

КОНСУЛЬТАЦИИ ЭКСПЕРТОВ

Вопрос. ООО в ноябре 2015 года предоставило заем работнику под 5,5% годовых сроком на 1 год. С 2016 года рассчитывать налог на доходы физических лиц (НДФЛ) с материальной выгоды от экономии на процентах необходимо ежемесячно (п. 1 ст. 223 Налогового кодекса Российской Федерации).

Возникает ли у сотрудника в 2016 году материальная выгода? Как нужно рассчитывать НДФЛ?

Ответ. Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Поскольку в настоящее время ставка рефинансирования составляет 11%, в данном случае на последний день каждого месяца 2016 года у сотрудника возникает доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными средствами, подлежащий обложению НДФЛ.

Если в 2015 году работник не погашал кредит и проценты, организация по состоянию на 31.01.2016 должна рассчитать сумму дохода в виде материальной выгоды, полученной сотрудником за все дни пользования заемными средствами, начиная с даты их получения.

Обоснование. При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 210 Налогового кодекса Российской Федерации).

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций или ИП.

При получении налогоплательщиком данного дохода налоговая база по НДФЛ при заимствованиях в рублях определяется как

превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (подп. 1 п. 2 ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации).

С 1 января 2016 года значение ставки рефинансирования приравнено к значению ключевой ставки Банка России (Указание Банка России от 11.12.2015 № 3894-У).

На данный момент ключевая ставка Банка России установлена в размере 11% годовых (Информация Банка России от 31.07.2015 «О ключевой ставке Банка России»). Следовательно, если значение ключевой ставки Банка России на даты получения сотрудником дохода в виде материальной выгоды не изменится, то при расчете налоговой базы в отношении суммы материальной выгоды, полученной сотрудником от экономии на процентах за пользование заемными средствами, организации нужно будет исходить из 2/3 ставки, равной 11% годовых, что составит 7,33%. Поскольку расчетная величина больше процентной ставки по предоставленному кредиту (5,5%), то у работника возникает налогооблагаемый доход в виде материальной выгоды.

Определение налоговой базы по НДФЛ при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление НДФЛ с этого дохода, его удержание и перечисление в бюджетную систему РФ в данном случае должна осуществлять организация-заимодавец как налоговый агент (подп. 1 п. 2 ст. 212, п. 1, 2 ст. 226 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу подп. 7 п. 1 ст. 223 Налогового кодекса Российской Федерации с 01.01.2016 доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств признается полученным налогоплательщиком-заемщиком на последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства (подп. «б» п. 1 ст. 2,

ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 02.05.2015 № 113-ФЗ (далее – Закон № 113-ФЗ).

Отметим, что до 2016 года датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, признавался день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (подп. 3 п. 1 ст. 223 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, в рассматриваемой ситуации, если сотрудник в предыдущем налоговом периоде (2015 году) не уплачивал проценты по кредитному договору, он не получал и облагаемого НДФЛ дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование займом.

Переходных положений, регулирующих порядок определения даты получения доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств по договорам, в том числе беспроцентным, заключенным до 2016 года и действующим в 2016 году, Законом № 113-ФЗ не установлено.

Вместе с тем, как разъяснил Минфин России в своем письме от 02.02.2016 № 03-04-06/4762, доход в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, с 2016 года определяется в последний день каждого месяца, в котором действовал договор займа (кредита), вне зависимости от даты получения такого займа (кредита), а также вне зависимости от того, в какой из дней месяца было прекращено долговое обязательство.

При этом указанный порядок применяется и в случаях, когда проценты по условиям договора были начислены, но не уплачены до 1 января 2016 года.

Аналогичные разъяснения можно встретить и в публикациях некоторых специалистов.

Так, например, действительный государственный советник РФ 3 класса С.В. Разгулин в интервью, опубликованном в № 9 журнала «Актуальная бухгалтерия» за 2015 год, разъяснил, что в связи с тем, что Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает переходных положений по долговым обязательствам, возникшим до 2016 года, первой датой получения дохода в виде

материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными средствами по договорам займа, в том числе по беспроцентным займам, выданным до 2016 года, будет 31.01.2016.

Иными словами, если работник не погашал кредит и проценты по нему в 2015 году, организация по состоянию на 31.01.2016 должна рассчитать сумму дохода в виде материальной выгоды, полученной сотрудником за все дни пользования заемными средствами, начиная с даты их получения.

Если подобные платежи в 2015 году осуществлялись и в отношении заемщика определялся налогооблагаемый доход в виде материальной выгоды (например, последний раз доход определялся 15.12.2015), то на 31.01.2016 организация должна рассчитать сумму дохода в виде материальной выгоды, полученной сотрудником за период пользования заемными средствами, начиная с даты последнего определения дохода (15.12.2015).

Порядок расчета дохода в виде материальной выгоды подробно описан в материале, рекомендованном к ознакомлению.

Ответ подготовил:

Молчанов Валерий,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер

Вопрос. *Организация занимается строительством, зарегистрирована в г. Москве, строительные работы велись на территории г. Москвы. Сейчас организация заключает договор в качестве генерального подрядчика на строительство объекта в г. Калининграде. Предполагается привлекать субподрядные организации непосредственно на месте выполнения работ. Со стороны генерального подрядчика контролировать рабочий процесс будет непосредственно руководитель. Он будет направляться в командировки из г. Москвы в г. Калининград. Срок командировок может составлять от 1 до 7 дней.*

Возникает ли обязанность образовывать обособленное подразделение и вставлять на учет в налоговый орган в г. Калининграде?

Каков перечень факторов, наличие которых может рассматриваться налоговым органом и

**судом как свидетельство возникновения
обособленного подразделения?**

Ответ. Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Приведенные в вопросе обстоятельства не свидетельствуют о возникновении обособленного подразделения.

Обоснование. Организации подлежат постановке на учет в налоговом органе, в частности, по месту нахождения их обособленных подразделений (п. 1 ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации). Для постановки организации на учет в налоговых органах по месту нахождения ее обособленных подразделений, не являющихся филиалами или представительствами, организация должна представить в налоговый орган по месту своего нахождения сообщение о создании обособленного подразделения (п. 4 ст. 83, подп. 3 п. 2 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такое сообщение должно быть направлено организацией в налоговый орган по форме № С-09-3-1, утвержденной приказом ФНС России от 09.06.2011 № ММВ-7-6/362@, в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения.

В целях налогового законодательства обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Подразделение признается таковым независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми подразделение наделяется. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации).

Сразу отметим, что из приведенных норм следует, в частности, что организации не требуется специально принимать какое-либо решение о создании обособленного подразделения или иным образом оформлять создание подразделения, не являющегося филиалом или представительством. При наличии перечисленных в ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации обстоятельств обособленное подразделение считается возникшим независимо от решения организации. К таким обстоятельствам относятся:

– территориальная обособленность подразделения;

– наличие в нем хотя бы одного подконтрольного организации (ст. 209 Трудового кодекса Российской Федерации) созданного на срок более 1 месяца рабочего места;

– осуществление деятельности через это подразделение.

Именно эти обстоятельства имеют определяющие значения для квалификации деятельности организации как приводящей или не приводящей к созданию обособленного подразделения. Разумеется, в целях решения вопроса о наличии признаков создания обособленного подразделения налоговым органом и судом могут приниматься во внимание фактические обстоятельства осуществления организацией деятельности вне места своего нахождения (см., например, письма Минфина России от 19.07.2012 № 03-02-07/1-181, от 17.03.2010 № 03-02-07/1-114, от 18.02.2010 № 03-02-07/1-67, от 11.12.2007 № 03-02-07/1-478), конкретные условия договоров, заключенных между организацией и ее контрагентом, характер отношений между этими лицами и т.п. Однако систематизировать все эти факторы в рамках настоящей консультации не представляется возможным.

Форма организации налогоплательщиком деятельности вне места своего нахождения (в частности направление работников в командировку) и срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения в целях определения необходимости постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения (см., например, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2014 № 08АП-9017/14, письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 02.08.2013 № 03-02-07/1/31001).

Так, например, если в целях осуществления деятельности вне места нахождения организации работники направляются в краткосрочные (менее чем на месяц) командировки, однако сама такая деятельность осуществляется непрерывно более месяца, она может рассматриваться как приводящая к созданию обособленного подразделения (поскольку рабочие места создаются на срок более месяца).

Однако само по себе то обстоятельство, что налогоплательщик фактически осуществляет вне места своего нахождения деятельность силами работника, который направлен для этого в служебную командировку, не свидетельствует о возникновении обособленного подразделения. Последнее будет образовано лишь в том случае, если осуществление такой деятельности связано с образованием на срок более месяца территориально обособленного рабочего места, контролируемого налогоплательщиком. Привлечение к выполнению предусмотренных договором работ субподрядчика не требует постоянного присутствия представителей (работников) генерального подрядчика в месте выполнения работ.

Периодическое же направление работника (работников) в другой город с краткосрочными инспекционными поездками для контроля за деятельностью контрагентов, как нам представляется, не может квалифицироваться как свидетельство осуществления организацией деятельности через обособленное подразделение.

Более того, как показывает судебная практика, в ряде случаев даже длительное (более месяца) выполнение вне места нахождения организации строительных работ силами работников этой организации не является безусловным основанием для констатации факта возникновения обособленного подразделения (постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2015 № 14АП-2205/15).

Сказанное подтверждается многочисленными разъяснениями и правоприменительной практикой (см., в частности, письмо Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-176, письмо Минфина России от 25.12.2009 № 03-02-07/1-572, письмо ФНС России от 29.12.2006 № ШТ-6-09/1275, постановление ФАС Московского округа от 29.01.2008 № КА-А40/14894-07 по делу № А40-10267/07-141-57, постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.06.2015 № Ф04-20325/15 по делу № А81-4793/2014, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.05.2015 № Ф07-2939/15 по делу № А05-11564/2014, от 16.09.2015 № Ф07-7313/15 по делу № А05-9557/2014, ФАС Северо-Кавказского округа от 09.06.2014 № Ф08-3285/14 по делу № А63-18443/2012, Арбитражного суда Уральского округа от 27.05.2015 № Ф09-3308/15 по делу № А60-35434/2014, от 20.05.2015 № Ф09-3054/15 по делу № А60-35450/2014, Арбитражного суда Уральского округа от 20.05.2015 № Ф09-

2896/15 по делу № А60-35464/2014, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 04.03.2015 № 08АП-102/15).

Ответ подготовил:

**Графкин Олег,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Контроль качества ответа:

**Александров Алексей,
рецензент службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Вопрос. Между Поставщиком и Покупателем заключен договор поставки, однако доставка товара не входит в обязанности Поставщика. Покупатель самостоятельно заключил с Перевозчиком договор на оказание транспортных услуг по доставке товара со склада Поставщика.

Согласно договору поставки одним из его условий является обязанность Поставщика компенсировать Покупателю сумму дорожного сбора, которую тот оплатил Перевозчику в соответствии с условиями договора на оказание транспортных услуг.

Перевозчик перевыставляет Покупателю расходы на уплату дорожного сбора, уплаченного им в соответствии с Федеральным законом от 08.11.2007 № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (использует систему «Платон»). Перевозчик перевыставляет расходы за систему «Платон», которые взимаются без НДС, Покупателю также без НДС.

Все организации находятся на общей системе налогообложения.

Есть ли риск доначисления НДС на эти перевыставляемые услуги системы Платон компаниям?

Нужно ли вносить счета-фактуры без НДС на перевыставление этих услуг в журнал по посреднической деятельности?

Ответ. По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

В ситуации, когда расходы на уплату платежей за вред, наносимый автодорогам (так называемый дорожный сбор), фактически перевыставляются потребителю транспортных услуг (не только путем включения в цену (тариф), но и путем отдельного выставления счета), избежать обязанности по исчислению НДС не удастся. При этом Перевозчик сумму НДС исчисляет расчетным методом (по ставке 18/118), составляет счет-фактуру в одном экземпляре и регистрирует ее у себя в Книге продаж. То есть Покупателю такой счет-фактура не выставляется.

Операция по перевыставлению Покупателем расходов на уплату дорожного сбора Поставщику в соответствии с условиями договора поставки не облагается НДС, поскольку данная операция не признается реализацией товаров (работ, услуг).

Обоснование. В соответствии с п. 1 и 4 ст. 421 Гражданского кодекса Российской Федерации граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (смотрите также п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16).

Таким образом:

- Покупатель и Перевозчик в договоре по оказанию услуг перевозки могут предусмотреть условие по отдельному возмещению Покупателем затрат Перевозчика, связанных с использованием последней системы «Платон» (т.е. возмещение Перевозчику платы в счет возмещения вреда, причиняемого его транспортными средствами федеральным дорогам общего пользования);
- Поставщик и Покупатель в договоре поставки могут предусмотреть условие об обязанности Поставщика компенсировать Покупателю его затраты, связанные с возмещением Перевозчику платы в счет возмещения вреда, причиняемого федеральным дорогам общего пользования.

В настоящее время отношения, возникающие в связи с использованием автомобильных дорог, в том числе на платной основе, и осуществлением дорожной деятельности в Российской Федерации регулируются Федеральным законом от 08.11.2007 № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные

законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 257-ФЗ).

В ст. 31.1 Закона № 257-ФЗ указано, что движение транспортных средств, имеющих разрешенную максимальную массу свыше 12 т, по автомобильным дорогам общего пользования федерального значения допускается при условии внесения платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам такими транспортными средствами.

Таким образом, обязанность оплаты, указанной в ст. 31.1 Закона № 257-ФЗ (далее – дорожный сбор), возникает непосредственно у перевозчиков, эксплуатирующих транспортные средства, а не у иных лиц (в частности заказчиков услуг перевозки).

В связи с этим полагаем, что владелец транспортного средства не может переложить бремя расходов на оплату дорожного сбора на заказчика транспортных услуг, но может включить расходы в виде указанного сбора в себестоимость своих услуг. И в таком случае стоимость транспортных услуг (с учетом сбора) будет являться объектом налогообложения НДС (см., например, письма Минфина России от 15.08.2012 № 03-07-11/300 и от 14.10.2009 № 03-07-11/253).

Дело в том, что в силу подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации операции по реализации транспортных услуг подлежат обложению налогом на добавленную стоимость (НДС). В соответствии с п. 1 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС.

Пунктом 1 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при реализации товаров (работ, услуг) налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации, и без включения в них налога. При этом согласно п. 1 ст. 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными.

Таким образом, НДС начисляется на всю стоимость товаров (работ, услуг), предусмотренную договором реализации товаров (работ, услуг). При этом порядок формирования себестоимости данных товаров (работ, услуг) никакого значения не имеет. Таким образом, если дорожный сбор будет включаться в себестоимость транспортных услуг (включаться в цену (тариф)), то начислять НДС необходимо на всю сумму оказываемых услуг.

Отметим, что аналогичный вывод присутствует и в письме Минфина России от 19.08.2015 № 03-07-11/47815: «налоговая база по налогу на добавленную стоимость при оказании услуг по перевозке грузов, цена которых формируется с учетом стоимости специального разрешения на право проезда по платным автомобильным дорогам, определяется как договорная цена этих услуг. При этом по отдельным составляющим договорной цены налог не исчисляется». При этом, по нашему мнению, фразу «по отдельным составляющим договорной цены налог не исчисляется» следует понимать, что НДС начисляется на всю стоимость услуг, а не по каждому составляющему, из которого складывается цена услуги (например, заработная плата водителя, транспортный налог или стоимость топлива).

Отметим, что в случае, если в цену (тариф) рассматриваемый дорожный сбор входит не будет, но по условиям заключенного договора заказчики транспортных услуг обязаны будут возмещать исполнителю его расходы на уплату данного платежа, избежать начисления НДС также не удастся.

Дело в том, что в силу подп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по НДС подлежит увеличению на суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Полагаем, что суммы, полученные от Покупателя (заказчика транспортных услуг) в счет возмещения расходов на уплату дорожного сбора, прямым образом связаны с реализацией оказываемых ему транспортных услуг.

При получении сумм, увеличивающих налоговую базу по НДС на основании подп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса Российской Федерации, организация-продавец исчисляет НДС расчетным методом (по ставке 18/118 или 10/110 в зависимости от того, по какой ставке облагается

реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав по соответствующему договору) (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации).

При получении компенсации дорожного сбора счет-фактура составляется в одном экземпляре и регистрируется в книге продаж (п. 18 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по НДС, утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137). Покупателю такой счет-фактура не выставляется (см. также письмо Минфина России от 22.10.2013 № 03-07-09/44156, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2015 № 15АП-4077/15).

Таким образом, у контрагента, перечислившего денежные средства на возмещение расходов, оснований для вычета сумм НДС, исчисленных исполнителем при получении этих денежных средств, не имеется (см. также письмо Минфина России от 06.02.2013 № 03-07-11/2568). Отметим, что и в случае перевыставления суммы дорожного сбора Покупателем Поставщику оснований у последнего для вычета сумм НДС также не имеется. Фактически в рассматриваемой ситуации сумма НДС, исчисленная с дорожного сбора, уплачивается Перевозчиком и ввиду того, что счет-фактура составляется в одном экземпляре и никому не выставляется, не принимается к вычету ни Покупателем, ни Поставщиком.

Что касается перевыставления расходов на оплату дорожного сбора Покупателем Поставщику, считаем, что такая операция не является объектом обложения НДС. Так, в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В силу п. 1 ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

При этом услугой для целей Налогового кодекса Российской Федерации признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 3, 4, 5 ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации).

Для Поставщика возмещение Покупателю дорожного сбора, уплаченного последним Перевозчику, не является получением услуг от Покупателя, а лишь исполнением взятых на себя обязанностей в рамках договора поставки.

Учитывая вышеизложенное, у Покупателя при отсутствии как таковой реализации транспортных услуг (с учетом уплаты дорожного сбора) не возникает обязанностей, предусмотренных ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации, по предъявлению Поставщику в отношении таких услуг суммы НДС и выставлению на стоимость указанных услуг счета-фактуры.

Ответ подготовила:

Ткач Ольга,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ

Вопрос. Организация является генеральным подрядчиком. Она будет строить объект на территории Республики Казахстан в течение 11 мес. Территория стройки арендована российским заказчиком, объект строительства будет российской собственностью. Генеральный подрядчик будет заключать договоры только с российскими подрядчиками.

Строительство будет осуществляться силами как генерального подрядчика, так и российскими подрядчиками.

Возникает ли у организации (генерального подрядчика) в данной ситуации обособленное подразделение в целях налогообложения?

Подлежат ли обложению НДС выполненные работы на территории Республики Казахстан?

Подлежит ли у организации восстановлению НДС, ранее принятый к вычету по материалам (оборудованию), которые были приобретены генеральным подрядчиком, но использованы в рамках договора с заказчиком?

Ответ. Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

В данном случае обособленное подразделение в целях налогообложения не возникает.

Выполненные работы на территории Республики Казахстан не подлежат налогообложению НДС.

Суммы «входного» НДС организации необходимо было учитывать в стоимости приобретенных ею материалов (оборудования).

Обоснование. Следует учитывать, что в случае, если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, применяются правила и нормы международных договоров РФ (п. 1 ст. 7 Налогового кодекса Российской Федерации).

В настоящее время действует Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (Москва, 18 октября 1996 г.) (далее – Конвенция).

Конвенция распространяется в отношении следующих налогов:

а) в Республике Казахстан:

(i) подоходный налог с юридических и физических лиц;

(ii) налог на имущество юридических и физических лиц;

б) в Российской Федерации:

(i) налог на прибыль (доход) предприятий и организаций;

(ii) подоходный налог с физических лиц;

(iii) налог на имущество предприятий;

(iv) налог на имущество физических лиц.

Отметим, что Конвенция применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих договаривающихся государств (ст. 1 Конвенции).

При этом в соответствии с положениями подп. «б» п. 1 ст. 3 Конвенции термин «лицо» означает физическое лицо, компанию или любое другое объединение лиц, а термин «договаривающееся государство» означает Казахстан или Россию (подп. «г» п. 1 ст. 3 Конвенции).

С одной стороны, можно было бы рассчитывать на то, что Конвенция к рассматриваемым отношениям не применяется, так как все договоры заключены между российскими организациями. Однако существование строительной площадки может привести к созданию постоянного представительства и, соответственно, к налогообложению на территории Республики Казахстан.

Для целей Конвенции термин «постоянное учреждение (представительство)» означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного договаривающегося государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве (п. 1 ст. 5 Конвенции). При этом термин «постоянное учреждение» также включает строительную площадку. Строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный объект, или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, если только такая площадка или объект существуют в течение более 12 мес. или такие услуги оказываются в течение более чем 12 мес., также признаются постоянным учреждением (представительством) (подп. «а» п. 3 ст. 5 Конвенции).

Отметим, что двенадцатимесячный период применяется к каждому отдельному проекту (см. письмо Минфина России от 10.04.2009 № 03-08-05/1).

Однако сроки строительства в рассматриваемом случае ограничены 11 мес., соответственно, существование строительной площадки не приводит к созданию обособленного подразделения в целях уплаты вышеперечисленных налогов.

Обращаем Ваше внимание на то, что, если организация имеет на территории Республики Казахстан зарегистрированные филиалы и (или) представительства, налоги должны уплачиваться в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

К сожалению, мы не располагаем возможностью оказывать консультации по законодательству иностранных государств.

Если же организация не имеет на территории Республики Казахстан филиалов и (или) представительств, то в отношении «российского» НДС отметим следующее.

Объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации). Место реализации работ (услуг) определяется в соответствии с положениями ст. 148 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем принципы взимания косвенных налогов в государствах – членах Евразийского экономического союза определяются в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29.05.2014) (далее – Договор), участниками которого являются в том числе Республика Казахстан и Российская Федерация. В силу п. 1 ст. 7 Налогового кодекса Российской Федерации этот Договор имеет приоритет перед налоговым законодательством РФ, как было сказано выше.

Критерии определения территории государства-члена как места реализации работ, услуг содержатся в п. 29 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору, далее – Протокол).

Так, местом реализации работ, услуг признается территория государства-члена, если работы, услуги связаны непосредственно с недвижимым либо движимым имуществом, находящимся на территории этого государства-члена (подп. 1, 2 п. 29 Протокола).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации местом выполнения работ территория РФ не признается (дополнительно о месте реализации услуг смотрите материал: Энциклопедия решений. Место реализации работ и услуг для целей НДС), соответственно, работы, выполненные на территории Республики Казахстан, не подлежат налогообложению НДС.

Перечень ситуаций, когда суммы НДС, ранее правомерно принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению, приведен в

п. 3 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, согласно подп. 2 п. 3, подп. 2 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком, в частности, по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежат восстановлению в случае дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для осуществления операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ. При этом каких-либо ограничений в части применения указанного положения не установлено (см. также письмо Минфина России от 13.07.2015 № 03-07-08/40070).

Однако в данной ситуации возникает резонный вопрос: правомерно ли приняты налогоплательщиком к вычету суммы НДС?

Полагаем, что организация неправомерно приняла к вычету НДС по приобретенным материалам (оборудованию), которые предназначались для выполнения работ по договору с заказчиком. По нашему мнению, организация должна восстановить принятые к вычету суммы НДС и представить уточненную декларацию по НДС, если такая декларация ранее представлялась.

При этом из подп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации прямо следует, что суммы «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемым для операций по реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Таким образом, в рассматриваемом случае суммы «входного» НДС организации необходимо было учитывать в стоимости приобретенных ею материалов (оборудования) и, соответственно, относить в состав налогооблагаемых затрат в момент принятия к налоговому учету расходов на покупку этих материалов (оборудования).

Ответ подготовила:

Пивоварова Марина,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ,
аудитор

Контроль качества ответа:

Родюшкин Сергей,
рецензент службы
правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер

Вопрос. *В 2015 г. была уплачена государственная пошлина. Возврат ее на расчетный счет организации состоялся в 2016 г. При уплате организацией государственной пошлины были сделаны бухгалтерские проводки:*

Дебет счета 68 Кредит счета 51;

Дебет счета 26 Кредит счета 68.

Какие бухгалтерские проводки следует сделать для отражения возврата государственной пошлины?

Ответ. Согласно п. 1 ст. 333.16 Налогового кодекса Российской Федерации государственная пошлина (далее – госпошлина) – сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 Налогового кодекса Российской Федерации, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом госпошлина относится к федеральным налогам и сборам (ст. 13 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утверждена приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, далее –

Инструкция) для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Таким образом, расчеты, связанные с уплатой госпошлины, отражаются с использованием счета 68.

Уплата госпошлины отвечает понятию расхода, данному в п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99). При этом на основании п. 4, 5 ПБУ 10/99 госпошлина может учитываться в зависимости от обстоятельств как в составе расходов по обычным видам деятельности, так и в составе прочих расходов. В этой связи считаем, что Ваша организация правомерно учла уплаченную госпошлину на счете учета затрат.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации», далее – ПБУ 9/99).

Возврат госпошлины на расчетный счет, по нашему мнению, приводит к увеличению экономических выгод организации в результате поступления денежных средств.

С учетом положений п. 4, 5 ПБУ 9/99 полагаем, что доход в виде госпошлины, поступившей на расчетный счет данной организации, следует учесть в составе прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Указанный доход признается на дату поступления денежных средств, то есть в 2016 г. (п. 16 ПБУ 9/99).

Рассматриваемая ситуация не является следствием ошибки, допущенной в бухгалтерском учете. Поэтому положения ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» в анализируемом случае не применяются.

В результате, на наш взгляд, в учете этой организации необходимо сделать следующие записи:

Дебет счета 51 Кредит счета 68, субсчет «Госпошлина» – на расчетный счет поступала госпошлина;

Дебет счета 68, субсчет «Госпошлина» Кредит счета 91, субсчет «Прочие доходы» – госпошлина учтена в составе прочих доходов.

Ответ подготовил:

Завьялов Кирилл,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ,
аудитор, член МоАП

Вопрос. Организация применяет общую систему налогообложения. Имеется дебиторская задолженность от контрагента (срок – более 6 лет). Резерв по сомнительным долгам не создавался, никаких действий для взыскания задолженности не предпринималось, акты сверки не подписывались.

Каким образом можно списать дебиторскую задолженность?

Ответ. Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

В бухгалтерском учете организация вправе списать дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности непосредственно в дебет счета 91, поскольку ранее в отношении этой задолженности резерв не создавался.

В налоговом учете суммы дебиторской задолженности, срок по которой истек, могут быть учтены при определении налоговой базы за текущий налоговый период (2016 г.).

Обоснование

Бухгалтерский учет

Порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности организациями определяет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34н).

Списание с регистров бухгалтерского учета дебиторской задолженности, нереальной ко взысканию (безнадежный долг), производится в том числе в случае истечения общего срока

исковой давности (ст. 196 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Согласно п. 77 Положения № 34н дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании:

- 1) данных проведенной инвентаризации;
- 2) письменного обоснования;
- 3) приказа (распоряжения) руководителя организации.

Таким образом, в бухгалтерском учете организация вправе самостоятельно определять нереальность ко взысканию тех или иных долгов. То есть для списания задолженности необязательно дожидаться истечения срока исковой давности – необходимо выполнить условия, перечисленные в п. 77 Положения № 34н.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, относятся:

- на счет средств резерва сомнительных долгов;
- либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Здесь обращаем внимание, что в результате изменений, внесенных приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н в Положение № 34н, организации, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г., лишены права выбора создавать или не создавать резервы сомнительных долгов. Согласно п. 70 Положения № 34н организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Вместе с тем, как отмечено выше, просроченная дебиторская задолженность может быть списана не только за счет резерва сомнительных долгов, но и за счет финансовых результатов, если резерв в отношении данной задолженности не создавался.

В данном случае организация не формировала резерв по рассматриваемой задолженности.

С учетом условий рассматриваемой ситуации считаем, что организация вправе списать дебиторскую задолженность в расходы на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

В соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, являются прочими расходами.

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, для обобщения информации о прочих расходах предусмотрен счет 91, субсчет «Прочие расходы».

Задолженность после списания ее в расходы в течение 5 лет должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Это необходимо для наблюдения за возможностью ее взыскания, если имущественное положение должника изменится (п. 77 Положения № 34н).

Таким образом, в данном случае списание просроченной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете можно отразить записями:

Дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы»
Кредит счета 62 – включена в состав прочих расходов просроченная дебиторская задолженность;

Дебет счета 007 – списанная дебиторская задолженность учтена на забалансовом счете.

Налоговый учет

В целях налогообложения прибыли создание резерва сомнительных долгов является правом организации вне зависимости от того, создается ли аналогичный резерв в бухгалтерском учете (п. 3 ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде суммы безнадежных долгов, приравниваются к внереализационным расходам.

В отличие от бухгалтерского учета, перечень обстоятельств, при наличии которых долги налогоплательщика признаются безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) и учитываемыми в расходах, в налоговом учете ограничен (см. письма Минфина России от 28.03.2008 № 03-03-06/4/18, от 17.03.2008 № 03-03-06/1/184, от 06.02.2007 № 03-03-07/2, от 18.08.2006 № 03-03-04/2/195). К ним, в частности, относится (ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации) истечение установленного срока исковой давности (ст. 196 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Если безнадежный долг списывается по истечении срока исковой давности, то в этом случае предпринимать какие-либо действия для взыскания задолженности, в том числе обращаться в арбитражный суд, налогоплательщику не нужно (см. письмо Минфина России от 21.02.2008 № 03-03-06/1/124).

Согласно ст. 196 Гражданского кодекса Российской Федерации общий срок исковой давности устанавливается в три года. При этом для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим (ст. 197 Гражданского кодекса Российской Федерации). В соответствии со ст. 198 Гражданского кодекса Российской Федерации срок исковой давности и порядок его исчисления не могут быть изменены соглашением сторон.

В соответствии со ст. 200 Гражданского кодекса Российской Федерации по общему правилу течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Таким образом, течение срока исковой давности будет начинаться не с момента возникновения задолженности (момент отгрузки или оплаты аванса), а только с момента, когда задолженность перейдет в разряд просроченной, который можно установить исходя из условий договора. Например, в договоре может быть оговорен конкретный срок исполнения обязательств, тогда срок исковой давности начинает течь со дня, следующего за днем окончания такого срока исполнения обязательств (ст. 191 Гражданского кодекса Российской Федерации).

По обязательствам, срок исполнения которых не определен или определен моментом востребования, срок исковой давности начинает течь со дня предъявления кредитором требования

об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется срок для исполнения такого требования, исчисление срока исковой давности начинается по окончании срока, предоставляемого для исполнения такого требования (второй абзац п. 2 ст. 200 Гражданского кодекса Российской Федерации). Иными словами, в случае отсутствия в договоре условий по срокам оплаты и исполнения такой момент начинается со дня предъявления претензий (требования) кредитором.

При определении срока исковой давности необходимо также иметь в виду, что в соответствии со ст. 202 и 203 Гражданского кодекса Российской Федерации течение срока исковой давности может приостанавливаться и прерываться. Разница в том, что после прекращения обстоятельств, приостанавливающих срок исковой давности, такой срок продолжается (возобновляется), то есть не начинается отсчитываться заново. После перерыва же течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок.

Поэтому прежде, чем списывать дебиторскую задолженность, необходимо убедиться, не было ли оснований для прерывания срока исковой давности.

Срок исковой давности может быть приостановлен, если (ст. 202 Гражданского кодекса Российской Федерации):

- 1) предъявлению иска препятствовало чрезвычайное событие, неизбежное при сложившихся обстоятельствах (непреодолимой силы);
- 2) истец или ответчик находился на службе в Вооруженных силах, переведенных на военное положение;
- 3) законом Правительства Российской Федерации установлена отсрочка исполнения обязательства (мораторий);
- 4) приостановлено действие закона или иного правового акта, регулирующего отношение сторон.

Течение срока исковой давности прерывается при совершении обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга (ст. 203 Гражданского кодекса Российской Федерации). Прерывание срока может быть вызвано (ст. 203 Гражданского кодекса Российской Федерации):

- 1) предъявлением судебного иска кредитора. Если иск оставлен судом без рассмотрения, то течение срока исковой давности продолжается без перерыва;
- 2) совершением должником действий, свидетельствующих о признании долга. Это могут быть:
 - признание претензии;
 - частичная уплата должником или с его согласия другим лицом основного долга и (или) сумм санкций;
 - частичное признание претензии об уплате основного долга, если такой долг имеет под собой только одно основание, а не складывается из различных оснований;
 - уплата процентов по основному долгу;
 - изменение договора уполномоченным лицом, из которого следует, что должник признает наличие долга, равно как и просьба должника о таком изменении договора (например об отсрочке или рассрочке платежа);
 - акцепт инкассового поручения (п. 20 постановления Пленумов ВС России и ВАС России от 12.11.2001, 15.11.2001 № 15/18 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» (далее – Постановление № 15/18).

При этом Президиум ВАС РФ в постановлении от 14.07.2009 № 5286/09 указал на следующее:

- признанием долга могут быть любые действия, позволяющие установить, что должник признал себя обязанным по отношению к кредитору;
- перечень обстоятельств, влекущих перерыв срока давности, приведенный в Постановлении № 15/18, не является исчерпывающим и каждое конкретное действие подлежит оценке судом в совокупности с представленными сторонами доказательствами.

Отметим, что срок исковой давности прерывается каждый раз при совершении указанных действий.

Поэтому прежде, чем списывать дебиторскую задолженность, необходимо убедиться, действительно ли истек срок исковой давности и не было ли оснований для его прерывания. Оценить эти обстоятельства можно только путем анализа конкретного договора (из которого

возникла дебиторская задолженность). Рекомендуем бухгалтеру принимать окончательное решение по данному вопросу с учетом мнения юриста.

Если в рассматриваемом случае существуют основания для признания срока исковой давности истекшим, то сумму дебиторской задолженности организация может учесть при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

Напомним, что безнадежная задолженность, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных расходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (см. письма Минфина России от 06.02.2015 № 03-03-06/1/4995, от 28.01.2013 № 03-03-06/1/38, УФНС России по г. Москве от 13.04.2011 № 16-15/035618.1@, от 22.03.2011 № 16-15/026842@, постановление Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 1574/10).

Важно также отметить, что обязательным условием для включения списанной дебиторской задолженности в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, является наличие первичных документов, подтверждающих образование дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации). Документами, подтверждающими факт возникновения дебиторской задолженности, могут быть любые первичные документы о совершении хозяйственной операции, в результате которой образовался долг контрагента перед налогоплательщиком (накладные на передачу ценностей, акты приемки-сдачи работ (услуг), платежные документы и др.) (см. письмо Минфина России от 08.04.2013 № 03-03-06/1/11347).

Ответ подготовила:

**Лазукова Екатерина,
эксперт службы
правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер**

КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

Вопрос. *Физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя (ИП) и состоит на учете в качестве налогоплательщика в налоговом органе.*

ИП состоял на учете по двум основаниям: в качестве страхователя, как индивидуальный предприниматель, производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам и в качестве страхователя, как индивидуальный предприниматель, не производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам; предприниматель в 2014 г. снят с регистрационного учета в качестве индивидуального предпринимателя, производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, в связи с ликвидацией на основании заявления о снятии с регистрационного учета.

Индивидуальный предприниматель наемных работников не имел, зарплату не начислял, начислений и перечислений взносов в ПФ РФ не производил с 2009 г.

Предпринимателем в ПФ РФ представлены расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам по форме РСВ-1 за периоды с нулевыми показателями.

Налоговым органом проведена камеральная проверка указанных расчетов РСВ-1, по результатам которой составлены акты камеральных проверок.

ПФ РФ приняты решения о привлечении предпринимателя к ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 46 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) за непредставление плательщиком страховых взносов в установленный законом срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам и взыскании штрафа в размере 5% от суммы страховых взносов, подлежащей уплате (доплате) на основе расчета.

Налоговым органом также вынесены требования об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, которыми предпринимателю предложено в срок уплатить

суммы финансовых санкций по каждому требованию. ИП не исполнил указанных требований.

Правомерны ли в рассматриваемой ситуации требования ПФ РФ? Будет ли нахождение предпринимателя на учете как работодателя в отсутствие фактических трудовых отношений с физическими лицами являться основанием для того, чтобы считать его плательщиком страховых взносов?

Ответ. Требования ПФ РФ неправомерны. Поскольку нахождение предпринимателя на учете как работодателя в отсутствие фактических трудовых отношений с физическими лицами и выплат им вознаграждений не является основанием для того, чтобы считать его плательщиком страховых взносов с обязанностью представлять необходимые расчеты.

Обоснование. В силу статьи 5 Закона № 212-ФЗ плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся индивидуальные предприниматели как производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, так и не производящие таковых.

В соответствии с подп. 1 пункта 9 статьи 15 Закона № 212-ФЗ плательщики страховых взносов не позднее 15 числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, представляют в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Согласно пункту 1 статьи 10 Закона № 212-ФЗ расчетным периодом по страховым взносам понимается календарный год.

В силу пункта 2 статьи 10 Закона № 212-ФЗ отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

В соответствии с пунктом 9 статьи 15 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ плательщики страховых взносов ежеквартально представляют в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации по

месту своего учета расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации не позднее 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом.

Согласно статье 19 Закона № 212-ФЗ взыскание штрафов производится по решению органа контроля за уплатой страховых взносов путем направления в банк, в котором открыты счета плательщика страховых взносов - индивидуального предпринимателя, поручения на списание и перечисление в бюджеты соответствующих государственных внебюджетных фондов необходимых денежных средств со счетов плательщика страховых взносов – организации или индивидуального предпринимателя. Такое решение принимается органом контроля за уплатой страховых взносов после истечения срока, установленного в требовании об уплате страховых взносов, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае орган контроля за уплатой страховых взносов может обратиться в суд с иском о взыскании с плательщика страховых взносов – индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы страховых взносов. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате страховых взносов. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Согласно пункту 2 статьи 11 Закона №212-ФЗ снятие с регистрационного учета индивидуального предпринимателя-работодателя осуществляется по месту регистрации в территориальных органах ПФР в четырнадцатидневный срок со дня подачи заявления о снятии с регистрационного учета.

До даты снятия с регистрационного учета индивидуального предпринимателя-работодателя, в том числе после прекращения действия трудового договора (отсутствие найма работников) действующим законодательством за индивидуальным предпринимателем-работодателем сохраняется обязанность представлять расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам по форме РСВ-1, как плательщиком страховых взносов, производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Пунктом 1 статьи 46 Закона № 212-ФЗ предусмотрено, что непредставление плательщиком страховых взносов в установленный названным Федеральным законом срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы страховых взносов, подлежащей уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона № 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Таким образом, исходя из вышеизложенного, следует, что обязанность по представлению расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам возложена на индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Данная позиция подтверждается примерами из судебной практики.

Так, в постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 22.09.2014 № Ф09-5921/14 по делу № А76-27322/2013 указывается, что нахождение предпринимателя на учете как работодателя в отсутствие фактических трудовых отношений (либо гражданско-правовых) с физическими лицами и, как следствие, в отсутствие выплат вознаграждений им, не может служить основанием для того, чтобы считать этого предпринимателя плательщиком страховых взносов с обязанностью представлять расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Следовательно, требования ПФ РФ неправомерны. Поскольку нахождение предпринимателя на учете как работодателя в отсутствие фактических трудовых отношений с физическими лицами и выплат им вознаграждений не является основанием для того, чтобы считать его плательщиком страховых взносов с обязанностью представлять необходимые расчеты.

Вопрос. Организация 1 на основании выданных уполномоченным органом разрешений установила рекламные конструкции на территории городского округа, в согласованных с органом местного самоуправления местах.

В уполномоченный орган поступило сообщение организации 2 о том, что рекламная вывеска, принадлежащая организации 1 установлена на фасаде нежилого помещения, принадлежащем организации 2 на праве собственности без ее согласия. В этом же письме организация 2 просит аннулировать разрешение, выданное уполномоченным органом.

Решениями уполномоченного органа были аннулированы разрешения на установку рекламных конструкций на территории городского округа.

Правомерно ли требование организации 2? Будет ли отсутствие договоров с владельцем недвижимости, к которой присоединены рекламные конструкции, являться основанием для аннулирования разрешения на их установку?

Ответ. Требование организации 2 неправомерно. Поскольку отсутствие договоров с владельцем недвижимости, к которой присоединены рекламные конструкции, не является основанием для аннулирования разрешений на их установку.

Обоснование. В соответствии с частью 1 статьи 19 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Закона № 38-ФЗ) распространение наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, проекционного и иного предназначенного для проекции рекламы на любые поверхности оборудования, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения (далее – рекламные конструкции), монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта осуществляется владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламодателем, с соблюдением требований настоящей статьи. Владелец рекламной конструкции (физическое или юридическое лицо) – собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом

владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником.

Согласно пункту 5 статьи 19 Закона № 38-ФЗ, установка и эксплуатация рекламной конструкции осуществляются ее владельцем по договору с собственником земельного участка, здания или иного недвижимого имущества, к которому присоединяется рекламная конструкция, либо с лицом, уполномоченным собственником такого имущества, в том числе с арендатором.

Как следует из подпункта 2 пункта 18 статьи 19 Закона № 38-ФЗ орган местного самоуправления муниципального района или орган местного самоуправления городского округа принимает решение об аннулировании разрешения в течение месяца с момента направления ему собственником или иным законным владельцем недвижимого имущества, к которому присоединена рекламная конструкция, документа, подтверждающего прекращение договора, заключенного между таким собственником или таким владельцем недвижимого имущества и владельцем рекламной конструкции.

В соответствии с пунктом 9 статьи 19 Закона № 38-ФЗ установка рекламной конструкции допускается при наличии разрешения на ее установку.

Установка и эксплуатация рекламной конструкции в нарушение данного требования является грубым нарушением законодательства о рекламе.

Подпункт 1 пункта 20 статьи 19 Закона № 38-ФЗ предусматривает иные последствия такого грубого нарушения.

Таким образом, исходя из буквального прочтения названных выше норм, Законом № 38-ФЗ не предусмотрено такое основание для аннулирования разрешения, как отсутствие заключенного договора с владельцем недвижимости, к которой присоединены рекламные конструкции.

Данная позиция подтверждается также примерами из судебной практики.

Так, в Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 26.09.2014 № Ф03-3308/2014 по делу № А73-13345/2013 указывается, что отсутствие соответствующих договоров с владельцем недвижимости, к которой присоединены рекламные конструкции организации, не является основанием для аннулирования разрешений на установку и

эксплуатацию рекламных конструкций по подпункту 2 пункта 18 статьи 19 Закона № 38-ФЗ (также см. Определение ВАС РФ от 12.07.2013 № ВАС-8331/13 по делу № А55-17368/2012, Определение ВАС РФ от 12.07.2013 № ВАС-8330/13 по делу № А55-17440/2012)

Таким образом, требование организации 2 неправомерно. Поскольку отсутствие договоров с

владельцем недвижимости, к которой присоединены рекламные конструкции, не является основанием для аннулирования разрешений на их установку.

**Материал подготовлен специалистами
Центра методологии
бухгалтерского учета и налогообложения**