

ФБК

■ АУДИТ ■ КОНСАЛТИНГ ■ ПРАВО ■

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

ДЕКАБРЬ

2009

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Налогообложение при продаже
земельного участка
с автомобильной дорогой
и коммуникациями

Авансовые платежи и вычет по НДС:
налоговые риски

Проведение текущего
и капитального ремонта объектов
основных средств, находящихся
на консервации

PKF

Accountants &
business advisers

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

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

СОДЕРЖАНИЕ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 3** НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ / ОТЧЕТНОСТЬ /
АУДИТ / ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО /
ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / БАНКОВСКОЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ЦЕННЫЕ БУМАГИ /
СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / СУДЕБНАЯ СИСТЕМА

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

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

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 18** НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ЗЕМЕЛЬНОГО
УЧАСТКА С АВТОМОБИЛЬНОЙ ДОРОГОЙ
И КОММУНИКАЦИЯМИ

Е.А. ДБАР

- 24** АВАНСОВЫЕ ПЛАТЕЖИ И ВЫЧЕТ ПО НДС:
НАЛОГОВЫЕ РИСКИ

Е.В. ГОРДУКОВА, Н.Д. РЯБОВА

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ**28** ПРОВЕДЕНИЕ ТЕКУЩЕГО И КАПИТАЛЬНОГО РЕМОНТА ОБЪЕКТОВ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НАХОДЯЩИХСЯ НА КОНСЕРВАЦИИ

Е.И. ГОЛУБЕВА, А.И. СОТОВ

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»**33** НОВОСТИ / АНОНСЫ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ



1. Уплата и возврат налогов
2. Налог на добавленную стоимость
3. Налог на прибыль организаций
4. Специальные налоговые режимы
5. Прочие налоги и сборы
6. Налоговый контроль
7. Отчетность
8. Аудит
9. Гражданское законодательство
10. Таможенное законодательство
11. Банковское законодательство
12. Ценные бумаги
13. Социальное обеспечение
14. Судебная система

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ

» Приказ Минфина России от 1 октября 2009 г. № 102н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 ноября 2004 года № 106н «Об утверждении Правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»»

В целях обеспечения органами Федерального казначейства и таможенными органами автоматизированной обработки информации, содержащейся в расчетных документах, вносятся изменения в приказ Минфина России № 106н. В частности, из текста исключаются упоминания о сборщиках налогов и (или) сборов.

Кроме того, вносятся изменения в Правила указания информации, идентифицирующей плательщика и получателя средств, в расчетных документах на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (Приложение № 1 к приказу № 106н) и в Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление налогов и сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами (Приложение № 2 к приказу № 106н). В новой редакции излагаются Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление таможенных и иных платежей от внешнеэкономической деятельности (Приложение № 3 к приказу № 106н) и Правила указания информации, идентифицирующей лицо или орган, оформившие расчетный документ на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (Приложение № 5 к приказу № 106н).

Установлено, что платежи в бюджетную систему РФ на счета, открытые органам Федерального казначейства в подразделениях расчетной сети Банка России на балансовом счете № 40314 «Таможенные и другие платежи от внешнеэкономической деятельности», в период до 1 апреля 2010 г. перечисляются расчетными документами, заполненными с учетом положений приказа № 106н, действовавших до дня вступления в силу вносимых изменений.

Приказ зарегистрирован Минюстом России 6 ноября 2009 г. № 15185.

» Письмо Минфина России от 27 октября 2009 г. № 03-02-07/1-482 «Об уточнении платежа в бюджетную систему Российской Федерации»

Минфин России полагает, что допускается зачет суммы излишне уплаченного налога на имущество организаций в бюджет другого субъекта Российской Федерации в счет погашения недоимки, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса Российской Федерации. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

По мнению Минфина России, заявление о зачете подается налогоплательщиком по месту его учета в налоговый орган, которым выявлена сумма излишне уплаченного налога.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

- » Письмо Минфина России от 14 октября 2009 г. № 03-07-11/253 <О применении НДС в отношении денежных средств, перечисленных заказчиком аудиторских услуг аудиторской организации в целях компенсации расходов аудиторской организации>

Рассмотрена ситуация, когда заказчик аудиторских услуг компенсирует аудиторской организации командировочные расходы (на проживание в гостинице, питание, транспортные расходы) в рамках договоров, согласно которым в стоимость аудиторских услуг эти расходы не включаются.

В Минфине России считают, что денежные средства, перечисленные заказчиком аудиторской организации в целях компенсации указанных расходов, следует признавать средствами, связанными с оплатой аудиторских услуг. В связи с этим данные суммы компенсации подлежат включению в налоговую базу по НДС.

- » Письмо Минфина России от 16 октября 2009 г. № 03-07-14/98 <О порядке указания в счетах-фактурах по НДС адресов продавца, покупателя, грузоотправителя и грузополучателя товаров (работ, услуг)>

Финансовое ведомство рассмотрело порядок указания в счетах-фактурах адресов продавца, покупателя, грузоотправителя и грузополучателя товаров (работ, услуг).

Сообщается, что в счете-фактуре следует указывать адреса продавца и покупателя в соответствии с их учредительными документами. Почтовые адреса указываются в счетах-фактурах по отгруженным товарам при заполнении строки 3 «Грузоотправитель и его адрес», если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, и строки 4 «Грузополучатель и его адрес».

При составлении счета-фактуры на выполненные работы (оказанные услуги) в названных строках счета-фактуры ставятся прочерки.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

- » Письмо Минфина России от 16 октября 2009 г. № 03-03-06/2/196 <Об учете в целях налогообложения прибыли расходов на изготовление и размещение рекламной продукции>

Расходы на рекламу, связанные с изготовлением рекламных материалов в виде стикеров и постеров, учитываются по-разному (как нормируемые и ненормируемые расходы) в зависимости от способа и места размещения рекламной продукции.

- » Письмо Минфина России от 14 октября 2009 г. № 03-03-05/182 <О порядке применения коэффициента при амортизации основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды>

Минфин России рассмотрел порядок применения к основной норме амортизации специального коэффициента, но не выше 2, при амортизации основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды.

Указано, в частности, что имущество, находящееся на территории организации, где эксплуатируются опасные производственные объекты, но отделенное воздушной средой от этих объектов, нельзя рассматривать как имеющее непосредственный контакт с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой. Применение налогоплательщиком повышающего коэффициента 2 для таких основных средств необоснованно.

Применение этого коэффициента для основных средств правомерно, если собственник оборудования использует его в режиме, не установленном соответствующей документацией производителя, или если для работы в контакте с опасной средой использует оборудование, не предназначенное для эксплуатации в подобных условиях.

- » Письмо Минфина России от 15 октября 2009 г. № 03-03-06/1/663 <О порядке учета расходов в виде разовых платежей за пользование недрами для целей налогообложения прибыли>

Расходы в виде разового платежа за пользование недрами не включаются в первоначальную стоимость нематериального актива (лицензии), а учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Такие расходы при применении метода начисления учитываются на дату их начисления в соответствии с условиями лицензии.

- » Письмо Минфина России от 16 октября 2009 г. № 03-03-06/2/195 <Об учете для целей налогообложения прибыли в сумме передаваемой по договору уступки права требования задолженности по кредитному договору суммы неустойки>

Если неустойка (пени, штрафные санкции), начисленная за нарушение условий кредитного договора, учитывалась банком-цедентом в составе внереализационных доходов, то при уступке права требования задолженности по кредитному договору новому кредитору сумма учитываемой в составе внереализационных доходов неустойки включается в сумму передаваемой задолженности. В противном случае сумма неустойки в передаваемую по договору уступки права требования задолженность не включается.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

» Письмо Минфина России от 19 октября 2009 г. № 03-03-06/2/197 <Об учете в целях налогообложения страховых взносов>

Страховые взносы, уплачиваемые в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ, учитываются в целях налогообложения прибыли по самостоятельному основанию, и их признание не зависит от того обстоятельства, учитываются или нет в составе расходов в целях налога на прибыль конкретные выплаты в пользу физических лиц.

» Письмо Минфина России от 23 октября 2009 г. № 03-03-06/1/689 <Об отдельных вопросах налогообложения прибыли>

1. Минфин России полагает, что при изменении соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации во втором отчетном периоде по сравнению с первым пересчет расходов в виде процентов за первый отчетный период не производится.

Положительная разница между начисленными и предельными процентами в целях налогообложения приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организации. Налог с дохода иностранной организации в виде указанных дивидендов, удержанный в предыдущем отчетном периоде при выплате процентного дохода, в последующем отчетном периоде пересчету не подлежит, поскольку налог удерживается при каждой выплате дохода иностранной организации и, следовательно, в этом случае учитываются обстоятельства, сложившиеся на момент выплаты дохода. Определение налоговой базы по доходам иностранных организаций от источников в РФ, подлежащим налогообложению у источника выплаты, нарастающим итогом с начала года не предусмотрено.

2. Если в коллективном договоре организации, не относящейся к бюджетной сфере, предусмотрено, что при выезде работника за границу на отдых ему оплачивается стоимость проезда до российского аэропорта, ближайшего к месту пересечения границы, то при выезде работника за границу воздушным транспортом без остановки в таком пункте и соответственно без оформления проездного документа до этого пункта данные расходы, по мнению Минфина России, могут признаваться расходами на оплату труда и уменьшать налоговую базу организации по налогу на прибыль при условии их документального подтверждения.

Основанием для компенсации расходов являются копия заграничного паспорта с отметкой органа пограничного контроля (пункта пропуска) о месте пересечения государственной границы РФ, перевозочные документы, а также справка о стоимости перевозки по территории РФ, включенной в стоимость перевозочного документа (билета), выданная транспортной организацией.

» Письмо Минфина России от 27 октября 2009 г. № 03-03-06/1/697 <О признании в целях налогообложения прибыли НДС, установленного законодательством иностранного государства>

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке не учитываются суммы НДС, установленного законодательством иностранного государства, предъявленные налогоплательщиком иностранному покупателю в связи с реализацией работ, услуг, имущественных прав на территории данного иностранного государства.

Уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг) на территории иностранного государства НДС при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в Российской Федерации также не учитывается.

» Письмо Минфина России от 2 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/720 <Об учете в целях налогообложения прибыли расходов в виде процентов по кредитам, в том числе по кредитам, направленным на рефинансирование ранее выданных кредитов>

Расходы в виде процентов по кредитам, привлеченным для приобретения или строительства инвестиционного актива, а также по займам, направленным на рефинансирование долга, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе внереализационных расходов в размере, не превышающем размера, установленного ст. 269 НК РФ. Такие затраты не формируют первоначальную стоимость приобретенного или построенного инвестиционного актива.

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

» Информация ФНС России от 29 сентября 2009 г. «О применении ККТ плательщиками ЕНВД»

Сообщается, что плательщики ЕНВД могут либо продолжать применять контрольно-кассовую технику (ККТ), либо отказаться от ее применения. Документ, подтверждающий прием денежных средств за соответствующий товар, выдается по требованию покупателя.

В случае отказа от применения ККТ не запрещено по желанию владельца использовать ККТ для внутреннего учета. Также не запрещена доработка ККТ заводом-изготовителем или центром технического обслуживания по методике завода-изготовителя для печати документа, содержащего ряд обязательных сведений.

При совмещении деятельности, облагаемой ЕНВД, и деятельности, облагаемой налогами по общей системе налогообложения, налогоплательщик может выбирать, применять

ККТ или нет, только в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД. При ведении деятельности, подлежащей налогообложению в общем режиме, использование ККТ обязательно.

- » Письмо Минфина России от 29 октября 2009 г. № 03-11-06/3/258 <О порядке применения положений главы 26³ НК РФ>

Организация, получившая уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика, обязана перейти с уплаты ЕНВД на применение общего режима налогообложения с начала квартала, следующего за кварталом, в котором она получила такое уведомление.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Федеральный закон от 30 октября 2009 г. № 242-ФЗ «О внесении изменения в статью 373 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Согласно изменениям, внесенным в п. 1 ст. 373 НК РФ, платить налог на имущество будут обязаны организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на имущество.

- » Письмо Минфина России от 14 октября 2009 г. № 03-04-06-01/263 <О налогообложении сумм возмещения организацией расходов работника, произведенных во время нахождения в командировке>

Минфин России рассмотрел вопрос о налогообложении в ситуации, когда работнику организации в счете гостиницы в стоимость проживания была включена стоимость завтрака, которая выделена отдельной строкой.

Указано, что оплата организацией питания, стоимость которого выделена в стоимости проживания, не является возмещением расходов на наем жилого помещения, суммы которого освобождаются от обложения НДФЛ и ЕСН. Суммы такой оплаты подлежат налогообложению в установленном порядке.

- » Письмо Минфина России от 22 октября 2009 г. № 03-04-06-01/269 <О предоставлении стандартных налоговых вычетов по НДФЛ>

Стандартный налоговый вычет не может быть перенесен на следующий налоговый период. Если же в течение отдельных месяцев налогового периода сумма стандартных вычетов окажется больше суммы доходов, облагаемых НДФЛ по

ставке 13%, то разница между данными суммами переносится на следующие месяцы этого налогового периода.

- » Письмо Минфина России от 22 октября 2009 г. № 03-04-05-01/757 <О предоставлении стандартного налогового вычета по НДФЛ>

Мать, не состоящая в браке, признается единственным родителем, если в свидетельстве о рождении ребенка запись об отце ребенка сделана с ее слов. В таком случае для получения удвоенного налогового вычета необходимо представить налоговому агенту справку формы № 25, выданную органами ЗАГС, а также документы, подтверждающие семейное положение (отсутствие зарегистрированного брака).

- » Письмо Минфина России от 2 ноября 2009 г. № 03-05-05-01/70 <О применении главы 30 НК РФ в отношении общего имущества в здании>

Если право индивидуальной собственности на общее имущество зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним за одной организацией, то плательщиком налога на имущество в отношении общего имущества в здании должна признаваться данная организация-собственник.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

- » Письмо Минфина России от 15 октября 2009 г. № 03-02-07/1-466 <О приостановлении решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке>

Минфин России полагает, что в случае приостановления действия решения налогового органа о приостановлении операций по счету налогоплательщика-организации в банке последний вправе проводить в установленном порядке расходные операции по данному счету и открывать этой организации новые счета.

- » Письмо Минфина России от 16 октября 2009 г. № 03-02-07/1-468 <Об обязанности банка сообщать в налоговый орган об открытии (закрытии) счетов по вкладам (депозитам)>

Указано, что Налоговым кодексом РФ не установлена обязанность банков сообщать в налоговый орган об открытии (закрытии) счетов по вкладам (депозитам).

Взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента) не производится, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора инспекция вправе дать банку поручение на пере-

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

числение по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

» Приказ ФНС России от 2 ноября 2009 г. № ММ-7-6/534® «Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи»

Методические рекомендации разработаны в целях реализации порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в соответствии со ст. 80 НК РФ и приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н.

Рекомендациями определяются последовательность электронного документооборота с электронной цифровой подписью, перечень обязательных функций, которые должны быть реализованы в соответствующих программных продуктах, и периодичность их выполнения для каждого участника взаимодействия, а также требования:

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

Методические рекомендации вступают в силу с даты, установленной приказом о введении в промышленную эксплуатацию программного обеспечения участников информационного взаимодействия в электронном виде, обеспечивающего исполнение положений Рекомендаций.

С даты вступления в силу Методических рекомендаций признаются утратившими силу:

- приказ ФНС России от 6 февраля 2008 г. № ММ-3-6/50 «Об утверждении Временного регламента обмена электронными документами с ЭЦП по телекоммуникационным каналам связи в унифицированной системе приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности при представлении их налогоплательщиками через специализированного оператора связи»;
- пункт 2.1 раздела 2 Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное

страхование и налоговыми агентами, утвержденное приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/444®.

§ АУДИТ

» Информационное сообщение Минфина России № 3 «В связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»» (размещено на сайте Минфина России 9 ноября 2009 г.)

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России обобщил вопросы, поступающие в связи с вступлением в силу Закона об аудиторской деятельности, и обращает внимание аудиторских организаций и аудиторов, а также пользователей аудиторских услуг на ряд положений этого Закона.

§ ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Разъяснение ФНС России от 9 октября 2009 г. <О реализации налоговыми органами положений Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 312-ФЗ>

ФНС России разъясняет ряд вопросов, связанных с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 312-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Отмечено, в частности, какие документы и в какой налоговый орган необходимо представить для приведения устава общества с ограниченной ответственностью в соответствие с данным Законом.

Указано, что для этого следует использовать форму № Р13001 «Заявление о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица». Причем, поскольку данная форма не содержит строки, позволяющей отметить, что в данном случае изменения вносятся в устав общества в целях приведения его в соответствие с Законом № 312-ФЗ, к заявлению необходимо приложить отдельный лист, подписанный заявителем, в котором указать, что данные изменения вносятся в устав в названных целях.

Заявитель может использовать также рекомендуемую форму № Р13001, размещенную на сайте ФНС России в рубрике «Государственная регистрация и учет налогоплательщиков», которая содержит соответствующую строку.

Кроме того, ФНС России разъясняет последствия неприведения устава ООО в соответствие с Законом № 312-ФЗ. Отмечается также, что заявление о государственной реги-

страции изменений, связанных с отчуждением участником (участниками) доли или части доли в уставном капитале общества, может быть представлено в регистрирующий орган до представления документов, связанных с приведением устава данного общества в соответствие с названным Законом.

Неприведение устава общества в соответствие с нормами Закона № 312-ФЗ не может являться основанием для отказа в государственной регистрации изменений сведений об обществе, в том числе сведений о местонахождении организации или ее руководителе.

ФНС России считает нецелесообразным приведение уставов в соответствие с нормами Закона № 312-ФЗ для обществ, находящихся в процессе реорганизации или ликвидации, а также планирующих провести реорганизацию или добровольную ликвидацию, до подачи в регистрирующий орган документов, необходимых для внесения в государственный реестр записи о завершении реорганизации или ликвидации общества, а также перед началом процедуры реорганизации или ликвидации.

Сообщается, что в соответствии с внесенными Законом № 312-ФЗ изменениями с 1 июля 2009 г. размер уставного капитала общества должен быть не менее 10 000 руб. не только на момент его государственной регистрации, но и в любой другой момент. Это влечет за собой необходимость увеличения размера уставного капитала общества до 10 000 руб.

Устав общества, приведенный в соответствие с Законом № 312-ФЗ, должен содержать соответствующие требованиям законодательства сведения об уставном капитале. Допускается одновременное внесение изменений в сведения об уставном капитале общества (о местонахождении общества), содержащиеся в ЕГРЮЛ, и приведение его устава в соответствие с Законом. В этом случае в заявлении по форме № Р13001 наряду со строкой и листами, связанными с приведением устава в соответствие с Законом № 312-ФЗ, необходимо заполнить соответствующие строку и лист, связанные с увеличением уставного капитала (изменением местонахождения).

Указано, что отражение в уставе общества после 1 июля 2009 г. сведений о размерах и номинальной стоимости долей его участников не будет противоречить положениям законодательства об обществах с ограниченной ответственностью.

» Информация ФНС России от 29 октября 2009 г.
«О Федеральном законе от 30.12.2008 № 312-ФЗ»

ФНС России разъясняет переходные положения Закона № 312-ФЗ, упрощенно именуемые как «перерегистрация ООО». Указано, в частности, что целью принятия этого Закона являлось урегулирование проблемы рейдерства, а приведение устава ООО в соответствие с внесенными изменениями («перерегистрация») означает для участников общества возможность реализовать предоставленные Законом права, соблюсти свои собственные интересы, а также обеспечить их защиту.

В связи с этим термин «перерегистрация ООО» в данном случае не отражает сути рассматриваемых положений Закона № 312-ФЗ, поскольку прохождение или непрохождение процедуры приведения устава в соответствие с законодательством об ООО, действующим с 1 июля 2009 г., никоим образом не может отразиться на правоспособности общества. Исключение из ЕГРЮЛ обществ, не исполнивших обязанности по внесению в свои уставы предусмотренных законодательством изменений, по решению регистрирующего органа не предусмотрено. Законом № 312-ФЗ также не предусмотрено специальных санкций для обществ, чьи уставы не приведены в соответствие с законодательством к 1 января 2010 г. Уставы таких обществ будут применяться в части, не противоречащей законодательным актам РФ, как это происходит и в настоящее время.

Вместе с тем следует иметь в виду, что одновременно с государственной регистрацией изменений, вносимых в уставы обществ, регистрирующий орган вносит в ЕГРЮЛ сведения о размерах и номинальной стоимости долей участников регистрируемых обществ. Указанные сведения проверяются нотариусами при нотариальном удостоверении сделок по отчуждению или по залогом доли либо части доли в уставном капитале общества. Поэтому их наличие в ЕГРЮЛ и, следовательно, в выписке из ЕГРЮЛ может упростить документальное подтверждение полномочий лица, отчуждающего или передающего в залог долю либо часть доли, на распоряжение ими.

Сообщается также, что во избежание возможных для заявителей неудобств, связанных с очередями, ООО, зарегистрированным на территории Москвы и желающим внести изменения в устав, рекомендуется направлять документы в инспекцию почтовым отправлением с объявленной ценностью и описью вложения по адресу: МИФНС России № 46 по г. Москве, Походный проезд, вл. 3, корп. 1, г. Москва, 125373. Кроме того, заявители могут представить документы в инспекцию через доверенное лицо в специально отведенные окна (таким образом, личное присутствие генерального директора либо учредителя общества не требуется).

ФНС России информирует, что регистрация изменений уставов обществ в целях приведения их в соответствие с Законом № 312-ФЗ будет проводиться налоговыми органами и после 1 января 2010 г.

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Письмо ФТС России от 28 октября 2009 г.
№ 01-11/51425 «О применении статьи 134
Таможенного кодекса Российской Федерации,
а также заявлении таможенного режима резкспорта»

ФТС России разъясняет порядок действий уполномоченных должностных лиц таможенных органов при поступлении обращения декларанта об отзыве таможенной декларации в со-

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

ответствии с п. 1 ст. 134 ТК РФ, если таможенный орган начал фактический таможенный контроль, по результатам которого выявлены, но документально не зафиксированы факты недостоверности заявленных в таможенной декларации сведений; а также если имеют место факты заявления перевозчиками в пунктах пропуска через государственную границу РФ таможенного режима реэкспорта в случае принятия таможенными органами при прибытии товаров и транспортных средств на таможенную территорию РФ решения о проведении таможенного досмотра товаров и транспортных средств с использованием инспекционно-досмотрового комплекса.

ФТС России считает, что решение о выдаче таможенным органом письменного разрешения об отзыве декларации можно принять только по завершении и с учетом результатов начатой формы таможенного контроля.

Указано также, что товары могут быть заявлены к определенному таможенному режиму, в том числе режиму реэкспорта, после их прибытия и представления таможенному органу соответствующих документов и сведений, т.е. после регистрации таможенным органом факта прибытия и с учетом результатов начатой формы таможенного контроля.

§ БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Указание Банка России от 29 октября 2009 г. № 2314-У «О размере процентной ставки по кредиту овернайт Банка России»

В соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол от 29 октября 2009 г. № 21) с 30 октября 2009 г. процентная ставка по кредиту овернайт Банка России устанавливается в размере 9,5% годовых.

Указание вступает в силу со дня его подписания и подлежит официальному опубликованию в «Вестнике Банка России».

- » Указание Банка России от 29 октября 2009 г. № 2315-У «О размере процентных ставок по депозитным операциям Банка России»

В соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол от 29 октября 2009 г. № 21) с 30 октября 2009 г. фиксированные процентные ставки по депозитным операциям Банка России, проводимым в соответствии с Положением Банка России от 5 ноября 2002 г. № 203-П, устанавливаются в следующем размере:

- по депозитным операциям на стандартных условиях «том-некст», «спот-некст», «до востребования» — 4,25% годовых;
- по депозитным операциям на стандартных условиях «одна неделя», «спот-неделя» — 4,75% годовых.

Указание вступает в силу со дня его подписания и подлежит официальному опубликованию в «Вестнике Банка России».

§ ЦЕННЫЕ БУМАГИ

- » Федеральный закон от 30 октября 2009 г. № 241-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации»

Внесены изменения в Уголовный кодекс РФ и в ст. 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ. В частности, УК РФ дополнен статьями, которыми вводится ответственность за нарушение порядка учета прав на ценные бумаги (ст. 185²), манипулирование ценами на рынке ценных бумаг (ст. 185³) и за воспрепятствование осуществлению или незаконное ограничение прав владельцев ценных бумаг (ст. 185⁴).

Кроме того, поправки коснулись ст. 185 «Злоупотребления при эмиссии ценных бумаг» и ст. 185¹ «Злостное уклонение от предоставления инвестору или контролирующему органу информации, определенной законодательством Российской Федерации о ценных бумагах» УК РФ.

§ СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

- » Постановление Правительства РФ от 19 октября 2009 г. № 839 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 15 июня 2007 г. № 375»

Утверждены изменения, которые вносятся в Постановление № 375 «Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию».

Данные изменения обусловлены принятием Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», которым, в частности, были внесены изменения в Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию».

Поправки, внесенные в Постановление, коснулись его наименования, а также порядка определения среднего заработка, расчетного периода и пособия. Измененное Постановление вступает в силу 1 января 2010 г.

§ СУДЕБНАЯ СИСТЕМА

» Федеральный конституционный закон от 9 ноября 2009 г. № 4-ФКЗ «О Дисциплинарном судебном присутствии»

Учреждается новый судебный орган — Дисциплинарное судебное присутствие.

Определено, что Дисциплинарное судебное присутствие является судебным органом, рассматривающим дела по жалобам на решения Высшей квалификационной коллегии судей РФ и квалификационных коллегий судей субъектов Федерации о досрочном прекращении полномочий судей за совершение ими дисциплинарных проступков и по обращениям на решения Высшей квалификационной коллегии судей РФ и квалификационных коллегий судей субъектов РФ об отказе в досрочном прекращении полномочий судей за совершение ими дисциплинарных проступков.

Законом установлены состав, регламент и полномочия Дисциплинарного судебного присутствия, закреплены тре-

бования, предъявляемые к членам Дисциплинарного судебного присутствия, порядок их избрания и исполнения ими своих полномочий, порядок рассмотрения Дисциплинарным судебным присутствием жалоб и обращений, а также порядок заседания Дисциплинарного судебного присутствия и порядок принятия решений.

Закон вступает в силу по истечении 120 дней после дня его официального опубликования. Регламент Дисциплинарного судебного присутствия подлежит утверждению не позднее 90 дней после дня официального опубликования данного Закона.

Первый состав Дисциплинарного судебного присутствия избирается не позднее одного месяца со дня утверждения указанного Регламента. Срок полномочий Дисциплинарного судебного присутствия исчисляется со дня избрания пяти его членов.

Обзор подготовлен специалистами «ФБК-Право»

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



Обобщение судебной практики по налоговым спорам за сентябрь 2009 года

Обработано 2811 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. Понятие услуг общественного питания содержится в ст. 346²⁷ Налогового кодекса РФ, из которой следует, что таковыми признаются услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. Пункты питания на месторождении (котлопункты) работали в ограниченном режиме (только в период вахты). Питание предоставлялось и своим работникам, и работникам подрядных организаций по себестоимости продуктов (без наценки), т.е. было убыточным. Таким образом, деятельность общества по обеспечению работников горячим питанием нельзя признать предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания, так как она была направлена не на извлечение прибыли, а на создание нормальных условий труда.

*Постановление Президиума ВАС РФ
от 21 июля 2009 г. № 2799/09*

1.2. Поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения. Принятие же УФНС России по итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества решения о дополнительном взыскании с него налоговых платежей фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.

*Постановление Президиума ВАС РФ
от 28 июля 2009 г. № 5172/09*

1.3. Удовлетворяя заявленные требования общества и признавая недействительным решение налогового органа, суды пришли к выводу, что самостоятельным основанием для отмены решения инспекции является нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, установленных ст. 101 НК РФ. Судами установлено, что оспариваемое решение было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, без извещения налогоплательщика. Тем самым общество было лишено права участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки.

*Определение ВАС РФ
от 10 августа 2009 г. № ВАС-9795/09*

1.4. Представленными обществом в материалы дела подрядными договорами предусмотрено включение оплаты времени простоя (по отдельной ставке) в оплату работ по договору. Суды пришли к выводу о правомерности применения в данном случае налоговых вычетов по НДС с учетом того, что внесение в договоры с подрядными организациями условия обусловлено особенностями получаемых услуг, связанных с бурением, испытанием, освоением и капитальным ремонтом скважин.

*Определение ВАС РФ
от 25 августа 2009 г. № ВАС-10286/09*

1.5. По мнению налогового органа, суды необоснованно признали обжалуемые обществом требования инспекции недействительными, поскольку она их отозвала. Однако судами установлено, что на момент обращения общества в арбитражный суд требование инспекции действовало. В ходе рассмотрения дела она выставила обществу еще два требования, которые общество также обжаловало в судебном порядке. Принимая судебные акты, суды исходили из того, что отмена оспариваемого ненормативного правового акта или истечение срока его действия не препятствует рассмотрению арбитражным судом по существу заявления о признании акта недействительным, если им нарушены права и законные интересы заявителя.

*Определение ВАС РФ
от 25 августа 2009 г. № ВАС-11153/09*

1.6. Согласно ст. 87 НК РФ налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Из содержания данной нормы видна взаимосвязь проверяемого трехлетнего срока деятельности налогоплательщика с годом проведения проверки, а не с годом принятия решения о ее проведении. В настоящем случае судами установлено, что решение о проведении проверки принято инспекцией 21 июля 2005 г. До 2006 г. проверка общества не осуществлялась, поскольку инспекция 26 сентября, 24 октября, 24 ноября 2005 г. и 12 января 2006 г. приостанавливала проверку, так как документы общества находились в органах внутренних дел. Вывод судов о недопустимости в 2006 г. проверять 2002-й финансово-хозяйственный год общества соответствует правовой позиции ВАС РФ¹.

*Определение ВАС РФ
от 3 сентября 2009 г. № ВАС-11475/09*



1.7. Поскольку ст. 176 НК РФ не предусматривает возврат налога без заявления налогоплательщика об этом, до получения такого заявления у инспекции отсутствует обязанность возратить сумму налога, подлежащую возмещению.

*Определение ВАС РФ
от 2 сентября 2009 г. № ВАС-11232/09*

¹ В данном случае имеется в виду правовая позиция, высказанная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 октября 2003 г. № 2203/03.

2. Общие вопросы налогообложения



2.1. Требование общества об обязанности инспекции выдать ему справку именно об отсутствии у организации просроченной задолженности по обязательным платежам в федеральный бюджет и в государственные внебюджетные фонды необоснованно, поскольку налоговый орган как федеральный орган исполнительной власти при отсутствии законодательно регламентированной формы не вправе самостоятельно разрабатывать и утверждать запрашиваемый документ, так как это не входит в пределы его полномочий.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 августа 2009 г. № А56-44568/2008*

3. Уплата и возврат налога



3.1. Поскольку глава 21 НК РФ не устанавливает собственного содержания термина «ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации», то в силу п. 1 ст. 11 НК РФ в этом случае при определении порядка исчисления такой ставки необходимо руководствоваться институтами гражданского законодательства РФ и соответственно ориентироваться на выводы, изложенные в совместном Постановлении Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 8 октября 1998 г. № 13/14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами». Согласно п. 2 названного Постановления при расчете подлежащих уплате годовых процентов по ставке рефинансирования Банка России число дней в году и месяце принимается равным соответственно 360 и 30 дням.

*Постановление ФАС СЗО
от 22 июля 2009 г. № А52-34/2009*

3.2. Согласно позиции КС РФ, изложенной в Определении от 21 июня 2001 г. № 173-О, излишняя уплата налога имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах. Именно в таком случае подлежит применению ст. 78 НК РФ, регламентирующая порядок возврата излишне уплаченных сумм налога. При вынесении решения суд не учел, что порядок возмещения налогоплательщику разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленной за текущий налоговый период по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1, 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, регламентирован ст. 176 Кодекса. Поэтому

применение к рассматриваемому спору положений ст. 78 НК РФ неправомерно.

*Постановление ФАС СЗО
от 3 сентября 2009 г. № А05-3218/2009*



3.3. В соответствии с п. 3 ст. 78 НК РФ именно налоговый орган, осуществляя ведение лицевого счета налогоплательщика по начислению и уплате налогов, обязан выявлять переплату и сообщать налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога не позднее одного месяца со дня обнаружения этого факта. Между тем подобных сообщений, как установлено судами, предпринимателю не направлялось. При таких обстоятельствах суды сделали обоснованный вывод, что предприниматель фактически получил возможность узнать об имеющейся переплате по спорным налогам только по результатам сверки расчетов.

*Постановление ФАС СЗО
от 29 июля 2009 г. № А52-5151/2008*

3.4. При наличии переплаты по налогам в соответствующие бюджеты, которая перекрывает или равна сумме налога, зачисляемого в тот же бюджет, задолженность перед бюджетом в части уплаты конкретного налога не возникает. Следовательно, обоснованно доначислив обществу спорные суммы налога на прибыль, инспекция должна была установить наличие переплаты по иным налогам, уплачиваемым заявителем в соответствующие бюджеты, и провести зачет излишне уплаченных сумм налогов в счет уплаты налога на прибыль.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 августа 2009 г. № А56-15151/2006*

3.5. Направляя предприятию требования, инспекция несколько раз искусственно продлевала срок для взыскания доначисленной по итогам выездной проверки суммы НДС, начисленных пеней и штрафов (правомерность доначисления которых налогоплательщиком не оспаривалась). Учитывая, что налоговым законодательством строго регламентированы процедура и сроки реализации инспекцией полномочий по принудительному взысканию с налогоплательщика доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов, направление предприятию повторного требования с указанием новых сроков для добровольного исполнения противоречит положениям ст. 69 и 46 НК РФ и нарушает его права и законные интересы.

*Постановление ФАС СЗО
от 21 августа 2009 г. № А42-710/2009*

3.6. Тот факт, что орган Федерального казначейства не уведомил инспекцию о дате возврата налога, не может служить основанием для ее освобождения от обязанности, установленной п. 10 ст. 78 НК РФ, по начислению и уплате процентов за нарушение сроков возврата излишне уплаченного налога.

*Постановление ФАС МО
от 27 августа 2009 г. № КА-А40/8169-09*

3.7. Налоговый орган не вправе самостоятельно произвести зачет излишне уплаченного налога в счет погашения задолженности по пеням, возможность принудительного взыскания которых утрачена.

*Постановления ФАС МО
от 11 сентября 2009 г. № КА-А40/9061-09,
ФАС СЗО
от 14 сентября 2009 г. № Ф04-5539/2009(19547-А27-26)*

3.8. В соответствии с п. 1 ст. 75 НК РФ пенями признается установленная этой статьей денежная сумма, которую налогоплательщик (налоговый агент) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Поскольку уплата обществом сумм налога на доходы физических лиц в бюджет по месту регистрации головной организации привела к непоступлению части налога в местные бюджеты, на территории которых расположены обособленные подразделения, суды сделали обоснованный вывод о правомерном начислении обществу пеней на сумму налога на доходы физических лиц, несвоевременно перечисленную в бюджеты муниципальных образований по местонахождению обособленных подразделений налогоплательщика.

*Постановление ФАС СЗО
от 29 июля 2009 г. № А05-12842/2008*

3.9. Наличие переплаты в соответствующие бюджеты не влияет на размер доначисленного по проверке налога на прибыль, поскольку согласно п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указывается размер выявленной недоимки. Напротив, исключение доначисления налога означало признание действий общества соответствующими нормам законодательства о налогах и сборах. Наличие переплаты по налогу в данном случае влияет на размер пеней и налоговых санкций, а поскольку решение по результатам камеральной проверки не является этапом принудительного взыскания налога, указание в решении суммы выявленной недоимки по налогу на прибыль правомерно.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 августа 2009 г. № А56-15151/2006*

3.10. Налоговый кодекс РФ не содержит норм, обязывающих налоговый орган приостанавливать действие инкассовых поручений в случае возбуждения исполнительного производства на основании постановления о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика.

*Постановление ФАС МО
от 11 сентября 2009 г. № КА-А40/9076-09*

4. НДС



4.1. Неправомерен довод налогового органа, что оплата времени простоя не связана с приобретением товаров (работ, услуг) и что соответственно необоснованно заявлен вычет по НДС, включенному подрядчиком в счета-фактуры и оплаченному заявителем в составе стоимости услуг по освоению, испытанию скважин по договору. Геофизические исследования и работы в скважинах являются объектом обложения НДС, а время простоя бригад и оборудования учитывается лишь с целью определить стоимость работ (услуг) по заключенным договорам.

*Постановление ФАС СЗО
от 2 сентября 2009 г. № Ф04-5162/2009(13431-А67-41)*

4.2. Законодательство о налогах и сборах не предусматривает обязанности налогоплательщика восстановить к уплате в бюджет правомерно принятые к вычету суммы НДС в случае последующего списания стоимости приобретенных товаров на потери от недостачи, порчи, пожара.

*Постановление ФАС СЗО
от 3 сентября 2009 г. № А56-5351/2009*

4.3. Ведение обществом деятельности не по местонахождению не является основанием для отказа налогоплательщику в применении налоговых вычетов по НДС.

*Постановление ФАС МО
от 10 сентября 2009 г. № КА-А40/8933-09*

4.4. Передача арендодателю неотделимых улучшений в арендованный объект до окончания срока действия договора аренды не является обстоятельством, исключающим получение налогового вычета при условии выполнения обществом условий ст. 171, 172, 169 НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 11 сентября 2009 г. № КА-А40/9012-09*

4.5. Непредставление обществом по требованию налогового органа разрешения на привлечение и использование иностранной рабочей силы, разрешения на работу иностранных работников не может служить основанием для отказа в применении заявленных налоговых вычетов по НДС, поскольку ст. 172 НК РФ обязанность по представлению данных документов не предусмотрена.

*Постановление ФАС МО
от 15 сентября 2009 г. № КА-А40/9257-09*



4.6. Решение налогового органа об отказе в возмещении НДС правомерно, поскольку из имеющихся в материалах дела грузовых таможенных деклараций и временных периодических деклараций, железнодорожных накладных, счетов-фактур следует, что предоставление специализированного подвижного состава, указанного в конкретных грузовых таможенных декларациях, производилось уже после про-

ставления должностными лицами таможенных органов на временных периодических декларациях штампа «выпуск разрешен». Соответственно услуги обществу оказаны в отношении товара, уже помещенного под таможенный режим экспорта, что исключает применение налоговой ставки в размере 18%.

*Постановление ФАС ВСО
от 16 апреля 2009 г. № А78-5092/07-СЗ-9/249-Ф02-256/09*

4.7. Довод общества о том, что выявленные инспекцией такие обстоятельства, как отсутствие у контрагента общества управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств для перевозки продукции; представление налоговой и бухгалтерской отчетности с нулевыми показателями; составление товарных накладных с нарушением требований законодательства, подтверждающих недобросовестность контрагента, а не самого общества, следовательно, эти обстоятельства не могут влиять на право общества на применение вычетов по НДС, является необоснованным. Данные обстоятельства свидетельствуют о невозможности реального осуществления хозяйственных операций между обществом и его контрагентом.

*Постановления ФАС ВСО
от 10 июля 2009 г. № А19-390/09,
ФАС ЗСО
от 27 августа 2009 г. № Ф04-4977/2009(12934-А03-14)*

5. Налог на прибыль



5.1. Первичные документы, представленные в материалы дела, подтверждают, что работники общества направлялись в служебные командировки для выполнения производственных заданий. Претензий к первичным документам в оспариваемом решении инспекции не зафиксировано. Сам по себе факт отнесения командировочных расходов за счет чистой прибыли не может служить основанием для признания расходов по заработной плате, начисленной работникам за дни этих командировок, экономически необоснованными и не связанными с производственной деятельностью.

*Постановление ФАС СЗО
от 13 июля 2009 г. № А44-2272/2008*

5.2. На основании ст. 223 Трудового кодекса РФ обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организации возлагается на работодателя. В этих целях в организации по установленным нормам оборудуются санитарно-бытовые помещения, помещения для приема пищи, оказания медицинской помощи, комнаты для отдыха и психологической разгрузки. В целях создания нормальных условий труда обществом взяты в аренду оборудованные сауна, душевые, гардероб, которые являются санитарно-бытовыми помещениями. В указанных

помещениях работники могут обогреться, принять гигиенические процедуры и отдохнуть. В то же время наличие на каждом этаже здания уборных и умывальников не исключает необходимости обеспечения нормальных условий труда и соблюдения личной гигиены путем предоставления работникам возможности пользоваться сауной и душевыми.

*Постановление ФАС СЗО
от 13 июля 2009 г. № А44-2272/2008*

5.3. Решение налогового органа в части доначисления обществу налога на прибыль недействительно, поскольку затраты обществом были осуществлены с намерением получить дополнительный доход либо избежать возникновения возможных убытков. НК РФ не содержит положений, предписывающих налоговому органу при осуществлении им контрольных функций в сфере налогов и сборов проверять экономическую целесообразность, рациональность и эффективность заключаемых хозяйствующими субъектами сделок.

*Постановление ФАС ПО
от 24 июля 2009 г. № А12-18638/2008*

5.4. Согласно налоговому законодательству при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль право налогоплательщика на уменьшение этой базы на расходы не ставится в зависимость от рентабельности заключенных сделок и от эффективности использования капитала.

*Постановление ФАС ЗСО
от 26 августа 2009 г. № Ф04-4823/2009(12587-А27-26),
Ф04-4823/2009(12586-А27-26)*

5.5. Получение обществом убытка по итогам налоговых периодов не влияет на право налогоплательщика включить в затраты по налогу на прибыль амортизационные отчисления по переданному в аренду имуществу.

*Постановление ФАС ЗСО
от 26 августа 2009 г. № Ф04-4823/2009(12587-А27-26),
Ф04-4823/2009(12586-А27-26)*

5.6. Решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль неправомерно, поскольку налоговое законодательство не позволяет с определенностью отнести к товарам, работам или услугам проценты по договору займа, а значит, основания для начисления налога на прибыль в спорной сумме с применением ст. 40 НК РФ отсутствуют.

*Постановление ФАС МО
от 8 сентября 2009 г. № КА-А41/8762-09*

5.7. Общество правомерно включило в расходы для целей налогообложения прибыли расходы в виде сумм единовременных пособий увольняемым работникам, так как данные выплаты непосредственно предусмотрены трудовым договором и входят в установленную на предприятии систему оплаты труда.

*Постановление ФАС МО
от 10 сентября 2009 г. № КА-А40/8766-09*

5.8. Наличие у общества в штатном расписании должностей юристов само по себе не является основанием для исключения

из состава затрат, учитываемых в целях налогообложения прибыли, расходов, понесенных на оплату юридических услуг.

*Постановление ФАС ЗСО
от 16 сентября 2009 г. № Ф04-4339/2009(19825-А81-15)*



5.9. Пункт 2 ст. 266 НК РФ предусматривает, что безнадежными (нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Возвращение исполнительного документа взыскателю не служит препятствием для нового предъявления указанного документа к исполнению в пределах срока, исчисляемого в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве». Допустимыми доказательствами невозможности исполнения являются акт судебного пристава о невозможности взыскания по указанным в п. 4 ч. 1 ст. 26 данного Закона основаниям, утвержденный старшим судебным приставом, и постановление об окончании исполнительного производства.

*Постановление ФАС ВСО
от 18 августа 2009 г. № А33-14210/08*

5.10. Ошибочна позиция общества и суда первой инстанции, что поскольку стоимость нематериальных активов не была учтена при определении первоначальной величины уставного фонда и номинальной стоимости акций, то товарные знаки относятся к безвозмездно полученному имуществу, оценка которого в учете осуществляется по рыночной стоимости. Правоотношения по преобразованию юридических лиц из одной организационно-правовой формы в другую не предусматривают заключения гражданско-правовых сделок, предметом которых является безвозмездная передача имущества. При таких обстоятельствах у общества отсутствовали основания для признания товарных знаков безвозмездно полученным имуществом и учета их в бухгалтерском учете по рыночной стоимости, в связи с чем в этой части кассационная жалоба общества подлежит отклонению.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 августа 2009 г. № А56-15151/2006*

5.11. Налоговым органом обоснованно доначислен обществу налог на прибыль, так как представленные обществом в подтверждение правомерности отнесения затрат в состав расходов документы исходят от несуществующих юридических лиц, сведения о которых отсутствуют в федеральной базе ЕГРЮЛ. Также контрагент общества не состоит на налоговом учете и его ИНН является несуществующим.

*Постановление ФАС ЗСО
от 26 августа 2009 г. № Ф04-4823/2009(12587-А27-26),
Ф04-4823/2009(12586-А27-26)*

5.12. Общество неправомерно уменьшило сумму общих затрат на строительство шахты на стоимость добытого попутного угля, которую определяло исходя из расчетной цены реализации, поскольку ст. 257 НК РФ не предоставляет налогоплательщику возможности уменьшать первоначальную стоимость имущества на затраты по получению полезных ископаемых.

*Постановление ФАС ЗСО
от 26 августа 2009 г. № Ф04-4823/2009(12587-А27-26),
Ф04-4823/2009(12586-А27-26)*

6. Прочие налоги и сборы



6.1. Несмотря на необоснованное применение обществом упрощенной системы налогообложения, инспекция по итогам выездной проверки ошибочно доначислила заявителю за 2006 г. спорные суммы ЕНВД и начислила пени по этому налогу. В соответствии с п. 21 ст. 34626 НК РФ (в редакции Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ) ЕНВД не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 названной статьи, в случае осуществления этой деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Заявитель представил в суд первой инстанции договор о совместной деятельности и протокол, в котором отражены суммы полученных доходов и произведенных расходов участниками договора за 2006 г. На указанный договор общество ссылалось также в возражениях на акт выездной проверки и в апелляционной жалобе, поданной в УФНС России. Общество, осуществляя в проверенном периоде совместную деятельность, не имело права применять специальный режим налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

*Постановление ФАС СЗО
от 6 августа 2009 г. № А42-5612/2008*

6.2. Выплаты работникам единовременного пособия за утрату профессиональной трудоспособности вследствие трудового увечья при полной или частичной вине организации не связаны с производственными показателями и с оплатой работникам выполненных ими трудовых функций. Такие платежи являются одной из форм материальной помощи в целях усиления мер социальной защиты. Единовременное пособие хотя и обусловлено увечьем или профессиональным заболеванием, но не является компенсацией причиненного здоровью вреда. Общество правомерно не относило и не могло относить спорные выплаты к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, и не включало и не могло включать суммы данных выплат в налоговую базу по ЕСН.

*Постановление ФАС ЗСО
от 26 августа 2009 г. № Ф04-4823/2009(12587-А27-26),
Ф04-4823/2009(12586-А27-26)*



6.3. Отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения общества от уплаты земельного налога, поскольку моментом возникновения обязанности по уплате данного налога и представлению соответствующих деклараций в налоговый орган является начало фактического использования земельного участка.

*Постановление ФАС СЗО
от 7 августа 2009 г. № А05-9951/2008*

7. Налоговый контроль



7.1. Решение инспекции неправомерно, так как было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки, в том числе информации, полученной по итогам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля о поставщике общества, без его извещения о добытых в ходе этих мероприятий сведениях. Соответственно налогоплательщик был лишен возможности ознакомиться с полученными инспекцией дополнительными материалами и представить свои возражения, пояснения с их документальным обоснованием.

*Постановление ФАС СЗО
от 6 августа 2009 г. № А44-3490/2008*

8. Ответственность



8.1. Использование права на налоговый вычет, повлекшее за собой излишнее возмещение из бюджета налога, не приводит к возникновению недоимки в смысле, придаваемом ей ст. 11 НК РФ, пока спорная сумма не будет направлена на уменьшение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. При таких обстоятельствах суды пришли к обоснованному выводу, что в данном случае применение налогоплательщиком налоговых вычетов в завышенном размере не может

быть квалифицировано в качестве неуплаченного (не полностью уплаченного) в бюджет налога и не образует состава правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ.

*Постановление ФАС СЗО
от 10 августа 2009 г. № А54-5111/2008*

9. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



9.1. Часть 2 ст. 110 Арбитражного процессуального кодекса РФ предоставляет арбитражному суду право уменьшить сумму, взыскиваемую в возмещение соответствующих расходов по оплате услуг представителя. Однако реализация названного права судом возможна, только если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела. Вынося мотивированное решение об изменении размера сумм, взыскиваемых в возмещение соответствующих расходов, суд не вправе уменьшать их произвольно, если другая сторона не заявляет возражения и не представляет доказательства чрезмерности взыскиваемых с нее расходов. Суды определили сумму судебных расходов, подлежащих взысканию с инспекции, с учетом критерия разумности исходя из объема фактически оказанных заявителю услуг, сложившейся в регионе стоимости юридических услуг, степени сложности дела, продолжительности и результатов его рассмотрения. Явная чрезмерность этих расходов налоговым органом не доказана.

*Постановление ФАС СЗО
от 30 июля 2009 г. № А56-15852/2006*

9.2. Законодательством не предусмотрено освобождение государственных и муниципальных органов от возмещения судебных расходов, если решение принято не в их пользу. Напротив, в ч. 1 ст. 110 АПК РФ гарантируется возмещение всех понесенных судебных расходов в пользу выигравшей дело стороны, независимо от того, является ли проигравшей стороной государственный или муниципальный орган.

*Постановление ФАС ВВО
от 20 августа 2009 г. № А82-799/2009-37*

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



Налогообложение при продаже земельного участка с автомобильной дорогой и коммуникациями



Е.А. Дбар
ведущий юрист
«ФБК-Право»

В данной статье рассмотрен порядок обложения налогом на прибыль и НДС операции по продаже земельного участка с возведенными на нем автомобильной дорогой и коммуникациями. В статье также затронута ситуация, когда коммуникации возводятся продавцом после продажи земельного участка. Автором даны рекомендации по документальному оформлению продажи земельного участка с коммуникациями.

Рассмотрим порядок налогового учета в следующей ситуации. Основным видом деятельности общества является купля-продажа земельных участков. В течение 2007 г. общество приобрело земельные участки, относящиеся к категории «земли сельскохозяйственного назначения для сельскохозяйственного использования». Для последующей перепродажи данные участки были переведены в категорию «земли населенных пунктов, разрешенное использование: для размещения и эксплуатации промышленных предприятий с объектами общественно-деловой застройки».

После перевода земель в другую категорию, а также для повышения инвестиционной привлекательности земельных участков на них началось строительство технопарка подрядным способом. Расходы по строительно-монтажным работам (СМР) полностью относятся на увеличение стоимости земельных участков в размере, определенном пропорционально площади данных участков. Услуги подрядчика по СМР облагаются НДС, сумма которого также относится на увеличение фактической стоимости земельного участка.

В III квартале 2008 г. часть земельных участков была продана. Вдоль границ проданных участков были проведены работы по прокладке автомобильной дороги (право собственности на дорогу принадлежит обществу). Однако при продаже земельных участков в договоре не выделяется продажа автомобильной дороги и коммуникаций, не упоминается и обязанность передать земельный участок с коммуникациями. Дорога как отдельный объект покупателям не передавалась.

На территории технопарка будут проведены работы по прокладке инженерных коммуникаций (систем водоснабжения и канализации, электрических и тепловых сетей), которые общество может сооружать также после продажи земельных участков. Обязанность общества по строительству коммуникаций никакими документами не закрепляется.

С выручки от продажи земельных участков сумма НДС не начислялась. В целях налогообложения прибыли расходы, сформировавшие стоимость проданных земельных участков, были отнесены в состав прямых расходов в полном объеме.

В дальнейшие планы общества входит продажа земельных участков со всеми коммуникациями, находящимися на них, стоимость коммуникаций будет определена пропорционально площади участков.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учет сооружений, созданных на земельном участке

Земельный участок. Согласно ст. 11 Земельного кодекса РФ земельным участком является часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами.

Из указанной нормы не следует, что в состав земельного участка помимо земной поверхности могут входить объекты искусственного происхождения — коммуникации, сооружения и пр. Таким образом, с точки зрения земельного законодательства земельный участок представляет собой обособленный объект, а искусственные сооружения — отдельные объекты.

Более того, даже объекты природного происхождения, расположенные на земельном участке, рассматриваются в качестве обособленных объектов, и на них распространяются нормы специальных отраслей законодательства: водного, лесного, о недрах.

Вместе с тем законодательство о бухгалтерском и налоговом учете содержит специальное понятие объекта учета. На основании п. 2 ПБУ 5/01¹ в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) принимаются активы, предназначенные для продажи (товары). Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера запасов, порядка их приобретения и использования единицей МПЗ может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Значит, организация вправе самостоятельно установить критерии, согласно которым объекты принимаются к учету в качестве товаров. Вместе с тем указанным ПБУ установлены ограничения, касающиеся учета стоимости товаров. Так, в силу п. 6 Положения фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся в том числе затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях. Данные затраты включают расходы организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Из сказанного следует, что расходы, связанные с созданием продукции (имущества), не включаются в стоимость уже имеющихся товаров, а должны учитываться отдельно.

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

Рассмотрим, являются ли продукцией построенные автомобильная дорога и коммуникации.

Автомобильная дорога. В соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 8 ноября 2007 г. № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» *автомобильная дорога* — объект транспортной инфраструктуры, предназначенный для движения транспортных средств и включающий в себя земельные участки в границах полосы отвода автомобильной дороги и расположенные на них или под ними конструктивные элементы (дорожное полотно, дорожное покрытие и подобные элементы) и дорожные сооружения, являющиеся ее технологической частью, — защитные дорожные сооружения, искусственные дорожные сооружения, производственные объекты, элементы обустройства автомобильных дорог.

Из приведенного определения следует, что автомобильная дорога представляет собой отдельный объект, относящийся к транспортной инфраструктуре и имеющий самостоятельную функцию. Кроме того, в п. 5 ПБУ 6/01² указано, что к основным средствам относятся в том числе *внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты*. Иными словами, в законодательстве о бухгалтерском учете прямо указывается на то, что дорога представляет собой отдельный объект учета.

Также отметим, что в Общероссийском классификаторе основных фондов (ОКОФ) ОК 013-94³ поименована автомобильная дорога (код 12 4527316 — дорога промышленных и складских районов (внутрихозяйственные дороги)). Это также подтверждает то обстоятельство, что она подлежит бухгалтерскому учету в качестве отдельного объекта.

Считаем, что построенная автомобильная дорога представляет собой отдельный вид продукции, имеющий собственное предназначение — участие в транспортировке грузов и пассажиров. В связи с этим расходы на строительство дороги являются расходами, связанными с производством продукции.

Коммуникации. У инженерных коммуникаций также есть самостоятельная функция — обеспечивать коммунальное обслуживание зданий и сооружений. Коммуникации в ОКОФ указаны в качестве отдельных объектов основных фондов:

- код 12 4527351 — водопровод;
- код 12 4527372 — канализация;
- код 12 4527384 — сеть газовая распределительная;
- код 12 4527392 — сеть тепловая магистральная.

На наш взгляд, коммуникации (водопровод, газопровод, канализация) также представляют собой отдельный вид продукции, имеющий собственное предназначение — ком-

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

³ Утвержден Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359.

мунальное обслуживание. Значит, расходы на строительство коммуникаций также являются расходами, связанными с производством продукции.

В соответствии со ст. 134 Гражданского кодекса РФ, если разнородные вещи образуют единое целое, предполагающее использование их по общему назначению, они рассматриваются как одна вещь (сложная вещь). Отметим, что коммуникации и автомобильная дорога не могут рассматриваться в качестве составной части земельного участка как сложной вещи либо в качестве принадлежностей земельного участка. Также следует иметь в виду, что земельный участок представляет собой специфический вид имущества — природный ресурс.

На основании подп. 1 п. 1 ст. 1 ЗК РФ регулирование отношений по использованию и охране земли осуществляется исходя из представлений о земле как о природном объекте, охраняемом в качестве важнейшей составной части природы, природном ресурсе, используемом в качестве средства производства в сельском хозяйстве и лесном хозяйстве и основы осуществления хозяйственной и иной деятельности на территории Российской Федерации, и одновременно как о недвижимом имуществе, об объекте права собственности и иных прав на землю.

Таким образом, назначение земельного участка заключается в предоставлении собственнику земной поверхности. Коммуникации используются для коммунального обеспечения сооружений, а автомобильная дорога — для перевозок. В связи с этим рассматривать земельный участок с автомобильной дорогой и коммуникациями в качестве единого целого — сложной вещи — будет неверно, поскольку данные вещи используются не по одному предназначению.

Согласно ст. 135 ГК РФ вещь, предназначенная для обслуживания другой, главной, вещи и связанная с ней общим назначением (принадлежность), следует судьбе главной вещи, если договором не предусмотрено иное. При этом нормальное функционирование главной вещи без принадлежности невозможно (например, полноценное использование замка невозможно без ключа).

Несмотря на то что некоторые объекты прочно связаны с земельным участком (недвижимость, коммуникации), они не являются принадлежностью природного ресурса, поскольку не предназначены для обслуживания земельного участка. Ведь земельный участок не утрачивает своего значения и представляет ценность как природный ресурс и при ликвидации данных сооружений.

Значит, рассматривать сооружения, расположенные на территории земельного участка, в качестве его принадлежностей и приспособлений будет также неверно.

Сделанный вывод подтверждается арбитражной практикой. Так, в Постановлении от 7 ноября 2006 г. по делу № А56-41631/2005 ФАС Северо-Западного округа указал, что на объект недвижимости с земельным участком, на котором он расположен, не распространяется правовой режим сложной вещи либо главной вещи и принадлежности.

Из изложенного следует, что, во-первых, расходы на сооружение автомобильной дороги и коммуникаций связаны с созданием продукции, во-вторых, данные виды имущества обладают самостоятельным назначением и не являются составной частью или принадлежностью земельного участка.

Таким образом, считаем, что с точки зрения формирования достоверной информации о материально-производственных запасах (товарах) коммуникации и автомобильная дорога должны учитываться обособленно от земельных участков в качестве отдельных объектов. То обстоятельство, что общество не занимается строительством новых объектов (зданий) на земельных участках, а ведет деятельность по повышению их привлекательности для инвесторов, на наш взгляд, не должно влиять на способ учета рассматриваемых объектов. Дело в том, что нормы законодательства прямо предписывают отдельный учет различных видов продукции и не предлагают вариантов учета в зависимости от вида деятельности организации.

Документальное оформление продажи земельного участка с коммуникациями и автомобильной дорогой

Земельным законодательством определен принцип единства судьбы земельных участков и прочно связанных с ними объектов, согласно которому все такие объекты следуют судьбе земельных участков, за исключением случаев, установленных федеральными законами (п. 5 ст. 1 ЗК РФ). В пункте 4 ст. 35 Кодекса установлен запрет на отчуждение земельного участка без находящихся на нем здания, строения, сооружения в случае, если они принадлежат одному лицу.

Из данных норм следует, что общество не вправе продать земельный участок без проходящей по нему автомобильной дороги и построенных коммуникаций. Значит, вместе с земельным участком оно обязано передать все сооружения, расположенные на данном земельном участке.

Многочисленная арбитражная практика свидетельствует о том, что договор продажи земельного участка без прочно связанных с ним объектов является ничтожным (п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 24 марта 2005 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с применением земельного законодательства»).

Так, Постановлением ФАС Уральского округа от 26 апреля 2007 г. № Ф09-3040/07-С6 признан недействительным договор продажи земельного участка, на котором расположены объекты недвижимости, в том числе часть автомобильной дороги и газопровод, поскольку указанные объекты не были переданы по данному договору.

В соответствии со ст. 550 ГК РФ договор продажи недвижимости, в том числе земельного участка, заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами. При этом в силу ст. 554 ГК РФ в договоре продажи недвижимости должны быть указаны

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

данные, позволяющие определенно установить недвижимое имущество, подлежащее передаче покупателю по договору, в том числе данные, определяющие расположение недвижимости на соответствующем земельном участке либо в составе другого недвижимого имущества. При отсутствии этих данных условие о недвижимом имуществе, подлежащем передаче, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

В рассматриваемой ситуации в договоре продажи земельного участка с находящимися на нем автомобильной дорогой и инженерными коммуникациями должны быть указаны все продаваемые объекты: земельный участок, автомобильная дорога, коммуникации. При этом в договоре должно быть указано место расположения дороги, коммуникаций (путем указания координат либо приложения схемы участка, являющейся неотъемлемой частью договора).

Если передаваемые сооружения (дорога, коммуникации) не будут указаны в договоре, то условие об их продаже не будет считаться согласованным, а договор в этой части — заключенным. Следовательно, договор передачи земельного участка может быть признан недействительным, поскольку по нему передается земельный участок без объектов недвижимости.

Документальное оформление продажи земельного участка, на котором коммуникации будут возведены после его продажи

В соответствии с п. 2 ст. 445 ГК РФ договор может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или не вытекает из характера товара.

Значит, в договоре продажи земельного участка можно указать, что по данному договору продается земельный участок, а также инженерные коммуникации (с соответствующими данными, позволяющими их определить), которые будут построены обществом на участке в будущем. В этом случае договор купли-продажи следует рассматривать в качестве договора купли-продажи недвижимого имущества.

Отметим, что коммуникации представляют собой особый вид имущества — неделимую вещь, так как согласно ст. 133 ГК РФ вещь, раздел которой в натуре невозможен без изменения ее назначения, признается неделимой.

Поскольку физически разделить коммуникации, проходящие по нескольким участкам, невозможно, то, построив объект, общество приобретет на него право собственности, а затем будет реализовывать не части объекта, а доли в праве собственности на коммуникации, которые будут определяться пропорционально площади участка покупателя. Таким образом, у новых собственников участков возникнет право общей долевой собственности на коммуникации.

Возможно также оформлять смешанный договор купли-продажи с договором подряда либо заключить два отдельных договора. В этом случае в договоре следует указать, что общество обязуется выполнить работы по строительству коммуникаций на проданном участке, а покупатель обязан принять результат работ. Сроки и условия работ устанавливаются в дополнительном соглашении к договору. В такой ситуации общество не будет приобретать право собственности на построенные коммуникации и реализовывать долю в праве собственности на них, а будет выполнять работы и передавать их заказчику.

Обложение НДС реализации автомобильной дороги и инженерных коммуникаций при продаже земельного участка

Как уже отмечалось, автомобильная дорога и коммуникации должны учитываться в качестве отдельных объектов, а также отдельно указываться в договоре купли-продажи земельных участков.

На основании подп. 6 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ операции по реализации земельных участков (долей в них) не являются объектом обложения НДС. В рассматриваемой ситуации, продавая земельные участки, общество реализует также и другие виды имущества (имущественных прав) — автомобильную дорогу, доли в праве собственности на коммуникации либо работы по строительству коммуникаций. Данные операции не поименованы в названном подпункте, следовательно, его норма на них не распространяется.

В связи с этим считаем, что реализация рассматриваемых объектов подлежит обложению НДС.

Согласно п. 1 ст. 555 ГК РФ договор продажи недвижимости должен предусматривать цену этого имущества. При отсутствии в договоре согласованного сторонами в письменной форме условия о цене недвижимости договор о ее продаже считается незаключенным.

Арбитражная практика указывает на то, что данная норма не обязывает указывать в договоре цену каждого продаваемого объекта, стороны вправе указать в договоре общую цену продаваемых объектов (сооружений, земельного участка). Это указано, в частности, в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 2 апреля 2008 г. по делу № А56-54415/2005, от 29 мая 2006 г. по делу № А66-4778/2005.

Таким образом, нормы гражданского законодательства не обязывают разделять в договоре стоимость передаваемого земельного участка и стоимость передаваемых сооружений. Вместе с тем для целей налогообложения данную цену следует выделить, поскольку реализация земельного участка и находящихся на нем сооружений облагается по-разному.

Если строительство коммуникаций будет проводиться после продажи земельных участков, то стоимость участков и стоимость работ также следует указывать отдельно.

При условии, что договор купли-продажи земельного участка заключается не между взаимозависимыми лицами, а цена дороги и коммуникаций, предъявляемая покупателям, будет одинаковой, у налогового органа будут отсутствовать основания проверить правильность цены по сделке и применить нормы ст. 40 НК РФ.

На наш взгляд, стоимость передаваемых сооружений целесообразно указать в размере цены, уплаченной подрядчикам за СМР (и материалы) по сооружению дороги и коммуникаций. В этом случае налог, принимаемый к вычету и уплачиваемый с реализации, будет одинаковым, а это обстоятельство благоприятно как для налогоплательщика, так и для бюджета.

Напомним, что согласно п. 1 ст. 167 НК РФ в целях НДС моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В связи с этим общество будет обязано начислить НДС в следующие даты:

- с реализации дороги — в день передачи покупателю автомобильной дороги вместе с земельным участком;
- с реализации доли в праве собственности на коммуникации — в день передачи прав на построенные коммуникации;
- с реализации работ по строительству коммуникаций — в день сдачи результата работ по строительству коммуникаций.

Если покупатель в оплату автомобильной дороги, коммуникаций перечислит обществу аванс, то НДС подлежит начислению с аванса.

Увеличение стоимости земельных участков на сумму НДС

В соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). Но при условии, что товары (работы, услуги) приобретены для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 Кодекса. Таким образом, НДС учитывается в стоимости товаров в ограниченном перечне случаев, в частности когда товары используются в операциях, не являющихся объектом обложения НДС.

В рассматриваемой ситуации СМР приобретены для сооружения отдельных объектов — дороги и коммуникаций. Как уже отмечалось, расходы по созданию данных объектов должны учитываться отдельно и не подлежат включению

в стоимость земельного участка. При этом продажа рассматриваемых объектов признается реализацией и подлежит обложению НДС. В связи с этим требование ст. 170 НК РФ в данном случае не соблюдается, а значит, НДС по СМР не должен учитываться в стоимости данных работ.

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для осуществления операций, освобождаемых от обложения НДС. Поскольку реализация автомобильной дороги и коммуникаций облагается НДС, налог, предъявленный при строительстве указанных объектов, подлежит вычету и не должен относиться в стоимость земельных участков.

Учет расходов по СМР в составе прямых расходов

На основании ст. 320 НК РФ налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с таким приобретением. Порядок формирования этой стоимости определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Под расходами, связанными с приобретением товаров, понимаются складские, транспортные и иные аналогичные расходы (под такими расходами в ст. 268 НК РФ понимаются также расходы по обслуживанию, хранению, оценке товаров).

Расходы на СМР не связаны с приобретением земельного участка, также их нельзя отнести к расходам по обслуживанию земельного участка, поскольку указанные расходы направлены на создание отдельных видов имущества.

Из изложенного следует, что для целей налогового учета стоимость покупных товаров — земельных участков — не должна формироваться с учетом затрат на СМР по возведению дороги и коммуникаций. Значит, правила определения прямых и косвенных расходов при осуществлении торговых операций с покупными товарами, установленные ст. 320 НК РФ, на данные расходы не распространяются. Эти расходы должны учитываться в стоимости создаваемых объектов — автомобильной дороги и коммуникаций.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации прочего имущества (не амортизируемого имущества и не покупных товаров) налогоплательщик вправе уменьшить доходы от такой операции на цену приобретения (создания) этого имущества.

Таким образом, расходы на строительство автомобильной дороги и коммуникаций учитываются для целей налогообложения на дату реализации указанных объектов (долей в праве собственности на коммуникации). Поскольку в рассматриваемой ситуации коммуникации еще не построены и не реализованы покупателям, понесенные обществом расходы по их сооружению не могут быть учтены для целей налогообложения.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Затраты же по строительству автомобильной дороги подлежат учету на дату реализации земельных участков, по которым проходит автомобильная дорога.

Стоит обратить особое внимание на тот момент, что обязанность по строительству коммуникаций никакими документами не оформлена. А значит, отсутствуют документы, подтверждающие, что работы по строительству коммуникаций оплачиваются покупателями земельных участков. Это обстоятельство, на наш взгляд, влечет риск того, что работы по строительству коммуникаций могут быть признаны безвозмездными. В связи с этим на основании п. 16 ст. 270 НК РФ налоговый орган может отказать обществу в признании стоимости данных работ для целей налогообложения.

Таким образом, включать расходы на СМР по возведению автомобильной дороги и инженерных коммуникаций в стоимость земельного участка и в состав прямых затрат при продаже земельного участка неправомерно. Это приведет к налоговым рискам, связанным с необоснованным включением в состав расходов затрат на строительство коммуникаций до даты реализации этих коммуникаций, и к риску квалификации работ по сооружению коммуникаций в качестве безвозмездно выполненных.

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



Авансовые платежи и вычет по НДС: налоговые риски



Е.В. Гордукова
старший юрисконсульт
«ФБК-Право»



Н.Д. Рябова
ведущий юрисконсульт
«ФБК-Право»

С 1 января 2009 г. законодатель предоставил право покупателю, перечислившему продавцу предоплату, принять к вычету НДС с перечисленной суммы, не дожидаясь отгрузки. Такие изменения внесены в ст. 170 и 172 Налогового кодекса РФ. Однако на практике возникает ряд вопросов, связанных с применением вычета в случае, когда сумма авансовых платежей превышает сумму фактически выполненных работ или оказанных услуг.

Приведем условный пример. Общество уплачивает авансовые платежи поставщику услуг на основании договора и не вправе перечислять расчетные авансы в сумме меньшей, чем установлено договором, поскольку в нем предусмотрены штрафные санкции за подобное нарушение. В связи с невыполнением плановых объемов поставки покупателю создается ситуация, при которой расчетная сумма авансовых платежей больше суммы фактически оказанных услуг на конец месяца.

Общество пользуется правом вычета НДС с суммы аванса и по получении «авансового» счета-фактуры от поставщика услуг отражает сумму НДС в книге покупок. А при получении от поставщика счета-фактуры за оказанные услуги еще раз принимает НДС к вычету и отражает в книге покупок. Иными словами, общество отражает в книге продаж счет-фактуру на оказанные услуги (счет-фактуру на отгрузку), восстанавливая при этом НДС со стоимости фактически оказанных услуг, а не с суммы аванса, т.е. НДС восстанавливается по «авансовому» счету-фактуре на сумму оказанных услуг не в полном объеме.

Рассмотрим, какие налоговые риски могут быть у общества в сложившейся ситуации. Следует ли буквально трактовать ст. 170 Налогового кодекса РФ, согласно которой восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, т.е. в полном объеме? Не теряется ли при этом общий принцип налогообложения, когда поставщик, получив аванс, должен уплатить НДС, а покупатель должен иметь право принять к вычету ту же сумму НДС? Что хотел сказать законодатель, внося изменения в главу 21 НК РФ в части зачета НДС с сумм авансов выданных?

Требования нормативных актов

Пунктом 12 ст. 171 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, на вычет НДС, предъявленного продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав. Порядок применения указанного налогового вычета установлен п. 9 ст. 172 НК РФ.

В соответствии с данным пунктом такие налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, а также при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Из приведенных норм следует, что покупатель, перечисливший аванс (предоплату) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), вправе принимать к вычету НДС, исчисленный продавцом с суммы данного аванса (предоплаты), при обязательном наличии:

- документа, подтверждающего фактическое перечисление сумм аванса в счет предстоящих поставок;
- договора, предусматривающего перечисление указанных сумм;
- счета-фактуры на аванс (предоплату), выставленного продавцом (п. 1 ст. 169 НК РФ).

Таким образом, после перечисления аванса продавцу при наличии соответствующего счета-фактуры *покупатель вправе предъявить к вычету «входной» НДС по авансу в полном объеме.*

В соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ в случае перечисления аванса покупателем суммы НДС восстанавливаются в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам) подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты *в счет предстоящих поставок товаров* (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (абз. 3 данного подпункта).

По мнению специалистов компании «ФБК», приведенная норма Кодекса подлежит толкованию в целом, совместно с общим смыслом нормы подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, т.е. абз. 3 не может толковаться в отрыве от абз. 2 названного подпункта.

Это означает, что при отгрузке товаров (работ, услуг) покупатель обязан восстановить НДС, ранее принятый к вычету в отношении аванса («авансовый» НДС), в налоговом периоде возникновения права на вычет НДС, *приходящегося на фактически поставленный товар (работы, услуги).* При этом в соответствии с п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ при отгрузке товара покупатель вправе сумму «входного» НДС, приходящуюся на фактически поставленный товар, принять к вычету.

Изложенное означает, что если покупатель перечислил продавцу аванс в счет предстоящих поставок и принял его к вычету в полном объеме в соответствии с п. 12 ст. 171 НК РФ, то в периоде, когда у покупателя возникает право на вычет НДС, предъявленного продавцом по отгруженным товарам (работам, услугам), покупателю необходимо восстановить сумму НДС в части аванса, *приходящегося на фактически отгруженный товар.*

В приведенном примере сумма перечисляемого аванса всегда больше суммы, на которую услуги фактически оказаны. Другими словами, для рассматриваемой ситуации характерна постоянная допоставка услуг в будущем. Поэтому на

основании приведенных норм НК РФ, по мнению авторов, алгоритм действий должен быть следующий.

Авансом в целях вычета по НДС будет признаваться предварительная оплата поставки услуг, определенная в соответствии с договором. Покупатель, перечисливший такой аванс (предоплату) в счет предстоящих поставок, вправе принять к вычету НДС, исчисленный продавцом с суммы данного аванса (предоплаты) в порядке, установленном п. 9 ст. 172 НК РФ, в полном объеме.

При отгрузке услуг в периоде, когда у покупателя возникает право на вычет НДС, предъявленного продавцом по отгруженным услугам, покупатель обязан восстановить НДС *в части аванса, приходящегося на фактически отгруженные услуги.* Иначе говоря, покупатель восстанавливает НДС по авансу в той сумме, на которую осуществляется фактическая поставка.

В указанном периоде покупатель также принимает к вычету сумму НДС, *приходящуюся на фактически поставленные (полученные) услуги.*

При последующей допоставке услуг покупатель, получив от продавца счет-фактуру на допоставку, восстанавливает сумму НДС, ранее принятую к вычету, в части, приходящейся на *фактически допоставленные услуги, и принимает к вычету сумму НДС, приходящуюся на допоставленные услуги.* Приведенная позиция соответствует разъяснениям, выраженным в письме Минфина России от 28 января 2009 г. № 03-07-11/20.

Отметим, что часть предоплаты, не покрытая поставкой, не теряет своей квалификации как аванса, но уже под следующую поставку. При этом, по мнению специалистов компании «ФБК», в случае недопоставки услуг принятие к вычету «авансового» НДС в полном объеме, а восстановление лишь в части, приходящейся на фактически поставленные (полученные) услуги, не приводит к образованию недоимки в бюджете (к потерям бюджета). Ведь продавец полученный «авансовый» НДС уплачивает в бюджет также в полном объеме, а принимает к вычету НДС согласно п. 6 ст. 176 НК РФ лишь в той части, которая приходится на сумму отгруженных услуг.

Другими словами, материальная база для возмещения (вычета) «авансового» НДС в полном объеме сформирована продавцом за счет перечисленного им налога, приходящегося на сумму полученного аванса.

Дополнив главу 21 НК РФ нормами п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172, законодатель предоставил возможность покупателям возмещать уплаченный поставщиками в бюджет НДС, не дожидаясь отгрузки. Указанные нововведения имеют целью снижение налоговой нагрузки плательщиков НДС за счет возможности более раннего применения налоговых вычетов в отношении уплаченных поставщикам сумм налога.

Документооборот

Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расче-

тах по налогу на добавленную стоимость (далее — Правила) утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. В них не содержатся положения, которые прямым образом рассматривали бы ситуацию с частичной поставкой товаров (работ, услуг), по которой была произведена предоплата.

Согласно п. 2 Правил *покупатели* ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов. У покупателя в книге покупок регистрируется счет-фактура по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ (п. 8 Правил).

Кроме того, в соответствии с п. 13 Правил покупателя, перечисляющие денежные средства продавцу в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируют *счета-фактуры* по этим средствам, полученные от продавцов, в книге покупок в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету в порядке главы 21 НК РФ.

С учетом этого в рассматриваемой ситуации полученный от продавца *счет-фактуру на аванс покупатель регистрирует в книге покупок*, исходя из суммы НДС, указанной в *счете-фактуре на аванс*. При этом выписанный продавцом *счет-фактура на аванс регистрируется продавцом в книге продаж на сумму НДС, исчисленную по расчетной ставке в размере $\frac{18}{118}$* исходя из фактически полученной суммы аванса.

При отгрузке услуг продавец в обычном порядке¹ выписывает в двух экземплярах *счет-фактуру* и один из них передает покупателю (п. 3 ст. 168 НК РФ). При этом *счет-фактура выписывается на сумму фактической поставки и регистрируется продавцом в книге продаж с указанием суммы налога, рассчитанной по ставке 18%*.

Сумму НДС, предъявленную продавцом в связи с отгрузкой товара (работ, услуг), покупатель принимает к вычету на основании полученного *счета-фактуры, регистрируя его в размере налогового вычета (НДС на отгрузку) в книге покупок*.

Пунктом 17 Правил установлено, что регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

Абзац 3 подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ содержит обязательство по восстановлению покупателем сумм НДС, ранее принятых к вычету в отношении уплаченного аванса. В связи с этим *покупатель восстанавливает НДС по авансу, исходя из суммы фактической поставки, регистрируя «авансовый» счет-фактуру в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению* (абз. 6 п. 16 Правил), исходя из суммы *фактической* поставки.

При последующей допоставке продавец выписывает *счет-фактуру на отгрузку, регистрируя его в книге продаж*. Покупатель, получив от продавца *счет-фактуру на допоставку,*

регистрирует его в книге покупок и принимает к вычету сумму НДС, приходящуюся на допоставленные услуги. Также покупатель восстанавливает НДС по авансу, исходя из суммы допоставки, регистрируя «авансовый» *счет-фактуру в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению, исходя из суммы фактической поставки*.

Другими словами, один и тот же *счет-фактура на аванс регистрируется покупателем дважды, но на разные суммы: в книге покупок — в сумме налогового вычета с аванса, и в книге продаж — в сумме налога, подлежащей восстановлению, исходя из суммы фактической поставки*.

По мнению авторов, наличие в соответствующих книгах указанной разницы в суммах НДС, принятого сначала к вычету, а затем восстановленного в меньшем размере, имеет под собой правовое обоснование, поскольку размер вычета и размер восстановления налога определяются на основании не книг покупок и книг продаж, а норм главы 21 НК РФ, которые предписывают восстанавливать налог не в размере ранее принятого к вычету налога по авансу, а в размере налога, который принимается к вычету при отгрузке.

Данный вывод косвенно следует из упоминавшегося ранее письма Минфина России № 03-07-11/20.

Отметим, что и у *продавца* один и тот же *счет-фактура на аванс регистрируется дважды: в книге продаж — исходя из суммы аванса, и в книге покупок — исходя из суммы отгрузки*.

Так, «авансовый» *счет-фактура, ранее зарегистрированный продавцом в книге продаж при получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируется им в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученного аванса с указанием соответствующей суммы НДС (п. 13 Правил)*.

В силу п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ продавец имеет право принять к вычету сумму НДС, исчисленную с авансовых платежей, *в размере, соответствующем отгруженным товарам (работам, услугам)* (см. письмо УФНС России по г. Москве от 31 января 2007 г. № 09-14/008397).

Следовательно, «авансовый» *счет-фактура, ранее зарегистрированный продавцом в книге продаж при получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) регистрируется им уже в книге покупок в счет полученного аванса, исходя из суммы отгрузки (поставки), поскольку у продавца возникает право на вычет только суммы НДС, приходящейся на сумму фактической поставки*.

В ситуации, предусматривающей допоставку услуг под единый (один) аванс, суммы, на которые покупатель регистрирует «авансовые» *счета-фактуры в книге покупок и в книге продаж, будут всегда различными*.

При этом указанный порядок регистрации счетов-фактур соответствует Правилам и, по мнению специалистов

¹ В соответствии с п. 5 ст. 169 НК РФ.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

компании «ФБК», не несет в себе налоговых рисков для налогоплательщика, в том числе и в ситуации частичной поставки услуг.

Последствия и арбитраж

В рассматриваемом примере при восстановлении НДС в книге продаж покупатель (общество) регистрирует не «авансовый» счет-фактуру, а счет-фактуру на отгрузку, что противоречит приведенным Правилам. Однако при этом общество восстанавливает сумму НДС, исходя из суммы поставки (отгрузки), что соответствует нормам главы 21 Налогового кодекса РФ.

Отметим, что НК РФ не предусмотрена ответственность за нарушение Правил. В рассматриваемой ситуации главное, чтобы счета-фактуры не имели дефектов (соответствовали требованиям ст. 169 Кодекса), налоговые вычеты были применены в соответствующей сумме, так же как и налог был восстановлен и уплачен в бюджет в соответствующих (правильных) суммах.

Поскольку в примере описанные действия по заполнению книги продаж не приводят к образованию недоимки в бюджете (восстановление НДС исходя из суммы поставки соответствует нормам НК РФ), полагаем, что неправильное заполнение книги продаж не должно сопровождаться негативными налоговыми последствиями или налоговыми рисками для общества.

Приведенная позиция подтверждается судебной практикой. Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 22 января 2007 г. по делу № Ф09-11273/06-С7 указал, что само по себе нарушение Правил при отсутствии нарушения требований п. 5, 6 ст. 169 НК РФ не может являться основанием для доначисления НДС.

В Постановлении ФАС Московского округа от 4 апреля 2008 г. № КА-А40/2596-08 сделан следующий вывод: несоответствие номеров счетов-фактур, представленных в налоговый орган, номерам, отраженным в книге покупок, возникшее из-за ошибок компьютерных программ, не является основанием для отказа в предоставлении налоговых

вычетов, если общий размер вычетов указан правильно. Суд отметил, что технические ошибки при заполнении книги покупок не могут влиять на реализацию права на вычет при наличии соответствующих документов.

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 30 июня 2006 г. № А79-15564/2005 отметил, что книги покупок и продаж не являются регистрами бухгалтерского учета. Налоговый орган не оспаривает наличие у общества счетов-фактур и иных первичных документов. Следовательно, в действиях общества отсутствует состав налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ.

В Постановлении от 26 февраля 2007 г. по делу № А56-42147/2005 ФАС Северо-Западного округа отказал в привлечении налогоплательщика к ответственности на основании ст. 120 НК РФ за несоответствие сумм НДС, указанных в разделе «Налоговые вычеты» в декларациях по НДС, суммам налога по книге покупок. Суд уточнил, что книга покупок не относится к первичным документам для получения вычета или возмещения из бюджета НДС.

Девятый ААС в Постановлении от 4 февраля 2009 г. № 09АП-115/2009-АК пояснил: что касается довода инспекции о нарушении заявителем Правил (а именно несопадении номера представленного счета-фактуры с номером счета-фактуры, зарегистрированного в книге покупок), то, как верно установлено судом первой инстанции, заявитель при заполнении книги покупок допустил технические ошибки, которые не повлекли и не могли повлечь за собой неправомерное предъявление сумм НДС к вычету.

В то же время в анализируемой ситуации нельзя полностью исключать попытку налогового органа предъявить налогоплательщику претензии (привлечь к налоговой ответственности по ст. 120 НК РФ или доначислить НДС). Однако такие действия инспекции будут неправомерными, что и подтверждает приведенная судебная практика.

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



Проведение текущего и капитального ремонта объектов основных средств, находящихся на консервации

СИТУАЦИЯ 1

В период консервации объектов основных средств (ОС) для поддержания их в работоспособном состоянии предполагается проводить их текущий и капитальный ремонт (как собственными силами подразделений компании, так и с привлечением сторонних подрядчиков).

ВОПРОСЫ

1. Правомерно ли проводить такие ремонты?

ОТВЕТЫ

С нашей точки зрения, компания правомерно осуществляет текущий и капитальный ремонт законсервированного имущества с целью поддержания объектов в рабочем состоянии. Данный вывод основан на следующем.

Согласно п. 26 ПБУ 6/01¹ ремонт является одной из форм восстановления основных средств. В соответствии с Методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004² к капитальному ремонту зданий и сооружений относятся работы по восстановлению или замене отдельных частей зданий (сооружений) или целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с их физическим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их эксплуатационные показатели. Предупредительный (текущий) ремонт заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования, а также работах по устранению мелких повреждений и неисправностей (п. 3.8).

ГОСТ 18322-78 «Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения» к ремонту относит комплекс операций по восстановлению исправности или работоспособности изделий, а также восстановлению ресурсов изделий либо их составных частей. К капитальному ремонту относится ремонт, выполняемый для восстановления исправности полного или близкого к полному восстановлению ресурса изделия с заменой либо восстановлением любых его частей, включая базовые.

Восстановление предполагает устранение любых дефектов и конструктивных нарушений объекта по сравнению с тем состоянием, в котором он должен находиться. Это в равной степени относится и к действующим, и к законсервированным ОС. Приведенными нормативными актами также не предусмотре-

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

² Утверждена Постановлением Госстроя России от 5 марта 2004 г. № 15/1.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

но, что ремонт оборудования и (или) зданий, сооружений может проводиться только в отношении используемого имущества.

Эта точка зрения поддерживается судебной практикой. Некоторые суды указывают на *необходимость* проведения текущего и (или) капитального ремонта законсервированного имущества. Так, в Постановлении от 25 сентября 2007 г. № Ф04-6493/2007(38344-А27-26) ФАС Западно-Сибирского округа отметил, что факт консервации объектов ОС не освобождает их собственника от обязанности по поддержанию их в работоспособном состоянии. В эти обязанности входит поддержание эксплуатационных свойств объектов, в том числе путем проведения технического осмотра, текущего и капитального ремонта.

Вместе с тем следует иметь в виду, что необходимость ремонта и факт его проведения должны подтверждаться соответствующими документами.

2. Правомерно ли классифицировать для целей налогообложения прибыли расходы на проведение ремонтов как «расходы, связанные с содержанием законсервированных объектов»?

По общему правилу, закрепленному в п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ, расходы на ремонт являются прочими расходами. Однако п. 2 ст. 253 НК РФ относит прочие расходы в состав расходов, связанных с производством и реализацией. Но поскольку законсервированные объекты ОС в производственной деятельности не используются, связанные с ними расходы более правильно относить к внереализационным.

В соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных включаются расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. При этом налоговое законодательство не содержит перечня расходов, которые относятся к такому содержанию.

В приведенном ранее Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа № Ф04-6493/2007(38344-А27-26) указано: налогоплательщик ремонтировал законсервированные объекты ОС, не участвующие непосредственно в производстве, что не может служить основанием для непринятия понесенных расходов для целей налогообложения¹. Суд также отметил, что содержание объектов ОС подразумевает поддержание их в работоспособном состоянии, поддержание эксплуатационных свойств объектов, в том числе путем проведения технического осмотра, текущего и капитального ремонта. Расходы на ремонт, по мнению суда, могут

¹ Определением ВАС РФ от 31 января 2008 г. № 691/08 налоговому органу было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ.

относиться на уменьшение облагаемой прибыли именно по подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ, т.е. в составе затрат на поддержание законсервированных ОС.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 4 апреля 2008 г. по делу № А56-51219/2006 также согласился с мнением налогоплательщика, что расходы на содержание имущества, переведенного на консервацию, в исправном состоянии должны относиться на уменьшение облагаемой прибыли на основании подп. 9 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ.

3. Какими документами следует подтверждать необходимость ремонтов (ведь на практике при проведении ремонта собственными силами не всегда оформляются акты на выполненные работы)?

В соответствии со ст. 252 НК РФ все расходы должны быть документально подтверждены. В первую очередь необходимость проведения ремонта законсервированного имущества, на наш взгляд, должна подтверждаться²:

- планом (графиком) ремонтных работ;
- дефектными ведомостями или актом о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16)³.

Что касается подтверждения самого факта ремонта, то при проведении ремонта *силами сторонних организаций* оформляются:

- договор строительного подряда;
- акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2⁴);
- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3⁴).

При проведении ремонта *собственными силами* должны быть оформлены:

- документы, подтверждающие оплату использованных материалов;
- лимитно-заборные карты по форме № М-8 или требования-накладные по форме № М-11⁵, подтверждающие расход материалов, использованных при выполнении ремонтных работ;
- табели учета рабочего времени по форме № Т-12 (№ Т-13), расчетно-платежные ведомости по форме № Т-49 (№ Т-51, № Т-53)⁶, подтверждающие расходы

² Судебная практика рассматривает именно эти документы для подтверждения необходимости проведения ремонта (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2008 г. № Ф04-7695/2008(17399-А45-25), ФАС Центрального округа от 24 июля 2008 г. по делу № А54-5648/2007-С5).

³ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

⁴ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100.

⁵ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

⁶ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1.

на оплату труда персонала, который выполнял ремонтные работы;

- акт о приеме-сдаче отремонтированных объектов по форме № ОС-3¹.

Компания при проведении ремонта собственными силами не всегда оформляет акты выполненных работ. Однако, с нашей точки зрения, такие акты не являются документами, необходимыми для оформления при ремонте собственными силами.

Дело в том, что акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2) в соответствии с Указаниями по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ² применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Иначе говоря, при выполнении работ собственными силами с формальной точки зрения акт по форме № КС-2 использоваться не должен.

Приведенная позиция подтверждается судебной практикой. В частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 18 октября 2007 г. по делу № А57-12326/06 указано, что подтверждением расходов при ремонте собственными силами являются документы на приобретение и оплату строительных материалов, ведомости начисления заработной платы работникам, выполняющим ремонтные работы, акты на списание товарно-материальных ценностей.

В Постановлении Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2008 г. № Ф04-7695/2008(17399-А45-25) отмечается, что фактические расходы на ремонт объекта ОС собственными силами подтверждаются актом о приеме-сдаче отремонтированных объектов основных средств.

А Девятый ААС в Постановлении от 7 ноября 2006 г. по делу № 09АП-14332/2006-АК указал, что составление акта выполненных работ при проведении текущего ремонта собственными силами не предусмотрено законодательством³.

Данной точки зрения придерживаются и налоговые органы. Так, в письме УФНС России по г. Москве от 31 марта 2006 г. № 18-11/3/25186 подчеркивается, что в качестве подтверждения понесенных затрат должны быть представлены документы, свидетельствующие об оплате ремонтных работ, и акт приемки-передачи выполненных работ, а при проведении ремонта собственными силами — документы, подтверждающие оплату использованных деталей.

4. Вправе ли компания учитывать расходы по незаконсервированным объектам, работа которых направлена на поддержание в исправном состоянии законсервированных объектов, для целей налогообложения прибыли?

Как уже отмечалось, в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. При этом налоговое законодательство не содержит перечня затрат, которые могут быть отнесены к данной подгруппе внереализационных расходов.

С нашей точки зрения, учитывая тот факт, что незаконсервированные объекты необходимы для поддержания законсервированных объектов в исправном состоянии, в связи с чем и осуществляются расходы, они могут быть учтены в целях налогообложения прибыли. С таким мнением согласен и Минфин России. В письме от 20 июля 2007 г. № 03-03-06/1/507 финансовое ведомство указало, что организация вправе начислять амортизацию для целей налогообложения прибыли на незаконсервированные ОС, работа которых направлена на поддержание в исправном состоянии законсервированных объектов, учитывать расходы на их ремонт и обслуживание, а также расходы в виде коммунальных платежей.

Такую же позицию занимают и суды. В частности, ФАС Центрального округа в Постановлении от 15 февраля 2007 г. № А09-4610/06-13-16 отметил следующее. Судом установлено и подтверждено материалами дела, что обществом были произведены затраты по текущему содержанию, ремонту, энерго- и теплообеспечению, охране объектов, необходимые для содержания простаивающих и законсервированных объектов ОС. При этом затраты общества при консервации являются затратами на содержание основных средств.

ФАС Московского округа в Постановлении от 1 сентября 2008 г. № КА-А40/8144-08 подчеркнул, что, поскольку затраты на ремонт связаны с содержанием законсервированных производственных мощностей, они правомерно отнесены к внереализационным расходам в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ.

5. Может ли компания учитывать налог на имущество, исчисленный от стоимости законсервированных объектов, для целей налогообложения прибыли?

Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое

¹ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

² Утверждены Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100.

³ Постановлением ФАС Московского округа от 5 февраля 2007 г. № КА-А40/90-07 данное Постановление и решение Арбитражного суда г. Москвы от 21 августа 2006 г. по делу оставлены без изменения.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 Кодекса.

При этом п. 4 ст. 374 НК РФ предусмотрено, что объектами обложения налогом на имущество не признаются:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

Законсервированные объекты в данном перечне не поименованы. Таким образом, компания обязана уплачивать налог на имущество со стоимости законсервированных объектов¹.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Буквальное толкование данной нормы позволяет сделать вывод, что, если налогоплательщик производит отчисления в бюджет в соответствии с законом, он вправе учесть налог на имущество в составе расходов вне зависимости от факта консервации объектов.

Такой же точки зрения придерживаются и арбитражные суды. Так, в Постановлении от 22 ноября 2006 г. № Ф09-10453/06-С2 ФАС Уральского округа указал, что ограничен-

¹ Данной точки зрения придерживается и Минфин России (см. письмо от 15 мая 2006 г. № 03-06-01-04/101).

ний по включению налога на имущество в состав расходов, перечисленных в ст. 270 Кодекса, законодательством не установлено, вывод инспекции о занижении налоговой базы по налогу на прибыль неправомерен².

В Постановлении от 19 марта 2008 г. № Ф09-1659/08-С2 ФАС Уральского округа также обратил внимание, что суды обеих инстанций признали обоснованным включение в состав затрат, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, суммы уплаченного в бюджет налога на имущество, исчисленного от стоимости объекта непроизводственного назначения, состоящего на балансе общества в качестве объекта ОС.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 31 января 2005 г. № Ф04-99/2005(8003-А70-25) отклонил довод налогового органа о том, что расходы по уплате налога на землю в связи с использованием земли под строительство спортивно-технического клуба относятся к расходам, не связанным с деятельностью, направленной на получение дохода, и не должны уменьшать сумму доходов от реализации товаров (работ, услуг). Суд руководствовался п. 1 ст. 264 НК РФ и разъяснил, что земельный налог не включен в перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, в соответствии с указанной статьей, следовательно, относится к прочим расходам. Данные выводы суда могут быть распространены и в отношении налога на имущество, уплаченного в отношении объектов обслуживающих производств и хозяйств³.

² Определением ВАС РФ от 12 февраля 2007 г. № 522/07 инспекции было отказано в передаче данного Постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.

³ Данная практика может быть применена по аналогии в связи с тем, что земельный участок, используемый для непроизводственного назначения, не участвует в хозяйственной деятельности предприятия, и, принимая во внимание точку зрения УФНС России по г. Москве, изложенную в письме от 25 января 2008 г. № 20-12/005980, сумма налога не может быть учтена в составе налогооблагаемой прибыли.

СИТУАЦИЯ 2

По мнению УФНС России по г. Москве (письмо от 2 сентября 2005 г. № 20-12/62488), арендные платежи за землю в отношении участка, на котором располагается законсервированный объект, не могут приниматься в расходы для целей налогообложения прибыли.

ВОПРОС

Могут ли расходы на арендные платежи за землю под законсервированным объектом учитываться в целях налогообложения прибыли?

ОТВЕТ

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты налогоплательщика, но при условии, что они направлены на осуществление деятельности с целью получения дохода. На основании данной нормы налоговые органы делают вывод, что расходы в виде арендной платы за участок, на котором расположен законсервированный объект, не учитываются в целях налогообложения прибыли.

В письме УФНС России по г. Москве № 20-12/62488 указывается следующее. Учитывая, что организация полностью прекратила выпуск продукции (законсервирован единый имущественный комплекс производственного назначения), т.е. не ведет деятельности, направленной на получение доходов, расходы, связанные с арендной платой за землю, занятую законсервированным объектом, не отвечают требованиям ст. 252 НК РФ и не могут быть учтены при формировании налоговой базы для целей исчисления налога на прибыль в соответствии со ст. 264 НК РФ.

На наш взгляд, данная точка зрения необоснованна. Согласно ст. 614 Гражданского кодекса РФ арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). При этом, поскольку налогоплательщик не может удалить объект ОС с участка, он также не имеет возможности не нести расходы по арендованному земельному участку.

Следовательно, расход по аренде земельного участка имеет непосредственное отношение к содержанию законсервированного имущества. Значит, арендный платеж по тем же основаниям, о которых говорилось ранее, может уменьшать облагаемую прибыль на основании подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Судебная практика по рассматриваемому вопросу находится на стороне налогоплательщиков. Так, в Постановлении от 23 декабря 2008 г. по делу № А49-5261/08 ФАС Поволжского округа, руководствуясь подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ, отклонил довод налогового органа о том, что арендная плата

за земельные участки, на которых расположены законсервированные объекты, не учитывается в расходах.

В свою очередь ФАС Московского округа в Постановлении от 5, 12 апреля 2007 г. № КА-А40/1503-07 признал экономически обоснованной арендную плату за скважины, находящиеся в резерве и на консервации, так как расходы были вызваны производственными и технологическими причинами, а также спецификой деятельности налогоплательщика.

Стоит отметить, что имеется и отрицательная для налогоплательщиков судебная практика. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 10 сентября 2008 г. № Ф04-5561/2008(11401-А45-15) указано, что суд признал экономически неоправданными расходы по уплате арендной платы за земельный участок и здание, которые фактически не использовались в производственной деятельности налогоплательщика. Однако в рассматриваемой судом ситуации здание, которое находилось на арендованном участке, было продано третьему лицу. Поэтому полагаем, что приведенная негативная практика дополнительных рисков для компании не создает.

Ответы 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.



Новости

Россия впервые стала лучшей среди стран СНГ по Индексу антикризисной эффективности — ФБК

По результатам очередного расчета Индекса антикризисной эффективности (см. [Методологию расчета](#)) Россия впервые за последние месяцы оказалась лучше и Казахстана, и Украины. Последние данные национальных статистических служб позволили **аудиторско-консалтинговой компании «ФБК»** рассчитать значения Индекса за август 2009 г.

Великобритания	0,305
Канада	0,252
США	0,143
Германия	0,134
Франция	0,099
Россия	-0,214
Казахстан	-0,338
Украина	-0,380

Если последнее место Украины в рейтинге стало уже традиционным, то перемещение России на строчку вверх стало приятным сюрпризом. По словам **директора департамента стратегического анализа ФБК Игоря Николаева**, такая «рокировка» стала следствием ряда факторов: «В Казахстане укрепилась негативная динамика по обороту розничной торговли. Этот показатель в августе 2009 г. составил минус 17,8% по сравнению с предыдущим периодом (в июле 2009 г. было минус 17,2%). Россия также не может похвастаться позитивной динамикой. Но все-таки ее показатель — минус 9,8% (в июле минус 8,3%) — существенно лучше казахстанского». И. Николаев также отметил, что страны СНГ характеризует относительно высокая доля торговли в ВВП (около 18%). «Именно поэтому Казахстану “не помог” даже небольшой рост промышленного производства: в августе он составил 2,3% по сравнению с прошлым годом (в России — минус 12,3%)», — подчеркнул эксперт.

Интересные изменения произошли в группе развитых стран. Франция и Канада поменялись местами: теперь Канада на втором месте в рейтинге, Франция — на пятом. «Ухудшение позиции Франции связано прежде всего с относительно неблагоприятной динамикой ее золотовалютных резервов. Если в Канаде этот индикатор был на 26% выше показателя 2008 г., то во Франции — всего лишь на 4,8%. Кроме того, во Франции в августе отмечался самый большой среди рассматриваемых стран рост цен производителей — на 4,3%. В Канаде, напротив, цены производителей промышленной продукции продолжали падать: на 6,7% по сравнению с августом 2008 г.», — заявил И. Николаев. Правда, по его словам, в условиях кризиса в росте цен производителей есть определенный позитив. «Однако методология расчета Индекса антикризисной эффективности все-таки исходит из того, что ускоренный рост цен — это плохо», — резюмировал эксперт.

Партнер ФБК Игорь Николаев выступил на 12-й международной конференции «Российский рынок металлов 2009»

В Москве 9 ноября 2009 г. прошла 12-я международная конференция «Российский рынок металлов 2009». На пленарном заседании с докладом выступил **партнер**,

директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев. Он представил топ-менеджерам российских металлургических компаний независимую оценку текущей ситуации в российской экономике.

В частности, И. Николаев высказал мнение, что текущее улучшение состояния в экономике является неустойчивым. «Это свидетельствует не о начале экономического роста, а о замедлении темпов падения. Некоторое улучшение связано в первую очередь с оживлением экспорта», — считает партнер ФБК. В качестве тревожных симптомов он назвал резкий рост вложений в финансовые активы на фоне снижения инвестиций в основной капитал. В связи с этим И. Николаев не исключает вероятности «второй волны» кризиса и «сдутия» новых «пузырей» на «перегретых» рынках.

В отличие от Минэкономразвития России, прогнозирующего рост в 2010 г. в размере 1,6%, И. Николаев считает, что страну ждет продолжение спада (минус 2—4%). «Экономический спад в России продолжится на фоне начала реального восстановления мировой экономики. В этой ситуации в более выгодном положении окажутся экспортоориентированные отрасли, в том числе металлургия, — заключил эксперт. — Оживления российской экономики можно ожидать не ранее 2011 г.»

В конференции приняли участие более 160 руководителей и специалистов металлургических компаний, трейдерских фирм, предприятий — потребителей металлопродукции, а также представители различных федеральных ведомств, союзов и ассоциаций.

ОАО «Компания “Сухой”» — новый клиент ФБК

Компания «ФБК» подписала 2 ноября 2009 г. договор с ОАО «Авиационная холдинговая компания “Сухой”». Согласно договору специалисты **департамента бухгалтерского консалтинга ФБК** и юристы «ФБК-Право» обеспечат бухгалтерское и налоговое сопровождение реорганизации холдинга в форме присоединения к нему нескольких юридических лиц. В частности, будут подготовлены методические рекомендации для персонала реорганизуемых обществ.

Кроме того, в рамках договора специалисты ФБК окажут ОАО «Компания “Сухой”» консультационные услуги по формированию единой учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, а также по адаптации сложившейся системы документооборота и процессов подготовки бухгалтерской, налоговой и иной отчетности к новым условиям хозяйствования.

ОАО «Авиационная холдинговая компания “Сухой”» начинает свою историю с 1930 г. Сегодня это крупнейший российский авиационный холдинг, в состав которого входят ведущие российские конструкторские бюро и серийные самолетостроительные заводы. Компания занимает третье место в мире по объемам производства современных истребителей.

ФБК завершает реализацию субпроекта «Развитие методической базы государственного и муниципального финансового контроля» проекта Минфина России и МБРР

В Москве 5—6 ноября 2009 г. прошел заключительный семинар по субпроекту «Развитие методической базы государственного и муниципального финансового контроля», который реализуется в рамках проекта Минфина России и МБРР «Техническое содействие реформе бюджетной системы на региональном уровне».

Открывая семинар, президент ФБК Сергей Шапигузов рассказал, что в рамках работы по проекту специалисты ФБК подготовили 16 тематических отчетов, 10 проектов нормативных правовых актов, а также разработали типовую программу учебного курса по повышению квалификации работников органов финансового контроля. «В любом государстве существует множество взаимодополняющих систем контроля. Главное, чтобы каждая такая система была эффективной, оптимально устроенной и внутренне



непротиворечивой. Работая над проектом, мы хотели усовершенствовать систему государственного контроля и перенести лучший международный опыт на российскую почву», — отметил С. Шапигузов. О работе над проектом и достигнутых результатах

участникам семинара рассказали директор департамента консультационных услуг государственному сектору ФБК Андрей Снягин, заместитель директора департамента консультационных услуг государственному сектору ФБК Ирина Дубинина, партнеры ФБК Игорь Николаев и Сергей Пятенко, директор департамента бухгалтерского консалтинга ФБК Ирина Юцковская и другие специалисты компании.

Начальник отдела методологии бюджетного контроля и аудита Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России Станислав Бычков в своем выступлении подробно рассказал о предполагаемых изменениях в Бюджетном кодексе Российской Федерации.

В семинаре приняли участие более 600 человек: представители Минфина России, Федерального казначейства, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, федеральных министерств, финансовых органов субъектов Российской Федерации и консультационных компаний.

ФБК — участник бизнес-дней *DIRECTUM*

В рамках бизнес-дней *DIRECTUM 17–18 ноября 2009 г.* эксперты департамента корпоративных систем управления ФБК поделились со слушателями опытом в применении и эксплуатации систем управления информационными потоками и электронного документооборота.

Заместитель директора департамента корпоративных систем управления ФБК Елена Юль и старший консультант департамента управленческого консультирования ФБК Гульнара Синчурина представили доклад «Оптимизация договорной работы как совокупность методологических и технологических решений на основе СЭД *DIRECTUM*». В нем на практическом примере было показано, как решения ФБК по внедрению электронного документооборота позволяют упростить, упорядочить и сделать более технологичной договорную работу, а также привести ее в соответствие с управленческим учетом организации.

Старший менеджер департамента корпоративных систем управления ФБК Василий Севаньяев рассказал о возможностях системы *DIRECTUM* (в плане внутреннего управления потоками документов и их интеграции) и опыте ФБК в ее применении. Его доклад «Роль *ECM*-систем в информационном обеспечении компании. Примеры интеграции с учетными системами и офисными приложениями» был посвящен эффективному применению интеграционных возможностей бизнес-решений *DIRECTUM* в повседневной работе. В. Севаньяев продемонстрировал примеры того, как *DIRECTUM* интегрируется с другими информационными системами, что позволяет создавать эффективно работающую единую среду для документов и бизнес-процессов, эффективно управлять предприятием и вести учет. В частности, «вживую» были продемонстрированы примеры интеграционных решений, реализованных специалистами ДКСУ ФБК (*DIRECTUM ↔ 1С*, *DIRECTUM ↔ MS Project*), позволяющих связывать друг с другом и использовать разноформатные (печатные, электронные, графические) документы и процессы, в том числе процессы финансового учета.

Доклады экспертов ФБК вызвали большой интерес аудитории. В открытых бизнес-днях *DIRECTUM* приняли участие свыше 200 специалистов в 23 городах России, в том числе в Москве, Санкт-Петербурге, Волгограде, Екатеринбурге, Казани, Нижнем Новгороде, Уфе, Челябинске.

«Сложные вопросы налогообложения кредитных организаций». Круглый стол ФБК

Департамент аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам ФБК провел 22 октября 2009 г. круглый стол на тему «Сложные вопросы [налогообложения кредитных организаций](#)». В качестве приглашенного гостя на нем выступил **заместитель начальника отдела контрольной работы УФНС России по г. Москве Даниил Егоров**.

Он обратил внимание на нарушения, выявляемые в последнее время в рамках выездных налоговых проверок кредитных организаций, и рассказал о результатах рассмотрения возникающих налоговых споров в арбитражных судах, а также поделился опытом совместной работы налоговых органов и кредитных организаций в рамках реализации законодательных норм по контролю за налогоплательщиками, в частности работы по приостановлению операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей.

Участниками круглого стола — главными бухгалтерами и специалистами по налогообложению кредитных организаций — были обсуждены практические вопросы применения законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации. Обсуждались в том числе проблемы налогообложения финансовых инструментов срочных сделок, списания в налоговом учете безнадежной задолженности по проблемным кредитам, особенности налогообложения ценных бумаг, а также другие вопросы, заявленные в программе встречи.

Проводимый департаментом круглый стол — один из элементов комплексного обслуживания клиентов компании, что, в свою очередь, является стратегической целью работы ФБК.

Экономико-правовая школа ФБК предлагает новую услугу — VIP-обучение

Экономико-правовая школа ФБК приступила к оказанию услуг индивидуального VIP-обучения клиентов. Этот специальный вид образовательных программ адресован топ-менеджерам и специалистам высшего звена крупнейших российских компаний.

Как рассказал **генеральный директор ЭПШ ФБК Сергей Пятенко**, для этой категории клиентов приходится предусматривать как особый график обучения, так и специфическое изложение тематики. «Это обусловлено высокой квалификацией потребителей данной услуги — такие люди намного четче представляют, чему они хотят учиться. Кроме того, ввиду высокой занятости слушателей для них иногда приходится предусматривать очень своеобразный график обучения», — отметил генеральный директор ЭПШ ФБК. Он также подчеркнул, что эти особенности сохраняются независимо от того, обучаются ли клиенты МСФО, бухгалтерскому учету или внутреннему аудиту.

ЭПШ ФБК уже имеет достаточно большой опыт оказания услуг подобного рода. Однако, по словам С. Пятенко, в кризис топ-менеджеры «начали экономии издержек с себя». А сегодня услуга индивидуального обучения снова оказалась востребована, что, по мнению генерального директора ЭПШ ФБК, можно считать еще одним симптомом преодоления Россией дна кризиса.

Вышла в свет новая книга генерального директора ЭПШ ФБК Сергея Пятенко

В ноябре 2009 г. вышла в свет новая книга **генерального директора Экономико-правовой школы ФБК Сергея Пятенко** «Личные деньги: антикризисная книга», написанная в соавторстве с Татьяной Сапрыкиной.

По словам С. Пятенко, новая книга адресована тем, кто хочет сохранить и умножить свое богатство. «В России, несмотря на все проблемы, у людей появляются свободные

средства, т.е. средства на удовлетворение не только первичных потребностей. Задача книги — помочь им систематизировать информацию и алгоритмы действий в ключевых сферах личной финансово-хозяйственной жизни», — отмечает автор. Среди своих читателей он видит и тех, кому интересно узнать, как управлять своими деньгами, и тех, кто пытается разобраться в преимуществах и недостатках разных видов инвестирования, в тонкостях финансового планирования.

С. Пятенко убежден, что освоить методы управления личными деньгами не так сложно, как кажется на первый взгляд: «По мере развития общества люди учатся пользоваться компьютером, мобильным телефоном, водить автомобиль. То же и с финансами: здесь, как и в других сферах, знание немногих принципов заменяет знание многих фактов». А чтобы разбираться было проще, в новой книге, как и в предыдущих, присутствует любимый персонаж автора — еж. Каждая глава завершается небольшим послесловием «Еж понял», в котором собраны главные выводы.

Книга вышла в издательстве «АСТ», она стала девятой по счету, написанной С. Пятенко. Среди его предыдущих книг наиболее популярны «9 основ менеджмента», «Книга генерального директора» и «Как управлять личными деньгами».

Анонсы

«ФБК-Право» — партнер «Налогового форума-2010» газеты *The Moscow Times*

В Москве 9 декабря 2009 г. состоится «Налоговый форум-2010», организованный газетой *The Moscow Times*. Партнером мероприятия по традиции выступит «ФБК-Право». В рамках форума будут подведены итоги уходящего года. Кроме того, предполагается обсудить новые тенденции и перспективы налогового планирования, налоговых проверок, споров и защиты прав налогоплательщиков.

В форуме примут участие **руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Галина Акчурина** и **менеджер практики налоговых споров «ФБК-Право» Татьяна Григорьева**. Они проведут сессию «Налоговые споры», в ходе которой расскажут о наиболее интересных из выигранных ими дел, представят последние тенденции арбитражной практики 2009 г. Кроме того, они приведут доводы «за» и «против» судебного и административного оспаривания и расскажут о стратегии построения защиты интересов компаний в спорах по возмещению НДС. **ФБК**