критериев, позволяющих объективно сформулировать требования к такому оборудованию.

Также целесообразно рассмотреть вопрос об освобождении от уплаты налога на имущество организаций переданного образовательным и научным (инновационным) организациям имущества для создания научно-технической продукции.

**Передача полномочий по принятию решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций субъектам РФ.** В целях обеспечения более широких масштабов использования инвестиционного налогового кредита и уточнения действующих правил изменения сроков уплаты налогов и сборов, в частности, предлагается:

- передать полномочия по принятию решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль и налогу на имущество субъектам РФ с последующим администрированием налоговыми органами в уведомительном порядке (т.е. сохранить за налоговыми органами полномочия по администрированию процедуры применения кредита, но не по принятию решения по факту его предоставления и его сумме);
- увеличить размер инвестиционного налогового кредита, предоставляемого организации при проведении ею НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, с 30 до 100% стоимости приобретенного организацией оборудования.

**Совершенствование налогообложения организаций, осуществляющих деятельность в социально значимых областях.** Предлагается в ближайшее время внести изменения в НК РФ, направленные на установление особого порядка обложения налогом на прибыль некоммерческих организаций (НКО), в том числе бюджетных учреждений. Этот порядок предполагает освобождение доходов указанных организаций, получаемых в связи с ведением предпринимательской деятельности, от налога на прибыль при соблюдении ряда ограничений и условий, в соответствии с которыми НКО должны быть лишены возможности осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, за исключением непосредственно связанных с теми целями, для достижения которых были созданы эти НКО.

**Освобождение от налогообложения доходов в виде остаточной стоимости имущества, оставшегося после окончания действия договора гранта.** В настоящее время, если у организации после окончания действия договора гранта остается имущество, приобретенное (созданное) за счет средств гранта, у нее возникает обязанность увеличить свои доходы на остаточную стоимость такого имущества на момент окончания договора.

Предлагается освободить от налогообложения доходы в виде стоимости имущества, оставшегося после окончания

действия договора гранта, но в пределах 20% первоначальной стоимости такого имущества.

**Уточнение порядка принятия для целей налогообложения расходов в виде платежей по лицензионным (сублицензионным) договорам.** В настоящее время существует неопределенность в части принятия для целей налогообложения прибыли расходов на приобретение прав пользования программами для ЭВМ и базами данных по сублицензионным договорам, а также единовременных платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации.

Предлагается уточнить соответствующие положения НК РФ, чтобы указанные расходы при условии их экономической обоснованности и документального подтверждения принимались при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

**Разрешение переноса убытков на будущее при совершении операций в рамках договора простого товарищества.** На настоящий момент организация, являющаяся участником совместной деятельности (договора простого товарищества), по которой получен убыток, не может уменьшить облагаемую налогом прибыль на сумму такого убытка.

Поскольку форма договора простого товарищества является одной из распространенных форм объединения ресурсов для инвестиций в венчурные проекты, предлагается разрешить перенос убытков на будущее при совершении операций в рамках договора простого товарищества.

Возможно принятие норм, согласно которым, если в рамках совместной деятельности (простого товарищества) был получен убыток, сумма убытка может быть распределена между организациями-участниками в соответствии с заключенным договором, при этом каждая организация-участник получит право уменьшить прибыль будущих периодов в рамках того же договора о совместной деятельности (т.е. с тем же составом участников и видами осуществляемой деятельности) на сумму приходящегося на нее убытка.

**Распространение налогового вычета по НДС на суммы уплаченных процентов по образовательным кредитам.** В настоящее время НК РФ предоставляет право на применение социального налогового вычета по НДС в части перечисленной налогоплательщиком суммы платы за свое обучение. Предлагается распространить налоговый вычет в том числе на уплату процентов по образовательным кредитам.

## Налог на прибыль организаций

В части налога на прибыль помимо уже перечисленных ранее изменений, направленных на поддержку инновационной активности, следует внести поправки в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям.

**1.** Должны быть внесены изменения, направленные на сокращение возможностей минимизации налогообложения, связанных с переносом на будущее убытков поглощаемых

(реорганизуемых) или приобретаемых компаний, поскольку отсутствие подобных ограничений создает на рынке искаженные стимулы, направленные на приобретение неэффективного бизнеса без последующего его развития.

Так, п. 5 ст. 283 НК РФ разрешает правопреемникам реорганизованной организации уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 283 НК РФ, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации. На это указывается и в письме УФНС России по г. Москве от 11 января 2009 г. № 19-12/000118.

Поэтому в законодательстве о налогах и сборах необходимо установить особый порядок переноса убытков при реорганизации, предусматривающий ограничения как по сроку, так и по размеру прибыли, направляемой на погашение убытка.

**2.** Необходимо изменить действующие правила, ограничивающие отнесение процентов на расходы. В частности, в рамках регулирования трансфертного ценообразования необходимо разработать правила определения сопоставимого уровня процентной ставки для их использования при определении рыночного уровня отнесения процентов в отношениях между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, сделки между которыми будут признаваться контролируемыми.

**3.** Следует изменить показатели, на которых основан расчет предельного уровня процентов по долговым обязательствам, принимаемых к вычету из базы по налогу на прибыль. В настоящее время по долговым обязательствам, оформленным в рублях, в качестве такого показателя применяется ставка рефинансирования Банка России, увеличенная в 1,1 раза, а по обязательствам, оформленным в иностранной валюте, используется фиксированная ставка в размере 15% годовых.

При этом необходимо учитывать, что ставка рефинансирования не всегда отражает сложившийся в экономике средний уровень процентной ставки, что может создавать нежелательные искажения, которые либо приводят к излишнему ужесточению налогового законодательства для налогоплательщиков (как это происходит в российской экономике начиная с осени 2009 г.), либо предоставляют избыточные возможности для отнесения уплаченных процентов на расходы.

Фиксированный размер предельной величины процентов по долговым обязательствам, оформленным в иностранной валюте, также не отвечает поставленным задачам, поскольку средняя процентная ставка не только может различаться в разные периоды, но и определяется валютой, в которой оформлено обязательство.

В целях исправления перечисленных недостатков предлагается изучить возможность использования иных индикаторов для установления предельной величины отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы по налогу на прибыль.

**4.** Поскольку в хозяйственной деятельности нередко встречаются случаи, когда одна организация предоставляет другой

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

организации (не зависящей от нее) беспроцентные займы, векселя, кредиты и т.п., целесообразно установить порядок налогообложения экономической выгоды при совершении подобных операций.

5. С 2011 г. будет усовершенствован механизм учета для целей налогообложения расходов организаций на освоение природных ресурсов.

В частности, в настоящее время Налоговым кодексом РФ установлен особый порядок признания расходов на освоение природных ресурсов, к которым относятся расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых. При этом расходы на строительство и ликвидацию разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, относятся на расходы, связанные с расходами на освоение природных ресурсов, т.е. уменьшают налоговую базу в текущем периоде, не формируя первоначальную стоимость объекта ОС, которым является такая скважина.

По мнению официальных органов, данный порядок может быть применен только к разведочным скважинам, ликвидированным как выполнившие свое назначение (непродуктивные). Порядок признания расходов на строительство и ликвидацию иных видов скважин (например, опорных, параметрических, структурных, поисково-оценочных, водозаборных, которые необходимы, в частности, при поиске и оценке месторождений углеводородного сырья) НК РФ не предусмотрен (письма Минфина России от 11 августа 2008 г. № 03-03-06/1/460, от 28 марта 2008 г. № 03-03-06/1/208).

Однако суды придерживаются другой позиции. Так, по мнению ВАС РФ, из анализа положений НК РФ, а также содержания нормативных правовых актов, регулирующих порядок создания и ликвидации скважин, следует, что действующее законодательство предусматривает возможность признания расходов на освоение природных ресурсов в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль, и включает в себя расходы налогоплательщика на строительство и ликвидацию всех скважин, связанных с проведением геологоразведочных работ (Постановление Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2009 г. № 10592/09).

В связи с тем, что перечисленные виды скважин прямо не поименованы в НК РФ, в целях исключения различных трактовок законодательных норм предлагается соответствующим образом уточнить положения Кодекса.

Необходимо разрешить налогоплательщикам относить на расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль затраты на освоение природных ресурсов, связанные с подготовкой территории к ведению горных работ; по устройству временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов; на подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, а также расходы по возмещению комплексного ущерба, нано-

симого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, на выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений в том периоде, в котором данные расходы были осуществлены.

6. Начиная с 2011 г. должна быть введена в действие новая редакция положений НК РФ, направленных на уточнение порядка налогообложения прибыли налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ОПХ). Редакция, действующая в настоящее время, содержит определение объектов ОПХ, не позволяющее однозначно определить виды деятельности, на доходы (убытки) по которым распространяется установленный этой статьей режим определения налоговой базы. Также требуют уточнения критерии признания убытков ОПХ, установленные НК РФ.

7. Как известно, срок полезного использования амортизируемого имущества определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию с учетом классификации ОС, утверждаемой Правительством РФ.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект ОС или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Главой 25 НК РФ предусмотрено применение к норме амортизации повышающих коэффициентов, которые позволяют ускорить признание в расходах по налогу на прибыль затрат на приобретение амортизируемых ОС.

Учитывая принятые в последнее время решения (например, о возможности одновременного списания в расходы не более 10% (не более 30% — в отношении ОС, относящихся к третьей—седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости ОС, корректировке состава амортизационных групп в целях сокращения срока полезного использования отдельных видов ОС), представляется необходимым провести анализ практики применения повышающих коэффициентов к норме амортизации, чтобы принять решение об их дальнейшем использовании. (В частности, речь идет о применении повышающих коэффициентов в отношении амортизируемых ОС, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, а также являющихся предметом договора финансовой аренды.)

8. Согласно ст. 286 НК РФ организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода. Данный размер не пересматривался с момента принятия нормы, т.е. с 1 января 2002 г.

Учитывая изложенное, предлагается повысить предельный размер с 3 млн руб. до 10 млн руб., что позволит снизить нагрузку для налогоплательщиков, прежде всего субъектов малого предпринимательства.

*Окончание в следующем номере*



## Некоторые особенности увольнения пенсионеров

### СИТУАЦИЯ

Сотрудник в марте 2010 г. достиг пенсионного возраста (60 лет) и подал документы на оформление пенсии по старости. Также он является военным пенсионером, работает по трудовому договору в должности главного энергетика.

### ВОПРОСЫ

1. Может ли работник быть уволен по инициативе работодателя в связи с достижением пенсионного возраста (выхода на пенсию) или переведен по инициативе работодателя на другую, нижеоплачиваемую должность?

### ОТВЕТЫ

Статья 81 Трудового кодекса РФ содержит следующие основания прекращения трудового договора, которые могут быть применимы в рассматриваемой ситуации:

- ликвидация организации;
- сокращение численности или штата работников организации;
- несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации, подтвержденной результатами аттестации;
- неоднократное неисполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание;
- однократное грубое нарушение работником трудовых обязанностей;
- представление работником работодателю подложных документов при заключении трудового договора;
- другие случаи, установленные ТК РФ и иными федеральными законами.

Представленный перечень не содержит такого основания прекращения трудового договора, как достижение пенсионного возраста. Рассматриваемая статья ТК РФ также предусматривает, что дополнительные основания прекращения трудового договора могут содержаться в других нормах Кодекса и в иных федеральных законах. Однако ни ТК РФ, ни иные федеральные законы не содержат подобного основания для увольнения.

Достижение работником-мужчиной 60-летнего возраста влечет для него иное правовое последствие. В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» мужчины, достигшие возраста 60 лет, имеют право на трудовую пенсию по старости (при наличии не менее пяти лет страхового стажа).

При этом практика сохранения трудовых отношений с лицом, достигшим пенсионного возраста, является весьма распространенной. Судебные инстанции также придерживаются мнения, что достижение пенсионного возраста не является основанием для увольнения. Так, еще в 1992 г. Конституционный Суд РСФСР признал! не соответствующим Конституции РСФСР обыкновение правоприме-

<sup>1</sup> Постановление КС РСФСР от 4 февраля 1992 г. № 2П-3 «По делу о проверке конституционности правоприменительной практики расторжения трудового договора по основанию, предусмотренному пунктом 1.1 статьи 33 КЗоТ РСФСР».

## СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

нительной практики<sup>1</sup> расторжения трудового договора по достижении работником пенсионного возраста при наличии права на получение полной пенсии по старости. Данную позицию КС РФ подтверждал и в последующем. В частности, в Определении от 25 марта 1999 г. № 41-О отмечается, что наряду со сделанным в Постановлении № 2П-3 выводом Суд не исключил саму возможность установления возрастного критерия для прекращения трудовых отношений, если это связано с характером выполняемой работы и основано на предъявляемых к ней специфических (квалификационных) требованиях. Примером установления таких возрастных критериев может выступать норма ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 26 июня 1992 г. № 3132-1 «О статусе судей», в соответствии с которой предельный возраст пребывания в должности судьи составляет 70 лет.

На наш взгляд, приведенное решение КС РФ можно считать актуальным и на настоящий момент, даже несмотря на то что КЗоТ РСФСР утратил силу. Данное обстоятельство обусловлено тем фактом, что правовая позиция Конституционного Суда РФ, изложенная им в одном из своих актов, в некоторой степени создает препятствия для самого Конституционного Суда РФ в отношении принятия решения, не соответствующего изложенной ранее позиции (см. ст. 73 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»; далее — Закон о КС РФ). Кроме того, Суд принимает решение об отказе в принятии обращения к рассмотрению в случаях, если по предмету обращения КС РФ ранее выносил постановление, сохраняющее свою силу<sup>2</sup>. Постановления КС РФ обжалованию не подлежат<sup>3</sup> и, значит, сохраняют свою силу, если самим Судом не было вынесено новое постановление по тому же предмету. С 1992 г. КС РФ вынес множество определений об отказе в принятии обращения по такому основанию<sup>4</sup>. Кроме того, решения Суда, включая вынесенные им определения, обязательны для всех органов и организаций<sup>5</sup>, а поскольку решения основаны на правовых позициях, то и правовые позиции КС РФ обязательны для применения не только судами, но и органами исполнительной власти и местного самоуправления.

На основании изложенного можно сделать следующий вывод: правовые позиции Конституционного Суда РФ действуют вне зависимости от изменений законодательства, так как основываются на толковании Конституции РФ. В этой связи полагаем, что правовая позиция КС РФ о признании

незаконной практики расторжения трудовых договоров с работниками, достигшими пенсионного возраста, высказанная в отношении норм КЗоТ РСФСР, применима в настоящее время и в случае возникновения спора может быть использована в качестве аргумента.

Таким образом, на наш взгляд, увольнение работника в связи с достижением им пенсионного возраста не может быть признано правомерным.

В то же время прекращение трудовых отношений допускается и по другим основаниям, например по соглашению сторон, инициативе работника, причине сокращения численности или штата работников организации.

Согласно ст. 72 ТК РФ изменение определенных сторонами условий трудового договора, в том числе перевод на другую работу, допускается только по соглашению сторон трудового договора, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом. К ним, в частности, относятся ситуации<sup>6</sup>, носящие характер чрезвычайных происшествий (аварии, катастрофы, землетрясения, эпидемии). Однако указанные случаи к рассматриваемой ситуации, на наш взгляд, неприменимы, а значит, действовать должно общее правило ст. 72 ТК РФ о необходимости соглашения сторон трудового договора для изменения его условий.

Одним из видов изменений определенных сторонами условий трудового договора является и перевод работника на другую, нижеоплачиваемую должность. Анализ положений действующего трудового законодательства позволяет сделать вывод, что его нормы не содержат положений, разрешающих перевод работника по инициативе работодателя на другую, нижеоплачиваемую должность при достижении работником пенсионного возраста. Таким образом, подобный перевод по инициативе одного лишь работодателя, по нашему мнению, неправомерен.

Следовательно, работник не может быть уволен по инициативе работодателя в связи с достижением пенсионного возраста (выхода на пенсию) и не может быть переведен по инициативе работодателя на другую, нижеоплачиваемую должность.

### 2. Как должна выглядеть процедура перевода или увольнения?

**Процедура перевода работника на другую, нижеоплачиваемую должность.** Перевод работника на другую, нижеоплачиваемую должность, как уже отмечалось, возможен только по соглашению сторон трудового договора. Соглашение об изменении определенных сторонами условий трудового договора заключается в письменной форме в виде дополнительного соглашения к трудовому договору и подписывается обеими сторонами трудового правоотношения — работодателем и работником.

<sup>6</sup> Их перечень содержится в ст. 72<sup>2</sup> ТК РФ.

<sup>1</sup> Такая практика сложилась в результате применения п. 1.1 ст. 33 Кодекса законов о труде РСФСР и Постановления Пленума ВС СССР от 26 апреля 1984 г. № 3 «О применении судами законодательства, регулирующего заключение, изменение и прекращение трудового договора».

<sup>2</sup> См. п. 3 ч. 1 ст. 43 Закона о КС РФ.

<sup>3</sup> Статья 79 Закона о КС РФ.

<sup>4</sup> См., например, Определения КС РФ от 22 января 2004 г. № 40-О, от 14 января 1999 г. № 37-О.

<sup>5</sup> Статья 6 Закона о КС РФ.

**Процедура увольнения работника.** Поскольку работник не может быть уволен в связи с достижением им пенсионного возраста, могут быть рассмотрены альтернативные варианты прекращения трудового договора с данным работником.

**Соглашение сторон.** В соответствии со ст. 78 ТК РФ трудовой договор может быть расторгнут в любое время по соглашению сторон, которое как основание прекращения трудового договора применяется в случаях, когда для прекращения трудового договора желания только работника или только работодателя недостаточно: необходимо взаимное волеизъявление сторон на прекращение трудового отношения. Отметим, что соглашение сторон представляет собой договор, заключается в письменной форме и подписывается обеими сторонами трудового правоотношения. Законодатель не ограничивает стороны в установлении условий соглашения, поэтому в его текст можно включить особые условия прекращения трудовых отношений, например условие о выплате работнику денежной компенсации в определенном размере.

**Расторжение трудового договора по инициативе работника.** По общему правилу (ст. 80 ТК РФ) работник имеет право расторгнуть трудовой договор, предупредив об этом работодателя в письменной форме не позднее чем за две недели. Однако абз. 3 данной статьи содержит специальную норму: в случаях, когда заявление работника об увольнении по его инициативе обусловлено невозможностью продолжения им работы (в том числе при выходе на пенсию), работодатель обязан расторгнуть трудовой договор в срок, указанный в заявлении работника. До истечения срока предупреждения об увольнении работник имеет право в любое время отозвать свое заявление. Увольнение в этом случае не производится, если на его место не приглашен в письменной форме другой работник, которому в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами не может быть отказано в заключении трудового договора.

**Сокращение численности или штата работников организации.** Рассматриваемый вариант является частным случаем расторжения трудового договора по инициативе работодателя. Следует отметить, что в данной ситуации производится сокращение не конкретного работника, а должности (должностей). Расторжение трудовых договоров с работниками по данному основанию является правомерным при наличии следующих условий:

- сокращение численности или штата работников действительно имеет место. Это обстоятельство должно быть подтверждено приказом о сокращении численности или штата работников и новым штатным расписанием (новое штатное расписание должно быть утверждено до начала проведения мероприятий по сокращению численности или штата работников организации);
- работник не имеет преимущественного права на оставление на работе (по основаниям, изложенным в ст. 179 Трудового кодекса РФ);

- работник заранее, не менее чем за два месяца до увольнения, предупрежден персонально и под роспись о предстоящем увольнении по сокращению численности или штата. При этом с письменного согласия работника работодатель имеет право расторгнуть с ним трудовой договор до истечения двухмесячного срока, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении;
- в рассмотрении вопроса об увольнении работника участвовал выборный орган первичной профсоюзной организации (при наличии таковой);
- невозможно перевести работника с его согласия на другую работу.

Возможны и иные варианты прекращения трудового договора, но они связаны либо с серьезными изменениями в самой компании (ликвидация организации), либо с грубым нарушением работником трудового законодательства (прогул, разглашение охраняемой законом коммерческой тайны), либо с недостаточной квалификацией работника (несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе, подтвержденное результатами аттестации).

### 3. Существует ли предельный возраст для работающего пенсионера, т.е. как долго он имеет право трудиться после достижения им пенсионного возраста?

Статья 37 Конституции РФ закрепляет и гарантирует принцип свободы труда. Согласно ст. 3 ТК РФ каждый имеет равные возможности для реализации своих трудовых прав. Никто не может быть ограничен в трудовых правах и свободах в силу возраста (ч. 2 ст. 3 ТК РФ).

Однако при этом законодательством предусмотрены некоторые ограничения, связанные с возрастом, для определенных категорий работников. Для государственных служащих предельный возраст пребывания на гражданской службе составляет 65 лет<sup>1</sup>. На должности руководителей вузов (ректор, проректор, руководитель филиала, декан факультета) избираться могут кандидаты в возрасте не старше 65 лет (ч. 12 ст. 332 ТК РФ), по достижении этого возраста работников, занимающих указанные должности, следует перевести с их письменного согласия на иные должности, соответствующие квалификации. Как уже отмечалось, предельный возраст пребывания в должности судьи составляет 70 лет. В то же время рассматриваемые ограничения, очевидно, не распространяются на работников-пенсионеров, принадлежащих к общей категории работников, в том числе работающих в коммерческих организациях.

<sup>1</sup> Подпункт 4 п. 2 ст. 39 Федерального закона от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации».

## СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

Также необходимо отметить, что согласно п. 3 Определения КС РФ от 15 марта 2007 г. № 378-О-П к пенсионерам по старости относятся лица, достигшие пенсионного возраста, которым в соответствии с пенсионным законодательством назначена пенсия по старости. При этом, если пенсия назначена в силу других обстоятельств, такой гражданин пенсионером по старости не является, а гражданин, достигший пенсионного возраста, но которому по различным причинам пенсия не назначена, пенсионером не считается. Таким образом, для получения статуса пенсионера по старости одного достижения пенсионного возраста недостаточно, необходимо также реальное назначение такой пенсии.

В заключение еще раз отметим, что в рассмотренной ситуации у работающего пенсионера нет предельного возраста пребывания на работе, он имеет право трудиться после достижения им пенсионного возраста в течение неограниченного срока.

Ответы подготовили  
юрист «ФБК-Право» И.И. Щербинин,  
ведущий юрист «ФБК-Право» А.А. Шкадов

*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).*



## Исследования ФБК

### Повышение пенсионного возраста в России неизбежно: эксперты Экономического клуба ФБК

В Москве 14 июля 2010 г. прошло очередное заседание **Экономического клуба ФБК** на тему «Спасет ли бюджет ПФР повышение пенсионного возраста?». Ведущие российские экономисты в рамках заседания попытались оценить, готова ли Россия к повышению пенсионного возраста, поможет ли эта мера в отсутствие других мер снизить дефицит Пенсионного фонда РФ и решить проблему увеличения нагрузки на работающих по содержанию пенсионеров.

**Директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев** отметил, что одно повышение пенсионного возраста не решит всех проблем пенсионной системы. Несколько десятков миллиардов рублей (по разным оценкам, от 40 млрд до 90 млрд), которые Россия может получить от повышения пенсионного возраста, не спасут бюджет ПФР от дефицита, который превышает 1 трлн руб. «Главная опасность — сведение всей пенсионной реформы лишь к повышению пенсионного возраста. Это неправильно. Если бюджет ПФР дефицитен, эта мера ему не поможет, нужны изменения в самой системе, в принципах ее функционирования», — считает экономист. В то же время, по словам И. Николаева, это не означает, что от идеи повышения пенсионного возраста надо отказаться. «Все надо делать по уму, постепенно — например, использовать алгоритмы, по которым реформируют пенсионные системы Франция, Германия и другие развитые страны», — заключил И. Николаев. Кстати, по оценкам экономиста, сегодня самая большая продолжительность жизни на пенсии у российских женщин — почти 20 лет.



В том, что повышение пенсионного возраста неизбежно, уверен и **руководитель Экономической экспертной группы (ЭЭГ) при Правительстве РФ Евсей Гурвич**. Он подчеркнул, что для решения проблемы дефицита ПФР должен быть также решен вопрос досрочного выхода на пенсию и введены ограничения на одновременное получение пенсии и заработной платы. По словам Е. Гурвича, необходимость проведения комплексной пенсионной реформы обуславливает целый ряд факторов. Это, в частности, усугубляющаяся демографическая проблема — соотношение работающих и граждан пенсионного возраста, а также слишком мягкие требования по предоставлению пенсий. Эксперт обратил внимание и на другие тревожные цифры: примерно 30% работающих не платят налоговые отчисления, а пенсионеров (за счет досрочных пенсий, пенсий по инвалидности и т.д.) у нас почти на треть больше, чем людей пенсионного возраста. В итоге, отметил Е. Гурвич, коэффициент замещения у нас составляет всего 18%, в то время как в развитых странах это около 70—75%.

**Заместитель Исполнительного директора НПФ ВТБ Пенсионный фонд Александр Львов** подчеркнул, что главная проблема пенсионной системы — это нехватка денег, а не низкий пенсионный возраст. В связи с этим, по его словам, надо искать источники покрытия этого дефицита. Среди главных причин возникновения пен-

сионной дыры эксперт назвал «досрочников» (людей, имеющих право на досрочную пенсию, — работников вредных производств, тех, кто работает на Крайнем Севере, и т.д.) и получающих пенсию по инвалидности. «От этих категорий граждан мы никуда не денемся, просто повысив пенсионный возраст. Соответственно и проблема нехватки средств не решится, если не решить вопрос с источником выплат досрочных пенсий и пенсий по инвалидности и упорядочением их назначения», — пояснил А. Львов. Кроме того, он обратил внимание, что корпоративные и индивидуальные пенсионные договоры негосударственных пенсионных фондов — как краткосрочные, так и долгосрочные — заключены на основе действующего пенсионного возраста. Также исходя из нынешнего пенсионного возраста рассчитаны все финансовые обязательства и резервы НПФ. В случае увеличения возраста выхода на пенсию неизбежно возникнет юридическая коллизия и встанет вопрос о компенсации издержек для клиентов.

**Заместитель директора ИМЭМО РАН, член правления Института современного развития Евгений Гонтмахер** назвал пенсионную реформу большим социальным проектом. «Российские власти потеряли навык проведения таких проектов, поэтому принимаемые меры, в том числе и повышение пенсионного возраста, не решат всех проблем», — уверен эксперт. По его словам, если люди будут выходить на пенсию позже, их здоровье в большинстве случаев будет основательно подорвано — следовательно, они будут получать пенсию по инвалидности. Не решит проблему дефицита ПФР, на взгляд эксперта, и повышение страховых взносов. «Людям просто перестанут повышать зарплату, чтобы не платить больше отчислений в Пенсионный фонд РФ, вырастет доля серых зарплат», — прогнозирует Е. Гонтмахер. По его мнению, чтобы поднять пенсионный возраст, государство должно предложить обществу своего рода компенсационный пакет — в виде нормальной системы ухода за стариками и детьми.

## Конференции

### ФБК — участник Всероссийской акции «Национальный проект — Россия»

В Москве 1 июля 2010 г. по инициативе Ассамблеи Делового Сообщества прошла Всероссийская акция «Национальный проект — Россия», организованная при поддержке Центра социально-консервативной политики, Комитета Государственной Думы по экономической политике и предпринимательству и Торгово-промышленной палаты РФ. В рамках мероприятия состоялось несколько тематических дискуссий, в ходе которых обсуждались стратегические проблемы развития экономики и общества.

В итоговой дискуссии на тему «Россия: образ желаемого завтра, или Как нам обустроить Россию?» принял участие **директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев**. В своем выступлении он, в частности, высказал мнение о строительстве иннограда в подмосковном Сколково. Эксперт напомнил, что инноград стал продолжением целого ряда проектов, направленных на инновационное развитие России, — светодиодные лампочки, суперкомпьютер, гибридные авто от Михаила Прохорова. По мнению И. Николаева, самое главное условие для инновационного развития — это спрос на инновации. «Когда мы говорим о Сколково, мы забываем об этом фундаменте. Инноград не породит спрос, в лучшем случае там будет что-то создано», — отметил экономист.

По его словам, спрос на инновации появится тогда, когда они станут аргументом в конкурентной борьбе и внедрение новшеств станет необходимостью. «Это возможно только в экономике с высоким уровнем конкуренции. У нас же уровень конкуренции в экономике крайне низок», — подчеркнул И. Николаев. Он привел официальные данные ФАС России, согласно которым 60% всех дел о нарушении законодательства

о защите конкуренции возбуждается против органов власти всех уровней — от муниципальных до федеральных. «Пока мы не решим проблему конкуренции, у нас не будет инновационной экономики, и никакое Сколково нам здесь не поможет», — заключил эксперт.

Всероссийская акция вызвала большой интерес среди представителей федеральных министерств и ведомств, местных органов управления, руководителей российских компаний, а также представителей экспертного сообщества.

## Новые проекты ФБК

### Компания «ФБК» в составе консорциума объявлена победителем конкурса ГК «РоснаноТех»

Компания «ФБК» совместно с ЗАО «ЭНПИ Консалт» выиграла открытый конкурс ГК «РоснаноТех» на право заключения договора на оказание услуг по консультационному сопровождению вопросов бухгалтерского учета и налогообложения в процессе реорганизации ГК «РоснаноТех».

Консультационное сопровождение реорганизации, согласно конкурсной документации, предусматривает:

- идентификацию рисков в области бухгалтерского учета и налогообложения, вытекающих из особенностей преобразования государственной корпорации в открытое акционерное общество, и варианты их минимизации;
- синхронизацию плана реорганизации с процедурами подготовки регулярной налоговой и бухгалтерской отчетности, с согласительными процедурами по внесению изменений в нормативные акты и получению разъяснений из государственных органов;
- консультационное сопровождение в ходе проведения расширенной инвентаризации имущества, прав и обязанностей, подлежащих передаче правопреемнику, в том числе с учетом требований приказа Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49;
- консультационное сопровождение подготовки передаточного акта имущества, прав и обязанностей, включая положения о правопреемстве;
- консультационное сопровождение процедур подготовки заключительной отчетности ГК «РоснаноТех», вступительного баланса правопреемника и актов приема-передачи имущества, прав и обязанностей в процессе реорганизации ГК «РоснаноТех»;
- консультационное сопровождение по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения в период формирования бухгалтерской и налоговой отчетности правопреемника за отчетный (налоговый) период, в котором произошла реорганизация.

ГК «РоснаноТех» была образована в 2007 г. для реализации государственной политики и развития инновационной инфраструктуры в сфере нанотехнологий, реализации проектов создания перспективных нанотехнологий и nanoиндустрии. Корпорация выступает соинвестором в нанотехнологических проектах со значительным экономическим или социальным потенциалом — в частности, участвует в создании центров коллективного пользования, бизнес-инкубаторов и фондов раннего инвестирования. ГК «РоснаноТех» — первая из государственных корпораций, которая пройдет процедуру реорганизации в ОАО.

Соответствующий Федеральный закон № 211-ФЗ «О реорганизации российской корпорации нанотехнологий» был подписан 27 июня 2010 г.

## Наши события

### ФБК — лидер рейтинга «Эксперт РА» по переоценке активов и основных средств

Рейтинговое агентство «Эксперт РА» опубликовало 5 июля 2010 г. ежегодный рейтинг делового потенциала оценочных компаний России по итогам 2009 г. Компания «ФБК» подтвердила звание одного из лидеров рынка как в целом, так и в отдельных номинациях. В частности, ФБК заняла первое место по [переоценке активов, основных средств, в том числе в целях МСФО](#).

Как отмечают составители рейтинга, в условиях обострения конкуренции, а также несовершенства законодательства в области госзакупок недобросовестные участники рынка оценки начали демпинговать. Самое негативное следствие оценки по заниженным ценам — снижение качества услуг. Комментируя ситуацию на рынке, **партнер ФБК Станислав Новиков** отметил, что качество услуг характеризуется репутацией оценочной компании, успешным опытом в реализации аналогичных проектов и успешным прохождением экспертизы отчетов в СРО, а также стабильной и понятной ценовой политикой по своим услугам. «В компании «ФБК» уже давно сложилась и эффективно работает система внутреннего контроля качества услуг, которая очень хорошо себя зарекомендовала перед нашими клиентами и партнерами. Дополнительным подтверждением тому явился факт получения нами в 2010 г. сертификата соответствия системы менеджмента качества *ISO 9001—2008*», — отметил эксперт. Кроме того, С. Новиков обратил внимание, что в ФБК организована система постоянного повышения квалификации сотрудников — проводится внутреннее и внешнее обучение.

### Компания «ФБК» получила аккредитацию международной ассоциации АССА

Международная ассоциация АССА 20 июля 2010 г. подтвердила, что компания «ФБК» успешно прошла проверку и аккредитована в качестве работодателя, поддерживающего квалификацию АССА. Данная аккредитация дается компаниям, заинтересованным в развитии персонала и обладающим высоким уровнем корпоративной культуры. В качестве аккредитованного работодателя ФБК получила дополнительную возможность привлекать лучших финансовых специалистов для работы в компании.

АССА (*The Association of Chartered Certified Accountants*) — крупнейшая и самая быстрорастущая в мире международная профессиональная ассоциация, поддерживающая одну из ведущих мировых бухгалтерских квалификаций. Квалификация АССА востребована среди финансовых директоров, главных бухгалтеров, аудиторов, а также управленцев. Чтобы получить квалификацию, кандидат должен сдать 14 экзаменов и получить (до, во время или после сдачи экзаменов) не менее трех лет практического опыта работы в области бухгалтерского учета, аудита или финансов.

Аккредитованными работодателями АССА в России являются около двух десятков ведущих компаний из разных секторов экономики, в том числе *Shell, Philips, Microsoft*.

### Минфин России благодарит ФБК за успешно реализованный проект

В офис компании «ФБК» 16 июля 2010 г. поступило письмо, в котором Министерство финансов Российской Федерации в лице заместителя директора Департамента бюджетной политики и методологии Сергея Романова выражает благодарность ФБК за работу, проведенную в рамках совместного проекта Минфина России и Междуна-

родного банка реконструкции и развития «Разработка методических рекомендаций по применению классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ)». Методические разработки в рамках этого проекта проводили специалисты департамента консультационных услуг государственному сектору **ФБК**.

Как отмечается в благодарственном письме, методические разработки **директора департамента консультационных услуг государственному сектору ФБК Андрея Сиягина**, его заместителя **Ирины Дубининой** и других специалистов департамента были выполнены на высоком профессиональном уровне. «Эти разработки нашли свое отражение в практической деятельности Департамента бюджетной политики и методологии Министерства финансов Российской Федерации по совершенствованию порядка применения КОСГУ», — отмечается в письме. Кроме того, они «способствовали созданию необходимых условий для формирования прозрачной и гармонизированной с международными стандартами информации об экономической деятельности государства и ее результатах».

Как следует из письма, в Минфине России надеются на дальнейшее развитие сотрудничества с **ФБК**.

---

## Новости некоммерческого партнерства

---

### «ФБК-Поволжье» заняла второе место в рейтинге «Эксперт РА»

Рейтинговое агентство «Эксперт РА» обнародовало 26 июля 2010 г. рейтинг аудиторско-консалтинговых групп Поволжья. Компания **«ФБК-Поволжье»** подтвердила статус одного из лидеров области, заняв второе место в рейтинге самых эффективных аудиторских компаний Поволжья и третье место в рейтинге аудиторских и консалтинговых компаний Поволжья по итогам 2009 г.

По мнению издания, наибольшим спросом в 2009 г. пользовались услуги по оптимизации организационной структуры группы компаний, налоговый консалтинг, судебная экспертиза, представление интересов клиентов в судах. Авторы рейтинга отмечают, что рентабельность бизнеса поволжских аудиторских и консалтинговых компаний выросла с 8,4 до 9,5%. «Незначительное снижение выручки за 12 месяцев прошлого года по компаниям, раскрывшим свои балансовые данные, практически никак не сказалось на объеме полученной ими прибыли», — подчеркивают эксперты.

---

## Наши анонсы

---

### Учись, ученый! Узнайте, нужно ли вам дополнительное образование

Что тормозит карьерный рост? Не пора ли повышать уровень образования, а то и вовсе переучиваться? Ответы дает разработанный экспертами Экономико-правовой школы **ФБК онлайн-тест**.

Сегодня уже всем очевидно: в современном обществе знания и навыки очень быстро устаревают. Даже работая бухгалтером на одном и том же предприятии, человек за несколько лет должен выйти на качественно иной уровень подготовки.

По словам **генерального директора ЭПШ ФБК Сергея Пятенко**, «непрерывное образование сегодня становится нормой жизни; при этом важно понимать, что дорогостоящее долгосрочное обучение рационально лишь в определенных обстоятельствах».

Часто, чтобы сохранить конкурентоспособность и быть в курсе последних новаций в своей сфере, достаточно курсов повышения квалификации или того, что сегодня принято называть краткосрочным дополнительным бизнес-образованием.

Подготовленный экспертами Экономико-правовой школы **ФБК** тест основан на многолетнем опыте работы ЭПШ **ФБК** — одного из лидеров российского краткосрочного бизнес-образования. **ФБК**