

# ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Структурирование сделок M&A  
в условиях мирового финансового  
кризиса

Передача товара в рекламных  
целях: вопросы налогообложения

Зарубежный рынок аудиторско-  
консалтинговых услуг. Сравнение  
отечественного и зарубежного  
рынков в современных условиях

Налог на имущество при выбытии  
основных средств

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

---

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

---

# СОДЕРЖАНИЕ

## АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- 3** СТРУКТУРИРОВАНИЕ СДЕЛОК M&A В УСЛОВИЯХ  
МИРОВОГО ФИНАНСОВОГО КРИЗИСА

А.С. ЕРМОЛЕНКО

## ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 5** ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ  
СПОРАМ ЗА ИЮЛЬ 2009 ГОДА

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 14** ДОРАБОТКА ТОВАРОВ И МАТЕРИАЛОВ —  
ВСПОМОГАТЕЛЬНОЕ ПРОИЗВОДСТВО ИЛИ ДОВЕДЕНИЕ  
МПЗ ДО СОСТОЯНИЯ, В КОТОРОМ ОНИ ПРИГОДНЫ  
К ИСПОЛЬЗОВАНИЮ?

А.В. ЗУЕВА

- 17** ПЕРЕДАЧА ТОВАРА В РЕКЛАМНЫХ ЦЕЛЯХ: ВОПРОСЫ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Н.Д. РЯБОВА, Т.А. МАТВЕИЧЕВА

## АУДИТ

- 23** ЗАРУБЕЖНЫЙ РЫНОК АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВЫХ  
УСЛУГ. СРАВНЕНИЕ ОТЕЧЕСТВЕННОГО И ЗАРУБЕЖНОГО  
РЫНКОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

С.М. ШАПИГУЗОВ

## ОСОБЫЙ ВЗГЛЯД

- 26** РЕАЛИЗАЦИЯ ПРОДУКЦИИ ВНУТРИГРУППОВЫМ  
ПОКУПАТЕЛЯМ И СТАТЬЯ 40 НК РФ

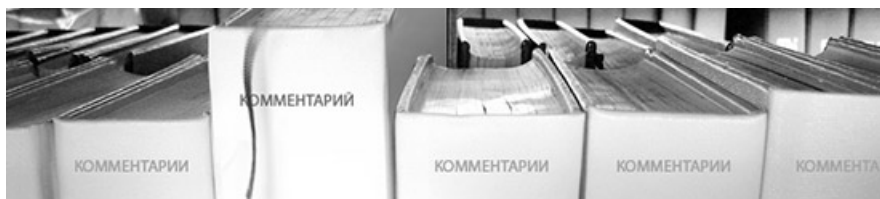
Н.Р. ГЕРАСИМОВА

**СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ**

**29** НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ПРИ ВЫБЫТИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

**НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»**

**32** НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»



## Структурирование сделок *M&A* в условиях мирового финансового кризиса



А.С. Ермоленко  
руководитель  
корпоративной практики  
«ФБК-Право»,  
канд. юрид. наук

Финансовый кризис как ледник прошелся по рынку слияний и поглощений. И, как водится, больно ударил. Основной чертой отрезка времени, который принято называть «в кризис», является серьезное снижение активности, «затишье» в сфере *M&A*. В то же время «затишье» не означает полную остановку деятельности, и снижение объема операций все же подразумевает их наличие.

Процесс ведения сделок по слиянию и поглощению (сделок *M&A*) многотруден, это не секрет. При формировании юридической матрицы приобретения или продажи бизнеса помимо чисто правовых аспектов всегда принимается во внимание целый набор факторов — от финансового состояния предприятия и его владельцев до их (владельцев) чисто психологических особенностей. Важное место в этом ряду занимает экономическая конъюнктура, т.е. тот самый инвестиционный климат, который так резко ухудшился в последний год.

Практика ведения сделок *M&A* позволяет путем обобщения выделить те ключевые моменты, которые образуют своеобразный каркас структурирования практически любой сделки. Всегда мы так или иначе принимаем во внимание три блока вопросов:

- способ передачи имущества;
- порядок совершения действий;
- обеспечение исполнения обязательств.

Существующая в данный момент в большинстве отраслей экономическая ситуация обязывает участников сделок корректировать свое поведение применительно к каждому из блоков.

В первом случае речь идет о возможных юридических механизмах перевода контроля над имуществом или бизнесом от продавца к покупателю. Фактически о выборе между покупкой имущества, используемого для ведения бизнеса, и покупкой акций (долей) в уставных капиталах компаний, через которые бизнес ведется. Также возможны и чаще всего используются различные комбинированные варианты.

В этой части кризис вызвал проблемы, редко встречающиеся в условиях растущего рынка. Первая из них достаточно очевидна и лежит на поверхности: недостаток денежной массы вкупе с возросшими сложностями привлечения кредитования приводит к тому, что крупные компании, акции которых обращаются на открытом рынке, зачастую предпочитают рассчитывать на собственные или чужими ликвидными ценными бумагами в тех случаях, когда раньше расплачивались заемными или даже собственными средствами. Вторая: продажа имущества как такового не позволяет полноценно вести бизнес в сфере производства, поскольку требуется также перевод персонала. В нынешних условиях любые манипуляции с персоналом, имеющие отпечаток массовости, вызывают к жизни призрак массовых увольнений и нарушений прав работников. Такие подходы вызывают крайне негативную реакцию местных и даже региональных властей. Несмотря на отсутствие

недобросовестности, инвесторы зачастую предпочитают не рисковать и выбирать «маршруты объезда» — варианты, не связанные с возможностью возникновения указанных проблем.

Следующий момент — порядок совершения действий в сделке. Сама по себе очередность действий контрагентов может выступать как элемент гарантирования интересов: «утром деньги — вечером стулья». Также при разработке пошагового плана сделки всегда приходится учитывать действия, совершение которых обязательно с точки зрения закона. В ситуации, когда на рынке много предприятий, находящихся в затруднительном финансовом положении, те, кто решается в них инвестировать, предпочитают «заходить» в несколько шагов. Нежелательность такого способа очевидна: сделка растягивается во времени, что повышает риск недоведения ее до конца. Это может случиться по разным причинам: прекращение финансирования, изменение политических отношений продавца и покупателя, выявление недобросовестности продавца и «скрытых дефектов товара» покупателем. Однако в трудные времена многие покупатели предпочитают действовать консервативно: лучше потерять

часть суммы, чем уплатить сразу цену сделки и с удивлением обнаружить, что купленный бизнес еще хуже, чем виделось со стороны, и ни на что не годен вовсе.

Последним, но, возможно, самым важным пунктом при структурировании сделки являются разработка и согласование механизма гарантирования интересов сторон, главным образом покупателя, поскольку именно он несет риски, связанные с приобретенным имуществом. С учетом экономических трудностей и повышенных рисков эта часть соглашений о купле-продаже повышает градус переговоров до предельного и весьма часто становится камнем преткновения: стороны отказываются от сделки, не будучи в состоянии согласовать гарантии. И здесь требуются терпение и умение.

Будем, пожалуй, оптимистами. Несмотря на сложности и высокие риски инвестирования, можно констатировать: рынок *M&A* постепенно оживает, что позволяет надеяться на возвращение «эпохи *prosperity*» и всего, что с этим связано.

*Англоязычная версия данной статьи опубликована в газете The Moscow Times от 29 сентября 2009 г.*



# Обобщение судебной практики по налоговым спорам за июль 2009 года

Обработано 2762 дела

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.** Из нормы п. 7 ст. 101 Налогового кодекса РФ не следует, что решение налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки должно быть вынесено в день рассмотрения материалов проверки или в иной день с извещением налогоплательщика о времени и месте вынесения решения.

*Определения ВАС РФ  
от 16 июля 2009 г. № ВАС-8932/09,  
от 1 июля 2009 г. № ВАС-7267/09*



**1.2.** Статьей 277 НК РФ установлен порядок определения налоговой базы для исчисления налога на прибыль, предусматривающий возможность учета расходов, понесенных налогоплательщиком ранее при приобретении им акций, независимо от размера полученного дохода в виде имущества ликвидированной организации, что согласуется и с положениями ст. 247 Кодекса. В настоящем случае общество не получило имущества при ликвидации организаций-эмитентов, однако это обстоятельство не лишает общество права учесть понесенные расходы по приобретению акций, поскольку они соответствуют критериям, установленным ст. 252 НК РФ, и не отнесены к числу расходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 270 НК РФ).

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 9 июня 2009 г. № 2115/09*

**1.3.** Признавая недействительным оспариваемое решение инспекции, суды установили, что этим решением в нарушение требований п. 5 ст. 89 НК РФ назначено проведение третьей выездной налоговой проверки общества в течение 2008 г. При этом не представлено доказательств того, что данное решение принято на основании решения руководителя федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх установленного ограничения или что указанное решение вынесено в отношении филиала или представительства общества.

*Определение ВАС РФ  
от 22 июня 2009 г. № ВАС-7239/09*

**1.4.** Уступка доли в общей долевой собственности до ее государственной регистрации не может быть признана реализацией согласно п. 1 ст. 39 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

*Определение ВАС РФ  
от 30 июня 2009 г. № ВАС-6534/09*

**1.5.** Согласно п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Инспекцией не представлены доказательства, подтверждающие, что непринятие обеспечительной меры может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения инспекции о взыскании налоговых платежей.

*Определение ВАС РФ  
от 6 июля 2009 г. № ВАС-6588/09*

**1.6.** Участие лица, в отношении которого проводилась проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях налогового контроля. Поскольку решение управления было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, без извещения общества, это обстоятельство следует расценивать как нарушение положений п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущее за собой безусловную отмену данного решения.

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 16 июня 2009 г. № 391/09,*

*Определения ВАС РФ  
от 8 июля 2009 г. № ВАС-8184/09 и № ВАС-8215/09,  
от 7 июля 2009 г. № ВАС-8040/09,  
от 29 июня 2009 г. № ВАС-5229/09,  
от 24 июня 2009 г. № ВАС-7512/09 и № ВАС-8146/09,  
от 22 июня 2009 г. № ВАС-7053/09*

**1.7.** Судебными инстанциями установлено, что сумма НДСЛ предприятием уплачена до вынесения оспариваемого решения инспекции. При таких обстоятельствах суды пришли к выводу об отсутствии оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ.

*Определение ВАС РФ  
от 22 июля 2009 г. № ВАС-8942/09*

**1.8.** Выводы, содержащиеся в п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106, не предполагают безусловного обложения ЕСН выплат членам совета директоров. В данном пункте определено наличие общих оснований для начисления единого социального налога на эти выплаты. В то же время не исключено такое основание освобождения указанных выплат от обложения ЕСН, как невозможность принятия их в состав расходов по налогу на прибыль. Следовательно, если по каким-либо основаниям выплаты в пользу членов совета директоров не подлежат включению в состав расходов, они не могут облагаться ЕСН.

*Определение ВАС РФ  
от 22 июля 2009 г. № ВАС-7982/09*



**1.9.** В соответствии с п. 4 ст. 1014 НК РФ совершившему налоговое правонарушение акт вручается под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Кодекс не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки.

*Решение ВАС РФ  
от 9 апреля 2009 г. № ВАС-2199/09*

**1.10.** Налоговый орган по результатам проверки, проведенной в 2007 г., мог взыскивать недоимку по налогам и пени только за три года, предшествовавших проверке, поскольку текущий год не проверялся. В связи с этим срок давности взыскания налогов и сумм пеней за 2004 г., начисленных по результатам выездной налоговой проверки, проведенной в 2007 г., налоговым органом не пропущен.

*Определение ВАС РФ  
от 25 июня 2009 г. № ВАС-7293/09*

**1.11.** Законодатель не предусмотрел возможность безусловной отмены решения налогового органа об отказе в возмещении НДС в связи с необеспечением возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки лично и (или) через своего представителя. Поскольку оспариваемое решение налогового органа основано на решении об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которое заявителем не оспаривалось и не признано недействительным, то оснований для признания недействительным оспариваемого решения по основаниям, указанным заявителем, у судов не имелось.

*Определения ВАС РФ  
от 26 июня 2009 г. № ВАС-5249/09 и № ВАС-5247/09*

**1.12.** Подписание решения налогового органа хотя и не принимавшим участия в рассмотрении материалов проверки, но уполномоченным лицом в данном случае само по себе не является повторным рассмотрением материалов проверки в отсутствие лица, в отношении которого проводилась проверка. В связи с этим суды не признали данное обстоятельство в качестве нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки, поэтому не применили положения п. 14 ст. 101 Налогового кодекса РФ.

*Определение ВАС РФ  
от 15 июля 2009 г. № ВАС-8228/09*

**1.13.** Отсутствие в решении о проведении выездной проверки перечня налогов при указании их в программе проверки не может являться безусловным основанием для признания недействительным решения налогового органа, вынесенного по результатам выездной проверки.

*Определение ВАС РФ  
от 23 июля 2009 г. № ВАС-9403/09*

## 2. Общие вопросы налогообложения



**2.1.** Налоговый орган необоснованно начислил налогоплательщику НДС и налог на прибыль с применением ст. 40 НК РФ, поскольку при определении рыночной цены товара учитываются информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях, количество (объем) поставляемых товаров, сроки исполнения обязательств и др. При этом принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Однако при определении рыночной цены налоговый орган использовал цены поставляемой продукции только одного предприятия, не исследуя стоимость продукции других предприятий, тогда как согласно ответу Управления по технологическому и экологическому надзору Ростехнадзора аналогичную продукцию также выпускают иные организации.

*Постановление ФАС УО  
от 17 июня 2009 г. № Ф09-3975/09-С2*

**2.2.** Исследовав содержание справки информационно-аналитического агентства на запрос налогового органа о стоимости 1 кв. м аренды нежилого помещения в 2004—2005 гг., суды пришли к выводу, что данные, содержащиеся в справке, не могут являться официальной информацией о рыночных ценах, поскольку в этой информации содержится предложение лишь о сдаче в аренду, а не о размере арендной платы, установленной по заключенной между сторонами сделке. Приведенный пример касается только нежилых помещений под торговлю строительными материалами и ограничивается только ноябрем 2005 г., в то время как проверяемый период составляет 24 месяца.

*Постановление ФАС МО  
от 23 июня 2009 г. № КА-А40/5340-09-П*

**2.3.** Из буквального толкования подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ следует, что исчисление налогов расчетным путем производится в первую очередь на основании всей информации о данном налогоплательщике и лишь во вторую очередь по аналогии на основании данных об иных налогоплательщиках. Налоговым органом в нарушение указанной нормы при проведении выездной проверки информация о налогоплательщике и необходимые первичные документы, имеющиеся в налоговом органе, полученные при проведении камеральной проверки НДС, не использовались.

*Постановление ФАС ПО  
от 30 июня 2009 г. № А12-15987/2008*

## 3. Уплата и возврат налога



**3.1.** Действия налогового органа, выразившиеся в направлении в банк инкассовых поручений на бесспорное списание

денежных средств со счетов предприятия, неправомерны, поскольку решение о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика налоговым органом не принималось, инкассовые поручения направлены за пределами установленного законодательством пресекающего срока.

*Постановление ФАС СЗО  
от 18 мая 2009 г. № А56-36348/2008*

**3.2.** Судами при рассмотрении дела установлено, что налоговый орган неправомерно отказал в возврате излишне взысканных налогов в связи с наличием у заявителя задолженности. Данная задолженность возникла на основании принятого по результатам выездной проверки решения и до настоящего времени отражена в карточке лицевого счета налогоплательщика. Указанное решение налогового органа решением арбитражного суда частично признано недействительным. Выводы судов о незаконности отказа налогового органа в возврате излишне взысканной суммы с начисленными на нее процентами являются правильными.

*Постановление ФАС МО  
от 6 июля 2009 г. № КА-А40/6114-09*

**3.3.** Взыскание налога, пеней и (или) штрафа с организаций и индивидуальных предпринимателей в бесспорном порядке представляет собой систему последовательных обязательных действий налоговых органов. Все эти действия должны быть выполнены налоговым органом в порядке и сроки, предусмотренные НК РФ. Нарушение порядка либо срока совершения соответствующих процессуальных действий влечет для налогового органа негативные последствия, в частности в виде признания таких действий незаконными.

*Постановление ФАС МО  
от 9 июля 2009 г. № КА-А40/6177-09*

**3.4.** Положения ст. 79 НК РФ предполагают обязанность налоговых органов вернуть суммы налога, излишне взысканные налоговым органом (уплаченные налогоплательщиком в бюджет на основании требования об уплате налога), независимо от формы оплаты (перечислением денежных средств или проведением зачета) с начисленными на них процентами.

*Постановление ФАС МО  
от 14 июля 2009 г. № КА-А40/6382-09*

**3.5.** Доводы общества о недействительности требования об уплате налога в связи с направлением ему копии данного документа неправомерны, поскольку достоверность направленной в адрес налогоплательщика копии требования подтверждена гербовой печатью инспекции и подписью руководителя налогового органа. При этом обществом не доказано как несоответствие оспариваемого требования положениям ст. 69 НК РФ, так и нарушение прав и законных интересов общества.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 24 июня 2009 г. № Ф04-3769/2009(9421-А27-34)*

## 4. НДС



**4.1.** Общество как застройщик и инвестор не вступало в непосредственные отношения с субподрядчиками, не заключало с ними договоров и объективно не могло проверить наличие соответствующих лицензий. Заявитель полностью оплатил выполненные работы, включая и НДС, и получил результат строительства — здание культурно-развлекательного центра, а поэтому он имеет право на налоговые вычеты по НДС. Несоблюдение субподрядными организациями требований законодательства о лицензировании не может повлечь для общества каких-либо негативных последствий в сфере налогообложения.

*Постановление ФАС ПО  
от 4 мая 2009 г. № А55-5286/2008*

**4.2.** Для возникновения права на возмещение НДС ст. 169, 171 НК РФ не предусмотрено представление документов, подтверждающих обоснованность произведенных расходов, вычет производится на основании оформленных надлежащим образом счетов-фактур.

*Постановление ФАС ПО  
от 4 мая 2009 г. № А55-5286/2008*

**4.3.** Поскольку контрагенты общества зарегистрированы налоговым органом на момент совершения хозяйственных операций и на момент рассмотрения дела в суде не исключены из ЕГРЮЛ и их регистрации не были признаны недействительными, обществом в полном объеме подтверждена правомерность заявленных налоговых вычетов по НДС.

*Постановление ФАС ПО  
от 19 мая 2009 г. № А57-5705/2008*

**4.4.** Суды признали, что факт появления в цепочке перепродавцов организаций, не исполняющих обязанности по представлению налоговой отчетности и уплате налогов, а также несуществующих организаций в отсутствие доказательств их взаимозависимости не может влиять на реальность взаимоотношений общества с его первоначальными поставщиками и не свидетельствует о получении им необоснованной налоговой выгоды в виде налогового вычета по НДС.

*Постановление ФАС ВВО  
от 4 июня 2009 г. № А29-7542/2008*

**4.5.** Неправомерен довод налогового органа, что общество неправомерно предъявило к возмещению НДС, уплаченный в качестве арендатора арендодателю в составе стоимости потребленной электроэнергии, поскольку арендодатель не являлся энергоснабжающей организацией, а сам в качестве абонента получал электроэнергию для снабжения здания у энергоснабжающей организации и арендатор компенсировал расходы арендодателя на оплату электроэнергии. Общество приобретало электроэнергию для производства товаров, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, и НК РФ не ставит налогообложение хозяй-

ДЕЛА  
СУДЕБНЫЕ

ственных операций в зависимости от гражданско-правовой квалификации договоров.

*Постановление ФАС ВВО  
от 8 июня 2009 г. № А17-1403/2007*

**4.6.** Решение налогового органа о доначислении обществу сумм НДС неправомерно, поскольку в ст. 169 НК РФ не отражено, какой именно адрес в строках «Продавец» и «Адрес» следует указывать при оформлении счета-фактуры: юридический или фактический. Следовательно, указание в счетах-фактурах юридического адреса организации-продавца не может быть признано не соответствующим требованиям ст. 169 НК РФ.

*Постановление ФАС СЗО  
от 16 июня 2009 г. № А56-25073/2007*

**4.7.** Решение налогового органа об уменьшении предъявленного к возмещению НДС, мотивированное тем, что в товарных накладных в разделе, заполняемом покупателем о полученном товаре, не были указаны наименования должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность их заполнения; отсутствуют фамилия и подпись получателя, дата получения товара; не подтверждены полномочия лица, расписавшегося в графе «Груз принял»; исправления в товарные накладные внесены обществом в одностороннем порядке и не указана дата внесения исправлений, является неправомерным, поскольку представленные товарные накладные имели незначительные недостатки, не затрагивающие существа совершенной хозяйственной операции. В ходе налоговой проверки обществом внесены исправления в товарные накладные. Исправленные накладные представлены налоговому органу до вынесения оспариваемого решения.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 22 июня 2009 г. № Ф04-2442/2009(5293-А45-42)*

**4.8.** Необоснован довод налогового органа о неправомерном применении обществом льготы по НДС, предусмотренной подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, основанный на том, что в бухгалтерском учете общества спорная операция отражена в качестве займов по ценным бумагам вместо займа денежных средств. Порядок отражения тех или иных операций в бухгалтерском учете не является безусловным доказательством принадлежности обязательств к тому или иному виду.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 24 июня 2009 г. № Ф04-3770/2009(9422-А27-14)*

**4.9.** Право налогоплательщика на возмещение сумм НДС из бюджета не ставится нормами НК РФ в зависимость от среднесписочной численности работников, наличия или отсутствия складских помещений, управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов и транспортных средств.

*Постановления ФАС СЗО  
от 29 июня 2009 г. № А56-51048/2008,  
от 23 июня 2009 г. № А56-57769/2008*

**4.10.** Применение ставки 0% по НДС при оказании услуг по перевозке товаров НК РФ связывает с наступлением

факта помещения товара под таможенный режим экспорта. Поскольку услуги транспортировки товара были оказаны обществу до помещения товара под таможенный режим экспорта, следовательно, общество правомерно предъявило к вычету сумму НДС по налоговой ставке 18%, уплаченную за оказанные услуги.

*Постановление ФАС ВСО  
от 24 июня 2009 г. № А33-14723/08*

**4.11.** Решение налогового органа в части отказа обществу в возмещении сумм НДС, уплаченных по ставке 18% в составе стоимости услуг по предоставлению подвижного состава для доставки экспортируемых грузов, неправомерно, поскольку материалами дела подтверждается факт оказания обществу названных услуг до помещения товаров под таможенный режим экспорта.

*Постановление ФАС СЗО  
от 3 июля 2009 г. № А56-10273/2007*

**4.12.** Возврат товара продавцу представляет собой односторонний отказ стороны договора от исполнения договорных обязательств и означает, что реализация товара не состоялась независимо от того, был ли принят к учету товар покупателем. Следовательно, право собственности на товар от продавца к покупателю не переходит. Поэтому в таком случае возврат товара не может квалифицироваться как его обратная реализация и выставление покупателем счетов-фактур на возвращаемый товар не является непременным условием для применения вычета. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 не относится к актам законодательства о налогах и сборах (ст. 4 НК РФ). Несоблюдение установленного п. 16 данного Постановления порядка отражения в учете возврата товара не может являться основанием для отказа в применении вычета по НДС, условия для которого предусмотрены законом.

*Постановление ФАС МО  
от 6 июля 2009 г. № КА-А40/2935-09*

**4.13.** НК РФ не содержит требований, что сумма НДС может приниматься к вычету только в периоде реализации товара и не может быть принята к вычету в последующих налоговых периодах, не превышающих трехлетний срок с момента окончания налогового периода, в котором был уплачен налог.

*Постановление ФАС МО  
от 8 июля 2009 г. № КА-А41/5327-09*

**4.14.** Операции по предоставлению судна в аренду с экипажем для промысла водных биологических ресурсов и проведения научно-исследовательских работ являются объектом обложения НДС, поскольку отсутствуют доказательства того, что данное судно использовалось для перевозок между портами, находящимися за пределами территории РФ.

*Постановления ФАС ДО  
от 16 июня 2009 г. № Ф03-2531/2009 и № Ф03-2503/2009*

**4.15.** При оценке правомерности возврата налогоплательщикам из федерального бюджета вычетов по НДС также определенное значение имеют исчисление и уплата соответствующих сумм налога в бюджет их контрагентами.

*Постановление ФАС ВСО  
от 17 июня 2009 г. № А19-14385/08*

**4.16.** Решение налогового органа об отказе обществу в возмещении НДС правомерно, поскольку передача имущества в пределах первоначального взноса в рамках договора простого товарищества не является операцией по реализации и не порождает у налогоплательщика права на налоговый вычет.

*Постановление ФАС ВВО  
от 18 июня 2009 г. № А28-12580/2008-519/29*

**4.17.** Реальность осуществления сделок по приобретению налогоплательщиком продукции у поставщика не подтверждена материалами дела, спорные счета-фактуры содержат недостоверные сведения о наименовании и адресе поставщика, а сама организация является несуществующим юридическим лицом. Значит, данные обстоятельства в совокупности свидетельствуют о наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и получении им необоснованной налоговой выгоды и являются основанием для отказа в вычете по НДС.

*Постановление ФАС ДО  
от 18 июня 2009 г. № Ф03-2078/2009*

**4.18.** Решение налогового органа в части доначисления обществу НДС правомерно, поскольку счета-фактуры поставщиков содержат недостоверные сведения, касающиеся адреса продавца и грузоотправителя, ИНН организации, подписи руководителя, который свою причастность к созданию и деятельности общества отрицает.

*Постановление ФАС ДО  
от 22 июня 2009 г. № Ф03-2597/2009*

**4.19.** Доводы общества, что невыполнение требований законодательства к содержанию счетов-фактур, а также непредставление товарно-транспортных накладных и путевых листов не являются основанием для отказа в возмещении НДС и не свидетельствуют о мнимости или притворности сделок, отсутствие некоторых реквизитов в товарных накладных формы № ТОРГ-12 не приводит к недействительности документа в целом, являются неправомерными, поскольку предъявляемые в целях возмещения НДС документы в своей совокупности должны с достоверностью подтверждать реальность произведенной операции.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 24 июня 2009 г. № Ф04-4396/2008(9162-А46-40)*

## 5. Налог на прибыль



**5.1.** Довод налогового органа, что общество имеет право включить в состав расходов, уменьшающих налоговую базу

по налогу на прибыль, затраты на амортизацию нематериальных активов только в случае государственной регистрации этого актива, является неправомерным, поскольку регистрация программы для ЭВМ правообладателем является добровольной, осуществляемой по желанию правообладателя.

*Постановление ФАС МО  
от 6 апреля 2009 г. № КА-А40/2403-09*

**5.2.** Выполнение отделочных работ подрядчиком позднее даты сдачи дома в эксплуатацию не препятствует включению затрат на них в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, поскольку данные расходы документально подтверждены.

*Постановление ФАС ПО  
от 30 апреля 2009 г. № А55-8908/2008*

**5.3.** Поскольку обязанность общества как налогоплательщика проверять факты исполнения контрагентами хозяйственными операциями налоговых обязательств законодательно не закреплена, то такие факты, как ненахождение поставщиков по юридическим адресам, непредставление ими бухгалтерской и налоговой отчетности, а также невозможность проведения налоговым органом встречных проверок сами по себе, вне связи с другими обстоятельствами дела, не могут служить объективным признаком недобросовестности налогоплательщика и подтверждать получение им необоснованной налоговой выгоды. В связи с этим решение налогового органа о доначислении налога на прибыль неправомерно.

*Постановление ФАС ЦО  
от 18 мая 2009 г. № А62-5013/2008*

**5.4.** Поскольку контрагенты общества зарегистрированы налоговым органом на момент совершения хозяйственных операций, а на момент рассмотрения дела в суде не исключены из ЕГРЮЛ и их регистрации не были признаны недействительными, обществом в полном объеме подтверждены расходы при исчислении налога на прибыль.

*Постановление ФАС ПО  
от 19 мая 2009 г. № А57-5705/2008*

**5.5.** При исчислении налога на прибыль налогоплательщик правомерно учел в составе расходов затраты по приобретению системных блоков и мониторов, поскольку приобретенная обществом компьютерная техника имеет разное функциональное назначение и разные сроки полезного использования; не является комплексом конструктивно сочлененных предметов, так как не монтируется на едином фундаменте; не является единым целым с процессором, может выполнять свои функции одновременно с несколькими процессорами; стоимость отдельно каждого из приобретенных обществом объектов компьютерной техники, комплектующих для компьютерной техники составляет менее 10 000 руб.

*Постановление ФАС УО  
от 18 июня 2009 г. № Ф09-3963/09-С3*

**5.6.** Нормы, содержащиеся в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации, не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности данных расходов возлагается на налоговые органы. Инспекция не представила доказательств того, что действия налогоплательщика по приобретению за счет заемных средств векселя и его последующей реализации были умышленно направлены на получение необоснованной налоговой выгоды или обогащение за счет бюджетных средств. Экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется целевой направленностью на получение дохода в результате всей его хозяйственной деятельности, а не получением им доходов от конкретной сделки.

*Постановление ФАС СЗО  
от 22 июня 2009 г. № А13-12027/2007*

**5.7.** Перечень факторов, влияние которых вызывает повышенный износ основных средств, открытый и действующим законодательством не ограничивается. Налогоплательщик вправе самостоятельно определить перечень основных средств, используемых в агрессивной среде. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит требования о согласовании данного перечня с каким-либо властным органом, в том числе и с налоговым.

*Постановление ФАС ПО  
от 23 июня 2009 г. № А65-24482/2007*

**5.8.** Довод инспекции о завышении обществом расходов при исчислении налога на прибыль в связи с отнесением на расходы стоимости холодильников со ссылкой на подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ неправомерен, поскольку произведенные затраты осуществлены в целях обеспечения нормального режима рабочего дня и достижения конечной цели организации — получения дохода.

*Постановление ФАС МО  
от 6 июля 2009 г. № КА-А41/6316-09*

**5.9.** Условием для включения понесенных затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод, что расходы фактически понесены. При этом должны приниматься во внимание доказательства, представленные налогоплательщиком в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности. Недостатки в оформлении первичных документов (указание в акте восьмой амортизационной группы, срока полезного использования и нормы амортизации) без учета иных обстоятельств и документов, подтверждающих обоснованность произведенных расходов в виде начисленной амортизации, не могут служить единственным основанием для установления в отношении спорной скважины иного срока

эксплуатации, отличного от применяемого в отношении аналогичных основных средств.

*Постановление ФАС МО  
от 9 июля 2009 г. № КА-А40/6196-09*



**5.10.** Решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль правомерно, так как общество реально не понесло расходов по приобретению векселей, содержащих недостоверные сведения в части даты составления и подписи векселедателя. Данные реквизиты являются обязательными, пороки в их содержании свидетельствуют о ничтожности ценной бумаги, поэтому составленные от имени контрагента простые векселя по существу не являются ценными бумагами и не могут приниматься в качестве подтверждения состоявшихся расчетов применительно к данным хозяйственным операциям.

*Постановление ФАС ВВО  
от 15 июня 2009 г. № А82-5349/2008-99*

## 6. Прочие налоги и сборы



**6.1.** Решение налогового органа в части доначисления НДФЛ и ЕСН в связи с выплатой работникам дохода в натуральной форме в виде оплаты питания (питание шоферов в вечернее время, рестораны, праздничные ужины), отдыха (боулинг, концерт, прокат видео) неправомерно, поскольку в решении налоговым органом НДФЛ и ЕСН индивидуально по каждому сотруднику не рассчитаны и определить их расчетным путем нельзя.

*Постановление ФАС ДО  
от 15 июня 2009 г. № Ф03-2484/2009*

**6.2.** Оплаченное за счет компании обучение работников не может рассматриваться как их доход, а решение в части доначисления НДФЛ и ЕСН неправомерно, так как обучение данных лиц производилось в первую очередь в интересах компании, что свидетельствует об отсутствии исключительно личного интереса работников.

*Постановление ФАС ДО  
от 15 июня 2009 г. № Ф03-2484/2009*

**6.3.** Согласно ст. 388 НК РФ плательщиками земельного налога признаются организации, физические лица, обладающие земельными участками на праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследования. В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ права на земельный участок подлежат регистрации. Отсутствие этой регистрации свидетельствует об отсутствии прав, в связи с этим обязанность по уплате налога не возникает. При таких обстоятельствах заявитель не является плательщиком земельного налога.

*Постановление ФАС МО  
от 6 июля 2009 г. № КА-А41/6042-08*



**6.4.** Спорные премии выплачены заместителю генерального директора и юрисконсульту в соответствии с положением о премировании за претензионную работу, за полученную выгоду в результате проведенной претензионной работы, за выигранные в суде дела, т.е. за производственные результаты. Выплаченные обществом работникам спорные премии относятся к предусмотренным ст. 255 НК РФ расходам на оплату труда, уменьшают базу, облагаемую налогом на прибыль, а потому признаются объектом обложения ЕСН. При этом судом учтено, что в проверяемом периоде спорные премии не выплачены за счет чистой прибыли, а отнесены на увеличение убытков организации.

*Постановление ФАС СЗО  
от 18 июня 2009 г. № А44-3344/2008*

**6.5.** Ни НК РФ, ни 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. Вопрос о включении имущества в объект обложения налогом на имущество организаций не может зависеть от волеизъявления налогоплательщика, а должен определяться экономической сущностью этого имущества. Обязанность учитывать стоимость имущества при исчислении налога на имущество организаций возникает с момента фактического получения имущества, а не в момент подачи документов на государственную регистрацию права собственности на объект.

*Постановление ФАС ВСО  
от 23 июня 2009 г. № А78-3848/08-Ф02-2900/09*

## 7. Налоговый контроль



**7.1.** Судами правильно не принят во внимание довод налогового органа о подписании спорных счетов-фактур неустановленными лицами, так как инспекция не воспользовалась предоставленным ей ст. 95 НК РФ правом на проведение экспертизы, а в результате оперативно-почерковедческих исследований сделаны лишь вероятностные выводы относительно несоответствия подписей, содержащихся в спорных документах, образцам.

*Постановление ФАС СЗО  
от 5 июня 2009 г. № А56-34925/2008*

**7.2.** При проведении осмотра инспекцией был допущен ряд существенных нарушений. Осмотр помещений производился сотрудниками инспекции вне рамок выездной проверки, при этом никаких действий по проведению налогового контроля ранее ими не производилось, согласия владельца помещений на осмотр не имелось. Осмотр проводился в от-

сутствие законного или уполномоченного представителя налогоплательщика.

*Постановление ФАС ЦО  
от 29 июня 2009 г. № А68-711/2007-23/14*



**7.3.** При проведении налоговым органом проверки и выявлении противоречий в представленной налоговой декларации он вправе истребовать объяснения, а также первичные учетные документы. Налоговое законодательство не содержит конкретного перечня дополнительных мероприятий налогового контроля и каких-либо ограничений. Дополнительные мероприятия проводятся с целью уточнить обстоятельства, связанные с обнаружением правонарушения. Оспариваемые ненормативные акты приняты для обеспечения возможности общества представить пояснения, документально подтвердить достоверность сведений в налоговой декларации. Принятие указанных решений и требований служит интересам общества, является дополнительной гарантией защиты прав и охраняемых законом интересов проверяемого лица.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 20 июля 2009 г. № Ф04-4252/2009(10639-А45-40)*

## 8. Ответственность



**8.1.** Общество не подлежит привлечению к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ, поскольку ответственность за данное правонарушение применяется, только если запрашиваемые документы имелись у налогоплательщика в наличии и у него была реальная возможность представить их в указанный срок. Первичные бухгалтерские документы и регистры бухгалтерского учета у общества отсутствовали в связи с уничтожением их в результате происшедшей в помещении аварии системы отопления, что подтверждено актом ЖРЭУ, показаниями свидетелей, актом осмотра комиссии общества.

*Постановление ФАС ВВО  
от 8 июня 2009 г. № А17-7256/2008*

**8.2.** На налогоплательщике лежит обязанность по перечислению выделенного в счете-фактуре и неправомерно полученного от покупателя НДС и представлению декларации. В то же время, не являясь налогоплательщиком (плательщиком НДС), в силу закона он не может быть субъектом ответственности по ст. 119, 122 НК РФ и ему не могут быть начислены пени.

*Постановление ФАС УО  
от 17 июня 2009 г. № Ф09-3648/09-С2*

**8.3.** В ответ на выставленные в ходе проверки требования налогового органа о представлении документов заявителем было направлено 143 письма с приложением документов на

132 685 листах и еще дополнительно в 1355 папках. Налоговый орган не опровергает, что общество не отказывалось от исполнения возложенной на него законом обязанности по представлению документов, а, напротив, предпринимало все возможные действия для соблюдения установленных налоговым органом сроков, в том числе и путем заключения трудовых соглашений с двумя физическими лицами для оказания помощи в подготовке документов для проверки. То, что общество не успело подготовить истребованные документы в назначенный срок, обусловлено причинами объективного характера, связанными с физической и технической невозможностью подготовки в этот срок большого массива таких документов.

*Постановление ФАС СЗО  
от 26 июня 2009 г. № А56-14177/2007*

## 9. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



**9.1.** Доказательства совершенного налогоплательщиком нарушения только тогда могут считаться таковыми, когда они собраны в строгом соответствии с требованиями НК РФ. Следовательно, документы, полученные за рамками налоговой проверки, в нарушение установленной НК РФ процедуры сбора доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения, не могут быть признаны допустимыми доказательствами в силу ст. 68 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

*Постановление ФАС МО  
от 29 июня 2009 г. № КА-А41/5742-09*

**9.2.** Счета-фактуры, представленные налоговым органом в виде незаверенных копий, не могут быть приняты в обоснование вменяемого налогоплательщику правонарушения в виде неуплаты (неполной уплаты) налогов.

*Постановление ФАС ЗСО  
от 17 июня 2009 г. № Ф04-6016/2008(8895-А03-25)*

**9.3.** Инспекция обосновывает правомерность налоговых начислений свидетельскими показаниями работников общества, из которых не представляется возможным достоверно установить величину заработной платы, которая фактически ежемесячно выплачивалась обществом, так как в них содержатся противоречивые сведения. Иные докумен-

ты, подтверждающие факты выплаты работникам общества неучтенной заработной платы, инспекцией в ходе проверки не исследовались и суду не представлялись. При указанных обстоятельствах инспекция в нарушение ст. 65 АПК РФ не представила суду доказательства, бесспорно свидетельствующие о занижении обществом налоговой базы по ЕСН, НДФЛ и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

*Постановление ФАС СЗО  
от 25 июня 2009 г. № А66-8326/2008*



**9.4.** Объяснения руководителей организаций-поставщиков и образцы их подписей для проведения почерковедческой экспертизы получены сотрудником отдела по борьбе с налоговыми преступлениями, который входил в состав лиц, проводивших выездную проверку общества. Таким образом, данные доказательства добыты в рамках проверки, а не в результате оперативно-розыскных мероприятий. Кроме того, достоверность сведений, содержащихся в полученных объяснениях лиц, числящихся руководителями и главными бухгалтерами организаций-поставщиков, о том, что они не имели отношений с обществом и не подписывали какие-либо документы (договоры, накладные, счета-фактуры), подтверждена и иными имеющимися в материалах дела доказательствами.

*Постановление ФАС СЗО  
от 22 июня 2009 г. № А44-2221/2008*

**9.5.** Общество указывает на проведение почерковедческой экспертизы за рамками налогового контроля, полагая это нарушением положений НК РФ. Почерковедческая экспертиза была назначена арбитражным судом в ходе рассмотрения дела по ходатайству налогового органа — стороны в процессе в полном соответствии со ст. 82 АПК РФ. Экспертиза проводилась специализированным экспертным учреждением. Обоснованность выводов эксперта сторонами не оспаривается. Таким образом, экспертиза была назначена и проведена не в рамках налогового контроля, а рамках судебного разбирательства и поэтому является допустимым доказательством.

*Постановление ФАС ПО  
от 15 июля 2009 г. № А55-9573/2008*

Обзор подготовили руководитель практики налоговых споров  
А.А. Яковлев и специалисты «ФБК-Право»



## Доработка товаров и материалов — вспомогательное производство или доведение МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию?



А.В. Зуева  
заместитель директора  
департамента аудита  
предприятий ТЭК  
компании «ФБК»

Часто встречается ситуация, когда материальные ценности, приобретенные для использования в производстве или для продажи, могут быть использованы для данных целей после определенных доработок, изменяющих их характеристики (термообработка древесины, нарезка и гибка труб, формирование комплектов ЗИП и т.д.). Операции по такой доработке не являются началом собственно производственного процесса, и между подобной доработкой и отпуском доработанного имущества в производство (продажу) может пройти определенное время, в течение которого доработанное имущество хранится на складах и, следовательно, нуждается в учете, как все прочие запасы. Рассмотрим порядок отражения таких затрат на примере операций по гибке труб.

Предприятия, занимающиеся капитальным ремонтом водопроводов, вынуждены производить гибку части приобретенных труб (в соответствии с утвержденными пообъектными планами ремонтных работ), в результате чего получаются гнутые отводы и кривые вставки. Если гибка осуществляется силами предприятия при помощи трубогибочного комплекса, то у него возникают затраты, связанные с амортизацией данного комплекса, заработной платой рабочих и т.д. В дальнейшем гнутые отводы используются в производстве ремонтных работ самим предприятием или подрядными организациями.

В зависимости от будущего назначения — для продажи подрядчикам или для собственных нужд — приобретенные трубы подлежат оприходованию соответственно как товары или как материалы на одноименных счетах 41 и 10. Рассмотрим оба случая.

### Трубы приобретены и приняты к учету как материалы для использования внутри организации

При принятии решения о порядке отражения затрат на гибку труб следует обратить внимание на то, что полученное имущество по своей сути представляет собой иные виды материалов (отводы гнутые, вставки кривые), отличные от исходного материала — прямых труб различного диаметра. Поэтому данное имущество следует учитывать как отдельные номенклатурные позиции. Это имущество производится собственными силами предприятия из приобретенных материалов — прямых

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

труб — и не является для него основным производством. Поэтому такое производство, на наш взгляд, должно учитываться в порядке, установленном для вспомогательных производств.

Согласно п. 16 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н) фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Для учета затрат на производство (гибку труб) (стоимость использованных труб, амортизация, заработная плата и т.д.) следует выделить отдельный субсчет (аналитический признак) на счете 23 «Вспомогательные производства», на котором калькулировать фактическую производственную себестоимость полученных отводов и вставок. Законченные производством отводы и вставки можно принимать к учету в течение месяца по учетным ценам на основании плановых калькуляций, а отклонения фактической себестоимости от плановой учитывать в составе отклонений в стоимости полученного продукта.

Названными Методическими указаниями допускается, что если готовая продукция направляется для использования в самом предприятии, то она на счет 43 «Готовая продукция» может не приходиться, а учитываться на счете 10 и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

По нашему мнению, оприходование произведенных вспомогательным производством отводов и вставок в составе материалов избавит от лишних проводок при использовании счета 43 и позволит вести их единообразный с остальными материалами складской и бухгалтерский учет на счете 10. При этом к данному счету можно открыть субсчет «Материалы собственного производства».

Затраты на гибку труб также можно отнести и к затратам по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такие расходы в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01<sup>1</sup> включаются в затраты на приобретение материально-производственных запасов. Если первоначально трубы были учтены как материалы, то эта норма, безусловно, требует включения затрат на гибку труб в стоимость труб.

Таким образом, как бы ни квалифицировались затраты на гибку — как затраты на производство новых материалов собственными силами или как затраты на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использова-

нию, — в обоих случаях эти затраты должны быть включены в стоимость отводов и вставок.

С точки зрения бухгалтерских записей оба подхода также равнозначны: для накопления затрат необходимо использовать обособленный затратный счет и накопленные на нем затраты необходимо включить в стоимость материалов.

Рекомендуемые бухгалтерские записи:

Д 23, субсчет «Изготовление отводов и вставок» — К 10 — списана стоимость трубы, переданной в гибку;

Д 23, субсчет «Изготовление отводов и вставок» — К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств» и др. — произведены прочие затраты на гибку трубы;

Д 10, субсчет «Материалы собственного производства»<sup>2</sup> — К 23, субсчет «Изготовление отводов и вставок» — приняты к учету отводы и вставки по учетным ценам на основании плановых калькуляций;

Д 10, субсчет «Отклонения в стоимости в материалов» — К 23, субсчет «Изготовление отводов и вставок» — списаны отклонения фактической стоимости производства от плановой.

### Трубы приобретены и приняты к учету как товары для перепродажи подрядчикам

Некоторое затруднение представляет собой случай, когда отводы и вставки, так же как и трубы, из которых они изготовлены, изначально предполагалось продавать подрядчикам для проведения ремонтов водопроводов или строительства (реконструкции) в рамках инвестиционного договора и приобретенные трубы приняты к учету как товары для перепродажи.

В этом случае доработку товаров действительно необходимо учитывать как затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Эти затраты в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 увеличивают стоимость товаров. К таким затратам, уточняет ПБУ 5/01, относятся затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Однако в отличие от материалов не все затраты, связанные с приобретением, включаются в их стоимость. В частности, согласно п. 13 ПБУ 5/01 организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

<sup>2</sup> При учете без использования счетов 15 «Заготовление материалов» и 16 «Отклонения в стоимости материалов».

Разрешительный характер нормы говорит о том, что включение затрат по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию, в стоимость товаров или в издержки обращения является предметом учетной политики. Более того, существует арбитражная практика, которая (правда, для целей налогообложения прибыли, а не бухгалтерского учета) отстаивает право налогоплательщика включать такого рода затраты в издержки обращения.

Тем не менее в целях единообразия автор рекомендует выбрать единый механизм для товаров и материалов. Кроме этого, поскольку в одном производственном процессе могут быть использованы как трубы, учтенные на счете 41, так и трубы, учтенные в составе материалов, необходим единый механизм калькуляции их стоимости и учета полученных отводов и вставок.

В данном случае можно рекомендовать следующий механизм: если переданные в гибку трубы первоначально учитывались на счете 41, перед использованием их в производстве следует провести их переклассификацию в материалы. И в дальнейшем полученные отводы и вставки, принятые к учету на счет 10, субсчет «Материалы собственного производства», при их передаче подразделению, осуществляющему продажу, необходимо вернуть на счет 41. Данный механизм полностью соответствует порядку, установленному п. 218—222 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

*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).*



## Передача товара в рекламных целях: вопросы налогообложения



**Н.Д. Рябова**  
ведущий юриконсульт  
«ФБК-Право»



**Т.А. Матвейчева**  
заместитель директора  
департамента налогов  
и права, руководитель  
практики налогового  
консалтинга «ФБК-Право»

В практике розничной торговли широко распространены различные маркетинговые акции, направленные на привлечение внимания покупателей к товарам того или иного производителя. Такие акции могут быть организованы и профинансированы непосредственно торговыми организациями, осуществляющими розничную торговлю.

Однако, как правило, реклама и маркетинг товара осуществляются за счет оптового продавца — дистрибьютора продукции определенной торговой марки, который и несет расходы на различные виды маркетинговых активностей:

- образцы продукции, вручаемой покупателю при совершении им покупки в магазине;
- покупателям на основании ранее выданного при проведении рекламной акции подарочного сертификата;
- путем раздачи образцов в торговом зале во время проведения промоакций;
- путем выставления в магазине тестеров, чтобы каждый посетитель мог попробовать продукцию;
- оптовым покупателям для использования в качестве тестеров или для проведения промоакций в магазинах;
- печатным изданиям для создания рекламных макетов, размещаемых потом в этих изданиях (при этом продукция не возвращается).

В связи с вручением различных подарков и рекламных образцов покупателям возникают вопросы о том, по какой стоимости следует учитывать подарки, переданные покупателям, о рисках предъявления налоговыми органами претензий к налогоплательщикам, учитывающим передачу товаров в ходе маркетинговой акции в расходах, о порядке исчисления НДС со стоимости передаваемых товаров. Рассмотрим каждый из них.

### Понятие безвозмездной передачи и его толкование в правоприменительной практике

В налоговом законодательстве не дано определение понятию «безвозмездная передача», поэтому согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ его необходимо использовать в том смысле, в котором оно применяется в иных отраслях законодательства.

В соответствии со ст. 572 Гражданского кодекса РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом. Как следует из данной нормы, передача товара, предполагающая наличие встречного представления, не носит безвозмездного характера. Признать безвозмездный характер сделки можно, только если одаряемый не осуществляет никакого встречного представления.

При ведении хозяйственной деятельности организации несут затраты на рекламу с целью привлечь потенциальных покупателей, расширить объем продаж, ознакомить покупателей с товарным знаком компании, с новыми видами товаров, выпускаемых под данным товарным знаком, и т.д.

Согласно п. 1 ст. 3 Закона о рекламе<sup>1</sup> реклама — информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Таким образом, передача рекламной продукции предполагает наличие определенного встречного представления со стороны покупателя — приобретения им продукции общества, определенного количества этой продукции, по определенной цене и т.п.

При этом к затратам на рекламу может относиться как стоимость передаваемых в качестве рекламы товаров, так и иные расходы, связанные с рекламой продукции и являющиеся составной частью расходов: привлечение промоутеров, затраты на аренду выставочных помещений, затраты на издание брошюр и т.п.

Поскольку расходы на рекламу направлены на получение доходов и осуществляются для собственных нужд организаций, то существует позиция, согласно которой вручение товаров в рекламных целях не признается передачей товара. Данная позиция подтверждается арбитражной практикой. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 13 марта 2009 г. № КА-А40/1354-09 указано, что передача продукции в рекламных целях не является товаром для целей НК РФ, поскольку не предназначена для реализации и цель такой передачи — увеличить реализацию других товаров (работ, услуг).

Имеется арбитражная практика, в которой правомерность учета расходов на передачу рекламного товара обосновывается ссылкой на подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ, который относит рекламные расходы к прочим расходам на производство и реализацию продукции, что исключает квалификацию затрат на рекламу в качестве безвозмездных.

Вывод, что передача товаров в целях рекламы не является безвозмездной, содержится, к примеру, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 25 января 2007 г. по делу № А44-871/2006-15, где указано, что распространение рекламно-сувенирной продукции во время проведения массовых рекламных кампаний не может рассматриваться как безвозмездная передача товара. На то, что стоимость продукции, передаваемой в рамках рекламной акции, подлежит включению в расходы и поэтому не является безвозмездной передачей, указано в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 7 мая 2008 г. по делу № А29-6646/2007. Аналогичный вывод содержится, в частности, в Постановлениях ФАС Московского округа от 27 декабря 2007 г. № КА-А40/12656-07,

от 23, 27 августа 2007 г. № КА-А40/8439-07, ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 февраля 2006 г. по делу № А33-4794/05-Ф02-6965/05-С1.

Таким образом, передача товаров в рекламных целях по своему характеру не является безвозмездной передачей, поскольку направлена на получение дохода лицом, рекламирующим товар, и предполагает наличие встречного представления со стороны лиц, получающих рекламу, — приобретения товаров рекламодателя.

## Налог на прибыль

Все сказанное ранее в полной мере применимо для целей исчисления налога на прибыль. Так, согласно подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ в качестве прочих расходов признаются расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания. Следовательно, как стоимость товаров, передаваемых в качестве образцов (либо подарков) в целях рекламы, так и прочие затраты, связанные с проведением рекламной акции, — на изготовление рекламных брошюр, проведение промоакции и т.п. — являются самостоятельными затратами, квалифицируемыми как рекламные.

Поскольку налоговое законодательство прямо предусматривает, что расходы на рекламу относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, т.е. формируют стоимость реализуемых товаров, то оснований для применения нормы п. 16 ст. 270 НК РФ нет, в том числе и для оценки стоимости передаваемых в рекламных целях товаров, работ, услуг.

Так, в деле, рассмотренном ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 18 февраля 2008 г. по делу № А82-14907/2006), налоговая инспекция посчитала, что суды неправильно применили подп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 и неправомерно не применили п. 16 ст. 270 НК РФ. По ее мнению, общество неправомерно уменьшило налогооблагаемую прибыль на сумму расходов по безвозмездной передаче продукции в рамках рекламной акции. Судом был установлен исключительно рекламный характер упомянутых операций, проводимых в интересах общества. В итоге суд сделал вывод о правомерности включения предприятием затрат на рекламные мероприятия в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Следовательно, затраты на приобретение для рекламных целей товаров, работ и услуг, должны оцениваться исходя из фактически понесенных расходов на приобретение этих товаров, работ, услуг.

Из системного толкования норм налогового законодательства и анализа сложившейся правоприменительной

<sup>1</sup> Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе».

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

практики можно заключить, что каких-либо оснований для вывода о необходимости формирования стоимости товаров, предназначенных для рекламы, с учетом всех расходов на их передачу либо исходя из рыночной цены реализуемых товаров, по нашему мнению, нет.

Если занимать крайне пробюджетную позицию и основываться на том, что стоимость товаров, передаваемых в рекламных целях, должна включать расходы, связанные с их передачей (стоимость аренды торговой площади, заработную плату продавцов, расходы на проведение промоакций), то возникает вопрос: как могут быть определены затраты, приходящиеся на единицу переданного рекламного товара, в том случае, когда он передается с другими товарами, приобретаемыми покупателем в магазине? Для ситуации, когда рекламный товар передается в ходе специальной акции, которую проводит промоутер, теоретически это возможно. Однако такой подход не следует из норм действующего законодательства и в сегодняшней правоприменительной практике он (принимая во внимание анализ судебных дел и официальные разъяснения) не находит широкого применения.

Учитывая изложенное, рекламные расходы должны учитываться исходя из фактических затрат, которые организация понесла для их приобретения. В отношении товаров расходами будет являться их покупная стоимость.

### Передача товаров в рекламных целях и НДС

Ситуация с начислением НДС не столь однозначна в связи с наличием нормы подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, согласно которой не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. До вступления в силу данной нормы налоговые органы и Минфин России в своих письмах неоднократно указывали на необходимость начисления НДС со стоимости передаваемых в рекламных целях товаров как с безвозмездно переданных. Например, такая позиция изложена в письмах Минфина России от 28 марта 2005 г. № 03-04-11/66, от 11 февраля 2005 г. № 03-04-11/30, от 25 ноября 2004 г. № 03-04-11/209 и МНС России от 5 июля 2004 г. № 03-1-08/1484/18, от 13 мая 2004 г. № 03-1-08/1191/15.

При этом контролирующие органы руководствовались следующим:

- согласно п. 3 ст. 38 НК РФ товаром в целях налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации;
- на основании п. 1 ст. 39 НК РФ в случаях, предусмотренных Кодексом, реализацией товаров признается передача на безвозмездной основе права собственности на товары одним лицом для другого лица;
- подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ установлено, что операции по реализации товаров на территории РФ на безвозмездной основе признаются объектом обложения НДС.

Таким образом, безвозмездную раздачу рекламно-сувенирной продукции в ходе проведения рекламных акций налоговые и финансовые органы рассматривают для целей обложения НДС как безвозмездную передачу товаров. При этом делается вывод, что налоговую базу по НДС следует определять исходя из рыночных цен безвозмездно передаваемых товаров (п. 1 ст. 154 НК РФ).

К примеру, в письме Минфина России от 14 апреля 2008 г. № 03-07-11/144 указано, что безвозмездную передачу рекламно-сувенирной продукции (в том числе сувенирной продукции с логотипом компании) в ходе проведения рекламных акций следует рассматривать для целей НДС как безвозмездную передачу товаров. Учитывая изложенное, налогообложение указанных товаров производится в общеустановленном порядке.

Отметим, что до вступления в силу подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ разъяснения налоговых органов не соответствовали складывавшейся арбитражной практике. В частности, суды неоднократно делали вывод, что использование рекламно-сувенирной продукции с логотипом компании<sup>1</sup> в рекламных целях не может рассматриваться как безвозмездная передача товара применительно к п. 1 ст. 146 НК РФ. Подобная позиция отражена в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 5 мая 2006 г. № А82-5176/2005-15, ФАС Московского округа от 12 апреля 2006 г. № КА-А40/2848-06 и от 8 февраля 2006 г. № КА-А40/13572-05, ФАС Уральского округа от 12 января 2006 г. № Ф09-5996/05-С2, ФАС Северо-Западного округа от 28 октября 2005 г. № А66-13857/2004 и др. При принятии решений суды исходили из того, что используемые в рекламных целях сувениры не могут быть признаны товаром для целей налогообложения на основании определения, приведенного в п. 3 ст. 38 НК РФ, так как данные рекламные товары изначально не предназначались для реализации.

Встречалась и иная аргументация в отношении отсутствия необходимости начислять НДС при передаче рекламных товаров. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 2 февраля 2006 г. № А26-5845/2005-216 квалифицировал безвозмездную передачу продукции в рекламных целях как передачу товаров для собственных нужд, которая облагается НДС, только если расходы, связанные с такой передачей, не учитываются для целей налогообложения прибыли (подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ). По мнению суда, поскольку затраты на рекламу производимых (приобретенных) и реализуемых товаров, в том числе на оформление витрин, включаются в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, то передача товаров в рекламных целях НДС не облагается.

Некоторые суды и в настоящее время, в период действия подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, признают отсутствие объекта налогообложения, рассматривая споры о необходимости ис-

<sup>1</sup> Указание на упаковке товара товарного знака, фирменного наименования может рассматриваться как логотип.

числения НДС при безвозмездной передаче продукции в рекламных целях (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 29 января 2008 г. № КА-А40/14801-07).

В Постановлении ФАС Московского округа от 26 февраля 2009 г. № КА-А40/727-09 указано, что передача товаров (пакетов, папок, блокнотов, значков с логотипом) осуществлялась неограниченному кругу лиц для собственных нужд в целях формирования и поддержания интереса к обществу и его услугам, поэтому объект обложения НДС отсутствует. При этом суд также указал на то, что бесплатную передачу товаров в рекламных целях нельзя рассматривать как безвозмездную.

В Постановлении от 13 марта 2009 г. № КА-А40/1354-09 ФАС Московского округа признал правомерными действия налогоплательщика, который не начислял НДС на стоимость передаваемых товаров (спортивной формы, каталогов, брошюр), поскольку стоимость данной продукции, приобретенной в рекламных целях, облагается налогом в составе цены реализуемых товаров. Кроме того, суд указал, что передача продукции в рекламных целях не является товаром для целей НК РФ, поскольку ее цель — увеличить реализацию других товаров.

Несмотря на наличие подобных решений, необходимо учитывать следующее. Поскольку законодатель прямо освободил от обложения НДС рекламные товары стоимостью менее 100 руб., то логично сделать вывод, что в целях НДС законодатель:

- признал наличие объекта налогообложения при передаче рекламного товара;
- предоставил льготу налогоплательщику, передающему рекламный товар стоимостью менее 100 руб./ед.;
- признал передачу рекламного товара (работы, услуги) стоимостью свыше 100 руб. подлежащей обложению НДС (несмотря на то, что в отношении товаров, стоимость которых превышает 100 руб., в главе 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ прямые указания отсутствуют).

Тем не менее может возникнуть вопрос, как, учитывая п. 1 ст. 146 НК РФ, квалифицировать передачу рекламного товара, если исходить из того, что она не является безвозмездной, но при этом отсутствует и оплата данного товара.

Данное противоречие отражено, к примеру, в Постановлении Девятого ААС от 20 марта 2009 г. № 09АП-2937/2009-АК. В нем суд отклонил ссылку налогового органа на положение подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, поскольку вступившими в законную силу с 1 января 2006 г. изменениями объект обложения НДС изменен не был. Следовательно, операции по передаче рекламно-сувенирной продукции не являются объектом обложения НДС, что также подтверждается представленной в материалы дела судебной практикой. Как указал суд, расходы по распространению рекламной продукции при проведении рекламных акций признаются расходами, которые принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль

согласно п. 4 ст. 264 НК РФ как «иные виды рекламы», следовательно, данная операция не признается объектом налогообложения, предусмотренным ст. 146 Кодекса.

Так как, на наш взгляд, для целей НДС нет оснований игнорировать наличие нормы подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, передачу рекламных товаров с учетом п. 1 ст. 146 НК РФ можно квалифицировать только как безвозмездную. Следовательно, для оценки передаваемого товара надо принимать его рыночную стоимость. При этом следует исходить из того, что для каждого налога, в том числе для НДС и налога на прибыль, определяются свои элементы налогообложения. Поэтому обложение НДС безвозмездной передачи рекламного товара не противоречит квалификации такой передачи как возмездной для целей налога на прибыль.

Необходимость оценивать передаваемый рекламный товар по рыночной стоимости признают налоговые органы и суды. В частности, в письме Минфина России от 14 апреля 2008 г. № 03-07-11/144 указано, что согласно п. 2 ст. 154 НК РФ налоговую базу по НДС следует определять исходя из рыночных цен безвозмездно передаваемых товаров.

Аналогичный вывод содержится в письме УМНС России по г. Москве от 26 октября 2007 г. № 20-12/102577.1: безвозмездно переданные в рекламных целях товары являются объектом обложения НДС, и стоимость их определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному в ст. 40 НК РФ, без включения в них налога. При этом суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для изготовления товаров, безвозмездно передаваемых в рекламных целях, принимаются к вычету.

В Постановлении ФАС Московского округа от 19 марта 2009 г. № КА-А40/1231-09 указано, что налоговая база при реализации (передаче) товаров в рекламных целях неопределенному кругу лиц *определяется на основании п. 2 ст. 154 НК РФ как стоимость приобретения этих товаров без учета НДС*, так же определяется и налоговый вычет.

Следует отметить, что в данном случае суд, оценивая стоимость рекламных товаров по цене приобретения, фактически не применил норму п. 2 ст. 154 НК РФ. Ведь в контексте данной статьи рыночная цена должна применяться к стоимости реализованных безвозмездно товаров и поэтому она не может соответствовать «входной стоимости» товаров, т.е. стоимости их приобретения.

Отметим наличие дел, в которых суды не признают правомерным применение налоговым органом затратного метода для определения рыночной цены передаваемого безвозмездно товара. Так, в Постановлении от 2 февраля 2006 г. по делу № А33-4794/05-Ф02-6965/05-С1 ФАС Восточно-Сибирского округа указал на то, что налоговым органом затратный метод определения стоимости подарков применен в нарушение положений ст. 40 НК РФ, которая предусматривает возможность применять такой метод при

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) и невозможности применения метода цены последующей реализации.

Таким образом, по нашему мнению, налогоплательщик, передавая рекламный товар стоимостью свыше 100 руб./ед., должен начислять НДС исходя из рыночной стоимости аналогичных товаров, которые реализуются покупателям в обычном порядке.

### Передача товара стоимостью менее 100 руб./ед.

**Первый вариант.** Налогоплательщик может применить льготу и не облагать НДС передачу рекламных товаров стоимостью менее 100 руб./ед. «Входной» НДС он должен в таком случае в соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ восстановить в том налоговом периоде, в котором осуществляется передача товара в целях рекламы, и учесть его в составе прочих расходов. Согласно абз. 6 подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ восстановление налога производится в размере, ранее принятом к вычету.

**Второй вариант.** Налогоплательщик может отказаться от освобождения от налогообложения данной операции с учетом всех требований, содержащихся в п. 5 ст. 149 НК РФ. В таком случае он должен применять порядок налогообложения, аналогичный налогообложению рекламных товаров стоимостью свыше 100 руб./ед., и начислять НДС на рыночную стоимость передаваемого рекламного товара независимо от его стоимости.

### Квалификация наиболее распространенных на практике видов расходов на рекламу и продвижение товара

Остановимся на возможности квалифицировать рекламную активность как предполагающую наличие *передачи* рекламных товаров. Согласно ст. 39 НК РФ передача товаров (работ, услуг) предполагает наличие перехода права собственности на них, который имеет место, когда:

- передаются образцы продукции покупателю при совершении им покупки в магазине;
- передаются товары покупателям на основании ранее выданного при проведении рекламной акции подарочного сертификата<sup>1</sup>;
- раздаются образцы в торговом зале во время проведения промоакций.

В этих случаях происходит передача рекламного товара, затраты на которую принимаются в пределах норматива на

<sup>1</sup> Если подарочный сертификат получен покупателем в ходе акции возмездно, то безвозмездность передачи товара на основании данного сертификата и рекламный характер товара должны быть предметом самостоятельного рассмотрения с учетом конкретных условий акции.

основании п. 4 ст. 264 НК РФ и передача которого облагается НДС в порядке, рассмотренном ранее.

Если же в магазине выставляются *тестеры*, чтобы каждый посетитель мог попробовать продукцию, или передается продукция в печатные издания для создания рекламных макетов, размещаемых потом в этих изданиях, которая не возвращается, то, по нашему мнению, передачи (безвозмездной реализации для целей НДС) рекламного товара не происходит. Ведь использование тестеров аналогично дегустации продукции, когда невозможно определить круг лиц, которому товар «передается». К тому же для использования в качестве тестера у товара должна быть вскрыта упаковка, т.е. он перестает отвечать товарным качествам.

Налоговые органы по данному вопросу занимают иную позицию, считая, что безвозмездную передачу товаров для их дегустации следует рассматривать для целей обложения НДС как безвозмездную передачу товаров, а расходы на нее признавать нельзя (письмо Минфина России от 16 августа 2005 г. № 03-04-11/205). Однако более поздних разъяснений, учитывающих правоприменительную практику последних лет в отношении расходов на маркетинг и рекламу, по данному конкретному вопросу автору не известно.

Арбитражная практика не признает дегустацию товара объектом обложения НДС. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 3 мая 2007 г. по делу № А13-16685/2005-21 указано, что судами установлен исключительно рекламный характер дегустаций и презентаций, проводимых в интересах общества. Поскольку материалами дела подтверждается, что стоимость товаров, переданных при дегустациях и презентациях, относится к расходам на рекламу, следовательно, эта передача не может рассматриваться как безвозмездная передача товара применительно к п. 1 ст. 146 НК РФ. При этом суды исходили из производственного характера таких затрат, поскольку с помощью рекламы создается положительный имидж общества, поддерживается интерес к нему, что способствует дальнейшей реализации его идей и начинаний. Принимая во внимание, что стоимость рекламных материалов включена обществом в состав расходов как расходы по рекламе, а также учитывая положения Закона о рекламе, суд сделал вывод, что обороты по распространению данной продукции среди неограниченного круга неустановленных лиц во время проведения массовых рекламных кампаний не являются объектом обложения НДС.

В решении Арбитражного суда г. Москвы от 13 июня 2006 г. по делу № А40-9371/06-112-94 указывается, что в случае проведения рекламных кампаний, в частности дегустаций, передачи права собственности на товар (алкогольную продукцию) не происходит, соответственно не имеет места подлежащая обложению НДС реализация товаров на безвозмездной основе. Стоимость рекламных материалов относилась заявителем на издержки производства и обращения как расходы по рекламе, поэтому обороты по передаче во время

проведения рекламных кампаний не являлись объектом обложения НДС.

В решении Арбитражного суда г. Москвы от 13 марта 2007 г. по делу № А40-45015/07-117-34 указано, что товары использовались в качестве демонстрационных образцов для проведения дегустаций или для раздачи в рамках рекламных акций в целях ознакомления с ними потенциальных покупателей. Факты передачи товаров в данном случае подтверждаются прилагаемыми документами, а именно:

- товарно-транспортными накладными для внутренних целей;
- приказами об отпуске товаров со склада (в данных приказах содержится указание на то, что товар передается для использования в рекламных акциях в целях ознакомления покупателей с товарами общества);
- внутренними актами выполненных работ к приказам об отпуске товаров со склада (в данных актах указывается, что в ходе рекламных акций проводилась дегустация товаров общества, а также указываются места проведения рекламных акций; акты подписывались сотрудниками общества, ответственными за проведение рекламных мероприятий).

Суд принял объяснения заявителя, что передача образцов товаров потенциальным покупателям в рамках рекламных акций осуществляется для собственных нужд общества — для удовлетворения его потребностей как организации-рекламодателя. Расходы на приобретение образцов товаров, использованных при проведении рекламных акций, общество относило к расходам при исчислении налога на прибыль на основании подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ в качестве расходов на рекламу. Данное обстоятельство подтверждается прилагаемыми учетными регистрами: анализом счетов 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи». Таким образом, в силу требований подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ передача обществом на территории Российской Федерации образцов товаров в рамках рекламных акций для собственных нужд не признается объектом обложения НДС.

Если налогоплательщик стремится избежать налоговых споров, то он должен и на стоимость тестеров начислять НДС, однако такое начисление не учитывает особенностей данной хозяйственной операции.

При передаче продукции в печатные издания также не происходит как таковой передачи права собственности на товар, фактически он передается в целях его использования

в качестве макета, материала для изготовления рекламной продукции, и его стоимость является составной частью расходов на объявления в печати (которые не являются нормируемыми). Следовательно, в данном случае не возникает объекта обложения НДС, стоимость товара учитывается в составе рекламных расходов.

Особо следует остановиться на передаче оптовым покупателям продукции для ее использования в качестве тестеров или для проведения промоакций в магазинах. По нашему мнению, в данном случае возможны налоговые риски, связанные с тем, что инспекторы не будут рассматривать расходы как связанные с рекламой.

Федеральная антимонопольная служба в письме, направленном в налоговые органы письмом ФНС России от 25 апреля 2007 г. № ШТ-6-03/348<sup>®</sup>, указала, что в Законе о рекламе под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых направлена.

Если исходить только из критерия отсутствия в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана, то расходы можно признать рекламными. Однако нельзя исключать того, что налоговые органы будут считать, что о рекламном характере затрат говорить нельзя, поскольку получателем рекламы является оптовый покупатель. Кроме того, возможен вывод налоговых органов, что расходы на рекламу налогоплательщик несет в чужом интересе, поскольку проводить рекламные акции будет не он, а оптовый покупатель. Данные риски можно существенно минимизировать при наличии соответствующего документального оформления правоотношений сторон: договора, маркетинговой политики и т.д., из которых следует наличие **взаимного интереса** налогоплательщика и его контрагента, осуществляющего рекламную акцию, в совместном продвижении товара под товарной маркой, дистрибьютором и продавцом которой они являются.

*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).*



# Зарубежный рынок аудиторско-консалтинговых услуг.

## Сравнение отечественного и зарубежного рынков в современных условиях



С.М. Шапигузов  
президент  
компании «ФБК»,  
управляющий партнер

Мировой финансовый кризис выявил целый ряд проблем рынка аудиторско-консалтинговых услуг. Конец 2008 — начало 2009 гг. показали, что в переломный момент аудит срабатывает не очень точно, хотя как система он эффективно работает на растущей и на стагнирующей экономике. Но это проблема всей экономики в целом, и кризис — хороший повод, чтобы аудиторы учились более четко работать, строить свои оценки с учетом долгосрочных рисков. Кроме того, кризис обозначил проблему несовершенства существующих норм. В частности, видимо, придется искать новые подходы к определению «справедливой стоимости» компаний. Пока ни принципы, ни методы аудиторской деятельности не подверглись пересмотру. Они действуют ровно в том виде, как и были. Однако в связи с изменением обстановки, появлением новых трендов и новых реалий экономической деятельности оценки аудиторов должны и будут учитывать новые факторы.

В настоящее время основная проблема западного рынка аудиторско-консалтинговых услуг — это мошенничество при составлении аудиторских отчетов. Как отмечается в исследовании *PCAOB* (*Public Company Accounting Oversight Board*, американской некоммерческой организации, осуществляющей контроль за работой аудиторских фирм), аудиторы испытывают беспрецедентное давление, и соблазны возрастают. Еще в октябре 2008 г., когда Россия только вступала в острую фазу кризиса, эксперты *PCAOB* отмечали, что мошенническое поведение может стать главной заботой для аудиторов. Речь идет о так называемом *cooking the books*: с одной стороны, это английское выражение может быть переведено вполне невинно — как «поваренная книга», с другой — оно обозначает фальсификацию финансовой отчетности, подделку счетов и сокрытие информации. В период финансового кризиса, когда многие фирмы испытывают трудности, возрастает необходимость составления отчетов, в которых представления о доходах компании приукрашены и завышены.

Важнейший вопрос для рынка аудиторско-консалтинговых услуг — это сочетание принципа консервативности аудиторского заключения с принципом «не навреди». Очевидно, в ближайшей перспективе аудиторам предстоят большие испытания их профессиональной способности правильно и объективно оценивать достоверность отчетности и ее квалификацию. Говоря без экивоков, сможет ли аудитор быть объективным судьей, оценки которого будут жестко проверяться последующими результатами деятельности его клиентов? Поскольку современная экономическая ситуация очень тяжелая, аудиторам необходимо с большой осторожностью применять различные квалификации для своих клиентов. В частности, речь идет о способности предприятия-клиента продолжать свою деятельность в течение ближайшего года. С одной стороны, если аудитор выскажет некие сомнения по данному вопросу, это может явиться своего рода смертным приговором для клиента. Аудитору, выносящему заключение, нужно быть максимально осторожным и делать только взвешенные выводы, чтобы не ухудшить положение клиента. С другой стороны, если положение клиента действительно критическое, аудитору нужно писать и заявлять об этом. Получается, что на аудиторе лежит очень тяжелая

задача: определить степень остроты финансового положения клиента с тем, чтобы понять, способен ли он пережить кризис или нужно начинать процедуру банкротства в случае, когда клиент не способен продолжать хозяйственную деятельность.

Стоит отметить, что здесь очень многое зависит от акционеров и собственников предприятия. В качестве примера можно привести отечественный кризис 1998 г. и ситуацию в банковском секторе. Многие банки тогда получили мощную поддержку своих собственников, которые находили личные средства на спасение принадлежащих им организаций. Это помогло выжить очень многим банкам и в целом способствовало устойчивости банковской системы.

В странах, где аудиторско-консалтинговый рынок получил наибольшее развитие, т.е. в странах англосаксонской системы, предыдущие финансовые потрясения привели к существенным изменениям. Изменились, например, отношения между аудитором и заказчиком, были установлены новые правила. Знаменитый закон *Sarbanes-Oxley* установил жесткие требования, которые обеспечивают еще большую независимость и прозрачность аудита, а также дополнительные требования по раскрытию информации о системах внутреннего контроля, состоянии работы и защищенности информационных систем. Благодаря этому закону работа аудиторов усложнилась, возросла их ответственность.

Нынешний финансовый кризис, очевидно, также поменяет мировые представления о том, как проводить аудит и на какие аспекты при проверке отчетности обращать наибольшее внимание. Можно ожидать, что критерии оценки достоверности станут более пролонгированными, консервативными. Аудиторы будут обращать все больше внимания не столько на достоверность отражения в отчетности отдельных активов и пассивов, сколько на вопрос о продолжении деятельности клиента. Другими словами, еще в большей степени получит развитие риск-ориентированный аудит. Однако это вопрос будущего. И не только потому, что кризис еще далек от своего завершения, но и потому, что глобальные изменения не происходят быстро. Сначала должна быть проведена оценка общей ситуации, а уж затем сделаны выводы и приняты решения.

Что касается влияния финансового кризиса на отечественный рынок аудиторско-консалтинговых услуг, можно сказать, что наши проблемы во многом схожи с западными. По итогам 2008 г. темпы прироста выручки от аудита снизились на 10 процентных пунктов и составили около 25%. До кризиса, в растущей экономике, аудит зачастую рассматривался как инвестиционный продукт и был необходим в первую очередь тем предприятиям, которые осуществляли заимствования. В новых условиях экономического спада крайне ограниченный круг предприятий сохранил возможность привлечения внешних займов. В связи с этим развитие аудиторско-консалтингового рынка в России, естественно, затормозится. В подобных условиях каждый клиент стано-

вится ключевым, поэтому качество аудиторских услуг и их диверсификация приобретают огромное значение. В результате возросшей конкуренции некоторые аудиторские компании будут вынуждены закрыться либо объединиться с более крупными партнерами, вследствие чего рынок ужмется. Поддерживающим фактором для аудиторов станут обязательные аудиторские проверки, главными потребителями которых окажутся государственные компании, претендующие на получение масштабной бюджетной поддержки.

Стратегию российских аудиторско-консалтинговых компаний в современных условиях определяют три основных параметра. Это повышение собственной эффективности (т.е. снижение затрат), движение навстречу клиентам и их нуждам (т.е. разработка и предложение новых антикризисных продуктов) и снижение цен на услуги. Это «три кита», на которых пытаются выплыть аудиторы в России. Все три меры направлены на сохранение не только собственного бизнеса, но и самой компании как «боеспособной единицы». При этом огромное значение приобретает еще один фактор — сохранение команды, к которому также нужно прикладывать усилия. Большинство российских аудиторско-консалтинговых фирм недооценивают этот нематериальный фактор, а между тем он становится одной из важнейших задач. Во времена, когда валюта обесценивается, а акции падают, большое значение приобретают такие ценности, как многолетний опыт, репутация и признание коллег, клиентов и партнеров. И, конечно же, главный капитал любой компании — это люди. В консалтинге сохранение команды равнозначно сохранению бизнеса, поэтому каждый, кто думает о сохранении своего дела, должен думать и о сохранении команды.

У российского рынка аудиторско-консалтинговых услуг есть важное отличие от западного. В конце 2008 г. был принят новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который существенным образом изменил саму аудиторскую профессию и ее внутреннюю организацию. К аудиторским компаниям теперь предъявляются новые требования. Перед российскими аудиторами стоит очень серьезная задача — адаптация отечественных аудиторских стандартов к международным. Как известно, за последние несколько лет международные стандарты аудиторской отчетности были существенным образом переработаны и дополнены. В Международные стандарты аудита (МСА) были внесены существенные изменения в связи с пересмотром концепции корпоративного внутреннего контроля. В стандартах появилась новая концепция выявления аудиторских рисков на основе анализа внутреннего контроля организаций, чью отчетность рассматривал аудитор. Эта концепция являлась особенно важной для борьбы с недостоверной финансовой отчетностью.

Кроме того, была разработана и реализована программа *Clarity*, в соответствии с которой стандарты аудиторской деятельности были существенным образом реформатиро-

ваны. В частности, были расширены обязательные требования к аудитору, изменен порядок оформления аудиторского заключения — его теперь определяет не один стандарт, а три. Они определяют порядок подготовки аудиторского заключения, форму его выдачи, технические и содержательные особенности. Аудиторское заключение рассматривается для широкого спектра ситуаций, которые раньше не были прописаны так четко, как сейчас.

Российские аудиторские стандарты соответствуют МСА уровня 2001—2004 гг. Важнейшая задача в настоящее время — как можно быстрее перейти к современным стандартам и руководствоваться ими в аудиторской деятельности.

Как уже отмечалось, в новом Законе об аудиторской деятельности прописано, что российские стандарты должны базироваться на международных.

Некоторые изменения подобного рода уже происходят. Например, появляются поправки к МСФО, позволяющие определенным образом классифицировать активы и пассивы, в связи с чем возникает возможность создания меньших резервов. Но если бы МСФО применялись в старой форме, то консервативная оценка, возникающая вследствие резкого падения рыночных цен и платежеспособности компаний, существенно отразилась бы и на оценке резервов. Они были бы больше, прибыль меньше, что в результате отрицательно повлияло бы на все финансовые показатели компании и условия ее кредитования. Действует своего рода «принцип домино». Чтобы остановить этот обвал и противостоять развитию кризиса, международные стандарты как раз и меняются.

Кризис — это хорошее время, чтобы заняться внутренними задачами аудита, в частности переходом на международные стандарты отчетности. Спрос на аудиторские услуги в период экономического спада снижается, однако появляются возможности для совершенствования внутренних технических стандартов, действующих в компании, а также внутренних процедур контроля качества. Профессия аудитора может консолидироваться внутри саморегулируемых организаций (СРО), которые сейчас будут перерегистрироваться. Взаимодействие внутри аудиторского сообщества улучшится.

Кризис может и должен пойти на пользу бизнесу: произойдет естественная перестройка финансовой системы, возникнут новые, более реальные и справедливые пропорции на рынке. Рынок станет умнее, лучше и конкурентнее. Что же касается аудиторско-консалтингового сегмента рынка, то финансовый кризис существенно сократит спрос со стороны финансового сектора. А вот в реальном секторе экономики при сокращении производства аудит и консалтинг пострадают в последнюю очередь и первыми начнут расти, как только экономика начнет выходить из кризиса.

*Статья президента ФБК опубликована в энциклопедии «Экспертиза рынка аудита и консалтинга».*

*Работу над вторым выпуском энциклопедии (первый вышел в 2008 г.) вели представители крупнейших аудиторско-консалтинговых компаний России. Отдельные разделы энциклопедии посвящены исследованию тенденций российского и регионального рынков аудита и консалтинга в 2008 г., регулированию рынка, прогнозам и т.д.*



## Реализация продукции внутригрупповым покупателям и статья 40 НК РФ



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

На практике встречаются ситуации, когда организация реализует товары как независимым покупателям, так и покупателям, входящим в международную группу компаний. При этом цена реализации внутригрупповым покупателям (на экспорт) может быть вдвое ниже цены реализации независимым покупателям (на экспорт и внутренний рынок). Для целей исчисления налога на прибыль такая организация признает выручку по внутригрупповым продажам по рыночным ценам, т.е. доводит цену сделки до цены продажи независимым покупателям. В связи с этим налоговая база по налогу на прибыль за год увеличивается по сравнению с тем, как если бы выручка в ее расчете определялась по ценам сделок. Рассмотрим, применима ли в данном случае ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ не содержит прямой отсылки к нормам ст. 40 Кодекса как определяющим цену сделки при расчетах денежными средствами. На основании ст. 274 НК РФ обязанность налогоплательщика определять налоговую базу по налогу на прибыль по ст. 40 НК РФ предусмотрена только в отношении доходов в натуральной форме. Таким образом, в рассматриваемой ситуации глава 25 НК РФ не возлагает на налогоплательщика-организацию обязанность исчислить налог на прибыль с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Тем не менее положения ст. 40 НК РФ (без специального указания в нормах части второй НК РФ) могут быть применены налоговыми органами при проведении контроля за полнотой исчисления налогов (в том числе и по налогу на прибыль) по сделкам в следующих случаях (п. 2 ст. 40 НК РФ):

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

В анализируемой ситуации у инспекции может быть несколько оснований для проверки правильности применения цены сделки по реализации товаров внутригрупповым покупателям.

**Во-первых**, товары, предназначенные для внутригрупповых покупателей, реализуются на экспорт. Следовательно, налоговый орган вправе проверить правильность применения цен реализации товаров внутригрупповым покупателям на таком основании, как совершение внешнеторговых сделок.

**Во-вторых**, налоговые органы могут усмотреть взаимозависимость между самой организацией и внутригрупповыми покупателями. На основании п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются организации,

## ОСОБЫЙ ВЗГЛЯД

отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности, а именно одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Кроме того, суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (п. 2 ст. 20 НК РФ). Следовательно, налоговый орган может попытаться признать организацию и внутригрупповых покупателей взаимозависимыми лицами и на этом основании проверить правильность применения цен реализации товаров внутригрупповым покупателям.

**В-третьих**, цена реализации товаров внутригрупповым покупателям вдвое ниже цены реализации товаров независимым покупателям. Значит, может иметь место отклонение цены реализации товаров внутригрупповым покупателям более чем на 20% в сторону понижения от уровня цен, применяемых организацией по идентичным товарам в пределах непродолжительного периода времени, что будет являться для налогового органа еще одним основанием для проверки правильности применения цен реализации товаров внутригрупповым покупателям.

Если в результате проверки цен будет установлено отклонение цены товаров, реализуемых внутригрупповым покупателям, в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, налоговый орган будет вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и начислении пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары.

Таким образом, сама по себе ст. 40 НК РФ не обязывает налогоплательщика исчислить налоги с учетом ее положений. Однако следует иметь в виду, что у налогового органа есть основания проверить правильность применения цены сделки по реализации товаров внутригрупповым покупателям, предвидя, что применяемая цена отличается от рыночной более чем на 20%. Поэтому организация-налогоплательщик вправе принять решение самостоятельно определить налоговую базу по налогу на прибыль исходя из рыночной цены во избежание доначисления в дальнейшем налоговым органом налогов, начисления пеней и штрафов<sup>1</sup> (в целях минимизации налоговых рисков).

В рассматриваемой ситуации организация-продавец определяет рыночную цену реализации товаров внутригрупповым покупателям как цену реализации товаров независимым покупателям. В этом случае необходимо обратить внимание на порядок определения рыночной цены товаров, который

регулируется п. 4—14 ст. 40 НК РФ, в частности на следующие положения.

Рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4 ст. 40 НК РФ).

Рынком товаров признается сфера обращения этих товаров, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за ее пределами (п. 5 ст. 40 НК РФ).

При определении рыночных цен товара учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров, сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены. При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, либо может быть учтено с помощью поправок (п. 9 ст. 40 НК РФ).

При отсутствии на соответствующем рынке товаров сделок по идентичным (однородным) товарам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары реализованы покупателем этих товаров при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя (п. 10 ст. 40 НК РФ).

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, обычные в подобных случаях затраты на

<sup>1</sup> В настоящее время вопрос о правомерности начисления штрафов в ситуации, когда налогоплательщик не обязан самостоятельно руководствоваться ст. 40 НК РФ, является спорным ввиду неоднозначности судебной практики.

транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты (п. 10 ст. 40 НК РФ).

При определении и признании рыночной цены товара используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ).

Из указанных норм прямо не следует, что рыночной ценой товара является именно цена, применяемая налогоплательщиком и независимыми покупателями. Прежде всего рыночная цена товара определяется как цена, сложившаяся на основе спроса и предложения на рынке. Если этим методом цену определить невозможно, для ее определения используется метод цены последующей реализации, а при невозможности его применения — затратный метод.

Если брать за основание то, что цена реализации товаров, применяемая организацией и независимыми покупателями, соответствует рыночной цене, то можно говорить о следующем: организация, определяя налоговую базу по налогу на прибыль по реализации товаров внутригрупповым покупателям исходя из указанной цены, полностью минимизирует налоговые риски.

Тем не менее нельзя полностью исключить тот факт, что налоговый орган установит другую рыночную цену, отличную от цены реализации товаров независимым покупателям (на основании других информационных источников). А это соответственно может повлечь за собой доначисление налогов, начисление пеней и штрафов.

Однако, по мнению автора, риски определения инспекцией иной рыночной цены товаров невысоки. Это связано с тем, что в настоящее время доказать правильность определения рыночной цены с учетом всех положений ст. 40 НК РФ налоговому органу весьма проблематично и в большинстве случаев суды отказывают налоговым органам в доначислении налогоплательщикам налогов, начислении пеней, штрафов. Поэтому, вероятнее всего, налоговый орган, установив тот метод, которым был рассчитан налог на прибыль, может и не исследовать вопрос правильности установления организацией рыночной цены.

*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).*

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ.  
ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ



## Налог на имущество при выбытии основных средств

### СИТУАЦИЯ

В целях сближения с МСФО общество списывает с учета объект основных средств (ОС), подлежащий государственной регистрации, при его фактической передаче (по составлении акта приемки-передачи). При передаче объекта по договору отчуждения, когда право собственности регистрируется в следующем отчетном периоде, общество списывает объект в размере его остаточной стоимости по статье «Товары отгруженные» (в дебет счета 45 «Товары отгруженные»). При регистрации перехода права собственности общество признает в обычном порядке выручку в корреспонденции с дебиторским требованием на сумму, указанную в договоре, с отнесением на текущие расходы балансовой стоимости товара отгруженного.

### ВОПРОСЫ и ОТВЕТЫ

Существуют ли в данной ситуации риски по неуплате налога на имущество на объекты недвижимости, не переданные должным образом новому собственнику?

По мнению авторов, предложенный порядок может повлечь за собой налоговые риски в виде претензий налоговых органов, касающихся неуплаты налога на имущество. Данный вывод основан на следующем.

В силу п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов ОС в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 НК РФ.

При этом под основным средством в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01<sup>1</sup> понимаются объекты, которые одновременно:

- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- используются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предназначены для последующей перепродажи;
- способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Буквальное прочтение данной нормы позволяет сделать вывод, что государственная регистрация права собственности не является основанием для принятия к бухгалтерскому учету объекта ОС. Однако, если имущество удовлетворяет названным условиям, оно подлежит постановке на баланс в качестве основного средства. Иными словами, даже если на имущество еще не зарегистрировано право собственности, приобретатель имущества при его фактическом получении должен учесть объект в составе ОС.

В свою очередь продавец имущества должен исключить его из состава ОС еще до завершения регистрационных процедур. Такое требование содержится в п. 29 ПБУ 6/01: стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды

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

(доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. При этом в качестве основания для списания объекта государственная регистрация перехода права собственности не предусмотрена.

Вместе с тем Минфин России в письме от 26 декабря 2008 г. № 03-05-05-01/75 указал, что организация-продавец не может списать с баланса учтенное в составе основных средств недвижимое имущество — объект продажи до признания выручки от его реализации в бухгалтерском учете, включая переход соответствующего права на указанный объект к организации-покупателю. Данный актив учитывается при исчислении налога на имущество организацией-продавцом до его списания с бухгалтерского учета по указанным основаниям.

В письме от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35 финансовое ведомство также указывало, что продавец не может списать объект недвижимости с баланса и признать выручку от его реализации в бухгалтерском учете до перехода прав на этот объект. Следовательно, факт государственной регистрации прав является необходимым условием для списания объекта ОС с баланса у продавца и постановки его на баланс у покупателя.

Таким образом, принимая во внимание точку зрения финансовых органов, продавец является плательщиком налога на имущество до регистрации перехода права собственности. Однако данный подход противоречит требованиям нормативных актов о бухгалтерском учете, о которых говорилось ранее. Кроме того, прежде Минфин России придерживался иной точки зрения по рассматриваемому вопросу. Так, в письме от 16 апреля 2004 г. № 04-05-06/43 финансисты указывали, что уже на основании договора купли-продажи и акта приемки-передачи основных средств<sup>1</sup> организация-продавец признает в бухгалтерском учете выбытие объекта основных средств.

Позиция, согласно которой государственная регистрация не является существенным условием для уплаты налога на имущество, а значит, и для постановки объекта на баланс, подтверждается арбитражной практикой, в том числе на уровне Высшего Арбитражного Суда РФ. В частности, в Определении от 28 апреля 2008 г. № 16599/07 ВАС РФ указал, что обязанность учитывать стоимость имущества при исчислении налога на имущество возникла у налогоплательщика-покупателя с момента подписания акта приема-передачи

и фактического получения имущества, а не в момент подачи документов на государственную регистрацию права собственности на объект.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 8 апреля 2008 г. № 16078/07 отметил, что ни НК РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для постановки полученного объекта недвижимости на учет в качестве ОС и для его налогообложения, как наличие у организации зарегистрированного права собственности на данный объект.

Таким образом, фактически ВАС РФ подтвердил, что акт приема-передачи может быть основанием для списания объектов с баланса в качестве основного средства. Судебные решения, в которых арбитры следуют разъяснениям ВАС РФ и признают, что для принятия объекта на баланс в качестве ОС покупателю достаточно соблюсти условия ПБУ 6/01 и иметь акт приема-передачи, весьма многочисленны.

Например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 1 февраля 2006 г. по делу № А57-4150/05-16 указал, что в случае выбытия недвижимого объекта основных средств для его списания с баланса имеет значение фактическая передача такого имущества, а не факт государственной регистрации перехода права собственности.

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 21 августа 2006 г. по делу № А38-5823-17/496-2005 уточнил, что законодательство о бухгалтерском учете не связывает постановку объекта, полученного организацией в качестве вклада в уставный капитал, на учет как основного средства с государственной регистрацией вещного права на этот объект. Для принятия такого объекта на учет в качестве ОС требуется соблюдение условий, перечисленных в п. 4 ПБУ 6/01, и наличие акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и документов на приобретение, сооружение, перемещение и выбытие объекта.

В момент передачи объекта условия для принятия к его учету в составе ОС у организации, передавшей объект, перестают выполняться, значит, основное средство должно быть списано. В противном случае возникнет двойное налогообложение.

Таким образом, на взгляд авторов, списывать объект ОС, подлежащий государственной регистрации, следует при его фактической передаче (по составлении акта приемки-передачи). Вместе с тем наличие официальных разъяснений Минфина России может повлечь за собой претензии налоговых инспекторов по уплате налога на имущество. Вероятность благоприятного исхода судебного спора в данном случае можно оценить как высокую.

<sup>1</sup> Для передачи объектов недвижимости организации составляют акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме № ОС-1а, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

## СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

### СИТУАЦИЯ

При длительной ликвидации объекта ОС стоимость объекта, который не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, исключается из состава основных средств. Общество раскрывает в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности основные средства, подлежащие ликвидации. Основанием для списания с бухгалтерского баланса ОС является акт формы № ОС-4<sup>1</sup> (без заполнения Раздела 3 «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания»). Списанные ОС подлежат оперативному учету (на забалансовом счете) до момента их физической ликвидации. После фактической ликвидации заполняется Раздел 3 акта формы № ОС-4. Сумма недоначисленной амортизации и расходы по длительной ликвидации подлежат списанию на прочие расходы в момент их возникновения.

<sup>1</sup> Унифицированная форма № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)» утверждена Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

### ВОПРОСЫ и ОТВЕТЫ

Есть ли налоговые риски по налогу на имущество при выборе данного варианта? Какова судебная практика?

Следуя буквальному толкованию ст. 374 НК РФ, объект налогообложения должен учитываться на основании правил бухгалтерского учета. Применительно к рассматриваемой ситуации это означает, что любой спор, который может возникнуть в данном случае, будет решаться исключительно путем толкования нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Существуют разъяснения финансовых органов, свидетельствующие о том, что использование предложенного варианта учета необоснованно. Так, в письме Минфина России от 3 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/24 указано, что, поскольку согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов ОС в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, разбираемое здание гостиницы будет являться объектом налогообложения по налогу на имущество организаций до окончания процедуры выбытия рассматриваемого объекта.

Кроме того, финансовое ведомство в письме от 21 октября 2008 г. № 03-03-06/1/592 отметило, что «акт о списании (час-

тичном списании) объекта основных средств с отражением финансового результата от ликвидации может быть полностью составлен только после завершения ликвидации (частичной ликвидации) объекта основных средств. Процесс ликвидации бывает достаточно длительным. Возможна ситуация, когда основное средство выведено из эксплуатации (начата ликвидация) в одном налоговом периоде, а закончена ликвидация в другом. Затраты на ликвидацию учитываются в составе вне-реализационных расходов на дату ликвидации (при оформлении актов по формам № ОС-4, ОС-4а или ОС-4б)».

Какой-либо судебной практики по данному вопросу найти не удалось.

Таким образом, на основании указанных писем Минфина России (хотя они не являются нормативными актами и не имеют обязательного характера) можно сделать вывод, что при выборе предложенного варианта учета у организации имеется риск возникновения конфликтов с налоговым органом при исчислении налога на имущество.

Ответы подготовили налоговые юристы «ФБК-Право»  
Е.И. Голубева, Е.А. Дбар и А.И. Сотов



## «Российская рабочая сила очень серьезно переоценена». Генеральный директор ЭПШ ФБК на интернет-конференции Финам.ru

Генеральный директор **Экономико-правовой школы ФБК Сергей Пятенко** 1 сентября 2009 г. принял участие в онлайн-конференции Финам.ru «Рынок труда: год в кризисе».

По официальным данным, к концу первого полугодия уровень безработицы в России вырос до 8,3% трудоспособного населения. Какие изменения произошли на рынке труда за прошедший кризисный год? Какие специальности сейчас не востребованы? В каких сферах, наоборот, наблюдается недостаток квалифицированных сотрудников? Какие тенденции будут наблюдаться на рынке труда осенью? Насколько вероятна новая волна сокращений? Ответить на эти и другие вопросы было предложено участникам конференции.

По словам С. Пятенко, в 2000-е гг. поток внешних инвестиций очень разогрел российский рынок труда. Зарплаты в этот период росли в два раза быстрее, чем производительность труда. В итоге, по расчетам ФБК, в предкризисный год по зарплато-емкости ВВП Россия опережала Норвегию: у нас этот показатель был на уровне около 35%, а в Норвегии — около 33%. «Российская рабочая сила очень серьезно переоценена (по соотношению цена/качество). Кризис приблизил ситуацию к реальности. А так в странах нашего уровня развития типа Южной Кореи или Малайзии платят, мягко говоря, не больше, а работают там заметно больше», — отметил эксперт.

Он заметил, что «благополучие страны определяется банальной производительностью труда, а она у нас практически везде в разы ниже, чем в развитых странах». А значит, выход один — работать более эффективно. Один из путей, по которому к этому идет российский бизнес, — пытаться работать в удовольствие. «Предприниматели “ловят кайф” сами и по мере возможностей создают условия для ловли кайфа своим сотрудникам. Именно “работающие с удовольствием” способны к подлинно великим свершениям», — сказал С. Пятенко.

Также в конференции приняли участие *HR*-директор холдинга «ФИНАМ» Татьяна Рягина, президент *HeadHunter Group* Юрий Вировец и другие.

## Развитие методической базы государственного финансового контроля: взгляд ФБК

В рамках проекта Министерства финансов РФ и МБРР специалисты департамента консультационных услуг государственному сектору компании «ФБК» провели 4 сентября 2009 г. круглый стол «Развитие методической базы государственного и муниципального финансового контроля». На нем обсуждались ключевые положения системы государственного и муниципального финансового контроля с позиций предполагаемых изменений в Бюджетном кодексе РФ. В работе приняли участие представители Минфина России, Федерального казначейства, Росфиннадзора, а также ряда консультационных компаний. Дискуссия подтвердила сложность формирования как единой терминологии, так и логической конструкции системы финансового контроля в секторе государственного управления.

Кроме того, в рамках проекта департамент консультационных услуг государственному сектору совместно с ЭПШ ФБК провел 11 сентября 2009 г. семинар

по обсуждению типовой программы учебного курса по повышению квалификации (аттестации) работников контрольных органов. Принять участие в мероприятии были приглашены представители Минфина России, Росфиннадзора и ведущих учебных центров страны.

### По Индексу антикризисной эффективности Россия по-прежнему отстает от Казахстана — ФБК

По результатам очередного расчета Индекса антикризисной эффективности (см. [Методологию расчета](#)) России так и не удалось догнать Казахстан. Лидеры (Великобритания, Франция) и аутсайдеры (Украина, Россия) остались на прежних позициях. Последние данные национальных статистических служб позволили рассчитать значения Индекса за июнь 2009 г.

Великобритания	0,279
Франция	0,155
США	0,133
Германия	0,122
Канада	0,069
Казахстан	-0,046
Россия	-0,172
Украина	-0,539

Комментируя последние данные Индекса антикризисной эффективности, **директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев** заметил, что российская антикризисная программа была официально утверждена в середине июня и, похоже, не сильно сказалась на результате нашей страны. Более того, аналитики **ФБК** обращают внимание на проявившуюся тревожную тенденцию, наблюдаемую в постсоветских государствах: «Показатели оборота розничной торговли очень низкие, а в России и Казахстане они продолжают ухудшаться (снижение составило 6,5% и 15,5% соответственно). В Украине показатель оборота розничной торговли несколько улучшился (-19,7% по сравнению с июнем 2008 г., в мае аналогичный показатель составлял -20,5%). Однако такое улучшение иначе как символическим не назовешь», — говорит И. Николаев. (Для сравнения: оборот розничной торговли в развитых странах уменьшился в июне 2009 г. на 2—4% по сравнению с соответствующим периодом 2008 г.) По мнению эксперта, «столь низкие показатели по обороту розничной торговли в странах СНГ свидетельствуют о значительном сжатии потребительского спроса, что лишает экономику стимула к развитию».

Комментируя заявления экономических властей России о том, что дно кризиса пройдено и во втором полугодии российская экономика начнет расти, И. Николаев подчеркнул, что в июле, к примеру, был отмечен худший месячный показатель по обороту розничной торговли (-8,2% по сравнению с июлем 2008 г.). «Аналогичного официального показателя по августу пока нет, но судя по тому, что в июле реальные располагаемые денежные доходы снизились на рекордные 5,4%, можно достаточно уверенно предположить, что и в августе розница показала низкий результат», — заявил эксперт. По его словам, к отмеченному росту ВВП в июле по сравнению с июнем 2009 г. на символические 0,5% «вообще нельзя относиться слишком серьезно». «Максимум, что можно отметить, так это то, что только несколько замедлились темпы спада экономики», — отметил И. Николаев.

На фоне такой российской тенденции показатель Казахстана по промышленному производству (+7% в июне) выглядит, по мнению аналитиков **ФБК**, «несколько удивительным». Это рекордный и вообще единственный положительный показатель среди рассматриваемых стран. «Объясняется столь высокий показатель только тем, что добывающие отрасли, работающие в значительной мере на экспорт, показали хорошую динамику», — считает И. Николаев. Среди прочих тенденций эксперт отметил

ухудшение динамики внешнеторгового оборота и экспорта (за исключением Германии и России), золотовалютных резервов (за исключением Германии и Украины), а также улучшение динамики объема промышленного производства (за исключением Германии и США) и фондового индекса (за исключением Германии).

## Российский кризис «пошел» на второй год: эксперты ФБК

Россия не достигла дна кризиса, несмотря на заверения чиновников. Таков лейтмотив прошедшего 15 сентября 2009 г. очередного заседания [Экономического клуба ФБК](#) «Мировой кризис: год спустя».

Бывший замминистра энергетики **Владимир Милов** в целом согласился с выводами аналитиков ФБК. По словам В. Милова, нынешний экономический спад (более 10% за первое полугодие 2009 г.) сопоставим с падением 1992—1994 гг. При этом самая тревожная тенденция сегодня — сжатие потребительского спроса. «Кредитный рынок не работает, внутренний спрос никак не поддерживается — понятно, откуда может взяться вторая волна кризиса», — отметил В. Милов.

**Директор Центра экономических исследований Московской финансово-промышленной академии Сергей Моисеев** коснулся ситуации в банковской сфере. По его мнению, масштаб государственной помощи банковскому сектору сильно переоценен. Негосударственным банкам были выданы краткосрочные беззалоговые кредиты, которые уже возвращены. При этом эксперт отметил позитивную роль Банка России: «Регулятор рынка проявил ловкость эквилибриста, очень быстро и своевременно приняв ряд необходимых мер, при этом еще умудрившись согласовать их с банковским сообществом». Однако в условиях отсутствия «длинных денег» банковский сектор, по мнению С. Моисеева, обречен быть «хронически убыточным и субсидируемым» — государством во время кризиса, а после его окончания — дешевыми западными кредитами. Одновременно эксперт прогнозирует сокращение числа банков примерно до 600 к 2020 г. «Эта плавная, умеренная тенденция к сокращению находится в русле мировых тенденций», — отметил С. Моисеев.

**Руководитель отдела социокультурных исследований «Левада-Центра» Алексей Левинсон** рассказал, что, по данным августовского опроса, на вопрос, будет ли в России вторая волна кризиса, 52% респондентов ответили «возможно» и 11% — «неизбежно».

По словам социолога, анализ данных показывает отличие российского кризиса от западного. Если на Западе резко растет безработица, но зарплаты работающих остаются без изменения, то в России, судя по опросам, граждане чаще сталкиваются с задержкой и урезанием зарплаты, но не с сокращениями. «Таким образом, у нас кризис получается размазанным на всех», — отметил эксперт. По его словам, в условиях кризиса наиболее богатые граждане отказались от несущественных и «дополнительных» трат, менее зажиточные — от части продовольственного меню и реже стали покупать новую одежду и технику, а беднейшие слои населения вынуждены сокращать разовые расходы (при этом расходы на алкоголь несколько не сократились!). Одновременно, как отметил А. Левинсон, сложная экономическая ситуация никак не отразилась на доверии граждан к власти.

## «Требования Закона № 152-ФЗ к информационным системам кредитных организаций и защита персональных данных». Семинар ФБК

Специалисты департамента аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам совместно с ЭПШ ФБК провели 21 сентября 2009 г. семинар «Требования



Закона № 152-ФЗ к информационным системам кредитных организаций и защита персональных данных».

Информация стала ключевым капиталом современного бизнеса. По мировой статистике, потеря всего 20% информации, составляющей коммерческую тайну, в 60 случаях из 100 приводит к краху фирмы в течение первого же месяца. В оставшихся случаях — ведет к колоссальным потерям.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ «О персональных данных» установлены требования к обработке и защите информации операторами персональных данных, которыми являются все российские кредитные организации. К 1 января 2010 г. информационные системы операторов персональных данных должны быть полностью приведены в соответствие с данным Законом.

На семинаре в форме круглого стола обсуждались вопросы выполнения кредитными организациями требований законодательства в сфере защиты персональных данных, принципы и условия обработки этих данных, контроля и надзора за их обработкой; актуальные проблемы, возникающие в связи с требованиями Закона № 152-ФЗ.

Кроме того, были рассмотрены вопросы лицензирования деятельности по технической защите информации, организации защиты информационных систем кредитных организаций, сертификации информационных систем и аттестации объектов информатизации.

Семинар ориентирован на руководителей кредитных организаций, руководителей подразделений и специалистов в области банковских информационных технологий и информационной безопасности, юристов.

Ознакомиться с [программой семинара](#).

## **ФБК — аудитор государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» (АСВ)**

Совет директоров государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» (АСВ) 16 сентября 2009 г. принял решение назначить внешним аудитором АСВ **компанию «ФБК»**.

Специалисты **ФБК** проведут аудит финансовой отчетности госкорпорации за 2009 г. по российским стандартам бухгалтерского учета.

Государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов» создана в соответствии с Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации».

В целях обеспечения функционирования системы страхования вкладов Агентство выплачивает вкладчикам возмещения по вкладам при наступлении страхового случая; ведет реестр банков — участников системы страхования вкладов; контролирует формирование фонда страхования вкладов, в том числе за счет взносов банков; управляет средствами фонда страхования вкладов.

## **«ФБК-Право» — победитель конкурса Федеральной налоговой службы**

Объявлены результаты открытого конкурса ФНС России на право выполнения научно-исследовательских работ по теме «Исследование вопросов определения экономически оправданных затрат и отнесения их к обоснованным расходам при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций».

Единогласным решением конкурсной комиссии победителями названы юристы «ФБК-Право», которые получили право заключить государственный контракт.

По словам **руководителя практики налогового консалтинга «ФБК-Право» Татьяны Матвеевой**, это далеко не первая работа, которую юристы «ФБК-Право» выполняют по заказу органов государственной власти.

В частности, ранее для ФНС России специалисты «ФБК-Право» совместно с департаментом стратегического анализа ФБК реализовали финансируемый Всемирным банком проект в области модернизации налоговой службы «Анализ хода реализации на основе контрольных оценок, проведение периодических обследований налогоплательщиков, внесение предложений по повышению эффективности мероприятий». Проект получил высокую оценку заказчика.

## Руководители ФБК названы в числе «1000 самых профессиональных менеджеров России»

28 сентября 2009 г. опубликован очередной рейтинг «1000 самых профессиональных менеджеров России». Ассоциация менеджеров России и ИД «Коммерсантъ» подвели итоги конкурса среди лучших управленцев страны в отраслевом и профессиональном разрезе.

Сразу четыре руководителя компании «ФБК» названы в числе лучших в категории «Профессиональные услуги».

Президент ФБК Сергей Шапигузов вошел в перечень лучших высших руководителей России — список «500 наиболее профессиональных высших руководителей».

В другие категории рейтинга включены:

- вице-президент ФБК по вопросам корпоративного развития Ирина Сухова — как один из лучших коммерческих директоров и директоров по маркетингу (список «100 наиболее профессиональных коммерческих директоров/директоров по маркетингу»);
- вице-президент ФБК Сергей Ломизе — как один из лучших финансовых директоров (список «100 наиболее профессиональных финансовых директоров»).

Директор департамента поддержки и развития информационных технологий Юрий Немченинов стал третьим в рейтинге ИТ-директоров.

Как отмечают авторы исследования, «командная победа» в рейтинге — явление очень редкое. Менее 10% компаний из включенных в рейтинг представлены в четырех и более номинациях.

Рейтинг «1000 самых профессиональных менеджеров России» составляется с 2001 г. В основе методики рейтинга лежит принцип «лучшие выбирают лучших». Это означает, что решение зависело преимущественно от «коллег по цеху» — руководителей и функциональных директоров российских компаний, занимающих высшие позиции в списках предыдущих лет.

Отбор наиболее профессиональных менеджеров проходил в несколько этапов, на каждом из которых из предложенных кандидатов отбирались лучшие.

В первичный список были включены более 3000 высших руководителей компаний 18 отраслей промышленности.

Полностью материалы рейтинга доступны на сайте Ассоциации менеджеров России. [ФБК](#)