

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Жалуйтесь, хуже не будет

Обеспечительные меры,
принимаемые инспекцией
для исполнения решения
по результатам проверки
(п. 10 ст. 101 НК РФ)

Расходы на приобретение акций:
вопросы налогообложения

Налогообложение курсовых разниц
при получении валютного кредита

Время простоя — время непростое

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

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

СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

3 ДОРОГАЯ ЦЕНА ЭНЕРГОРЕФОРМЫ

И.А. НИКОЛАЕВ

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

5 ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА АВГУСТ 2009 ГОДА

ВАШ НАЛОГОВЫЙ АДВОКАТ

12 ЖАЛУЙТЕСЬ, ХУЖЕ НЕ БУДЕТ, ЭТО ТОЧНО!

С.М. РЮМИН

14 ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫЕ МЕРЫ, ПРИНИМАЕМЫЕ ИНСПЕКЦИЕЙ ДЛЯ ИСПОЛНЕНИЯ РЕШЕНИЯ, ВЫНЕСЕННОГО ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕРКИ (П. 10 СТ. 101 НК РФ)

В.Р. ГАФАРОВА

ОСОБЫЙ ВЗГЛЯД

18 РАСХОДЫ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ АКЦИЙ: ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.М. ГОРОХОВ, Т.А. МАТВЕИЧЕВА

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

- 22** ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КУРСОВЫХ
РАЗНИЦ, ВОЗНИКАЮЩИХ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ
ВАЛЮТНОГО КРЕДИТА

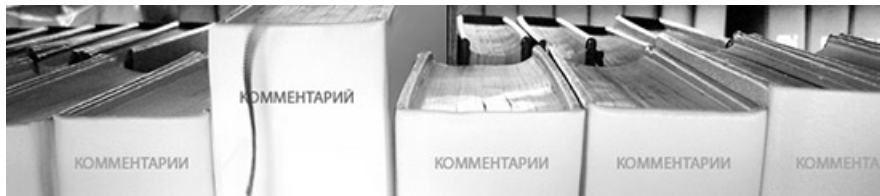
И.А. АНДРЕЕВА, Т.А. МАТВЕИЧЕВА

- 25** ВРЕМЯ ПРОСТОЯ — ВРЕМЯ НЕПРОСТОЕ

Е.И. ГОЛУБЕВА, А.И. СОТОВ

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

- 34** НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»



Дорогая цена энергореформы



И.А. Николаев
партнер, директор
департамента
стратегического анализа
компании «ФБК»

Если мы действительно хотим разобраться, в результате чего стала возможна трагедия на Саяно-Шушенской ГЭС, то мы просто обязаны обратить внимание не только на непосредственные технические обстоятельства аварии, но и на то, как реформировалась отечественная электроэнергетика.

Известно, что к моменту приемки в эксплуатацию Саяно-Шушенского гидроэнергетического комплекса в декабре 2000 г. злополучный второй гидроагрегат уже имел 20-летний срок эксплуатации. Однако после приемки ГЭС в эксплуатацию не было выполнено решение о замене рабочих колес гидроагрегатов, не была разработана программа компенсирующих мероприятий по безопасной эксплуатации гидроагрегатов, участвующих в регулировании мощности и в связи с этим имеющих повышенный износ, и т.д.

И такая ситуация с неудовлетворительным состоянием основных фондов гидроэнергетики была в 2000 г. отнюдь не уникальной. Да по-другому и не могло быть, потому что с середины 80-х гг. прошлого века ежегодное выбытие мощностей превышало вводы в 5 раз, а объем средств, ежегодно направляемых на инвестиции, был в 5—6 раз меньше необходимого. В 1985—2000 гг. в стране практически не было крупных вводов энергообъектов.

Еще несколько цифр из презентационных буклетов РАО «ЕЭС России» того времени: к 2000 г. износ производственных мощностей достиг 40%, в том числе подстанций — 63,1% (как тут не вспомнить аварию в Чагино); практически выработали свой ресурс 25% энергоблоков и более 40% неблочного оборудования. Одновременно признавалось, что эксплуатация оборудования сверх нормативных сроков приводит к повышению его аварийности в 4—5 раз.

Таким образом, было совершенно ясно, что требовались срочные значительные капитальные вложения по модернизации электроэнергетической отрасли.

Была сделана попытка оценить объем требуемых капиталовложений: РАО «ЕЭС России» определило тогда, что демонтаж всего устаревшего оборудования и замена его на новое потребует около 140 млрд долл. США капиталовложений на период до 2010 г.

Цифра была пугающе огромной и, на самом деле, явно завышенной. И при таком неудовлетворительном состоянии основных фондов и огромных требуемых ресурсах была предложена спасительная идея: необходимо переложить бремя инвестиций на новые компании, которые должны появиться в результате реструктуризации РАО «ЕЭС России».

Именно по такому пути и стала развиваться реформа. Создаем компании — «голубые фишки», распродаем пакеты акций, а инвесторов-акционеров обязываем вкладываться в модернизацию. Вот такое вот — «фишки-инвестиции» — стратегическое направление реформирования получается.

Казалось бы, все замечательно. Создаются конкурентные рынки электроэнергии, формируется эффективный механизм снижения издержек; ликвидируется перекрестное субсидирование различных групп потребителей электроэнергии и т.д. В общем, решаются все задачи реформирования электроэнергетики.

Не учли только одного: со сложными технологическими системами так поступать категорически нельзя. Если оборудование изношено, то его надо менять сейчас и немедленно. Иначе — аварии и гибель людей. Оборудование не понимает,

что ему надо еще поработать в сверхнормативном режиме и подождать, пока его заменят.

Вот в этом и была стратегическая ошибка, не находящая себе оправдания: ошибка реформирования отечественной электроэнергетики. И именно в результате этого стала возможной трагедия на Саяно-Шушенской ГЭС.

Но приоритеты были другие. Объем средств, направляемых РАО «ЕЭС России» на инвестиции, был ниже расчетного объема, установленного Федеральной энергетической комиссией Российской Федерации. Так, в первом полугодии 2000 г. вместо 40,7% средств от абонентной платы на инвестиции было направлено только 22,6%. Кроме того, выделяемые инвестиционные средства концентрировались на строительстве объектов с наибольшей степенью готовности: количество строек, финансируемых РАО «ЕЭС России», в 2000 г. сократилось до 37 против 102 в 1996 г.

В той ситуации требовалось поступить совершенно по-другому. Сначала необходимо было отступить от критической черты, заменить те же выработавшие свой ресурс гидроагрегаты, а потом уже достраивать новые объекты и, если так хочется, играть в «фишки».

И у государства были для этого в тучные 2000-е гг. все возможности. Но вспомните, как официально формулировалось у нас одно из стратегических направлений экономической политики: перевод природных ресурсов в финансовые. Почему? Почему не переводили природные ресурсы в материальные? В электроэнергетическую инфраструктуру, в новые энергоблоки?

Мы же в результате такой политики накопительства денег в резервных фондах не сделали то, что обязаны были сделать.

Государственные деньги можно и нужно было использовать для переоборудования крупных ГЭС, которые стали в результате реформы филиалами ОАО «ГидроОГК», где основным акционером оставалось государство.

На накопленные деньги можно было заменить многие сотни гидроагрегатов типа второго на Саяно-Шушенской ГЭС. Уже упоминавшиеся ранее требуемые завышенные 140 млрд долл. — это как раз то, что удалось скопить в Резервном фонде к началу 2009 г. А ведь нужны-то были срочно совсем не сотни, а гораздо меньшее количество новых гидроагрегатов.

Возможно, на выбор приоритетов со стороны государства повлияло и то, что РАО «ЕЭС России», хотя и констати-

вало изношенность материальной базы электроэнергетики, одновременно успокаивало: все под контролем. В качестве доказательства относительной благополучности приводились, в частности, цифры о том, что в 2000 г. количество технологических сбоев по сравнению с 1997 г. сократилось на 25%.

В Постановлении Правительства РФ от 11 июля 2001 г. № 526 «О реформировании электроэнергетики Российской Федерации» перечислялись принципы, на которых должно было осуществляться реформирование. Там есть демонополизация и развитие конкуренции, обеспечение прав инвесторов и финансовой прозрачности и т.п.

Но там нет обеспечения безопасности функционирования отрасли как принципа реформирования (!). По поводу безопасности сказано только, что должно быть единство стандартов безопасности. Но мы же понимаем: это совсем не то, что требовалось.

Я не знаю, случайно или нет, но принцип обеспечения безопасности действительно отсутствует в перечне принципов реформирования. В любом случае это весьма показательное. А ведь соблюдение данного принципа потребовало бы срочного решения об обновлении производственной базы электроэнергетики.

Таким образом, фундаментальная предпосылка трагедии на Саяно-Шушенской ГЭС — это неверно выбранная стратегия реформирования. Весьма показательным в отношении сделанного вывода является документ под названием «Хроника реформы», подготовленный РАО «ЕЭС России». В нем скрупулезно зафиксированы все участники процесса выбора стратегии реформирования отечественной электроэнергетики, что и когда рассматривали, одобряли и решали.

Документ также является лишним ярким свидетельством и того, что структурная «нарезка» новой конфигурации отрасли стала по ходу реформирования безусловным приоритетом. Вот она, захватывающая игра в «фишки».

Но заигрались... Отсюда и техногенная авария на Саяно-Шушенской ГЭС. Отсюда, на самом деле, и другие аварии, к счастью, не имевшие столь трагических последствий: на Рефтинской ГРЭС и Каширской ГРЭС.

Цена ошибки оказалась очень дорогой — человеческие жизни! Реформы не должны проводиться любой ценой, тем более такой. **ФБК**



Обобщение судебной практики по налоговым спорам за август 2009 года

Обработано 3277 дел

Обобщение по тематическому критерию

Используемые сокращения

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

Условные обозначения

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

1. Дела КС РФ, ВАС РФ, ВС РФ



1.1. За исключениями, оговоренными в п. 4 и 5 настоящего Постановления, плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, т.е. внесения записи в Реестр, и прекращается со дня внесения в Реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

*Постановление Пленума ВАС РФ
от 23 июля 2009 г. № 54*

1.2. Пунктами 1 и 2 ст. 390 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельного участка, которая устанавливается в соответствии с земельным законодательством. Если кадастровая стоимость земли не определена, то для целей налогообложения применяется нормативная цена земли.

*Постановление Пленума ВАС РФ
от 23 июля 2009 г. № 54*



1.3. Проанализировав положения главы 21 НК РФ, суды указали, что право на возмещение из бюджета НДС возникает в том налоговом периоде, когда сумма налога, удержанная налоговым агентом со своего контрагента согласно выставленному счету-фактуре, фактически перечислена в бюджет.

*Определение ВАС РФ
от 12 марта 2009 г. № 17002/08*

1.4. Суммы налогов были исчислены инспекцией в ходе проверки на основании налоговых деклараций без учета суммы расходов, понесенных обществом. При расчете инспекцией не учтены данные камеральных проверок, не дана оценка аудиторским заключениям за указанный период, а также не использованы данные об иных аналогичных налогоплательщиках. Инспекция не воспользовалась правом, предусмотренным подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, не применила расчетный метод и исчислила сумму НДС иным способом, не обеспечивающим достоверность финансовых показателей деятельности общества, не представила объективных доказательств, свидетельствующих о занижении обществом налогооблагаемой базы.

*Определение ВАС РФ
от 6 августа 2009 г. № ВАС-9758/09*

1.5. Материалы выездной проверки (с учетом дополнительных мероприятий) инспекция рассматривала в отсутствие налогоплательщика, не извещенного о времени и мес-

те их рассмотрения. При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о нарушении инспекцией порядка производства по делу о налоговом правонарушении и существенном нарушении прав налогоплательщика, что в силу п. 14 ст. 101 НК РФ является основанием для отмены оспариваемого решения налогового органа.

*Определение ВАС РФ
от 14 августа 2009 г. № ВАС-10136/09*

1.6. Имущество учтено обществом на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», поскольку на момент приобретения спорного имущества в проверяемом периоде не предполагалось использовать его в производственной деятельности ввиду отсутствия соответствующих разрешений и лицензий. В указанном периоде спорное имущество предприятия не отвечало всем требованиям, установленным п. 4 ПБУ 6/01¹ (в редакции, действовавшей до 31 декабря 2005 г.), для признания его в качестве объекта основных средств.

*Определение ВАС РФ
от 18 августа 2009 г. № ВАС-7486/09*

1.7. Действовавшее в период до 1 января 2006 г. условие о применении вычетов сумм налога, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, по мере постановки на учет соответствующих объектов завершено строительства утратило силу с введением в действие новой редакции п. 5 ст. 172 НК РФ. Поскольку общество, исполняя в спорный период функции и инвестора, и застройщика, заявило к налоговому вычету суммы НДС, предъявленные к оплате подрядчиками и субподрядчиками за работы, выполненные после 1 января 2006 г., требования действовавших в этот период положений абз. 1 п. 6 ст. 171 и абз. 1 п. 5 ст. 172 НК РФ были обществом соблюдены.

*Определения ВАС РФ
от 19 августа 2009 г. № ВАС-9034/09,
№ ВАС-9033/09 и № ВАС-9031/09*

1.8. В соответствии со ст. 89, 247 НК РФ в обязанность налогового органа при проведении выездной проверки организации по налогу на прибыль входит оценка правильности исчисления налогоплательщиком как полученных доходов, так и произведенных расходов, поскольку обе эти величины в совокупности влияют на правильность исчисления налога на прибыль и его размер. Исключая из налогооблагаемой прибыли общества за 2006 г. расходы по приобретению оборудования по сделкам с ООО, налоговый орган был обязан исключить доходы, полученные налогоплательщиком от его реализации в том же налоговом периоде.

*Определение ВАС РФ
от 24 августа 2009 г. № ВАС-10496/09*

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



1.9. Отказывая в удовлетворении заявления, суды, исследовав и оценив представленные доказательства, руководствуясь положениями ст. 38, 39, 146, 170, 171, 172, 265 НК РФ, ст. 235 Гражданского кодекса РФ, сделали вывод, что расходы по ликвидации объектов основных средств не связаны с операциями, признаваемыми объектом обложения НДС, и не могут быть отнесены к суммам налоговых вычетов по указанному налогу.

*Определение ВАС РФ
от 7 августа 2009 г. № ВАС-6159/09*

1.10. Общество указывает, что о своем нарушенном праве оно не могло узнать до завершения камеральных проверок уточненных деклараций. Следовательно, полагает общество, срок давности на обращение с данным требованием в суд не был пропущен согласно п. 1 ст. 200 ГК РФ. При этом общество ссылается на неправильное применение судами Определения Конституционного Суда РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О. Однако вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к п. 2 ст. 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

*Определение ВАС РФ
от 13 августа 2009 г. № ВАС-7742/09*

1.11. Первичные бухгалтерские документы: договоры, акты сдачи-приемки к этим договорам, спецификации, счета-фактуры, товарные накладные — подписаны от имени поставщика общества — ООО — неизвестными лицами и содержат недостоверные сведения. Кроме того, представленные в материалы дела доказательства не позволяют сделать вывод о наличии реальных хозяйственных операций между обществом и указанным контрагентом. При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о неправомерном учете обществом затрат по договорам с ООО в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, а также о необоснованном применении налоговых вычетов по НДС.

*Определение ВАС РФ
от 14 августа 2009 г. № ВАС-10194/09*

1.12. Признавая решение инспекции в части доначисления обществу налога на имущество законным, суды исходили из того, что обязанность по исчислению налога на имущество связана с фактом эксплуатации недвижимого имущества, отвечающего всем признакам основного средства. Указанный объект отвечал всем требованиям для признания его в качестве основного средства в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01. Таким образом, его стоимость подлежит включению в состав налоговой базы при исчислении налога на имущество.

*Определение ВАС РФ
от 18 августа 2009 г. № ВАС-10314/09*

2. Уплата и возврат налога



2.1. Зачет налоговым органом сумм пеней по налогу без волеизъявления налогоплательщика является одной из форм принудительного взыскания налоговых платежей, в связи с чем такие действия должны осуществляться в пределах сроков, установленных НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 18 июня 2009 г. № КА-А40/5267-08*



2.2. Учитывая, что по смыслу п. 1 ст. 75 НК РФ пени подлежат уплате налогоплательщиком в случае образования у него недоимки, т.е. не уплаченной в установленный законом срок суммы налога, основания для начисления пеней отсутствуют. Общество уплатило НДС по реквизитам налогового органа по предыдущему месту его учета, так как на момент уплаты налога оно не было уведомлено о государственной регистрации изменений в сведениях о юридическом лице.

*Постановление ФАС МО
от 21 мая 2009 г. № КА-А40/4464-09*

2.3. При наличии решения инспекции о возврате налога отсутствие пояснений налогоплательщика по требованию инспекции, выставленному после принятия решения о возврате налога, не может являться основанием для отказа в возврате излишне уплаченных сумм, так как налоговое законодательство РФ не предусматривает подобных оснований для отказа в возврате налога.

*Постановление ФАС МО
от 22 июля 2009 г. № КА-А40/6638-09*

2.4. Сам по себе факт ошибочного указания статуса лица, уплачивающего налоги, при правильном указании КБК, расчетных счетов, назначения платежа не может свидетельствовать о возникновении недоимки и не влечет для налогоплательщика обязанности по уплате пеней. Налоговое законодательство не предусматривает в качестве основания начисления недоимки и пеней неверное указание в платежном поручении статуса налогоплательщика.

*Постановление ФАС МО
от 7 августа 2009 г. № КА-А41/7564-09*

3. НДС



3.1. Отсутствие реквизита «Грузоотправитель товара» в счетах-фактурах по оказанным контрагентом услугам не может быть вменено налогоплательщику как нарушение налогового законодательства и являться основанием для отказа в возмещении НДС, так как в случае оказания услуг по предпродажной подготовке транспортных средств от-

сутствуют лица, являющиеся грузоотправителями и грузополучателями.

*Постановление ФАС ЗСО
от 18 мая 2009 г. № Ф04-2983/2009(6538-А03-14)*

3.2. Отсутствие реализации товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является основанием для отказа в возмещении НДС, поскольку нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов налога по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги).

*Постановление ФАС МО
от 21 мая 2009 г. № КА-А40/4249-09*

3.3. Премии, полученные обществом от поставщика за выполнение объемов закупки в течение отчетного квартала, не являются выручкой от реализации какой-либо услуги, в связи с чем не подлежат включению в налоговую базу по НДС.

*Постановление ФАС МО
от 21 мая 2009 г. № КА-А40/4338-09*

3.4. Довод налогового органа о том, что передача покупателю и последующий возврат бракованного товара должны быть признаны двумя оборотами по реализации, каждый из которых подлежит обложению НДС и на каждый из которых должен быть выписан счет-фактура, является неправомерным, поскольку возврат некачественного товара обществу не является реализацией, подлежащей обложению НДС.

*Постановление ФАС СЗО
от 1 июня 2009 г. № А66-7216/2008*

3.5. Решение налогового органа в части доначисления обществу НДС является неправомерным, поскольку с учетом п. 2 ст. 154 НК РФ и установленного порядка оплаты коммунальных услуг отдельными категориями граждан следует признать, что при реализации коммунальных услуг с учетом льгот налоговая база по НДС определяется как стоимость реализованных (потребленных) услуг, исчисленная исходя из фактических цен их реализации, т.е. суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различных уровней в связи с применением налогоплательщиками государственных регулируемых цен, или суммы льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством РФ, при определении налоговой базы по НДС не учитываются.

*Постановление ФАС ВВО
от 15 июня 2009 г. № А82-12859/2008-20*

3.6. Налоговый орган неправомерно отказал обществу в применении вычета по НДС, так как наличие налогового спора между инспекцией и налогоплательщиком по поводу того, кого следует указать в счетах-фактурах в качестве грузоотправителей, само по себе не является основанием для отказа в применении налогового вычета по НДС при

доказанности реальности указанной в них хозяйственной операции и поступлении в бюджет всех необходимых налоговых платежей.

*Постановление ФАС СЗО
от 22 июня 2009 г. № А44-755/2008*

3.7. Довод инспекции об отказе в применении налоговых вычетов по НДС по счетам-фактурам, в которых не указан ИНН иностранной организации, необоснован, поскольку согласно ст. 83 НК РФ и приказу МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 особенностью постановки на налоговый учет иностранной организации является то, что ИНН ей присваивается не во всех случаях. Так, при постановке на налоговый учет в связи с открытием банковского счета налогоплательщику ИНН не присваивается, а присваивается уникальный индивидуальный номер иного вида — код иностранной организации (КИО). Таким образом, отсутствие у организации ИНН до постановки на налоговый учет не может являться основанием для отказа в вычете по НДС, поскольку спорные счета-фактуры содержат достаточные сведения о контрагентах по сделкам, позволяющие однозначно их идентифицировать.

*Постановление ФАС МО
от 23 июня 2009 г. № КА-А40/4991-09*

3.8. Довод налогового органа о том, что представленное обществом заявление не могло являться основанием для возврата суммы НДС из-за того, что в данном заявлении не содержалось существенных сведений о налоговом периоде, налоговой декларации, в которой отражена данная сумма налога, и платежных документах, подтверждающих превышение суммы фактически уплаченного налога над суммой налога, подлежащего уплате, исходя из положения ст. 78 НК РФ неправомерен, так как положение данной нормы не содержит подобных требований к заявлению о возврате излишне уплаченного налога. В случае же неясности содержания заявления налоговый орган был вправе обратиться к заявителю за соответствующим разъяснением, чего сделано не было.

*Постановление ФАС МО
от 26 июня 2009 г. № КА-А40/4624-09*

3.9. Нарушение налогоплательщиком порядка оформления первичных учетных документов, в том числе неприменение утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм, не является основанием для отказа в применении вычета по НДС при отсутствии со стороны налогового органа претензий к правильности оформления счетов-фактур и платежных документов — первичных учетных документов, к отражению затрат в бухгалтерском учете налогоплательщиком.

*Постановление ФАС МО
от 10 июля 2009 г. № КА-А40/6377-09*

3.10. Инспекция неправомерно отказала обществу в возмещении НДС по причине отражения в счете-фактуре недостоверных сведений об ИНН поставщика, поскольку

ДЕЛА
СУДЕБНЫЕ

допущенная опечатка в последней цифре номера ИНН не препятствует идентификации контрагента и возможности проверить реальность спорной сделки.

*Постановление ФАС СЗО
от 13 июля 2009 г. № А56-9363/2008*

3.11. Нормы главы 21 НК РФ не запрещают налогоплательщику воспользоваться правом на налоговый вычет по НДС в более позднем налоговом периоде, за исключением пропуска срока, установленного в п. 2 ст. 173 НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 23 июля 2009 г. № КА-А40/6759-09*

3.12. Наличие в товарных накладных недостатков, носящих технический характер, не может служить безусловным основанием для отказа в применении вычета по НДС.

*Постановление ФАС МО
от 28 июля 2009 г. № КА-А40/7008-09*

3.13. Общество правомерно применило вычет по НДС по счетам-фактурам контрагента, применяющего УСН, поскольку в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ организации, находящейся на УСН, обязаны уплатить НДС при выставлении счетов-фактур с выделением налога.

*Постановление ФАС МО
от 28 июля 2009 г. № КА-А41/7165-09*

3.14. У налогового органа отсутствуют основания для отказа обществу в применении налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по НДС по сумме некачественного товара. Общество представило все необходимые документы и выполнило условия применения нулевой ставки, так как товар поставлен на экспорт в полном объеме. Непоступление выручки в полном объеме обосновано представленными документами о некачественности товара. Доказательств возврата товара нет.

*Постановление ФАС СЗО
от 28 июля 2009 г. № А56-53415/2008*

3.15. Использование налогоплательщиком права на предъявление НДС к вычету в более поздний период не противоречит требованиям налогового законодательства.

*Постановление ФАС УО
от 29 июля 2009 г. № Ф09-5276/09-С2*

3.16. Согласно п. 3 ст. 174¹ НК РФ налоговый вычет по НДС по товарам, приобретенным в соответствии с договором доверительного управления имуществом, предоставляется только доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами. Таким образом, согласно указанной норме НК РФ правом на налоговый вычет обладает налогоплательщик — доверительный управляющий, а не собственник имущества, как полагает инспекция. Отсутствие договора доверительного управления имуществом как отдельного документа не является препятствием в получении налоговых вычетов по НДС, предусмотренных налоговым законодательством.

*Постановление ФАС МО
от 30 июля 2009 г. № КА-А40/7115-09*

3.17. Положения главы 21 НК РФ связывают режим обложения транспортных услуг НДС по ставке 0% с фактом трансграничного перемещения с территории и (или) на территорию РФ товаров, пассажиров и багажа, а не с наличием у лиц, выполняющих данные операции, внешнеэкономических контрактов и (или) договорных отношений с российскими экспортерами (импортерами). В связи с этим общество обоснованно применило по НДС ставку 0% при отсутствии указанных документов.

*Постановление ФАС МО
от 10 августа 2009 г. № КА-А40/7254-09*



3.18. Контрагент общества по юридическому адресу не находится, относится к категории налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность, не обладает соответствующими материальными ресурсами, в том числе автотранспортом и оборудованием, сведения о численности работников отсутствуют, директором данной организации значится лицо, которое потеряло паспорт и к регистрации контрагента и его финансово-хозяйственной деятельности отношения не имеет. Сам по себе факт получения обществом пакета учредительных документов поставщика не может рассматриваться как проявление достаточной степени осмотрительности при выборе контрагента. Информация о регистрации контрагента в качестве юридического лица и постановке его на учет в налоговом органе носит справочный характер и не характеризует контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений.

*Постановление ФАС ВСО
от 19 мая 2009 г. № А19-15536/08-52-Ф02-1554/09*

3.19. Общество необоснованно заявило вычеты по НДС в отношении поставщиков, по которым не представлены товарно-транспортные накладные, поскольку для принятия на учет товара, доставленного автомобильным транспортом, необходима совокупность документов, а именно товарно-транспортная накладная и товарная накладная по унифицированной форме № ТОРГ-12. Кроме того, при анализе финансово-хозяйственных взаимоотношений общества с названными контрагентами установлено, что у поставщиков нет основных средств, персонала, бухгалтерская и налоговая отчетность представляется без отражения оборотов, некоторые из директоров поставщиков отрицают свою причастность к деятельности организаций.

*Постановление ФАС ВСО
от 20 мая 2009 г. № А19-8750/08-Ф02-2210/09*

3.20. Решение налогового органа в части отказа обществу в вычете по НДС правомерно, поскольку представленные на проверку документы (договоры, счета-фактуры, акты) от контрагентов подписаны неустановленными лицами, что свидетельствует о недостоверности сведений и, как следст-

вие, получении обществом необоснованного налогового вычета по НДС.

*Постановление ФАС ЦО
от 3 июня 2009 г. № А48-8/2009*

3.21. Налоговым органом правомерно отказано обществу в возмещении НДС, поскольку представленные товарные накладные оформлены с нарушением требований по заполнению унифицированной формы № ТОРГ-12, а именно: не заполнена графа «отпуск груза произвел (должность, подпись, расшифровка подписи)», в графе «груз принял (должность, подпись, расшифровка подписи)» отсутствует расшифровка должности и подписи, во всех товарных накладных отсутствует ссылка на транспортные накладные, что указывает на отсутствие документального подтверждения факта приобретения обществом товара у контрагентов. Кроме того, документы, подтверждающие взаимоотношения общества с поставщиками, подписаны неустановленными лицами.

*Постановление ФАС СЗО
от 23 июня 2009 г. № А13-1968/2008*

3.22. Общество, принимая от контрагента документы, подписанные лицом, не причастным к деятельности данной организации, поступало неосмотрительно, поэтому несет негативные последствия, не получив возмещения НДС из бюджета.

*Постановление ФАС МО
от 23 июля 2009 г. № КА-А40/5922-09*

4. Налог на прибыль



4.1. Налоговая база по налогу на прибыль по операциям, связанным с реализацией финансовых услуг, определяется исходя из фактически полученных доходов и фактически произведенных расходов. Согласно понятию «реализация товаров, работ, услуг», данному в п. 1 ст. 39 НК РФ, не может расцениваться как реализация финансовых услуг погашение приобретенных прав требования между новым кредитором и должником зачетом взаимных денежных требований.

*Постановление ФАС ЗСО
от 12 мая 2009 г. № Ф04-2617/2009(5671-А67-37)*

4.2. Не признанные должником, не полученные и не истребованные обществом штрафные санкции за нарушение сроков оплаты товаров, предусмотренные договором поставки, не являются доходами общества и не подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

*Постановление ФАС МО
от 21 мая 2009 г. № КА-А40/4338-09*

4.3. Общество правомерно включило суммы арендных платежей за земельные участки, предназначенные для организации летних кафе, которые в спорном периоде не

работали, в состав внереализационных расходов, уменьшающих облагаемую налогом на прибыль базу, поскольку доказательств, свидетельствующих об отсутствии у общества намерений получить на спорных арендованных участках в дальнейшем экономический эффект в результате реальной экономической деятельности, приносящей доход, налоговым органом не представлено.

*Постановление ФАС СЗО
от 9 июня 2009 г. № А56-6623/2008*

4.4. Факт неотражения налога на прибыль контрагентом сам по себе не свидетельствует о недобросовестности действий самого налогоплательщика и не опровергает реальность понесенных им расходов при фактическом осуществлении операций, поскольку нормами налогового законодательства на налогоплательщика не возложена обязанность по проверке уплаты налога покупателем.

*Постановление ФАС УО
от 21 июля 2009 г. № Ф09-5187/09-СЗ*

4.5. Отсутствие у общества товарно-транспортной накладной по форме № 1-Т при наличии иных оправдательных документов не свидетельствует о том, что транспортные расходы фактически не осуществлялись, и не является препятствием для включения затрат по доставке грузов в состав расходов для целей налогообложения прибыли. При этом налоговый орган не отрицает того, что данные услуги фактически оказаны и именно контрагентами по договору.

*Постановление ФАС СЗО
от 24 июля 2009 г. № А56-52305/2008*

5. Прочие налоги и сборы



5.1. Решение налогового органа в части доначисления ЕСН неправомерно, так как компенсация за неиспользованный отпуск (свыше 28 календарных дней) предусмотрена трудовым законодательством и выплачивается физическому лицу в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

*Постановление ФАС ВСО
от 14 мая 2009 г. № А33-7475/08-Ф02-2007/09*

5.2. Неправомерно решение налогового органа в части доначисления налога на имущество, поскольку приобретенное обществом имущество как целостный объект недвижимости, право собственности на который зарегистрировано в ЕГРИП, учитывалось на балансе общества менее 12 месяцев (т.е. данное помещение невозможно учитывать в качестве основного средства), что свидетельствует о намерении налогоплательщика изначально продать данное помещение.

*Постановление ФАС МО
от 19 мая 2009 г. № КА-А40/3925-09*

5.3. Налоговый орган неправомерно доначислил обществу суммы акцизов, поскольку добавление в топливо мо-

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

ющей присадки не может быть приравнено к производству товаров, в результате которого получается подакцизный товар.

*Постановление ФАС СЗО
от 19 июня 2009 г. № А56-31970/2008*

5.4. Оплата обучения, проводимого по инициативе работодателя, в целях более эффективного выполнения работником трудовых обязанностей вне зависимости от формы такого обучения не образует личного дохода работника и не подлежит обложению НДФЛ на основании ст. 217 Налогового кодекса РФ.

*Постановление ФАС МО
от 24 июня 2009 г. № КА-А40/5673-09*

5.5. Нарушение обществом правил ведения бухгалтерского учета не может служить основанием для доначисления сумм НДФЛ, которые были перечислены в бюджет в полном объеме, но на счетах бухгалтерского учета не отражались.

*Постановление ФАС МО
от 6 августа 2009 г. № КА-А41/7358-09*



5.6. Поскольку выплаченные работникам общества суммы материальной помощи предусмотрены коллективным договором и непосредственно связаны с надлежащим выполнением ими своих трудовых обязанностей, они подлежат отнесению к расходам на оплату труда, уменьшающим базу, облагаемую налогом на прибыль, и соответственно признаются объектом обложения ЕСН. Кроме того, эти выплаты производились за счет текущих доходов, а не за счет прибыли, оставшейся у общества после налогообложения.

*Постановление ФАС СЗО
от 5 августа 2009 г. № А13-12387/2008*

6. Налоговый контроль



6.1. Из пункта 7 ст. 101 НК РФ не следует, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или в присутствии налогоплательщика.

*Постановление ФАС УО
от 30 июня 2009 г. № Ф09-4505/09-С3*



6.2. Решение инспекции о привлечении к налоговой ответственности недействительно, поскольку налогоплательщик не был извещен о времени и месте окончательного рассмотрения результатов выездной проверки с учетом материалов, полученных в результате дополнительных меро-

приятий налогового контроля, что свидетельствует о существенном нарушении процедуры принятия оспариваемого решения.

*Постановления ФАС СЗО
от 2 июля 2009 г. № А05-11399/2008,
от 24 июня 2009 г. № А56-60399/2008*

6.3. Перед рассмотрением материалов проверки налоговый орган обязан обеспечить налогоплательщику возможность ознакомления со всеми материалами мероприятий налогового контроля с целью предоставить обществу возможность полноценной защиты своих прав и законных интересов.

*Постановления ФАС УО
от 2 июля 2009 г. № Ф09-4443/09-С2,
от 30 июня 2009 г. № Ф09-4399/09-С2*

7. Ответственность



7.1. Статьей 123 НК РФ не предусмотрена налоговая ответственность за несвоевременное перечисление удержанных налоговых платежей.

*Постановление ФАС ЗСО
от 18 мая 2009 г. № Ф04-2767/2009(6443-А45-49),
Ф04-2767/2009(6039-А45-49)*

7.2. Несвоевременная уплата налога не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 22 июня 2009 г. № КА-А40/5349-09*

7.3. Налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ, если в направленном ему требовании не содержится конкретный перечень истребуемых документов с указанием сведений, позволяющих их идентифицировать, либо если не представленные налогоплательщиком документы не относятся к предмету проверки.

*Постановление ФАС УО
от 30 июня 2009 г. № Ф09-4330/09-С2*

7.4. Если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

*Постановление ФАС УО
от 30 июня 2009 г. № Ф09-4465/09-С3*

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



Жалуйтесь, хуже не будет, это точно!



С.М. Рюмин
эксперт
по налогообложению

Если компания обжаловала решение, принятое по результатам налоговой проверки, в вышестоящий налоговый орган, он может исправить ошибки подчиненных исключительно в пользу налогоплательщика, но никак не бюджета. Иначе говоря, решение, принятое по жалобе, не может увеличить сумму первоначальных доначислений. К такому выводу пришел Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 28 июня 2009 г. № 5172/09.

Налоговый кодекс РФ гарантирует налогоплательщикам административную и судебную защиту их прав и законных интересов (п. 1 ст. 22). Подпунктом 12 п. 1 ст. 21 Кодекса налогоплательщикам предоставлено право обжаловать в установленном порядке акты налоговых и иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Статья 101² НК РФ предусматривает право налогоплательщика обжаловать не вступившие в силу решения налоговых органов путем подачи апелляционных жалоб в вышестоящие налоговые органы и определяет порядок осуществления административной защиты. Однако, как показывает практика, такая защита иногда приводит к самым обескураживающим результатам.

Ведь зачастую, рассматривая поданную жалобу, чиновники вышестоящего налогового органа не только проверяют законность решения своих младших коллег по тем эпизодам, по которым подана жалоба, но и делают комплексную ревизию всего этого решения. В итоге могут быть либо иначе истолкованы отдельные моменты, либо просто найдены ошибки в действиях проверяющих. Как следствие, вынося решение по жалобе, вышестоящий налоговый орган не только не снижает, а, наоборот, увеличивает сумму налоговых претензий к налогоплательщику по сравнению с суммой, первоначально предъявленной ему согласно обжалуемому решению нижестоящего налогового органа.

У налоговой службы не было и тени сомнения в законности таких своих действий. При этом служба всегда ссылалась на то, что ни одна из норм российского налогового законодательства не запрещает вышестоящим налоговым органам отменять решения нижестоящих налоговых органов в не обжалованной налогоплательщиком части. Действительно, ни п. 3 ст. 31, который предусматривает право налоговых органов отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия принятых ими решений законодательству о налогах и сборах, ни п. 2 ст. 140 НК РФ, ни ст. 9 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» такого запрета не содержат.

Однако, рассмотрев дело аналогичного содержания, Президиум ВАС РФ решил, что такая правовая позиция ошибочна. Почему же высокие судьи пришли к такому выводу?

Дело в том, что право на внесудебное обжалование ненормативных актов налоговых органов, в том числе на подачу апелляционных жалоб на не вступившие в силу ненормативные акты налоговых органов, является формой реализации гарантии административной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Иными словами, именно защита прав и законных интересов является

ВАШ НАЛОГОВЫЙ АДВОКАТ

назначением правового института любой жалобы, в том числе апелляционной¹. В данной связи рассмотрение апелляционной жалобы не может предусматривать непосредственно, т.е. без проведения вышестоящим налоговым органом предусмотренных НК РФ мероприятий налогового контроля, ухудшения положения налогоплательщика путем возложения на него дополнительных обязанностей по уплате налогов или отягчения ответственности. В противном случае апелляционное обжалование и его рассмотрение будут вступать в противоречие с назначением правового института апелляционного обжалования.

Рассмотрение апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом, равно как и рассмотрение полномочным органом любой жалобы на ненормативный акт, действие (бездействие) налогового органа, не относится к предусмотренным НК РФ мероприятиям налогового контроля. Цель апелляционного обжалования — проверка правомерности решения соответствующего органа. При этом законодательство о налогах и сборах не предусматривает для вышестоящего налогового органа права выходить за пределы рассмотрения апелляционной жалобы при принятии по ней решения. Указанный орган не вправе по итогам рассмотрения жалобы принимать решение, ухудшающее положение налогоплательщика. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствие для свободного волеизъявления

в процессе реализации им права на обжалование принятого в отношении него решения.

Налоговый кодекс РФ предусматривает для вышестоящих налоговых органов возможность контроля соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, не ограниченного рамками апелляционных жалоб на не вступившие в силу решения нижестоящих налоговых органов. Подпунктом 1 п. 10 ст. 89 НК РФ вышестоящим налоговым органам предоставлено право проводить повторные выездные проверки в порядке контроля за деятельностью проводивших их налоговых органов. Реализация этого права является необходимым условием для принятия вышестоящим налоговым органом решения, не ограниченного пределами апелляционной жалобы. В силу этого вышестоящий налоговый орган, не согласный с какими-либо выводами проводившей проверку инспекции, которые были сделаны ею в пользу налогоплательщика, может воспользоваться предоставленными НК РФ полномочиями по проведению «контрольной» повторной выездной проверки. Вынося решение по жалобе с учетом эпизодов проверки, не затрагиваемых в апелляционной жалобе налогоплательщика, вышестоящий налоговый орган фактически не только рассматривает жалобу, но и проверяет деятельность нижестоящей инспекции по вопросам, определенным самой инспекцией. Такие решения (в части доначисления налогов), по существу, являются решениями, которые могут быть приняты только по результатам выездной проверки, проводимой в порядке контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов в соответствии с подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ, но не по результатам рассмотрения апелляционной жалобы заявителя. Иными словами, в рассмотренной судом ситуации налоговый орган подменил рассмотрение апелляционной жалобы решением по выездной проверке, не проводя такую проверку фактически. **ФБК**

¹ Хотя в данном конкретном деле, рассмотренном ВАС РФ, речь шла о решении вышестоящего налогового органа, вынесенном по результатам рассмотрения апелляционной жалобы, выводы судей с полной уверенностью можно распространить на процедуры вынесения решений по всем видам жалоб, подаваемых налогоплательщиком. Поскольку цели, процедуры подачи и рассмотрения обычной и апелляционной жалоб аналогичны, все сказанное ВАС РФ в отношении апелляционной жалобы в полной мере распространяется и на обычную.



Обеспечительные меры, принимаемые инспекцией для исполнения решения, вынесенного по результатам проверки (п. 10 ст. 101 НК РФ)



В.Р. Гафарова
эксперт компании
«КонсультантПлюс»

С 2007 г. в п. 10 ст. 101 Налогового кодекса РФ появился новый институт — обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения решения, вынесенного по результатам проверки. Теперь налоговый орган вправе запретить налогоплательщику отчуждать (передавать в залог) имущество без согласия инспекции, а после этого — приостановить операции на счетах в банке. Решение о применении обеспечительных мер по п. 10 ст. 101 НК РФ вступает в силу с момента вынесения. Конечно, при появлении новых норм сложно в полной мере предсказать все вопросы, которые возникнут при применении этих норм. Сейчас, спустя почти три года, на основании сложившейся судебной практики можно в полной мере оценить суть и значение нововведений, проблемы, возникшие при их появлении. Именно этому и будет посвящена настоящая статья.

Условия для применения мер по п. 10 ст. 101 НК РФ

В пункте 10 ст. 101 НК РФ прямо предусмотрено только одно условие для применения обеспечительных мер: у инспекции должны быть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения, вынесенного по результатам проверки, и (или) взыскание соответствующих сумм недоимки, пеней и штрафов. По своей сути понятие «достаточные основания» является оценочным, а значит, наличие таких оснований в каждом конкретном случае будет оцениваться налоговым органом, а впоследствии, возможно, и судом.

В этой связи интересны выводы, сделанные ФАС Уральского округа в Постановлении от 25 февраля 2009 г. № Ф09-757/09-С3 и ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 10 августа 2009 г. по делу № А66-447/2009. Суды обратили внимание на то, что в НК РФ четко не установлены основания для принятия обеспечительных мер, в действительности они определяются усмотрением должностного лица инспекции. Однако в любом случае решение об обеспечительных мерах должно быть обоснованно, мотивированно и законно. В данных делах инспекция не представила доказательств уклонения общества от исполнения решения о привлечении к ответственности, поэтому решение о применении обеспечительных мер по п. 10 ст. 101 НК РФ было признано незаконным.

В Постановлении от 29 июля 2009 г. по делу № А56-18692/2009 Тринадцатый ААС указал на следующий момент. Инспекция, применяя обеспечительные меры в отношении налогоплательщика, сослалась в решении на то, что у налогового органа есть информация, согласно которой активы общества могут быть выведены из оборота или сокрыты. Однако никаких доказательств этого инспекция не представила, а значит, решил суд, принятые обеспечительные меры незаконны. Аналогичные выводы сделаны и в других судебных актах (см., например, Определение ВАС РФ от 26 сентября 2008 г. № 12266/08, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 16 апреля 2009 г. по делу № А05-11822/2008, ФАС Поволжского округа от 3 февраля 2009 г. по делу № А12-11124/2008, ФАС Дальневосточного округа от 20 января 2009 г. № Ф03-6280/2008).

Таким образом, решение об обеспечительных мерах, выносимое в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ, должно быть основано на доказательствах, свидетельствующих о том, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности).

Однако какие обстоятельства могут свидетельствовать об этом? Прежде всего суды однозначно указывают на то, что наличие у налогоплательщика недоимки, доначисленной по результатам проверки, а также привлечение к налоговой ответственности сами по себе не могут быть основанием для применения обеспечительных мер (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 14 сентября 2009 г. № Ф09-6840/09-С3, ФАС Северо-Западного округа от 10 августа 2009 г. по делу № А66-447/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 11 августа 2008 г. № Ф04-4768/2008(9311-А75-42)).

По мнению судов, также не будут препятствовать исполнению решения, вынесенного по результатам проверки, следующие обстоятельства:

- наличие у налогоплательщика ранее образованной, но не погашенной задолженности по налогам; значительный размер кредиторской задолженности, нахождение части имущества в залоге (Постановление ФАС Центрального округа от 25 сентября 2008 г. по делу № А68-9703/07-502/18);
- нахождение части имущества налогоплательщика в лизинге (Постановление Тринадцатого ААС от 29 июля 2009 г. по делу № А56-18692/2009).

Однако на основании существующей судебной практики можно сделать вывод, что отсутствие у налогоплательщика достаточного имущества для погашения налоговых обязательств может быть основанием для применения обеспечительных мер. Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 11 июня 2008 г. № КА-А40/4978-08 указал, что согласно бухгалтерским документам у общества отсутствует имущество, достаточное для погашения налогов, пеней и штрафов, доначисленных по результатам налоговой про-

верки. Отсюда был сделан вывод: у инспекции были все основания полагать, что непринятие мер в соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ может затруднить в дальнейшем исполнение решения о привлечении к ответственности. Аналогичную позицию занял Первый ААС в Постановлении от 24 июня 2009 г. по делу № А79-1199/2009.

Кроме того, суды, как правило, поддерживают налоговые органы, если будет доказано, что налогоплательщик вскоре после принятия решения о привлечении к ответственности принял меры по реализации своего имущества. Например, ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 19 августа 2009 г. по делу № А53-6728/2009 подтвердил правомерность принятых обеспечительных мер, основываясь на том, что в местной газете налогоплательщик опубликовал сообщение о проведении внеочередного общего собрания акционеров для одобрения сделки по продаже недвижимого имущества.

В другом деле, рассмотренном ФАС Уральского округа в Постановлении от 24 июня 2009 г. № Ф09-4192/09-С2, налогоплательщик сразу же после принятия решения по результатам проверки продал имущество взаимозависимым обществам. Суд пришел к выводу, что реализация имущества в большом количестве и в короткие сроки связана с выводом ликвидного имущества из состава активов налогоплательщика. Поэтому обеспечительные меры, наложенные налоговым органом, законны.

Таким образом, если налогоплательщик предполагает реализовать свое имущество незадолго до или непосредственно после предполагаемой даты принятия решения по результатам проверки, ему желательно иметь пакет документов, подтверждающих, что предстоящая сделка была запланирована и ее заключение никак не связано с проведенными налоговыми проверками.

Запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия инспекции

В пункте 10 ст. 101 НК РФ предусмотрена последовательность применения обеспечительных мер. Вначале инспекция должна применить обеспечительную меру в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа, и только если совокупная стоимость такого имущества будет меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, инспекция вправе приостановить операции на счете налогоплательщика.

Кроме того, установлены последовательно группы имущества, в отношении которых инспекция может применить запрет на отчуждение (передачу в залог). Налоговый орган не вправе использовать данную меру в отношении последующей группы имущества, если совокупная стоимость имущества из предыдущей группы больше суммы доначисленных налогов, пеней, штрафов. Нарушение этого правила

включает за собой признание незаконным решения инспекции о применении обеспечительных мер (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 20 января 2009 г. № Ф03-6280/2008, ФАС Центрального округа от 25 сентября 2008 г. по делу № А68-9703/07-502/18).

Особенности судебного обжалования решения о применении обеспечительной меры в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа

В пункте 1 ст. 198 и п. 2 ст. 201 Арбитражного процессуального кодекса РФ предусмотрены общие условия для отмены в судебном порядке ненормативного правового акта. Исходя из этих норм, решение инспекции о применении обеспечительных мер может быть признано недействительным, если оно:

- не соответствует закону либо иному нормативному акту;
- нарушает права и законные интересы конкретного налогоплательщика.

В практике оспаривания запрета на отчуждение имущества без согласия налогового органа основные проблемы возникают при использовании второго из перечисленных критериев. Проиллюстрируем это на примере Постановления ФАС Центрального округа от 20 июля 2009 г. по делу № А09-2029/2009.

Общество обжаловало в арбитражном суде решение о принятии обеспечительных мер, в соответствии с которым налогоплательщик не имел права без согласия инспекции отчуждать (передавать в залог) находящееся у него имущество. Суд первой инстанции заявление общества удовлетворил, указав на то, что налоговый орган не обосновал необходимость применения обеспечительных мер. Однако ФАС Центрального округа это решение суда отменил, указав, что в соответствии с п. 1 ст. 198 АПК РФ решение налогового органа признается недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика. Однако в данном случае суд первой инстанции не выяснил, каким образом наложенный инспекцией запрет повлиял на права и законные интересы общества, было ли у него намерение реализовать имущество, может ли оно вести хозяйственную деятельность при такой обеспечительной мере и пр. На основании таких доводов ФАС Центрального округа отправил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Главный вывод, который можно сделать из данного Постановления, заключается в том, что *сам по себе запрет на отчуждение имущества без согласия налогового органа не нарушает права налогоплательщика*. При оспаривании решения налогоплательщик должен показать, каким образом эта обеспечительная мера негативно влияет на его хозяйст-

венную деятельность. По сути, аналогичный вывод сделан и в Постановлении Первого ААС от 24 июня 2009 г. по делу № А79-1199/2009. В этом случае суд указал, что у общества не было намерения реализовывать имущество, на отчуждение которого был наложен запрет, а значит, принятые обеспечительные меры никак не нарушают права налогоплательщика. При этом было отмечено, что оспариваемая обеспечительная мера не вводит полный запрет на отчуждение или передачу в залог имущества, а лишь обязывает налогоплательщика в случае необходимости получать согласие налоговой инспекции на совершение подобных действий.

Представляется, что такой подход неверен. Обеспечительная мера в виде запрета на отчуждение имущества без согласия налогового органа ограничивает *потенциальную* возможность налогоплательщика свободно распоряжаться своей собственностью. Иными словами, решение о применении такой обеспечительной меры нарушает общее право налогоплательщика, установленное ч. 1 ст. 34 Конституции РФ, а именно право на свободное использование своего имущества для предпринимательской деятельности.

В этой связи интересна позиция Четырнадцатого ААС, нашедшая отражение в Постановлении от 13 мая 2009 г. по делу № А66-447/2009. Налоговый орган ссылаясь на то, что решение о применении обеспечительной меры не создает налогоплательщику каких-либо препятствий для ведения предпринимательской деятельности, поскольку общество лишь обязано согласовывать с инспекцией отчуждение и передачу в залог определенного имущества. Апелляционный суд не согласился с подобным подходом, отметив, что наложенный инспекцией запрет нарушает права и законные интересы налогоплательщика.

Таким образом, по нашему мнению, необходимо сделать следующий вывод: сам по себе факт наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа *уже* ограничивает, воздействует на права налогоплательщика. И при этом не важно, планировал ли налогоплательщик продажу своего имущества.

А значит, в соответствии с п. 1 ст. 198 и п. 2 ст. 201 АПК РФ для отмены обеспечительной меры в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа необходимо только одно условие: несоответствие решения инспекции нормам Налогового кодекса РФ.

Приостановление операций по счетам в банке

Согласно п. 1 и 3 ст. 76 НК РФ налоговый орган вправе приостановить операции на счете налогоплательщика в банке для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и (или) штрафа либо в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации. С 2007 г. в норме п. 10 ст. 101 НК РФ установлено еще одно основание для приостановления операций по счетам налогоплательщика: теперь такая мера может быть применена для обеспечения

ВАШ НАЛОГОВЫЙ АДВОКАТ

возможности исполнения решения, вынесенного по результатам проверки.

На практике возник вопрос о соотношении обеспечительных мер, предусмотренных в ст. 76 и в п. 10 ст. 101 НК РФ. Дело вот в чем: п. 10 ст. 101 Кодекса устанавливает, что приостановление операций по счетам в банке должно быть осуществлено в порядке ст. 76 НК РФ. Однако в п. 2 данной статьи указано, что решение о приостановлении операций по счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога. Отсюда проблема: может ли инспекция в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ приостановить операции по счету до принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика? На первый взгляд, ответ должен быть отрицательный: норма п. 10 ст. 101 НК РФ, отсылая к порядку ст. 76 Кодекса, не содержит никаких исключений. Однако при таком толковании непонятно, зачем в том же п. 10 ст. 101 НК РФ указано, что решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения...

Суды неоднозначно подходят к решению этой проблемы. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16 апреля 2009 г. по делу № А05-11822/2008 указано, что налоговый орган вправе приостановить операции по счету в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ до выставления требования налогоплательщику и принятия решения о взыскании. Суд счел, что п. 2 ст. 76 Кодекса не может применяться в этом случае. Такого же мнения придерживаются и суды других округов (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 13 августа 2009 г. № Ф09-5781/09-С2, ФАС Московского округа от 11 июня 2008 г. № КА-А40/4978-08; см. также Рекомендации Научно-консультативного совета

о практике применения налогового законодательства, разработанные Научно-консультативным советом при ФАС Волго-Вятского округа, протокол заседания Президиума ФАС Волго-Вятского округа от 14 марта 2008 г. № 1).

В то же время другие суды занимают противоположную позицию. В частности, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 11 марта 2009 г. по делу № А55-11389/2008 отклонил доводы инспекции о том, что п. 2 ст. 76 НК РФ не должен применяться, если операции по счету приостанавливаются на основании п. 10 ст. 101 Кодекса. В судебном акте подчеркивается, что решение о приостановлении операций по счетам в банке может быть принято только после вынесения решения о взыскании налога. Аналогичная точка зрения нашла отражение и в других судебных актах (Определение ВАС РФ от 31 июля 2009 г. № ВАС-7277/09, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2008 г. по делу № А05-4463/2008, ФАС Волго-Вятского округа от 27 августа 2008 г. по делу № А29-7041/2007, ФАС Уральского округа от 3 апреля 2008 г. № Ф09-2050/08-С3).

Первая из приведенных позиций, по сути, основана на *системном* толковании норм ст. 76 и п. 10 ст. 101 НК РФ. Из *буквального* толкования п. 10 ст. 101 Кодекса следует, что ст. 76 должна применяться без каких-либо исключений. Налицо — наличие неустрашимых сомнений в Налоговом кодексе РФ, которые в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика. Это означает, что налоговый орган, принимая меры для обеспечения возможности исполнения решения (по п. 10 ст. 101 НК РФ), не вправе приостанавливать операции на счетах налогоплательщика до вынесения решения о взыскании. **ФБК**



Расходы на приобретение акций: вопросы налогообложения

СИТУАЦИЯ

Общество приобрело акции ОАО, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ), в три этапа: в ходе первого и второго этапов акции были приобретены у юридического лица; в ходе третьего этапа в течение мая 2009 г. акции выкупались по одной цене у физических лиц. В указанный период интервал цен на акции ОАО находился в пределах от 2000 руб. до 2260 руб. Акции же приобретались по цене 2259,63 руб.

В мае 2009 г. был реализован пакет акций, приобретенных на третьем этапе. Учетной политикой общества для целей налогообложения установлено: «При реализации или ином выбытии ценных бумаг (кроме векселей и депозитных сертификатов), не обращающихся на рынке ценных бумаг, списание на расходы стоимости выбывших ценных бумаг производится по способу ФИФО. В случае реализации *иных ценных бумаг*, в том числе векселей и депозитных сертификатов (кроме ценных бумаг, упомянутых выше), списание на расходы стоимости выбывших ценных бумаг производится *по стоимости единицы*».

ВОПРОСЫ

1. Как определяются в указанной ситуации расходы на приобретение акций, учитываемые для целей налога на прибыль? Как определяется цена одной акции в целях налогового учета, если цена приобретения акции (включая расходы на ее приобретение) превышает максимальную цену, сформировавшуюся на организованном рынке ценных бумаг?

ОТВЕТЫ

Согласно абз. 4 п. 2 ст. 280 Налогового кодекса РФ расходы при реализации (или ином выбытии) акций определяются исходя из цены приобретения этих акций (включая расходы на их приобретение), а также затрат на их реализацию.

Иные положения, регламентирующие перечень расходов, принимаемых налогоплательщиком к учету для целей налогообложения прибыли, либо ограничивающие их размер (в том числе связывающие предельный размер расходов, которые налогоплательщик вправе признать для целей налогообложения прибыли, с котировками акций на организованном рынке ценных бумаг), в ст. 280 НК РФ отсутствуют.

В то же время ограничения предельного размера расходов, признаваемых для целей налога на прибыль, могут следовать из норм ст. 40 НК РФ. Как известно, согласно п. 2 данной статьи налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- 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 (однород-

ОСОБЫЙ ВЗГЛЯД

ным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Как указывается в п. 3 ст. 40 НК РФ, в названных случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20% рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган 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, работы или услуги.

Значит, доначисление налога и начисление пеней возможно, только если у налоговых органов есть основания контролировать цены по сделкам на приобретение акций и цена этих сделок отклоняется от рыночной цены в сторону понижения или повышения более чем на 20%.

В пункте 14 ст. 40 НК РФ указывается, что положения, предусмотренные п. 3 и 10¹ данной статьи, при определении рыночных цен ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

Как уже отмечалось, акции ОАО обращаются на ОРЦБ. Согласно п. 5 ст. 280 НК РФ рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, для целей налогообложения признается *фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале* между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки. В случае реализации ценной бумаги вне ОРЦБ датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, т.е. дата подписания договора.

При отсутствии информации об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

При соблюдении налогоплательщиком изложенного порядка *фактическая* цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, находящаяся в соответствующем интервале

¹ Пункт 10 ст. 40 НК РФ касается механизмов определения рыночной цены при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников.

цен, *принимается для целей налогообложения в качестве рыночной цены.*

В случае реализации ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, по цене ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

Из указанных положений НК РФ следует, что в общем случае рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, является та цена, которая находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на дату совершения соответствующей сделки.

При этом отметим, что для расчета рыночной цены ценных бумаг принимаются только котировки ценных бумаг на организованном рынке (т.е. цены, сложившиеся непосредственно по сделкам *с бумагами*). Прочие расходы, возникающие при приобретении и реализации ценных бумаг на организованном рынке (брокерские комиссии, биржевые комиссии), при определении рыночной цены ценных бумаг не учитываются.

Итак, исходя из п. 3 ст. 40 НК РФ отрицательные налоговые последствия приобретения ценных бумаг по ценам, отличающимся от рыночных, могли бы возникать у покупателя, только если цена приобретения ценных бумаг превышала бы границы интервала более чем на 20%.

Поскольку в указанный период интервал цен на акции ОАО находился в пределах от 2000 руб. до 2260 руб., отклонение в 20%, отсчитываемое от нижней границы интервала цен, составляет 400 руб. Верхний предел цены, при которой, по нашему мнению, возможны негативные налоговые последствия для участников сделки, даже если отсчитывать его от нижней границы интервала, в рассматриваемый период составит 2400 руб.

В рассматриваемом же случае, как известно, акции обществу приобретало по цене 2259,63 руб., т.е. даже если в качестве границы отсчета рыночной цены акций брать самую низкую цену реализации акций на организованном рынке в рассматриваемый период, цена приобретения обществом акций будет находиться в тех пределах, в рамках которых переоценка налоговыми органами налоговых последствий сделки исходя из п. 3 ст. 40 НК РФ недопустима.

В то же время необходимо отметить, что Минфин России в письмах от 17 апреля 2007 г. № 03-03-06/2/74 и от 21 марта 2006 г. № 03-03-04/1/269 указывал, что покупатель подобной ценной бумаги отражает в налоговом учете стоимость приобретения по максимальной цене торгов, поскольку расходы на приобретение ценных бумаг по цене выше максимальной не соответствуют критериям, установленным ст. 252 НК РФ, в частности экономической обоснованности.

При этом в более позднем письме (от 23 ноября 2007 г. № 03-02-07/1-452) позиция Минфина России была смягче-

на и стала звучать следующим образом: покупатель ценной бумаги, приобретаемой по цене выше максимальной цены сделок на ОРЦБ, *может отражать в налоговом учете стоимость приобретения по максимальной цене торгов в случае соответствия критериям, установленным ст. 252 Кодекса*, в частности экономической обоснованности произведенных расходов.

Критерий экономической обоснованности расходов является общим условием признания затрат в качестве расходов по налогу на прибыль. Отметим, что Конституционный Суд РФ в Определении от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О указал следующее:

«Положения пункта 1 статьи 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 расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение от 12 июля 2006 года № 267-О).

Формируемая Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. Как указано в пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными».

Заявленная же Минфином России в письмах № 03-03-06/2/74 и № 03-03-04/1/269 позиция, согласно которой в любом случае расходы покупателя ценных бумаг, превышающие максимальную цену торгов, являются экономически необоснованными, а значит, не могут быть учтены для целей налогообложения прибыли, противоречит позиции КС РФ.

ВАС РФ в Постановлении от 19 апреля 2005 г. № 13591/04 высказал закрепившееся в практике мнение, согласно которому расходы, связанные с исполнением налогоплательщиком обязанностей, возложенных на него законодательством, не зависят от воли организации и не могут рассматриваться как экономически неоправданные.

Из сообщения, размещенного на интернет-сайте ОАО, следует, что выкуп акций данной организации у акционеров (в том числе физических лиц) производился обществом в

рамках исполнения обязанностей, возложенных на него главой XI¹ Закона об АО¹ о направлении акционерам обязательного предложения о приобретении акций. Этим же Законом определен и уровень цен, по которым должны были приобретаться акции обществом.

С учетом изложенного полагаем, что все расходы общества, понесенные им при приобретении акций у физических лиц (в том числе и в суммах, превышающих максимальный уровень цен на соответствующие акции на организованном рынке ценных бумаг), экономически обоснованны.

Также считаем, что для целей налогообложения должна приниматься фактическая цена приобретения обществом акций ОАО у физических лиц.

2. Как обществу следует определять «стоимость единицы» акции для включения в состав расходов при реализации данных акций?

Согласно п. 9 ст. 280 НК РФ при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

В статье 329 НК РФ указывается, что при реализации ценных бумаг расходом признается цена приобретения реализованных ценных бумаг, рассчитанная с учетом установленного налогоплательщиком метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО, по стоимости единицы).

В рассматриваемой ситуации общество в качестве метода списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг выбрало метод «по стоимости единицы». Отметим, что в ряде публикаций указывается следующее: при применении данного метода необходимо, чтобы ценные бумаги были индивидуально определены. Этот метод неприменим в отношении эмиссионных ценных бумаг (акций, облигаций, опционов эмитента), так как они размещаются выпусками².

Однако в официальных разъяснениях Минфина России и налоговых органов данная точка зрения отражения не нашла. Авторы выявили единственное письмо МНС России от 3 октября 2003 г. № 02-4-12/510-АК072, касающееся данной проблемы. В нем указывается:

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

² См., напр.: Макарова Н.Н. Обязательные элементы учетной политики для целей налогообложения операций с ценными бумагами// Налоговая политика и практика. — 2008. — № 3.

«Организация (банк) вправе использовать при реализации или ином выбытии эмиссионных ценных бумаг метод списания на расходы по стоимости единицы в случае одновременного соблюдения следующих условий:

1) применение метода списания на расходы по стоимости единицы для целей налогообложения закреплено в учетной политике организации;

2) наличие документов, подтверждающих понесенные расходы при приобретении, в т.ч. цену каждой из выбывающих эмиссионных ценных бумаг.

В случае совершения операций с эмиссионными ценными бумагами, по которым невозможно применить метод учета затрат по стоимости единицы, организация вправе наряду с заявленным методом списания ценных бумаг по стоимости единицы для неэмиссионных ценных бумаг применять метод ФИФО или ЛИФО для эмиссионных ценных бумаг, что должно найти отражение в учетной политике для целей налогообложения».

Отметим, что методика действий налогоплательщика в случае, когда в его учетной политике для целей налогообложения возможность применения метода ФИФО или ЛИФО для списания расходов на приобретение эмиссион-

ных ценных бумаг не закреплена, Минфином России или налоговыми органами не разъяснялась.

Учитывая отсутствие официальных разъяснений по данной проблеме, общество при списании на расходы стоимости приобретения акций у физических лиц методом «по стоимости единицы» может произвести индивидуализацию данных акций при заключении договора купли-продажи (например, оговорив в нем, что продаются акции, ранее приобретенные у физических лиц на основании главы XI¹ Закона об АО). Кроме того, доказательством списания в расходы стоимости именно тех акций, которые были приобретены у физических лиц, может служить наличие организационно-распорядительного документа общества, в котором будет дано указание реализовать те акции, которые были приобретены у физических лиц.

Ответ подготовили
налоговые юристы «ФБК-Право»
С.М. Горохов и Т.А. Матвейчева

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



Особенности налогообложения курсовых разниц, возникающих при получении валютного кредита

СИТУАЦИЯ

На основании договора об открытии кредитной линии обществу выдан кредит в долларах США. До настоящего времени задолженность по кредиту не погашена. Проценты по кредиту уплачиваются ежеквартально, не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, за который начисляются проценты. Последняя выплата процентов производится одновременно с погашением суммы основного долга. Других кредитов и займов общество в настоящее время не имеет.

В соответствии с договором об открытии кредитной линии банк обязуется предоставить заемщику кредит в форме кредитной линии сроком пользования с 14 октября 2004 г. по 31 декабря 2010 г. включительно с уплатой 12,5% годовых по фактической задолженности. В договоре также указано, что кредит выдается частями (траншами). Последний транш мог быть предоставлен не позднее 31 декабря 2005 г. Погашение происходит по графику:

- до 31 марта 2009 г. — 4,5 млн долл.;
- до 30 июня 2009 г. — 4,5 млн долл.;
- до 30 сентября 2009 г. — 4,5 млн долл.;
- до 31 декабря 2009 г. — 4,5 млн долл.;
- до 31 марта 2010 г. — 6,8 млн долл.;
- до 30 июня 2010 г. — 6,9 млн долл.;
- до 30 сентября 2010 г. — 6,9 млн долл.;
- до 31 декабря 2010 г. — 6,9 млн долл.

ВОПРОС и ОТВЕТ

Правомерно ли включение обществом отрицательных курсовых разниц, полученных от переоценки задолженности по кредиту и от переоценки процентов по кредиту, во внереализационные расходы в 2008—2009 гг.?

Налогообложение курсовых разниц, полученных от переоценки суммы основного долга

В силу п. 10 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств

или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа. На основании п. 12 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, а также в виде средств или

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

иного имущества, которые направлены на погашение таких заимствований.

Таким образом, не учитываются для целей налогообложения прибыли денежные средства, как полученные по договорам кредита или займа, так и направленные на погашение таких заимствований.

В связи с изменением курса доллара по отношению к рублю в рассматриваемой ситуации у общества возникает разница между суммой обязательства по возврату кредита, номинированного в иностранной валюте, на дату выдачи кредита и суммой обязательства в иностранной валюте на дату погашения кредита. В зависимости от повышения или понижения курса доллара такая разница может быть как отрицательной, так и положительной.

Минфин России в некоторых письмах (от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/2/66, от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/2/55, от 29 сентября 2005 г. № 03-03-04/2/66 и др.) высказывал мнение, что отрицательную разницу, возникающую между рублевыми оценками суммы займа на момент передачи и на момент погашения долгового обязательства, следует рассматривать в качестве платы за пользование займом и учитывать как проценты в соответствии со ст. 269 НК РФ в пределах норм, установленных для процентов.

Указанная позиция Минфина России фактически подержана ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 11 июля 2005 г. по делу № А13-8591/03-15.

В то же время такой вывод финансового ведомства представляется не соответствующим определению понятия «проценты». Общее определение этого понятия для целей применения налогового законодательства дано в п. 3 ст. 43 НК РФ, согласно которому процентами признается любой *заранее заявленный (установленный) доход*, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

Разница, возникающая между рублевой оценкой долгового обязательства, выраженного в иностранной валюте, на дату возникновения и рублевой оценкой последнего на дату погашения, не является заранее установленной, поскольку зависит от колебаний курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Кроме того, порядок учета для целей налогообложения прибыли курсовых разниц, возникающих от переоценки валютных обязательств, регулируется специальными нормами п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Так, на основании п. 11 ст. 250 Налогового кодекса РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России.

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ к внереализационным относятся расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России.

В письме от 16 июня 2007 г. № 03-03-06/1/239 Минфин России подтвердил правомерность отнесения к расходам в целях налогообложения прибыли расходов в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки обязательств по кредитным договорам и договорам займа, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Возможность включения в состав внереализационных доходов (расходов) курсовых разниц, начисленных на сумму как основного долга, так и процентов, фактически подтверждается в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 декабря 2007 г. № А33-2142/07-Ф02-8916/07.

Таким образом, несмотря на то что, как было указано ранее, заемные денежные средства не учитываются для целей налогообложения прибыли как при их получении, так и при погашении долгового обязательства, Минфин России и налоговые органы признают правомерным учет в составе доходов (расходов) положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих в связи с изменением курса иностранной валюты, в которой номинировано само долговое обязательство.

При этом нельзя полностью исключить риск применения налоговым органом подхода, в соответствии с которым налогообложение отрицательной курсовой разницы производится с учетом требований ст. 269 НК РФ. Однако консультанты компании «ФБК» прогнозируют высокую вероятность разрешения спора по данному вопросу в пользу налогоплательщика.

Налогообложение курсовых разниц, полученных от переоценки суммы процентов

На основании подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Кодекса. Согласно п. 8 ст. 272 НК РФ по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

Таким образом, для целей налогообложения прибыли расходы в виде процентов за пользование кредитными средства-

ми рассчитываются и включаются в состав внереализационных расходов на последнее число каждого квартала.

Как уже отмечалось, в рассматриваемой ситуации общество уплачивает проценты за пользование кредитными средствами не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Следовательно, у общества также возникает разница между суммой обязательства в иностранной валюте по уплате процентов на дату их начисления и суммой обязательства в иностранной валюте на дату их фактической уплаты. В зависимости от повышения или понижения курса доллара такая разница может быть как отрицательной, так и положительной.

Правомерность учета в составе доходов (расходов) положительной (отрицательной) курсовой разницы в связи с переоценкой долгового обязательства в виде процентов со стороны фискальных органов не подвергается сомнению, о чем свидетельствуют письма Минфина России от 16 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/239, УФНС России по г. Москве от 4 июля 2008 г. № 20-12/063544, от 18 апреля 2008 г. № 20-12/037695 и др. При этом размер расходов, признаваемых в целях налогообложения прибыли, не ограничивается пределами, установленными ст. 269 НК РФ.

Порядок учета курсовых разниц

Согласно подп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ доходы в виде положительной курсовой разницы по требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются на последнее число текущего месяца. Аналогичным образом на основании подп. 6 п. 7 ст. 272 Кодекса учитываются и расходы в виде отрицательной курсовой разницы.

В соответствии с п. 8 ст. 271 НК РФ обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований

и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

В письмах от 15 января 2009 г. № 03-03-06/1/17, от 22 декабря 2008 г. № 03-03-06/1/714 при рассмотрении вопроса об учете для целей исчисления налога на прибыль курсовых разниц, образовавшихся в связи с изменением курса иностранной валюты по отношению к рублю по средствам, поступившим в иностранной валюте по договору займа, Минфин России приходит к следующему выводу. Такие курсовые разницы учитываются для целей налогообложения прибыли на дату прекращения (исполнения) долгового обязательства по возврату кредита с учетом процентов (предусмотренных кредитным договором) и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

В рассматриваемой ситуации в срок до 31 марта 2009 г. (первое частичное погашение кредита) кредит не погашался. Соответственно до момента первого частичного погашения кредита общество на последнее число каждого отчетного (налогового) периода рассчитывает и включает в состав внереализационных доходов (расходов) положительные (отрицательные) разницы, возникающие в связи с переоценкой суммы основного долга, номинированного в иностранной валюте, в связи с изменением курса доллара, действующего на момент выдачи кредита, по отношению к курсу доллара на конец отчетного (налогового) периода.

Аналогичным образом общество рассчитывает и учитывает в целях налогообложения прибыли положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникающие в связи с переоценкой суммы подлежащих уплате процентов.

Ответ подготовили
налоговые юристы «ФБК-Право»
И.А. Андреева и Т.А. Матвеечева

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

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ



Время простоя — время непростое

СИТУАЦИЯ 1

С ноября 2008 г. из-за резкого ухудшения на рынке, вызванного мировым экономическим и финансовым кризисом, резко снизился спрос на готовую продукцию, что привело к простоям 70% работников производственного цеха филиала общества. Согласно распоряжению генерального директора работники, находящиеся в простое, имели право не находиться на рабочих местах. Тем не менее с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. общество выполняло план по реализации продукции.

ВОПРОСЫ

1. Можно ли факт снижения спроса отнести к причинам, не зависящим от работодателя и работника, и производить выплаты находящимся в простое работникам в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, а не $\frac{2}{3}$ средней заработной платы? Может ли простой считаться происшедшим по вине работодателя, если в период с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. сырье для производства продукции находилось на складе в размере $\frac{1}{2}$ месячной загрузки предприятия, т.е. общество могло обеспечить производство необходимым сырьем?

ОТВЕТЫ

Согласно ст. 72² Трудового кодекса РФ под простоем понимается временная приостановка работы по причинам экономического, технологического, технического или организационного характера.

В соответствии с ч. 1 ст. 157 ТК РФ оплата времени простоя *по вине работодателя* производится в размере $\frac{2}{3}$ средней заработной платы. В свою очередь, ч. 2 названной статьи предусмотрено, что простои по причинам, *не зависящим от работодателя и работника*, оплачиваются в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (должностного оклада).

Таким образом, для определения правомерности оплаты труда работникам во время простоя в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (должностного оклада) необходимо установить, по вине работодателя или нет произошел простой.

В первую очередь отметим, что трудовым законодательством не раскрываются причины, по которым простой можно квалифицировать как имевший место по вине работодателя или по иным причинам.

Полагаем, что вина работодателя в простое усматривается в тех случаях, когда работодатель мог предвидеть причины простоя, исходя из разумной предусмотрительности, и мог принять соответствующие меры для их устранения, не приводящие к нарушению нормальной деятельности предприятия.

Классическими примерами вины работодателя в простое, с нашей точки зрения, можно считать:

- замену оборудования;
- неисправное техническое обслуживание оборудования и, как следствие, его поломку;
- несвоевременное получение соответствующей лицензии и, как следствие, невозможность ведения деятельности и др.

Данной точки зрения придерживается и Минфин России. Так, в письме от 7 декабря 2005 г. № 03-03-04/1/412 было указано, что оплата труда во время простоя в связи с проведением работ по оптимизации технологических процессов и подготовке оборудования к бесперебойной работе по выпуску качественной продукции, эффективному использованию трудовых ресурсов для выполнения производственной программы должна производиться согласно ч. 1 ст. 157 ТК РФ.

На основании данной нормы расходы в виде оплаты труда работников за время простоев по вине работодателя в размере $\frac{2}{3}$ средней заработной платы работника уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Как видно из вопроса, в период с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. сырье для производства продукции находилось на складе в размере $\frac{1}{2}$ месячной загрузки предприятия, т.е. общество могло обеспечить загрузку работников для производства продукции.

К тому же в данный период общество продавало продукцию и выполняло план по ее реализации. При этом работники были отправлены в простой, и время простоя в данный период оплачивалось работникам исходя из $\frac{2}{3}$ заработной платы.

После этого, начиная с февраля 2009 г., запасы сырья закончились, реализация готовой продукции прекратилась, и работники, находящиеся в простое, были переведены на выплату $\frac{2}{3}$ тарифной ставки.

Таким образом, в периоде простоя можно выделить два этапа:

- с ноября 2008 г. по февраль 2009 г.;
- с марта 2009 г. по настоящий момент.

На **первом** этапе простоя произошел несмотря на то, что у предприятия имелась реальная возможность производить и сбывать продукцию как с производственной, так и с экономической точки зрения, что подтверждается наличием сырья на складе и осуществлением продаж.

Значит, простой на первом этапе произошел без наличия объективных причин и может рассматриваться как простой *по вине работодателя*. Поэтому с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. оплата труда работников за период простоя должна производиться в размере $\frac{2}{3}$ заработной платы.

На **втором** этапе простоя произошел в связи с резким ухудшением конъюнктуры рынка, которое привело к практически полному прекращению спроса на продукцию. Данное изменение общество предвидеть не могло, равным образом у него не имелось реальной возможности устранить причины ухудшения экономической ситуации.

Следует признать, что на втором этапе работодатель не может обеспечить сотрудников работой, так как отсутствуют спрос на готовую продукцию и необходимость в ее изготовлении.

Таким образом, простой начиная с марта 2009 г. можно квалифицировать как происшедший *не по вине работодателя*.

Косвенно точку зрения относительно того, что отсутствие спроса на продукцию не является виной работодателя, подтверждает финансовое ведомство. Так, в письме от 15 октября 2008 г. № 03-03-06/4/7 Минфин России ответил на вопрос компании — производителя светотехнической продукции, спрос на которую весной и летом падает в связи с увеличением светового дня. Финансисты решили, что если компания по этой причине объявляет о простое, то время простоя

оплачивается сотрудникам в размере не менее $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, оклада.

Аналогичного мнения придерживается судебная практика. В частности, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 24 октября 2006 г. по делу № А55-457/2006-53 указал, что убытки, вызванные снижением объема заказов на изготовление продукции, не зависят от воли работодателя и работника. ФАС Уральского округа в Постановлении от 26 ноября 2007 г. № Ф09-9768/07-С2 отметил, что на основании ст. 157 ТК РФ выплаты работникам за время простоя по причине отсутствия заказов правомерно производятся в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки и относятся в состав расходов.

Вместе с тем отмечаем, что в приведенных делах рассматривался спор относительно включения расходов на оплату труда во время простоя в целях налогообложения прибыли, тогда как согласно ст. 353 ТК РФ государственный надзор и контроль за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, всеми работодателями на территории Российской Федерации осуществляет Федеральная инспекция труда.

Каких-либо официальных разъяснений Роструда по рассматриваемому вопросу найти не удалось, однако имеются неофициальные комментарии различных специалистов.

Так, Н.З. Ковязина, начальник отдела трудовых отношений и оплаты труда департамента трудовых отношений Минздравсоцразвития России, указала: «В ТК РФ отдельно выделен простой по вине работодателя и по не зависящим от работника и работодателя причинам. Но на практике определить, по чьей вине произошел простой, порой бывает достаточно трудно. В случае разногласий решение остается за судом.

По моему мнению, в ситуации, когда организацию подвели поставщики, вины работодателя в этом нет, значит, нет и его вины в простое. Не виноват работодатель и если он не смог набрать достаточное количество заказов, хотя старался это сделать. Поэтому его вины в простое тоже нет. Тем более в условиях кризиса. Так что в обоих приведенных примерах простой оплачивается в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (оклада)».

Таким образом, на наш взгляд, общество правомерно производит оплату работникам, находящимся в простое, в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки.

Вывод: на основании изложенного полагаем, что в период с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. общество должно было оплачивать труд работников, находящихся в простое, в размере $\frac{2}{3}$ среднего заработка, а с марта 2009 г. имеет право производить оплату их труда в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

2. Существует ли ограничение времени простоя?

Статьями 72² и 157 ТК РФ, регулируемыми вопросы простоя, продолжительность времени простоя не установлена. Иными словами, эту продолжительность можно считать неограниченной. Этого вывода придерживается и судебная практика.

Так, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 19 апреля 2007 г. № А39-3195/2006 признал незаконным предписание Государственной инспекции труда, которая требовала от компании-работодателя отменить приказ об объявлении вынужденного простоя. Суд указал, что ТК РФ не запрещает работодателю издать приказ о простое по причинам экономического характера в связи с отсутствием работы и не устанавливает предельных сроков этого простоя.

Вместе с тем обращаем внимание, что для отнесения затрат на оплату труда в целях налогообложения расходы должны быть документально подтверждены. Таким документом может быть приказ, распоряжение или иной локальный нормативный акт, который должен исходить от генерального директора, с указанием для главного инженера или иного технологического руководителя о необходимости остановки работы. В документе также необходимо указать время остановки работ и ее причины. Принятие данного приказа с распоряжением для технического руководителя целесообразно, чтобы не допустить квалификации простоя как введения работодателем неполного рабочего дня в рамках ст. 74 ТК РФ.

Также Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» предусмотрены табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12), табель учета рабочего времени (форма № Т-13), расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49) и т.д.

В форме № Т-12 для отражения ежедневных затрат рабочего времени специально предусмотрено две строки. В одной из них указывается определенный код, а в другой — продолжительность отработанного или неотработанного времени (в часах, минутах) по данному коду. При вынужденном простое используются коды ВП (по вине работника), РП (по вине работодателя) или НП (по причинам, не зависящим от работодателя и работника)¹. Соответственно время простоя также должно отражаться в табеле учета рабочего времени работника.

¹ Если работники во время простоя не находятся на рабочем месте, в верхней строке формы № Т-12 в графах проставляются только коды условных обозначений, а в нижней строке графы остаются пустыми (согласно Указаниям по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1). Иными словами, при заполнении табелей рабочего времени сотрудников, не находящихся на рабочем месте во время простоя, графы не заполняются.

Таким образом, во избежание претензий налоговых органов к документальному оформлению расходов на оплату труда работников во время простоя обществу следует оформлять простой соответствующим образом. Это условие не распространяется, с нашей точки зрения, на окончание простоя, так как его возможная продолжительность должна отражаться в приказе и табеле учета рабочего времени.

Вывод: время продолжительности простоя трудовым законодательством не установлено, однако продолжительность простоя, на наш взгляд, должна быть указана в приказе о начале простоя и табелях учета рабочего времени.

3. В связи с тем, что общество планирует оплачивать работникам время простоя исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, должно ли оно предупредить работников о снижении оплаты простоя и в какой срок?

Как уже отмечалось, в рассматриваемой ситуации простой с марта 2009 г. следует рассматривать как происшедший не по вине работодателя, в связи с чем общество вправе оплачивать работникам время простоя исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки.

Если общество ранее оплачивало сотрудникам время простоя в размере $\frac{2}{3}$ средней заработной платы, но в дальнейшем намерено установить выплаты в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, оно не обязано предупреждать работника о снижении оплаты простоя, так как в данном случае имеет место приведение ситуации в рамки установленных требований трудового законодательства.

Вывод: полагаем, что предупреждать работников о корректировке выплат на время простоя общество не обязано.

4. Необходимо ли создать комиссию для определения причин простоя и в каком составе?

Трудовым кодексом РФ не предусмотрена необходимость создания комиссии для определения и подтверждения причин простоя. Вместе с тем, как было указано выше, расходы на оплату труда во время простоя должны быть документально подтверждены. Поэтому для необходимого документального подтверждения, а также чтобы доказать отсутствие вины работодателя в простое, можно признать целесообразным создание соответствующей комиссии.

Специалисты компании «ФБК» полагают, что основанием для формирования комиссии может служить докладная записка генеральному директору от отдела (отделов), занимающегося маркетингом и сбытом продукции, с прогнозами относительно спроса на продукцию общества.

Комиссия назначается приказом генерального директора и формируется для определения текущего состояния сбыта

и дальнейших перспектив производства. В ее состав следует включить:

- главного инженера или иного технического руководителя, отвечающего за производственный процесс;
- начальника отдела маркетинга;
- начальника отдела сбыта;
- других ответственных сотрудников (например, начальника отдела труда и заработной платы);
- председателя профсоюзной организации.

Результатом работы комиссии должна стать докладная записка за подписями всех участников комиссии, в которой содержится отрицательный прогноз относительно дальнейших перспектив продаж.

Вывод: на наш взгляд, создание специальной комиссии для анализа состояния рынка и дальнейших перспектив производства будет целесообразным для лучшего документального обоснования выплат в пользу работников. Подготовленная ею докладная записка на имя руководителя предприятия позволит подтвердить отсутствие вины работодателя в простоях.

5. Какими документами следует подтверждать отсутствие вины работодателя в простое?

Напомним, что для определения величины выплат в пользу работников, находящихся в простое, нужно решить вопрос о вине работодателя в остановке производства. Это можно сделать на основании внутренних документов предприятия.

Например, обоснованием причин простоя за период с ноября 2008 г. по февраль 2009 г., с нашей точки зрения, могут являться следующие документы:

- письменный запрос от генерального директора в отдел маркетинга и сбыта относительно прогнозов спроса на продукцию общества;
- докладная записка от отделов сбыта и маркетинга с указанием наличия спроса на готовую продукцию с ноября 2008 г. по февраль 2009 г. включительно.

Обращаем внимание, что запрос должен исходить от генерального директора, поскольку именно он принимал решение об остановке производства.

В докладной записке от отделов сбыта и маркетинга целесообразно предусмотреть предложение о создании комплексной комиссии для определения дальнейших перспектив сбыта и возможностей продолжения производства. Эта записка будет вполне достаточным основанием для формирования той комиссии, о которой говорилось ранее. Как уже отмечалось, ее рабочие материалы являются достаточными, чтобы доказать отсутствие вины работодателя в простое начиная с марта 2009 г. К таким материалам относится прежде всего протокол заседания комиссии, в ходе которого констатируется отсутствие перспектив

по увеличению спроса на продукцию и в связи с этим принимается решение о необходимости приостановки производства.

Дополнительным основанием для формирования комиссии может быть новый меморандум от отделов маркетинга и реализации, подготовленный по состоянию на середину января, в котором даются отрицательные прогнозы относительно сбыта продукции общества.

6. Если размер $\frac{2}{3}$ тарифной ставки ниже минимального размера оплаты труда, должно ли общество выплачивать МРОТ, а не часть тарифной ставки?

Поскольку простой в связи с отсутствием спроса считается происшедшим не по вине работодателя, общество вправе оплачивать труд сотрудников во время простоя, исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки.

Согласно ст. 133 ТК РФ минимальный размер оплаты труда устанавливается одновременно на всей территории Российской Федерации федеральным законом и не может быть ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения. При этом в названной статье установлено, что месячная заработная плата работника, *полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда* (трудовые обязанности), не может быть ниже МРОТ.

Анализ правоприменительной практики показывает, что при невыполнении норм рабочего времени и норм труда право на выплату заработка не ниже МРОТ за работником не сохраняется.

В Определении Верховного Суда РФ от 10 сентября 2008 г. № 83-Г08-11 было отмечено, что размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов) могут быть установлены в размерах ниже МРОТ, однако ежемесячные выплаты работнику за *полностью отработанное время* в сумме не могут быть менее минимального размера оплаты труда.

Другими словами, ВС РФ согласился с тем, что установленные организацией ставки и оклады могут быть меньше установленного минимума, а также указал, что право на получение оплаты не ниже прожиточного минимума сохраняется только за теми, кто выполнил нормы труда, в том числе нормы рабочего времени и нормы выработки.

Таким образом, работники общества имеют право на выплату не ниже МРОТ, если они выполнили норму выработки или рабочего времени.

Нормы выработки устанавливаются локальным актом. Как правило, под нормами выработки понимается количество продукции надлежащего качества, которое работник (группа работников) определенной квалификации должен произвести в единицу времени в данных технических условиях.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

Поскольку нет оснований полагать, что до простоя работники общества не выполняли установленные нормативы, следовательно, нормы выработки можно считать соблюденными.

Что касается норм рабочего времени, под ними согласно ст. 91 ТК РФ следует понимать количество рабочего времени, отработанного сотрудником за определенный период (неделю, месяц, квартал и пр.). Значит, если время простоя включается в состав рабочего времени, можно считать, что нормы рабочего времени сотрудниками также были выполнены.

С учетом того, что на основании ст. 157 ТК РФ во время простоя работник должен находиться на рабочем месте, время простоя признается частью рабочего времени. Эта точка зрения подтверждается в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 28 февраля 2006 г. № А11-5850/2005-К2-27/257.

Поскольку время нахождения в простое включается в состав рабочего времени, работники общества, даже во время простоя, выполнили установленную норму рабочего времени.

Вывод: принимая во внимание, что нормы труда и нормы рабочего времени сотрудниками общества выполнялись, оно вправе оплачивать время простоя исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, но не ниже МРОТ. При этом общество вправе отнести в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, оплату простоя в размере МРОТ, так как выплата заработка в таком размере обусловлена требованиями трудового законодательства.

7. Имеются ли у работодателя риски, если работники, находящиеся в простое, отсутствовали на рабочем месте?

В рассматриваемой ситуации согласно распоряжению генерального директора работники, находящиеся в простое, имели право не находиться на рабочих местах. Однако стоит иметь в виду, что в силу ст. 107 ТК РФ время простоя не относится ко времени отдыха, а считается частью рабочего времени. Поэтому формально работники обязаны находиться на своих рабочих местах в дни (часы) простоя.

Тем не менее, на наш взгляд, работодатель может издать приказ, что работники не обязаны ежедневно являться на работу и находиться на рабочих местах в течение всего времени простоя, а могут использовать время простоя по своему усмотрению. В этом случае порядок оплаты простоя не изменится и выплаты будут производиться по правилам ст. 157 ТК РФ.

Сотрудники Минтруда России в частных разъяснениях также допускают возможность отсутствия работников на месте в период простоя, но признают, что в этом случае налоговые органы предъявляют к работодателям претен-

зии в части произведенной оплаты. Хотя сами сотрудники министерства считают подобные претензии необоснованными¹.

Такой же позиции придерживается и судебная практика. Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 16 января 2008 г. по делу № А11-1995/2007-К2-20/123 указал, что, поскольку приказы генерального директора о простое не содержали требования об обязательном присутствии работника на рабочих местах, расходы по выплатам в пользу работников являются экономически обоснованными.

Вывод: при наличии разрешения генерального директора работники вправе не находиться на рабочих местах. При этом не исключена возможность предъявления претензий со стороны налоговых органов, но возможный спор с высокой степенью вероятности может быть решен в пользу налогоплательщика.

8. Каким образом общество обязано оплачивать больничный лист во время простоя, если работник заболел до либо во время простоя, и каким образом заполняются в таком случае табели учета рабочего времени?

Для каждого случая (открытие работниками больничного листа как до начала приостановления деятельности компании, так и во время простоя) оплата больничных листов имеет свои особенности.

Оплата больничного листа, открытого до начала простоя.

По общему правилу размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от трудового стажа.

Как установлено в ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» (далее — Закон № 255-ФЗ), пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу, имеющему страховой стаж:

- 8 и более лет, — 100% среднего заработка;
- от 5 до 8 лет, — 80% среднего заработка;
- до 5 лет, — 60% среднего заработка.

Согласно п. 7 ст. 7 Закона № 255-ФЗ пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается *в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата*, но не выше размера пособия, которое получало бы по общим правилам застрахованное лицо.

Из изложенного следует, что при наступлении временной нетрудоспособности до периода простоя пособие по временной нетрудоспособности выплачивается исходя из среднего заработка, а за период, приходящийся на про-

¹ «Главная книга», 2009, № 2.

стой, — в сумме сохраненного на этот период заработка, т.е. в пределах $\frac{2}{3}$ среднего заработка либо $\frac{2}{3}$ тарифной ставки, но не более суммы пособия, исчисленного в общеустановленном порядке.

Таким образом, оплата больничного листа, если он открыт до начала приостановления деятельности, производится в сумме $\frac{2}{3}$ заработной платы (простой по вине работодателя) или $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (простой, не зависящий от работодателя).

Эта точка зрения высказана также в письме ФСС России от 6 апреля 1995 г. № 07-177ЮШ.

Оплата больничного листа, открытого во время простоя.

Периоды, за которые пособие сотруднику не назначается, перечислены в ст. 9 Закона № 255-ФЗ. Это периоды:

- освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ, за исключением случаев утраты трудоспособности работником вследствие заболевания или травмы в период ежегодного оплачиваемого отпуска;
- отстранения от работы в соответствии с законодательством РФ, если за этот период не начисляется заработная плата;
- заключения под стражу или административного ареста;
- проведения судебно-медицинской экспертизы.

Простой в данном перечне прямо не поименован. Однако сотрудники ФСС России на практике считают, что простой является формой освобождения от работы с частичным сохранением заработной платы.

В упоминавшемся письме ФСС России № 07-177ЮШ указывается, что если временная нетрудоспособность наступила в период временной приостановки работы предприятия, то пособие за это время не выдается. Исключение делается для пособия по беременности и родам.

Этой точки зрения специалисты ФСС России придерживаются и в настоящее время, подтверждая ее в частных комментариях. Так, руководитель правового департамента ФСС России О.В. Терещенко указала, что «при заболевании, наступившем в период простоя, пособие по временной нетрудоспособности согласно п. 1 ст. 9 Закона № 255-ФЗ не назначается»¹.

На наш взгляд, данная позиция неправомерна, поскольку согласно п. 7 ст. 7 Закона № 255-ФЗ, как уже отмечалось, пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата, но не выше размера пособия, которое получало бы по общим правилам застрахованное лицо. К тому же данной нормой не установлено ограничение для оплаты больничного в зависимости от того, когда возникло событие для уплаты пособия по временной нетрудоспособности — до начала простоя или после. Равным образом про-

стой нельзя считать освобождением от работы, поскольку время простоя относится к рабочему времени.

Судя по всему, позиция ФСС России основана на ранее действовавшем порядке выплаты пособий по временной нетрудоспособности (см. п. 81 Положения о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию, утвержденного Постановлением Президиума ВЦСПС от 12 ноября 1984 г. № 13-6), согласно которому если нетрудоспособность или отпуск по беременности и родам наступили в период временной приостановки работы, то пособие за время приостановки не выдается.

Однако данная норма была исключена Законом № 255-ФЗ, и был установлен общий порядок выплаты пособий вне зависимости от даты наступления события временной нетрудоспособности. Таким образом, оплата больничного листа, который открыт во время простоя, с нашей точки зрения, также производится в сумме $\frac{2}{3}$ заработной платы (простой по вине работодателя) или $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (простой, не зависящий от работодателя).

Иной подход противоречил бы ст. 18 Конституции РФ, согласно которой смысл, содержание и применение законов определяют именно права и свободы человека. К таким правам относится и право на социальное обеспечение по болезни, установленное в ст. 39 Конституции РФ.

Соответственно по больничным листам, открытым во время простоя, пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время работнику заработная плата. Иными словами, для работника в рассматриваемой ситуации не имеет значения момент наступления временной нетрудоспособности, ведь и время простоя, и пособие по временной нетрудоспособности оплачиваются в одинаковом размере.

Однако момент наступления события временной нетрудоспособности имеет значение для работодателя. Так, согласно ч. 2 ст. 3 Закона № 255-ФЗ при оплате пособия по временной нетрудоспособности в связи с заболеваниями, травмами и пр. первые два дня нетрудоспособности оплачиваются за счет средств работодателя, а остальные, начиная с 3-го дня, — за счет средств ФСС России.

Учитывая приведенную ранее точку зрения Фонда, есть вероятность того, что его сотрудники откажут в оплате больничных листов, открытых в период простоя.

Однако позиция ФСС России по данному вопросу, как указывалось, незаконна. Следовательно, пособие в такой ситуации также должно выплачиваться за счет средств Фонда с учетом особенностей ст. 3 Закона № 255-ФЗ.

Что касается заполнения табелей рабочего времени при наступлении временной нетрудоспособности работников во время простоя, сообщаем следующее. Согласно Указаниям по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты при отражении неявок на работу (отпуск, дни временной нетрудоспособности, служебные командировки, отпуск в связи с обуче-

¹ «Нормативные акты для бухгалтера», 2008, № 15.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

нием, время выполнения государственных или общественных обязанностей и т.д.) в верхней строке табеля в графах проставляются только коды условных обозначений, а графы в нижней строке остаются пустыми. Код условного обозначения простоя не по вине работодателя — НП, код условного обозначения времени нетрудоспособности — Б или Т.

Таким образом, возникает вопрос, какой код должен быть проставлен в табеле учета рабочего времени. Принимая во внимание, что простой учитывается в качестве рабочего времени, а отсутствие на месте в силу временной нетрудоспособности таковым не считается, в табеле в такой ситуации должен проставляться код условного обозначения *времени нетрудоспособности*.

Однако в целях правильного расчета пособий по временной нетрудоспособности, полагаем, что в табеле также следует указывать и код условного обозначения простоя — НП. Данные коды могут быть проставлены через символ «/».

Вывод: общество обязано выплачивать пособие вне зависимости от того, когда наступила временная нетрудоспособность: до или во время простоя. При этом не исключен риск конфликта с органами ФСС России относительно возмещения затрат по выплате пособия, однако данный конфликт с высокой степенью вероятности может быть решен в пользу работодателя.

9. Каким образом общество обязано оплачивать работнику сдачу крови во время простоя?

Согласно абз. 1 ст. 186 ТК РФ в день сдачи крови и ее компонентов, а также в день связанного с этим медицинского обследования работник освобождается от работы. После каждого дня сдачи крови и ее компонентов работнику предоставляется дополнительный день отдыха.

В соответствии с нормой ст. 186 ТК РФ при сдаче крови и ее компонентов работодатель сохраняет за работником его *средний заработок за дни сдачи* и предоставленные в связи с этим дни отдыха. Данная статья также предусматривает, что дополнительный день отдыха по желанию работника может быть присоединен к ежегодному оплачиваемому отпуску или использован в другое время в течение года после дня сдачи крови и ее компонентов, т.е. день отдыха фактически приравнивается к отпусковому дню.

Поскольку день сдачи крови приходится на время простоя, этот день, по нашему мнению, должен оплачиваться так же, как и сам простой, а день отдыха после сдачи крови — исходя из среднего заработка работника¹.

¹ Обратите внимание, что согласно подп. «в» п. 5 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922) при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются время, а также начисленные за это время суммы, если работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника.

10. Возможно ли объявление простоя для административного персонала общества?

Как уже говорилось, согласно ст. 72² ТК РФ под простоем понимается временная приостановка работы по причинам экономического, технологического, технического или организационного характера. При этом работник считается находящимся в простое, если приостановка работы произошла именно на том участке, за которым он закреплен.

Поскольку административный персонал отвечает за обеспечение деятельности предприятия *в целом*, отправка административного персонала в простой фактически может означать приостановку деятельности всего предприятия.

В рассматриваемой ситуации деятельность общества полностью не прекращена (работают два производственных участка), т.е. по-прежнему имеют место финансово-хозяйственные операции, которые требуют, в частности, участия сотрудников бухгалтерии для надлежащего отражения в учете и отчетности, оформления первичных документов и пр.

С нашей точки зрения, это означает, что объективных оснований для простоя у административного персонала, включая сотрудников бухгалтерии, нет и прекращение работы административными работниками можно рассматривать как простой по вине работодателя, а следовательно, в силу ст. 157 ТК РФ оплата труда работников должна производиться исходя из $\frac{2}{3}$ заработной платы, причем не менее МРОТ.

Размер выплат работникам, которые временно не осуществляют трудовую деятельность, может быть уменьшен за счет установки режима неполного рабочего времени. В соответствии со ст. 74 ТК РФ, когда по причинам, связанным с изменением организационных или технологических условий труда (изменения в технике и технологии производства, структурная реорганизация производства и др.), определенные сторонами условия трудового договора не могут быть сохранены, допускается их изменение по инициативе работодателя, за исключением изменения трудовой функции работника.

Если же такие изменения могут повлечь за собой массовое увольнение работников, работодатель в целях сохранения рабочих мест имеет право с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации и в порядке, установленном ст. 372 ТК РФ для принятия локальных нормативных актов, вводить режим неполного рабочего дня (смены) и (или) неполной рабочей недели на срок до шести месяцев.

Экономическая ситуация непосредственно не может быть основанием для перевода на неполную рабочую неделю, однако она может быть причиной для проведения структурно-штатных изменений внутри самого предприятия в период отсутствия спроса (в частности, для изменения организационно-управленческой структуры административного аппарата, перераспределения функций между отделами

и отделениями бухгалтерии (например, центральной и главной) и пр.).

Проект о введении таких мероприятий согласно ст. 74 ТК РФ может послужить основанием для того, чтобы запросить мнение профсоюзной организации и ввести неполный рабочий день. Размер ограничений рабочего времени (сколько часов (дней) сокращается по сравнению с восьмичасовым рабочим днем или пятидневной неделей) в законодательстве не ограничен.

На основании ст. 93 ТК РФ по соглашению между работником и работодателем неполный рабочий день (смена) или неполная рабочая неделя могут устанавливаться как при приеме на работу, так и впоследствии. Также данной статьей установлено, что оплата труда на условиях неполного рабочего времени будет производиться по *фактически отработанному времени*.

Отметим, что введение такого ограничения позволит производить оплату ниже МРОТ, поскольку нормы рабочего времени в такой ситуации сотрудниками не выполняются. Однако о предстоящих изменениях определенных сторонами условий трудового договора, а также о причинах, вызвавших необходимость таких изменений, работодатель обязан уведомить работника в письменной форме не позднее чем за два месяца, если иное не предусмотрено ТК РФ.

При этом согласно ст. 74 Кодекса, если работник отказывается от продолжения работы в режиме неполного рабочего дня (смены) и (или) неполной рабочей недели, то трудовой договор расторгается в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 81 ТК РФ.

При этом работнику предоставляются соответствующие гарантии и компенсации.

Таким образом, вместо объявления простоя для работников административного персонала работодатель может установить для них режим неполного рабочего времени. Но это связано с определенными организационными трудностями и необходимостью учета мнения профсоюзной организации.

Вывод: полагаем, что объявление простоя для административного персонала возможно, однако данный простой будет квалифицирован как простой по вине работодателя. При этом общество обязано будет оплачивать простой исходя из $\frac{2}{3}$ заработной платы и не ниже МРОТ.

Режим неполного рабочего дня (недели), в свою очередь, может быть введен только по истечении двух месяцев и требует предварительного запроса профсоюзной организации, согласие которой, впрочем, не является обязательным. Таким образом, с организационной точки зрения введение неполного рабочего дня (рабочей недели) является для общества более сложным мероприятием.

В заключение отметим, что с 1 января 2009 г. работодатели обязаны уведомлять о приостановке производства органы занятости в течение трех рабочих дней после принятия решения о приостановке производства (п. 2 ст. 1, ст. 3 Федерального закона от 25 декабря 2008 г. № 287-ФЗ «О внесении изменений в Закон РФ “О занятости населения в Российской Федерации”»). Форма уведомления является свободной.

СИТУАЦИЯ 2

В связи с простоями на производстве резко сократился объем работ у специалистов общества, не относящихся к административно-управленческому персоналу, а занятых обеспечением производственной деятельности филиала: инженерно-технологические службы, службы материально-технического снабжения, специалисты по сбыту готовой продукции.

ВОПРОС

Имеет ли право генеральный директор общества отправить часть специалистов указанных служб в простой с оплатой времени простоя исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки и правом вызова на работу в случае изменения ситуации?

ОТВЕТ

Работники инженерно-технологических служб, служб материально-технического снабжения обеспечивают производственную деятельность предприятия, которая в настоящее время приостановлена. Специалисты по сбыту готовой продукции не могут заниматься продажей продукции, так как на нее отсутствует спрос.

Таким образом, в наличии объективные основания для простоя данного персонала, поскольку сотрудники не обеспечиваются работой. В рассматриваемой ситуации не имеется вины работодателя, так как изменения конъюнктуры рынка общество предвидеть не могло, равным образом у него не имелось реальной возможности устранить причины ухудшения экономической ситуации.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

Следовательно, работодатель не может обеспечить работой сотрудников технических служб и служб сбыта готовой продукции, а значит, простой для данных работников можно квалифицировать как происшедший не по вине работодателя.

В соответствии с ч. 2 ст. 157 ТК РФ простои по причинам, не зависящим от работодателя и работника, оплачиваются в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (должностного оклада).

Полагаем, что работодатель вправе вызвать работника для выполнения им трудовых обязанностей в случае изменения ситуации по простоям. При этом, поскольку окончание простоя специальным документом оформлять, с нашей точки зрения, не обязательно (см. ситуацию 1), оформление вызова работника также не должно оформляться специальным документом.

Вместе с тем во избежание неполучения работником информации об окончании простоя рекомендуем по окончании

простоя направить в адрес работников извещение (в произвольной форме) о необходимости приступить к выполнению трудовых функций.

Вывод: объявление простоя для служб, занятых обеспечением производственной деятельности филиала, правомерно. Время простоя должно оплачиваться исходя из $\frac{2}{3}$ тарифной ставки. В случае изменения ситуации с простоем работодатель имеет право вызвать работника для выполнения им трудовых функций.

Ответ подготовили
юристы «ФБК-Право»
Е.И. Голубева и А.И. Сотов

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



Банк России не меняет подходов к надзору за деятельностью банков в 2010 г. — эксперты

В Москве 20 октября 2009 г. прошел Экономический клуб **ФБК «Банковская система России: перспективы выхода из кризиса»**. Вице-президент ФБК по банковскому аудиту **Алексей Терехов** посвятил выступление анализу проекта «Основных направлений единой государственной денежно-кредитной политики», обнародованного Банком России.

Эксперт выделил три главные тенденции. Во-первых, усиливается роль регулятора рынка: речь в том числе идет о создании законодательного механизма оценки деловой репутации. Во-вторых, получает свое развитие концепция консолидированного надзора и взаимодействия с другими участниками рынка, например с аудиторами. И, в-третьих, проектом не предусмотрено требование раскрытия экономической информации. «Таким образом, многие вопросы, в частности по раскрытию информации, оценке рисков, остаются вне планируемых Банком России мероприятий на 2010 г.», — заключил А. Терехов.

Руководитель корпоративной практики «ФБК-Право» Александр Ермоленко отметил, что рассматриваемый проект предполагает целый ряд законодательных новаций — всего 25 пунктов. Так, планируется внести изменения в закон о банках и банковской деятельности и в закон о Банке России и тем самым закрепить формирование «черных списков» сотрудников и руководителей банков, которые своими действиями причинили вред акционерам и вкладчикам кредитных организаций. Также А. Ермоленко отметил, что фактически речь идет о нормативном закреплении существующей ситуации. «Сегодня Банк России может отказать в утверждении руководства банка, сославшись на формальные причины или вообще без объяснения причин. Планируемые поправки позволяют ввести ситуацию в нормативные рамки. Наверное, это хорошо», — добавил эксперт.



Председатель совета директоров МДМ-Банка Олег Вьюгин напомнил известную фразу о том, что «надзор — это вопрос политической воли». По мнению О. Вьюгина, в подходах к банковскому надзору со стороны Банка России не происходит поворота: «Банк получает статическую информацию. Хотя лично мне было бы гораздо интереснее понимать, как будут выглядеть денежные потоки в будущем — это то, что дает отчетность по МСФО», — отметил эксперт. Другая проблема, по его словам, связана с тем, что «российская власть не определилась, какой она видит банковскую систему; есть некие конъюнктурные движения, однако комплексного видения нет». Касаясь проблемы «плохих долгов», О. Вьюгин заявил: «Если банки будут раскрывать всю правду об объемах “плохих долгов”, то встанет

вопрос об их капитализации. Если банки с недостаточной капитализацией покажут реальное положение вещей, то согласно российскому законодательству они признаются банкротами. Это и порождает манипуляции с отчетностью». Он также напомнил, что сегодня, по данным Банка России, «26% кредитных портфелей банков — это реструктуризация». «В этой реструктуризации много отложенных проблем», — считает эксперт. При этом он подчеркнул: есть шанс, что ситуация в экономике улучшится и эти проблемы удастся «утопить» в общем подъеме.

Ведущий эксперт Фонда экономических исследований «Центр развития» Дмитрий Мирошниченко считает, что ряд нормативов Банка России должен быть пересмотрен. Хотя бы потому, что «получать убытки во время кризиса — это нормально». В то же время пока одной из важнейших проблем эксперт видит «недоступность информации об отчетности кредитных организаций». Также Д. Мирошниченко отметил, что в новейшей истории банковская система прошла несколько этапов: в начале и середине 1990-х гг. многие банки «зарабатывали» на банкротствах, затем — на фондовом рынке, в новом веке банки начали зарабатывать на собственно банковских услугах, а в последние годы стала популярной стратегия создания «банка на продажу». «Понятно, что сегодня парадигма развития банковской системы должна измениться», — подчеркнул эксперт. Однако, по его словам, проблема в том, что сейчас «у банкиров максимальный горизонт планирования — до конца года».

Касаясь перспектив восстановления банковской системы, О. Вьюгин заявил, что «восстановления, скорее, можно ожидать на рынке потребительского кредитования, нежели на рынке корпоративных кредитов». «В целом же рынок будет оживать по локальным направлениям и нишевым продуктам», — считает эксперт. В подтверждение этой тенденции вице-президент **ФБК** А. Терехов отметил, что, по его опыту, сразу несколько банков сегодня, например, собираются выйти на рынок автокредитования. Эксперты согласились, что для выхода мировой экономики из кризиса западным странам «придется придумать новую идею». «Китай может стимулировать внутренний спрос, Россия может пытаться оживить производство за счет вложений в инфраструктуру, а вот западному миру придется придумать новую идею, которая позволит восстановить доверие к экономике и на новом этапе строить долговую экономику», — отметил А. Терехов.

Россия демонстрирует наибольший спад экономики среди стран G-20: анализ ФБК

На основе последних данных статистики аудиторско-консалтинговая компания «ФБК» составила [рейтинг экономик стран G-20](#) (19 наиболее экономически развитых стран и Европейский союз) по темпам роста (падения) ВВП. В настоящее время доля G-20 в мировом ВВП составляет 87,3%.

Последнее место в рейтинге занимает Россия, где спад ВВП оказался самым значительным: —10,9% во II квартале 2009 г. по сравнению с соответствующим периодом 2008 г. Почти такой же провал экономики показывает Мексика: —10,3%.

Нынешний рейтинг резко контрастирует с результатами 2008 г., когда Россия занимала 5-е место (рост ВВП на 5,6%) и результатами 2007 г. (рост ВВП на 8,1% и 4-е место). Провал особенно заметен, поскольку лидеры 2007—2008 гг. Китай и Индия в 2009 г. по-прежнему остались на 1-й и 2-й позициях и, несмотря на кризис, демонстрируют устойчивый рост. Не «провалилась», как видно из рейтинга, и Аргентина, занимавшая в предыдущие годы 3-ю позицию (в 2009 г. пока 5-е место: —0,8%). В первой части списка осталась и Бразилия. **Директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев** считает, что «строго говоря, от БРИК (Бразилии, России, Индии и Китая) — стран с быстрорастущей экономикой — остался ИК, поскольку только Индия и Китай демонстрируют рост». «Разговоры, что причина всех российских бед в сырьевой направленности отечественной экономики, не выдерживает критики, — считает И. Николаев. — К примеру, Саудовская Аравия, экономика которой еще в большей степени зависит от мировой нефтяной конъюнктуры, по оценке МВФ, по итогам 2009 г. будет иметь вполне приличный экономический результат: —0,9% ВВП. Экономика Норвегии, не входящей в G-20, также демонстрирует, скажем так, терпимые результаты: падение ВВП во II квартале составило 4,8%».

По мнению эксперта, среди основных причин таких экономических результатов России — запоздавшая и неэффективная антикризисная политика, незавершенность

важнейших институциональных и структурных реформ (собственности, судебной, административной, естественных монополий, пенсионной и др.), относительно большая перекапитализация российского фондового рынка.

В G-20 самая высокая инфляция — у ЮАР, России и Мексики: анализ ФБК

Компания «ФБК» провела сравнительную оценку показателя инфляции (Индекса потребительских цен) стран G-20 по итогам января—августа 2009 г.

№	Страна	Август 2009 г. к декабрю 2008 г., %
1	Япония	99,1
2	Италия	99,7
3	Германия	100,5
4	Франция	100,7
5	Индонезия	101,2
6	Канада	101,2
7	Великобритания	101,7
8	Турция	101,8
9	Корея	102,4
10	США	102,7
11	Бразилия	103,0
12	Аргентина	104,2
13	Мексика	106,3
14	Россия	108,1
15	ЮАР	108,5
	Европейский союз (27 стран)	100,8
	Китай	98,8*
	Индия	113,0**
	Австралия	101,5***
	Саудовская Аравия	Нет данных

Источник: Росстат, национальные статистические службы.

* Август 2009 г. к августу 2008 г.

** Август 2009 г. к августу 2008 г. (ИПЦ для служащих).

*** II квартал 2009 г. ко II кварталу 2008 г.

Самая низкая инфляция за январь—август 2009 г. отмечается в Японии (снижение цен на 0,9%), Италии (снижение цен на 0,3%) и Германии (рост на 0,5%). Худшие показатели имеют ЮАР (рост цен на 8,5%), Россия (8,1%) и Мексика (6,3%). «В подавляющем большинстве государств цены за указанный период времени выросли на 1—3%», — констатировал **директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев**. Он также отметил, что четыре страны — Китай, Индия, Саудовская Аравия, Австралия — вынужденно исключены из общего рейтинга из-за недостаточной сопоставимости данных или по причине закрытости информации.

Комментируя ситуацию с инфляцией в России, И. Николаев обратил внимание на то, что в августе—октябре рост цен практически прекратился. «Однако при оценке инфляции необходимо учитывать ее специфичность. Если инфляция высокая, это всегда плохо, если низкая — это не всегда хорошо. Важны причины, обусловившие низкий уровень инфляции», — отметил эксперт.

По его словам, низкая инфляция в последние месяцы является естественным результатом сжатия потребительского спроса. «В августе 2009 г. были отмечены рекордно низкие месячные показатели текущего года по обороту розничной торговли (снижение на 9,8%) и по динамике реальных располагаемых денежных доходов (снижение на 6,8%), — напомнил И. Николаев. — Продавцы и хотели бы, но им все труднее поднимать цены, а то вообще покупать не будут. И как после этого радоваться низкой инфляцией?!» Именно поэтому, на взгляд эксперта, оптимизм по поводу низкой инфляции в России является «совершенно неоправданным». «Это тот самый случай, когда лекарство (сжатие потребительского спроса) оказывается опаснее самой болезни (инфляции). Можно вообще и в дефляцию уйти. Но при падающей экономике, проявлением чего и является значительное падение розничного товарооборота, расценивать это как положительный результат не стоит», — заметил И. Николаев. По его мнению, «фундаментальная причина высокой инфляции в российской экономике — низкий уровень конкуренции — никуда не исчезла, и по итогам года инфляция все равно будет иметь двузначный показатель».

По падению промышленного производства Россия находится на уровне Великобритании — ФБК

По результатам очередного расчета Индекса антикризисной эффективности (см. [Методологию расчета](#)) Германии удалось обойти США. Последние данные национальных статистических служб позволили аудиторско-консалтинговой компании «ФБК» рассчитать значения Индекса за июль 2009 г.

Великобритания	0,591
Франция	0,327
Германия	0,326
США	0,316
Канада	0,190
Казахстан	-0,247
Россия	-0,411
Украина	-1,092

Комментируя последние данные Индекса антикризисной эффективности, директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев заметил, что по динамике промышленного производства Россия в июле «выглядела очень неплохо». «По этому показателю мы заняли третье место — после Казахстана и Великобритании. При этом надо учитывать, что Казахстан — единственная страна в нашем рейтинге, которая сохраняет положительную динамику промышленного производства, — отметил эксперт. — Это, конечно, не 7% роста, как было в июне, а 1,8%, но все же. При этом показатели Великобритании (-10,7%) и России (-10,8%) почти равны». (При этом, например, Германия показала спад промышленного производства на уровне -17,8%, а результат антилидера, Украины, -26,7%.)

В то же время, по словам И. Николаева, сохранение Россией предпоследнего места в рейтинге обусловлено относительно худшими другими показателями. «Все страны СНГ, и Россия не исключение, демонстрируют достаточно тревожную динамику падения оборота розничной торговли», — отмечает И. Николаев. (В Казахстане спад по сравнению с аналогичным периодом прошлого года составил -17,2%, в России -8,3%, на Украине -20,4%.) По мнению эксперта, «потребительский спрос продолжает сжиматься, лишая экономику стимула к развитию». При этом лидеры рейтинга по этому показателю по-прежнему демонстрируют рост (Великобритания — +3,2%).

Эксперт также подчеркнул, что показатели по внешнеторговому обороту, фондовые индексы и показатели динамики золотовалютных резервов «тянут» страны СНГ вниз. В частности, отметил И. Николаев, Россия «показала самый худший показатель по изменению объема золотовалютных резервов: $-32,7\%$ к 2008 г.». При этом развитым странам удалось сохранить свои золотовалютные резервы. Исключением стала Франция, где этот показатель $-15,9\%$.

Говоря о перспективах, И. Николаев отметил, что в августе розничная торговля и реальные располагаемые доходы населения показали худшие результаты за год, сократившись соответственно на $9,8\%$ и $6,8\%$ (к августу 2008 г.). Мировые нефтяные и фондовые рынки сейчас перегреты, и риски их внезапного падения достаточно высоки, считает И. Николаев, а значит, возможность ухудшения ситуации в России до конца года сохраняется.

ФБК предлагает новую услугу по автоматизации документооборота

Компания «ФБК» стала официальным партнером компании *DIRECTUM* по внедрению систем электронного документооборота на платформе *DIRECTUM*. Одновременно специалисты департамента [корпоративных систем управления](#) ФБК прошли обучение и были аттестованы на право администрировать, устанавливать и разрабатывать решения на базе системы электронного документооборота (СЭД) *DIRECTUM*.

СЭД *DIRECTUM* обеспечивает эффективную организацию и контроль деловых процессов на основе *WorkFlow*, сопрягается с модулем организации групповой работы *MS SharePoint*, что позволяет использовать СЭД *DIRECTUM* как в рамках внутрикорпоративного портала, так и при использовании *Web*-решений, что существенно расширяет область применения СЭД и потенциальную аудиторию продукта. Также СЭД обеспечивает интеграцию с учетными системами на базе 1С, Галактика и др., что значительно повышает эффективность использования СЭД *DIRECTUM*.

По словам заместителя директора департамента корпоративных систем управления ФБК Елены Юль, предлагаемые *DIRECTUM* решения в области управления документооборотом вызывают интерес клиентов ФБК. В настоящее время рассматривается несколько запросов на внедрение СЭД.

«ФБК-Право» выступило партнером конференции «M&A форум 2009»

С 30 сентября по 1 октября 2009 г. в Москве прошла конференция «M&A форум 2009. Пути сохранения бизнеса: реструктуризация или банкротство?». Мероприятие, партнером которого выступило «ФБК-Право», было организовано газетой *Moscow Times*.

В рамках первого дня конференции с докладом выступил руководитель корпоративной практики «ФБК-Право» Александр Ермоленко. Он рассказал о структурировании сделок по слиянию и поглощению в условиях мирового финансового кризиса. «Сложившаяся в большинстве отраслей экономическая ситуация побуждает участников сделок более внимательно оценивать риски, связанные с длительностью сделки, и проводить более детальный анализ бизнеса продавца», — отметил А. Ермоленко. Также, по его словам, в современных условиях более широко используются расчеты собственными или чужими ликвидными ценными бумагами.

В форуме приняли участие ведущие российские и зарубежные специалисты в области корпоративного права. Основными темами обсуждения стали угрозы для бизнеса в 2009—2010 гг., реструктуризация и работа с непрофильными активами.

Специалисты ФБК провели семинар для сотрудников ОАО «ОГК-1»

Консультанты департамента бухгалтерского консалтинга ФБК и юристы «ФБК-Право» провели 1—2 октября 2009 г. консультационный семинар для сотрудников ОАО «ОГК-1».

В рамках первого дня семинара **руководитель практики налогового консалтинга «ФБК-Право» Татьяна Матвеева** выступила с докладом по налогу на прибыль. Она рассказала о существенных изменениях по этому налогу, применяемых с 1 января 2009 г., с учетом разъяснений контролирующих органов. Также она уделила время разбору сложных ситуаций, привела разъяснения налоговых органов и примеры из судебной практики. **Ведущий эксперт «ФБК-Право» Наталья Герасимова** рассказала об изменениях по уплате налога на добавленную стоимость.

Второй день семинара был посвящен бухгалтерскому учету. **Директор департамента бухгалтерского консалтинга ФБК Ирина Юцковская** рассказала о проекте нового закона «О бухгалтерском учете», представила обзор изменений в российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), а также тенденции и новеллы в теории и практике применения МСФО. **Ведущий консультант департамента бухгалтерского консалтинга ФБК Наталья Фрезоргер** в своем выступлении уделила внимание особенностям нового ПБУ 2/2008 и учету операций по финансовым инструментам срочных сделок.

ОАО «ОГК-1» было создано в 2005 г. в рамках реформы РАО «ЕЭС России». На сегодня это крупнейшая в стране генерирующая энергокомпания, в состав которой входят Верхнетагильская ГРЭС, Ириклинская ГРЭС, Каширская ГРЭС, Нижневартовская ГРЭС, Пермская ГРЭС и Уренгойская ГРЭС.

Экономико-правовая школа проводит комплексное обучение специалистов ОАО «Газпром нефть»

Специалисты **ЭПШ ФБК** приступили к проведению осеннего цикла **семинаров** по повышению квалификации сотрудников ОАО «Газпром нефть» в сфере применения стандартов отчетности.

В этом году уже проведены семинары на тему «Освоение природных ресурсов: практика применения МСФО 6 в российских условиях» и «Толкования положений по бухгалтерскому учету, другие изменения и сложные вопросы подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности». Семинары проводят ведущие российские специалисты в области РСБУ и МСФО.

Сотрудничество ЭПШ ФБК и ОАО «Газпром нефть» носит долговременный характер, что позволяет лучше учитывать специфику деятельности компании.

ОАО «Газпром нефть» — одна из крупнейших нефтегазовых компаний России. Доказанные запасы нефти компании превышают 6,9 млрд баррелей, что ставит ее в один ряд с 20 крупнейшими нефтяными компаниями мира.

Менеджер практики налоговых споров «ФБК-Право» Татьяна Григорьева выступила на конференции *The Moscow Times*

23 октября 2009 г. в Москве прошла конференция «Международное налоговое планирование и управление активами», организованная газетой *The Moscow Times*. В рамках мероприятия с докладом на тему «Налоговые споры с участием иностранных компаний: тенденции судебной практики» выступила **менеджер практики налоговых споров «ФБК-Право» Татьяна Григорьева**.

Она рассказала о налоговых спорах, возникающих в связи с признанием постоянного представительства иностранной организации и с переквалификацией доходов, о деятельности иностранных организаций, а также о сложностях, возникающих при возврате иностранному лицу уплаченного налога, и многом другом.

Т. Григорьева привела примеры определения места реализации работ (услуг) по местонахождению пункта отправления (назначения). В частности, она рассказала о решении суда по делу, в котором российская организация предоставила принадлежащее ей на праве собственности судно другой российской организации во временное пользование для промысла за пределами РФ. «Морское судно было сдано обществом

в аренду не для перевозок грузов или пассажиров между портами, находящимися за пределами территории РФ», — пояснила Т. Григорьева. Следовательно, местом реализации услуг общества в данном случае являлась территория РФ вне зависимости от того, что фрахтователь пользовался судном за пределами территории РФ.

ФБК — лидер аудиторского рынка России по информационной открытости

Интернет-библиотека СМИ *Public.Ru* совместно с PR-агентством «ПРОСТОП: PR & Консалтинг» провела исследование информационной открытости аудиторских компаний России. Было проанализировано информационное присутствие 155 аудиторских компаний в общественно-политических и деловых СМИ России за период с 1 сентября 2008 г. по 15 сентября 2009 г.

По итогам исследования с большим отрывом в рейтинге лидирует компания «ФБК».

Количество публикаций с упоминанием специалистов ФБК и в центральной, и в региональной прессе значительно превосходит другие компании. Второе место принадлежит PWC, и если по количеству упоминаний в центральной прессе она совсем незначительно уступает ФБК (818 и 800 соответственно), то позиции в региональных СМИ у PWC примерно вдвое слабее (469 и 271 соответственно).

Представляя исследование, генеральный директор PR-агентства «ПРОСТОП: PR & Консалтинг» Роман Масленников заявил: «Это первый опыт упорядочивания аудиторских компаний в рейтинге информационной открытости, публичности и PR-активности. Таким образом мы культивируем любовь к информационной открытости: кто открыт к общению со СМИ, тот успешен в бизнесе. Неслучайным является пересечение ядер двух рейтингов — публичности и рейтинга по оборотам бизнеса. Я уверен, что, нарастив PR-активность, нельзя не преуспеть и непосредственно в своем бизнесе. Главное — понимать под PR-технологиями действительно то, чем они являются — простирающимися далеко во времени продуманными инструментами донесения информации».

ТОП-10 ПО ИНФОРМАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ СРЕДИ АУДИТОРСКИХ КОМПАНИЙ,
НАХОДЯЩИХСЯ В МОСКВЕ

1	ФБК (PKF)
2	PricewaterhouseCoopers
3	«Финэкспертиза»
4	«2К Аудит — Деловые консультации»
5	«БДО Юникон»
6	«Интерком-аудит»
7	«Развитие бизнес-систем»
8	«Бейкер Тилли Русаудит»
9	МКПЦН
10	«Мариллион»

С развернутым отчетом по результатам исследования и полным рейтингом можно ознакомиться на сайтах организаторов: «ПРОСТОП: PR & Консалтинг» <http://msk-pr.ru/company/news/48.html> и *Public.Ru* www.public.ru (раздел «Новости»).