**Вопросы применения Методических рекомендаций МНС России по единому социальному налогу**

Власов А.В.

Приказом МНС России от 23.01.04 № БГ-3-05/38@ были признаны утратившими силу Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога, утвержденные Приказом МНС России от 05.07.02 № БГ-3-05/344. Неизбежно возникает вопрос: какими же документами будут руководствоваться работники налоговых органов при проведении проверок налогоплательщиков?

Такие документы уже существуют и носят гриф "ДСП", то есть предназначены исключительно для использования внутри налогового ведомства, и поэтому официально они не опубликованы. Учитывая, что в силу п. 2 ст. 4 НК РФ данные документы обязательны для территориальных налоговых инспекций, редакция полагает, что отдельные их положения будут небезынтересны и для налогоплательщиков.

Как известно, в пределах своих полномочий налоговые органы вправе проводить налоговые проверки за 3 календарных года, предшествующих году проведения проверки (ст. 87 НК РФ). Таким образом, в настоящее время проверке подлежит период с 2001 года включительно. Какие при этом используются налоговыми органами документы, рассмотрим ниже.

**Методические рекомендации о порядке проведения в 2001году выездных налоговых проверок юридических лиц**

Указанные рекомендации являются приложением к Письму МНС России от 31.05.02 № СА-14-05/42 и изданы с целью осуществления налоговыми органами контроля правильности исчисления, полной и своевременной уплаты единого социального налога (далее - ЕСН). В них заслуживают внимания следующие моменты (здесь и далее курсивом выделены цитируемые рекомендации МНС РФ).

При проверке организаций - работодателей, переведенных на уплату ЕНВД для определенных видов деятельности, следует иметь в виду, что данный пункт (п. 4 ст. 236 НК РФ) распространяется только на выплаты, осуществляемые такими организациями в рамках иной предпринимательской деятельности. Расчет выплат, начисленных как работникам, так и аппарату управления, должен быть произведен пропорционально размеру выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности.

В данном случае налогоплательщикам следует иметь в виду, что нормами гл. 24 НК РФ не предусмотрено определение выплат работникам исключительно пропорционально размеру выручки - это всего лишь один из возможных путей расчета соответствующих выплат. Наряду с данным методом существуют и другие, например, затратный метод, при котором определяются затраты на осуществление деятельности как облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД.

При проверке организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, следует иметь в виду, что такие организации не формируют налоговую базу по налогу на прибыль, следовательно, выплаты и вознаграждения в пользу работников, производимые такими организациями за счет средств, остающихся после уплаты стоимости патента, подлежат налогообложению ЕСН в общеустановленном порядке.

Вышеназванная трактовка МНС РФ п. 4 ст. 236 НК РФ в отношении организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, представляется достаточно спорной. Доказательствами могут служить нижеприводимые решения федеральных арбитражных судов.

Так, предметом рассмотрения в ФАС Волго-Вятского округа стало дело (Постановление от 25.12.02 по делу № А28-4253/02-138/15), материалами которого было подтверждено, что организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, в 2001 году выплачивала материальную помощь физическим лицам, не связанным с ней трудовыми договорами, за счет средств, оставшихся в ее распоряжении после уплаты единого налога с валовой выручки.

Судом отмечено следующее: ст. 1 Федерального закона № 222-ФЗ[1] определено, что применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями, подпадающими под действие настоящего закона, предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ федеральных, региональных и местных налогов и сборов на уплату единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. Единый налог, таким образом, заменяет собой, в том числе, и налог на доходы организаций (на прибыль). Следовательно, не распространять положения п. 4 ст. 236 НК РФ на организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и производящие выплаты за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты единого налога, нет оснований. Судом, с учетом ст. 53 НК РФ, был сделан вывод о правомерности невключения соответствующих выплат в налогооблагаемую базу для уплаты ЕСН.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 28.02. 03 по делу № А56-30785/02 подчеркнул, что согласно п. 4 ст. 236 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) выплаты, указанные в п. 1 и 2 ст. 236 НК РФ, не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы организации. Каких-либо ограничений для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, названная норма не содержит. При таких обстоятельствах суд применил положения п. 4 ст. 236 НК РФ и признал необоснованным начисление налоговой инспекцией сумм ЕСН, пеней и штрафа по выплатам, произведенным организацией после уплаты единого налога.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 06.01.04 по делу № Ф09-4569/03-АК пришел к аналогичному выводу и указал на следующее: то обстоятельство, что общество в рассматриваемом периоде использовало упрощенную систему налогообложения, не имеет значения для разрешения данного вопроса, поскольку в силу ФЗ от № 222-ФЗ применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ налогов и сборов, в том числе и налога на прибыль, уплатой единого налога.

Материальная выгода согласно ст. 237 Кодекса в 2001 году подлежала налогообложению и включению в строку 100 ("Объект налогообложения нарастающим итогом с начала года") независимо от источника выплаты.

В случае применения вышеназванного положения следует сказать, что данная позиция не нашла абсолютно никакой поддержки в арбитражных судах. Судебные инстанции признали, что действие п. 4 ст. 236 НК РФ полностью распространяется и на те случаи, когда организации не выплачивали напрямую физическим лицам денежные средства, а производили оплату за них третьим лицам, в частности в виде:

оплаты путевок и подарков работникам (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.05.03 по делу № А13-6975/02-21);

аренды дорожки в бассейне для работников (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.07.03 по делу № А13-10195/02-21);

оплаты обучения работников и их детей (Постановление ФАС Центрального круга от 15.05.03 по делу № А08-4072/02-21);

оплаты содержания детей сотрудников в детских дошкольных учреждениях (Постановление ФАС Уральского округа от 15.04.03 по делу № Ф09-1029/03-АК);

оплаты обедов, суточных при однодневных командировках (Постановление ФАС Уральского округа от 02.06.03 по делу № Ф09-1558/03-АК);

оплаты проезда и лечения работников (Постановление ФАС Уральского округа от 02.06.03 по делу № Ф09-1559/03-АК);

оплаты стоимости проживания в общежитиях (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.08.03 № А33-3760/03-СЗН- Ф02-2337/03-С1)..

Методические рекомендации по контролю за правильностью исчисления и уплаты ЕСН в ходе выездных налоговых проверок лиц, производящих выплаты физическим лицам

Названные рекомендации утверждены Приказом МНС России от 17.11.03 № БГ-4-05/31 и определяют методологические основы проведения выездных налоговых проверок за 2002 и последующие годы. Остановимся на следующих положениях.

При проверке правильности налогообложения сумм по операциям, связанным с расчетами подотчетных лиц, необходимо обратить внимание, что в случаях, если в организации не соблюдается установленный приказом руководителя срок представления отчета и возврата подотчетных денежных средств, указанные суммы подлежат включению в налоговую базу по ЕСН.

При применении указанной нормы следует иметь в виду, что в соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения по ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Денежные средства выдаются работникам под отчет для выполнения ими служебных обязанностей, то есть в данном случае физические лица являются должниками перед организацией по этим средствам. Следовательно, такие средства не могут расцениваться в качестве выплат, начисляемых в пользу физических лиц за счет средств организации, в связи с чем производить налогообложение в данном случае неправомерно (см. также Постановление Президиума ВАС РФ от 16.12.1997 № 905/97, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2001 по делу № А42-3575/00-12-200/01 и ФАС Волго-Вятского округа от 17.09.2001 по делу № А29-1666/01А).

По вопросу установленных сроков возврата подотчетных средств необходимо заметить, что согласно п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ[2] предприятия выдают наличные деньги под отчет на хозяйственные нужды на срок, определяемый руководителями предприятий. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней после истечения срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. По денежным средствам, выданным на командировочные расходы в иностранной валюте, срок возврата, согласно п. 6.1 Положения Центрального Банка России № 62[3], составляет 10 календарных дней с момента окончания командировки за пределы РФ. Однако вышеназванные нормативные акты не относятся к законодательству о налогах и сборах и предназначены исключительно для регулирования кассовых операций, поэтому использование отдельных положений поименованных нормативных актов в качестве основания для отождествления задолженности по выданным авансам с выплатами в пользу работников неправомерно.

Справочно скажем, что согласно ст. 137 Трудового Кодекса РФ работодатель вправе не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, принять решение об удержании невозвращённых средств из заработной платы работника при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания.

В случае, если камеральной проверкой не был установлен факт занижения ЕСН из-за несвоевременной уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а в ходе выездной налоговой проверки выявлен данный факт, то проверяющий устанавливает занижение ЕСН на сумму неуплаченных страховых взносов и производит доначисление указанной суммы в федеральный бюджет с начислением пени в установленном порядке.

В данном случае необходимо исходить из следующего: в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 243 НК 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 № 167-ФЗ[4]. При этом в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превысит сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, то такую разницу признают занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу (абз. 4 п. 3 ст. 243 НК РФ).

То есть в НК РФ фактически установлено два противоречащих друг другу правила исчисления налогового вычета: первое - исходя из начисленных сумм страховых взносов, второе - исходя из фактически уплаченных сумм. Учитывая, что согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, на практике должен использоваться порядок применения налогового вычета по начисленным суммам страховых взносов.

Действия налоговых органов в ситуациях, используемых налогоплательщиками для оптимизации ЕСН

**Налогообложение взносов в негосударственный пенсионный фонд.**

В ходе проверки негосударственного пенсионного фонда (далее - НПФ) целесообразно провести встречную проверку в организациях, перечисляющих страховые взносы за работников по договорам с НПФ о негосударственном пенсионном обеспечении своих сотрудников, особенно на солидарные счета НПФ.

В случае, если организацией - налогоплательщиком был расторгнут (прекращен) договор о негосударственном пенсионном обеспечении, НПФ была выплачена выкупная сумма работнику организации, но ранее при перечислении налогоплательщиком в НПФ суммы пенсионных взносов по договору негосударственного обеспечения не был уплачен ЕСН, проверяющий в ходе проверки должен начислить ЕСН.

Применяя вышеназванные положения при перечислении взносов за работников в НПФ на солидарный счет, следует учитывать, что согласно п. 4 ст. 243 НК РФ налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты. В случае перечисления организацией - налогоплательщиком взносов за работников в НПФ на солидарный счет не представляется возможным персонифицировать указанные выплаты в суммовом выражении в пользу конкретного физического лица, поэтому производить исчисление ЕСН в данной ситуации неправомерно, и именно такого подхода придерживаются судебные инстанции.

Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 23.01.03 по делу № А 65-12353/2002-СА1-7 указал, что при отсутствии индивидуальности взносов невозможно определить налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу (п. 2 ст. 237 НК РФ). Более того, судом подчеркнуто, что поскольку в соответствии со ст. 16, 18 Федерального закона № 75-ФЗ[5] пенсионные взносы являются одним из элементов имущества этих фондов для обеспечения их уставной деятельности и платежеспособности по обязательствам перед участниками, эти взносы не охватываются содержанием объекта налогообложения по ч. 1 ст. 236 НК РФ.

Также представляет интерес и Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.06.03 по делу № А05-14998/02-831/19, вынесенное по аналогичному делу. Судом отмечено: так как пенсионные взносы, перечисленные организацией в НПФ, учитываются на солидарном пенсионном счете заявителя, то невозможно выделить налоговую базу по каждому отдельному работнику, что является обязательным условием, установленным законодателем.

Кроме того, в п. 3 ст. 101 НК РФ указано, что в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть изложены обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, а также документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Налоговый орган должен документально подтвердить факты произведенных конкретному физическому лицу выплат (начислений) и их размер, а в данном деле налоговая инспекция рассчитала ЕСН обезличенно, исходя из всей суммы пенсионных взносов, перечисленных обществом НПФ.

Аналогичной позиции придерживается Федеральный Арбитражный суд Уральского округа (Постановление от 11.11.03 по делу № Ф09-3729/03-АК): у организации отсутствует обязанность по ведению учета сумм, находящихся на солидарном счете НПФ, в целях исчисления единого социального налога в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 243 НК РФ, поскольку отсутствует начисленная конкретному работнику выплата, предусмотренная ст. 236 НК РФ.

Выплата заработной платы работникам, занятым на объектах, возводимых хозяйственным способом.

При проведении проверок в организациях следует проанализировать счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и произвести выборку заработной платы работников, занятых на объектах, возводимых хозспособом, и определить, исчислен ли ЕСН с этих сумм, так как имеют место случаи применения к данной заработной плате п. 3 ст. 236 НК РФ. Заработная плата при капитальном строительстве хозяйственным способом включается в первоначальную стоимость объекта основных средств и, в дальнейшем, относится на расходы, связанные с производством и реализацией, через амортизацию возведенных хозспособом основных средств.

В случае применения вышеназванной нормы следует иметь в виду, что согласно п. 3 ст. 236 НК РФ выплаты не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков - организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде. Учитывая изложенное, заработная плата работникам, занятым на объектах, возводимых хозяйственным способом, изначально не относится к выплатам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (уменьшение базы по налогу на прибыль, как правило, производится в иных текущих либо отчетных периодах после сдачи объекта в эксплуатацию), поэтому производить доначисление ЕСН в данном случае неправомерно.

Методические рекомендации по проведению камеральных налоговых проверок расчетов по авансовым платежам (деклараций) по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

Названные рекомендации утверждены Приказом МНС России от 09.09.03 № АС-4-05/27. Представляют интерес следующие положения названного приказа.

Если налогоплательщиком представляется отчетность с нулевыми показателями по налогу и (или) страховым взносам, то она подлежит камеральной налоговой проверке с истребованием необходимых документов, подтверждающих обоснованность отражения налогоплательщиком нулевых значений налоговой базы. Кроме того, налоговым органом может быть направлен запрос в банк о представлении последним информации (справки банка) по операциям и счетам налогоплательщика на основании п. 2 ст. 86 НК РФ.

В данном случае необходимо учитывать, что согласно п. 2 ст. 86 НК РФ банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством РФ. Однако данное право предоставлено налоговым органам в целях учета налогоплательщиков (ст. 86 НК РФ называется "Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков"). Остается открытым вопрос о том, как связан учет налогоплательщиков и камеральная проверка расчетов по ЕСН?

Справочно также отметим, что налоговый орган вправе требовать справки по операциям и счетам по списанию сумм налогов и пени и не вправе требовать копии банковских выписок и расчетно-платежных документов (Постановление ФАС Московского округа от 22.09.03 по делу № КА-А40/7054-03).

Если у налогоплательщика в каком-либо месяце отчетного (налогового) периода налоговая база, исчисленная в среднем на одно физическое лицо, составила менее 2 500 рублей, то он утрачивает право на применение регрессивных ставок налога до конца текущего года. Это право не восстанавливается, даже если впоследствии условие будет выполнено.

В соответствии с п. 2 ст. 241 НК РФ налогоплательщики, у которых налоговая база удовлетворяет указанному в настоящем абзаце критерию (менее 2 500 рублей на одно физическое лицо), не вправе до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога. При этом следует иметь в виду, что п. 3 ст. 243 НК РФ предусматривает уплату авансовых платежей в течение отчетного периода, которым, в силу ст. 240 НК РФ, признается первый квартал, первое полугодие, 9 месяцев календарного года. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между исчисленной суммой налога и уплаченными платежами, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу, а именно не позднее 20 октября календарного года.

Таким образом, срок уплаты авансовых платежей в течение ноября и декабря календарного года не установлен. Окончательная уплата налога производится не позднее 14 апреля следующего календарного года (абз. 6 п. 3 ст. 243 НК РФ, п. 7 ст. 243 НК РФ).

Учитывая, что окончательная уплата налога производится за рамками налогового периода - текущего календарного года (ст. 240 НК РФ), налогоплательщик, при наличии среднего размера выплат на одно физическое лицо в сумме 2 500 рублей и более, исчисленных по итогам года и подлежащих уплате за пределами налогового периода, вправе воспользоваться регрессивной шкалой налогообложения.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены факты нарушения правил составления отчетности по налогу и страховым взносам, которые привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, в том числе за счет неправильного применения налогового вычета, по результатам камеральной проверки выносится решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Применяя вышеназванную норму, следует иметь в виду, что Ввысший Арбитражный суд Российской Федерации в п. 16 информационного письма № 71[6] указал, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ. Таким образом, указанная ответственность не может быть применена по итогам камеральной проверки авансовых расчетов по ЕСН.

Что касается ответственности за неуплату авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, то следует отметить, что такая ответственность предусмотрена не налоговым законодательством, а ст. 27 ФЗ № 167-ФЗ. В связи с этим представляет интерес Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.10.03 по делу № А56-271/03, в котором подчеркнуто, что правоотношения, связанные с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды РФ, не являются налоговыми, и права налоговых органов в этой области не могут быть выведены путем толкования положений НК РФ. Государственный орган имеет право применить административные санкции только в том случае, когда такое право прямо предоставлено этому органу законом. Ни в одном законе, регулирующем уплату страховых взносов в ПФ РФ, не предусмотрено право налоговых органов привлекать к ответственности за допущенные в этой области правонарушения.

От редакции:

Приказом МНС РФ от 24.02.04г. № БГ-3-05/137 разработаны новые Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога. Документ предназначены для налогоплательщиков. В настоящее время он направлен на регистрацию в Минюст России.

**Список литературы**

[1] Федеральный закон от 29.12.95 № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства".

[2] Утвержден Решением Совета директоров Центрального Банка России 22.09.93 № 40; доведен Письмом ЦБ РФ от 04.10.93 № 18.

[3] Положение ЦБР от 25.06.97 № 62 "О порядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов".

[4] Федеральный закон от 15.12.01 № 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ".

[5] Федеральный закон от 17.05.98 № 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах".

[6] Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.03 г. № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ".