

Обзор практики применения норм Налогового кодекса Российской Федерации о едином социальном налоге¹

1. При наличии переплаты по ЕСН в Фонд социального страхования РФ большей, чем сумма недоимки по ЕСН в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования, задолженность по данному налогу отсутствует, поскольку сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, и сумма, подлежащая уплате в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования, являются составными частями ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-8718/2007-АК от 27.12.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-2166/08-С2 от 08.04.2008 по делу № А50П-775/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-8719/2007-АК от 27.12.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-2165/08-С2 от 08.04.2008 по делу № А50П-776/07).

Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика недоимки по ЕСН и пеней.

Из материалов дела следует, что у налогоплательщика по состоянию на 16.04.2007 образовалась недоимка по уплате ЕСН в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования в сумме 2825 руб. 89 коп. Согласно выписке из лицевого счета у налогоплательщика имелась переплата по ЕСН, зачисляемому в Фонд социального страхования РФ, в сумме 3341 руб. 15 коп.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные налоговым органом требования, исходил из того, что факт наличия недоимки подтвержден материалами дела.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении заявленных требований отказал, придя к выводу о том, что у налогоплательщика отсутствовала задолженность по ЕСН, поскольку в соответствии с п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ налоговый орган вправе был самостоятельно направить сумму излишне уплаченного налога, поступившего в Фонд социального страхования РФ, на погашение недоимки, возникшей в Территориальном фонде обязательного медицинского страхования.

Суд кассационной инстанции полностью подтвердил данный вывод апелляционного суда, отметив, что согласно ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

¹ Далее по тексту обзора - ЕСН

Следовательно, указанные суммы являются составной частью ЕСН, в связи с чем суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что у налогоплательщика отсутствовала задолженность перед бюджетом по ЕСН.

2. При рассмотрении спора о правильности исчисления сумм ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, налогоплательщиком, применяющим льготу, предусмотренную подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, и одновременно заявляющим вычеты по ЕСН, установленные п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ, необходимо учитывать всю сумму льготы, право на применение которой имелось у налогоплательщика, а не только сумму льготы, которую налогоплательщик заявил в налоговой декларации (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-7730/2007-АК от 20.11.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-925/08-С2 от 29.02.2008 по делу № А71-4145/2007-А31)

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, вынесенного по результатам камеральной проверки деклараций по авансовым платежам по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Оспариваемым решением налогового органа заявителю доначислен ЕСН и пени.

Как следует из материалов дела, спор между сторонами возник по вопросам правомерности и правильности исчисления сумм ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, организацией, применяющей льготу, предусмотренную пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, и одновременно заявляющей вычеты по ЕСН, установленные п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

Налоговая инспекция, дополнительно начисляя Обществу ЕСН, исходила из факта завышения налогоплательщиком налогового вычета на сумму начисленных, но фактически не уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Общество полагало, что завышение налогового вычета на сумму начисленных, но не уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не свидетельствует о возникновении задолженности по ЕСН, от уплаты которого Общество освобождено на основании ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований отказано. Суд признал правомерной позицию налогового органа о наличии у Общества задолженности по ЕСН в сумме начисленных, но не уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил, указав следующее.

В соответствии с положениями абз. 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, то эта разница признается занижением суммы ЕСН, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по этому налогу (абз. 4 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

Заявитель по настоящему делу имеет право на применение льготы по налогу в соответствии с абз. 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, согласно которой от уплаты ЕСН освобождаются организации любых организационно-правовых форм с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом 1-й, 2-й или 3-й группы. Право на применение льготы, а также размер заявленной Обществом в проверяемой декларации льготы налоговым органом не оспаривается.

С учетом приведенных выше положений ст.ст. 239, 243 Налогового кодекса РФ исчисление ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет для налогоплательщиков, имеющих право на применение указанной льготы по налогу, должно производиться в следующем порядке: вначале исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, без учета льгот; далее из этой суммы вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; из полученной суммы вычитается сумма, льготируемая в соответствии со ст. 239 налогового кодекса РФ, оставшаяся сумма подлежит уплате в федеральный бюджет. Данная правовая позиция изложена в решении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2003 № 7307/03.

Следовательно, при наличии у организации права на применение льготы по ст. 239 Налогового кодекса РФ завышение суммы налогового вычета повлечет возникновение недоимки в том случае, если организации реализовала право на применение льготы полностью (то есть в сумме 100000 рублей на каждого работника). В материалы дела представлены сведения о размере произведенных выплат в пользу работников-инвалидов, из которых видно, что размер выплат указанной категории работников не превышал 100000 рублей, что свидетельствует о неполном использовании организацией

права на льготу в размере, предусмотренном п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Поскольку налог согласно оспариваемому решению начислен налоговым органом без учета имеющегося у налогоплательщика права на льготу по налогу в соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о недоказанности налоговым органом как факта возникновения задолженности по налогу в связи с завышением налогового вычета, так и размера задолженности.

Суд кассационной инстанции, оставляя постановление апелляционного суда без изменения, отметил, что налоговый орган произвел расчет ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет без учета всей суммы льготы за проверяемый период, право на применение которой у налогоплательщика имелось независимо от сумм заявленных вычетов и уплаченных страховых взносов. Вопреки положениям подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса налоговой инспекцией была учтена только та сумма льготы, которую налогоплательщик заявил в проверяемой декларации, данное обстоятельство повлекло неправильное определение налоговым органом размера налоговых обязательств Общества.

3. Заключение Обществом с организацией инвалидов, освобожденной от уплаты ЕСН (имеющей льготы по уплате ЕСН), договоров о предоставлении персонала, свидетельствует о направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты ЕСН, если установлено, что организация инвалидов подбором персонала не занималась, все работы по договорам выполнялись работниками, формально переведенными из Общества в организацию инвалидов с сохранением ранее выполняемой трудовой функции в тех же структурных подразделениях Общества, источником выплаты дохода для работников фактически являлось Общество. Следовательно, в соответствии со ст. 237 Налогового кодекса РФ начисления, производимые Обществом в пользу работников, должны признаваться налоговой базой по ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-4159/07-АК от 29.06.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-8255/07-С2 от 09.10.2007 по делу № А60-3440/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-3462/07-АК от 18.06.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-7636/07-С2 от 18.09.2007 по делу № А60-2956/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-6329/07-АК от 24.09.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-10227/07-С2 от 12.12.2007 по делу № А60-9177/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-5017/07-АК от 03.09.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-10129/07-С2 от 10.01.2008 по делу № А60-952/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-3875/07-АК от 23.07.2007, подтверждено

постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-8522/07-С2 от 17.10.2007 по делу № А60-1144/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-5363/07-АК от 17.08.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-9524/07-С2 от 20.11.2007 по делу № А50-5147/07 и др.)

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной ч. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату ЕСН, доначисления ЕСН и пеней. Основанием для принятия оспариваемого решения явились выводы налогового органа о том, что налогоплательщик, формально переведя своих работников в организацию инвалидов, не исполнял обязанности по уплате ЕСН с сумм доходов своих работников.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении требований Общества в указанной части отказано, решение налогового органа признано недействительным. Суд исходил из того, что фактически каких-либо отношений в рамках заключенных договоров на оказание услуг и выполнение работ не возникло. Общество использовало противозаконную схему получения налоговых преимуществ.

Апелляционный суд выводы суда первой инстанции в данной части поддержал, указав следующее.

В соответствии со ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по ЕСН признаются выплаты или иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Как следует из материалов дела, Обществом с организацией инвалидов заключались договоры на оказание услуг (выполнения работ). В соответствии с данными договорами организация инвалидов осуществляет подбор специалистов по заявке Общества, направляет их для осуществления работ, определенных Обществом, несет расходы по содержанию персонала (выплачивает заработную плату), осуществляет все необходимые отчисления во внебюджетные фонды, налоговые платежи.

Из материалов дела видно, что работники организации инвалидов, силами которых осуществлялось выполнение работ и оказание услуг в рамках гражданско-правовых договоров Общества и организации инвалидов, ранее состояли в трудовых отношениях с налогоплательщиком. После оформления работников в организацию инвалидов для работы фактически они оставались на прежних рабочих местах, изменений в выполняемых ими трудовых функциях, нормах выработки, их специальности, режиме рабочего времени не происходило. Процедура оформления трудовых отношений с организацией инвалидов осуществлялась в отделе кадров Общества. Трудовые книжки при увольнении из Общества работникам не выдавались, оставаясь в отделе кадров налогоплательщика.

Заработная плата выдавалась по ведомости организации инвалидов в кассе Общества. Судом установлено, что денежные средства на выплату заработной платы организация инвалидов получала от налогоплательщика в качестве оплаты услуг по вышеназванным гражданско-правовым договорам. Начисление заработной платы и выплата ее работникам фактически производились Обществом за счет собственных средств.

Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что фактически трудовые отношения между работниками и Обществом не прекращались, а трудоустройство их в организацию инвалидов носит формальный характер.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что единственной целью заключения договоров на оказание услуг по предоставлению персонала являлось уменьшение выплат работникам, производимых от имени Общества, то есть уменьшение налоговой базы по ЕСН.

Суд кассационной инстанции, оставляя решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда без изменения, указал, что суды пришли к правильному выводу о том, что при таких обстоятельствах начисления, производимые в пользу работников, в соответствии со ст.237 Налогового кодекса РФ должны признаваться налоговой базой по ЕСН Общества.

Апелляционным судом и судом кассационной инстанции отклонен довод налогоплательщика о том, что при рассмотрении спора не был принят во внимание вступивший в законную силу судебный акт арбитражного суда, которым налоговому органу отказано в признании недействительным договора, заключенного между Обществом и организацией инвалидов, со ссылкой на то, что нарушение этим договором обязанности по уплате ЕСН не может являться достаточным основанием для признания сделки недействительной в соответствии со ст.169 Гражданского кодекса РФ. Суды указали, что при рассмотрении отмеченного спора не решался вопрос о наличии или отсутствии у налогоплательщика обязанности по уплате ЕСН, поскольку эти обстоятельства подлежали установлению при разрешении налогового спора.

4. Денежная компенсация за неиспользованный отпуск, в части, превышающей 28 календарных дней, не связанная с увольнением работника, не является компенсацией в смысле ст. 164 Трудового кодекса РФ, следовательно, подлежит включению в состав расходов на оплату труда при определении налоговой базы по налогу на прибыль согласно п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ, а также подлежит обложению ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-3384/2006-АК от 18.01.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-2834/07-С2 от 25.04.2007 по делу № А50-16036/06)²

² Аналогичная позиция изложена в постановлениях ФАС Северо-Западного округа № А26-5550/2006-213 от 07.02.2008 (определение ВАС РФ № 6243/07 от 01.06.2007 об отказе

Как следует из материалов дела, в ходе проведения выездной налоговой проверки налоговым органом установлен факт занижения Обществом налогооблагаемой базы по ЕСН на суммы выплаченной компенсации за неиспользованный отпуск, не связанной с увольнением работников, решением налогового органа налогоплательщику доначислен ЕСН.

Не согласившись с указанным решением налоговой инспекции, Общество обжаловало его в арбитражный суд

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд первой инстанции пришел к выводам о том, что произведенные налогоплательщиком выплаты не являются объектом обложения ЕСН, поскольку не отнесены Обществом к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Апелляционный суд изменил решение суда первой инстанции в указанной части и отметил, что суммы денежной компенсации за неиспользованный отпуск, не связанной с увольнением работников, являются объектом налогообложения ЕСН, поскольку должны включаться в фонд оплаты труда, то есть подлежат отнесению к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Суд кассационной инстанции, в данной части оставил постановление апелляционного суда без изменения, указав следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ облагаемая ЕСН база организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Налоговый кодекс РФ не содержит определения компенсационных выплат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, следовательно, в

в передаче дела в Президиум ВАС РФ), № А26-6260/2006-212 от 18.04.2007, № А26-5552/2006-29 от 25.01.2007.

Противоположная позиция изложена в постановлениях ФАС Дальневосточного округа № Ф03-А51/06-2/253 от 12.04.2006, № Ф03-А59/07-2/314 от 04.04.2007, постановлении ФАС Волго-Вятского округа № А17-4562/5-2005 от 29.03.2006.

силу п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ этот термин используется в смысле, который придает ему трудовое законодательство.

Трудовой кодекс РФ выделяет два вида компенсационных выплат.

Первый вид компенсационных выплат предусмотрен ст. 164 Трудового кодекса РФ. Согласно положениям названной статьи под компенсациями понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. Указанные выплаты не входят в систему оплаты труда.

Второй вид компенсационных выплат определен ст. 129 Трудового кодекса РФ. На основании этой статьи заработная плата работников состоит из двух основных частей: непосредственно вознаграждения за труд и выплат компенсационного и стимулирующего характера. При этом компенсации в смысле ст. 129 Трудового кодекса РФ являются элементами оплаты труда, не предназначенными для возмещения физическим лицам конкретных затрат, связанных с непосредственным выполнением трудовых обязанностей.

Таким образом, компенсации, определенные ст. 129 Трудового кодекса РФ, учитываются в качестве расходов на оплату труда при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании ст. 255 Налогового кодекса РФ и в соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ образуют объект обложения ЕСН.

Согласно ст. 126 Трудового кодекса РФ часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению ЕСН, в том числе, компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работников. Перечень компенсационных выплат, не подлежащих обложению ЕСН, указанный в подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, является исчерпывающим. Согласно данному перечню не подлежит обложению ЕСН компенсация за неиспользованный отпуск только при увольнении работника.

Согласно п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда относятся, в частности, денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ.

Таким образом, денежная компенсация за неиспользованный отпуск в части, превышающей 28 календарных дней, не связанная с увольнением работника, не является компенсацией в смысле ст. 164 Трудового кодекса РФ. Следовательно, указанная выплата подлежит включению в состав расходов на оплату труда при определении налоговой базы по налогу на прибыль согласно п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ, и правомерно признана судом апелляционной инстанции подлежащей обложению ЕСН.

5. Денежная компенсация за неиспользованный отпуск в части, не превышающей 28 календарных дней, не связанная с увольнением работника, не подлежит включению в состав расходов на оплату труда

при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а также не подлежит обложению ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от № 17АП-8756/2007-АК от 21.01.2008, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-2934/08-С2 от 29.04.2008 по делу № А60-14085/07)³

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Оспариваемым решением Обществу начислен ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, пени и штраф, так как заявитель не включил в налоговую базу средства, выплаченные работникам предприятия в качестве компенсации за неиспользованный отпуск в части, не превышающей 28 календарных дней.

Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что налоговый орган неправоммерно отнес произведенные работникам компенсации за неиспользованный отпуск к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Апелляционный суд, оставляя решение суда первой инстанции без изменения, исходил из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база по ЕСН определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При этом согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Как следует из п. 8 ч. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ, денежные компенсации за неиспользованный отпуск, выплаченные в соответствии с трудовым законодательством РФ, относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако трудовое законодательство (ст. 126 Трудового кодекса РФ) запрещает замену ежегодного оплачиваемого отпуска денежной компенсацией в части, не превышающей 28 календарных дней.

³ Аналогичная позиция содержится в постановлении ФАС Уральского округа № Ф09-942/08-С2 от 03.03.2008 по делу № А47-2578/06, постановлении ФАС Московского округа № КА-А40/11799-07 от 16.11.2007 по делу № А40-9559/07-35-58, постановлении ФАС Поволжского округа № А49-5932/04-608А/8, постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа № Ф04-6344/2007(38138-А27-26) от 18.09.2007, № Ф04-9409/2006(30606-А27-14).

Противоположная позиция изложена в постановлениях ФАС Уральского округа № Ф09-2834/07-С2 от 25.04.2007 по делу № А50-16036/06, № Ф09-2945/07-С2 от 27.04.2007 по делу № А50-16252/06, постановлении ФАС Центрального округа № А54-4138/2006-С21 от 09.07.2007,

Имеющиеся в материалах дела заявления работников и расчетные листки подтверждают, что организация-налогоплательщик выплачивала работникам компенсацию за полный неиспользованный отпуск, что противоречит требованиям трудового законодательства.

При таких обстоятельствах, компенсации работникам за неиспользованный отпуск в части, не превышающей 28 календарных дней, не подлежали включению в состав затрат, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, следовательно, они не подлежали обложению ЕСН.

Суд кассационной инстанции согласился с изложенными выше выводами судов первой и апелляционной инстанций.

6. Выплаты, осуществляемые на основании п. 1 ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» в пользу членов ревизионной комиссии акционерного общества, являются объектом обложения ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-1247/07-АК от 13.03.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-4530/07-С2 от 18.06.2007 по делу № А50-18790/06)

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт занижения налоговой базы по ЕСН, образовавшегося вследствие не включения в нее сумм выплат членам ревизионной комиссии общества, и доначислил данный налог.

Акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным данного решения налогового органа.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил того, что налоговый орган правомерно доначислил акционерному обществу ЕСН с сумм вознаграждений, выплаченных членам ревизионной комиссии общества.

Апелляционный суд указал, что изложенный вывод суда первой инстанции является правильным.

В силу п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

В соответствии п.1 ст.85 Федерального закона «Об акционерных обществах» для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров избирается ревизионная комиссия. По решению общего собрания акционеров членам ревизионной комиссии общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих обязанностей. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Таким образом, деятельность ревизионной комиссии акционерного общества и отношения между ревизионной комиссией и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства. Эти отношения являются гражданско-правовыми.

Следовательно, выплата вознаграждения членам ревизионной комиссии общества подпадает под объект обложения ЕСН, предусмотренный п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Суд кассационной инстанции полностью подтвердил изложенные выводы судов первой и апелляционной инстанций.

7. Выплаты работникам за время вынужденного простоя должны быть отнесены к расходам на оплату труда в силу п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ, и, следовательно, должны включаться в налоговую базу для исчисления ЕСН (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-5527/07-АК от 23.08.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09- 9768/07-С2 от 26.11.2007 по делу № А50-5487/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-3146/07-АК от 24.05.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-7081/07-С2 по делу № А50-1022/07, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда № 17АП-2512/07-АК от 15.05.2007, подтверждено постановлением ФАС Уральского округа № Ф09-6630/07-С2 от 28.08.2007 по делу № А50-1306/07)⁴

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части предложения дополнительно начислить ЕСН.

Основанием для вынесения оспариваемого решения, явились выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком налогооблагаемой базы по ЕСН на сумму выплат работникам двух третей от их заработной платы во время простоя организации из-за отсутствия заказов.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения апелляционным судом, в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований отказано. При этом суды исходили из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ,

⁴ Аналогичная позиция содержится в постановлениях ФАС Уральского округа № Ф09-5528/07-С2 от 19.07.2007, № Ф09-4112/07-С2 от 04.06.2007, постановлении ФАС Северо-Западного округа № А56-22499/2007 от 18.01.2008, постановлениях ФАС Волго-Вятского округа № А11-1995/2007-К2-20/123 от 16.01.2008, № А43-35339/2006-34-1219 от 17.09.2007.

Противоположная позиция изложена в постановлениях ФАС Поволжского округа № А55-5316/07 от 18.01.2008, № А12-667/07-С60 от 15.11.2007.

оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Перечисленные в п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждение (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

При наличии соответствующих норм в главе 25 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик не имеет права исключать суммы, отнесенные законом к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, из налоговой базы по ЕСН.

В силу п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Как установлено подп. 3,4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, а также не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам.

В соответствии со ст. 157 Трудового кодекса РФ время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей средней заработной платы работника. Время простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника оплачивается в размере не менее двух третей тарифной ставки (оклада).

Как следует из материалов дела, налогоплательщиком были произведены выплаты работникам в размере двух третей тарифной ставки за время простоя по причине отсутствия заказов.

Доказательств осуществления выплат за счет чистой прибыли материалы дела не содержат.

В силу п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ указанные выше выплаты должны быть отнесены к расходам на оплату труда, и, следовательно, подлежат обложению ЕСН в общеустановленном порядке.

Суд кассационной инстанции полностью согласился с выводами судов первой и апелляционной инстанций.