**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ………………………………………………………………………………3

1.СТРУКТУРА ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА……………………………..4

1.1Налогоплатальщики ЕСН……………………………………………………………4

1.2Обьекты налогообложения ЕСН…………………………………………………….7

1.3 Налоговая база по ЕСН……………………………………………………………...9

2.ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА…….12

2.1Проблемы исчисления и уплаты ЕСН……………………………………………..12

2.2Отчктность по ЕСН при совмещении общего и специального режима………...19

2.3Реформы по исчислению ЕСН……………………………………………………..21

3.АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО ИСЧЕСЛЕНИЮ И УПЛАТЫ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА……………23

3.1Налоговые споры, тенденции Арбитражной практики…………………………..23

3.2Расмотрение споров связанных с применением ЕСН……………………………29

ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………………...39

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ…………………………………...40

**ВВЕДЕНИЕ**

Единый социальный налог, введенный в действие с 1 января 2001 г., заменил собой действовавший ранее отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды – Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные Фонды обязательного медицинского страхования. Замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать в указанные выше фонды. Основное предназначение этого налога в том, чтобы обеспечить аккумуляцию финансовых ресурсов для реализации права граждан России на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь.

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально они не являлись налогами, поскольку не входили в установленную Законом «Об основах налоговой системы Российской Федерации» налоговую систему России, но для налогоплательщиков они были одним из видов налогов. Высокие ставки этих взносов были одним из определяющих обстоятельств сокрытия работодателями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, позволит стать серьезным стимулом для реализации реальных расходов организаций на оплату труда работников.

Контроль за своевременностью и полной уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды являлся функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определённые трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу пяти контролирующих органов. Вместе с тем эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низка. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов не смогли в полном объеме обеспечить постановку на учёт юридических и физических лиц, являющихся по закону налогоплательщиками отчислений в фонды. С введением единого социального налога контроль за его отчислением и уплатой полностью переходит к налоговым органам.

Принципиальное значение имеет также и то обстоятельство, что с введением ЕСН для всех налогоплательщиков установлен порядок исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчает исчисление налога не только чисто технически, но и с позиций предотвращения ошибок в расчётах.

Цель моей работы показать актуальность и значимость правильность уплаты единого социального налога, изучить арбитражную практику разрешения налоговых споров, возникающих при исчислении ЕСН

Задачи курсовой работы:

1.Расмотреть структуру ЕСН и особенности его исчисления.

2Изучить арбитражную практику по налоговым спорам, связанных с исчислением и уплаты ЕСН.

**1.СТРУКТУРА ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА**

**1.1 Налогоплательщик ЕСН**

Статьей 235 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) установлены две группы плательщиков единого социального налога (далее – ЕСН). К первой группе относятся лица, производящие выплаты физическим лицам:

1. **Организации.**Под организациями согласно ст. 11 НК РФ понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации).

В отношении организаций, имеющих филиалы и иные обособленные подразделения, установлен специальный порядок уплаты единого социального налога. Пунктом 8 ст. 243 НК РФ установлено, что обособление подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате ЕСН ( авансовых платежей по ЕСН ). Такие подразделения обязаны представлять расчеты по налогу и налоговые декларации по месту своего нахождения.

В случае невыполнения хотя бы одного из условий, определенных п. 8 ст. 243 НК РФ (наличие расчетного счета начисление выплат), головная организация производит уплату ЕСН за свои обособленные подразделения, также представляет расчеты по авансовым платежам по ЕСН и налоговые декларации по месту своего нахождения.

2**. Индивидуальные предприниматели**. Индивидуальными предпринимателями в соответствии со ст. 11 НК РФ являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

3.**Физические лица***.* Под физическими лицами, являющимися плательщиками ЕСН, понимаются граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства (не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей), нанимающие физических лиц по трудовым договорам или заключающие с физическими лицами договора гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказанных услуг). Статьей 303 Трудового кодекса РФ установлено, что работодатель – физическое лицо обязан:

* Оформить трудовой договор с работником в письменной форме и зарегистрировать этот договор в соответствующем органе местного самоуправления;
* Уплачивать страховые взносы и другие обязательные платежи в порядке и размерах, которые определяются федеральными законами;
* Оформлять страховые свидетельства государственного пенсионного страхования для лиц, поступающих на работу впервые.

Ко второй группе относятся лица. Осуществляющие самостоятельную частную деятельность (индивидуальные предприниматели, частные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты, члены крестьянских (фермерских) хозяйств и др.) и уплачивающие налог со своих доходов. Порядок исчисления и уплаты ЕСН данной категорией плательщиков установлен ст. 244 НК РФ.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСН «за себя», не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ (далее – ФСС РФ) (ст. 245 НК РФ). Данные налогоплательщики вправе добровольно вступать в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, осуществляя за себя уплату страховых взносов в ФСС РФ по тарифу в размере 3,5% налоговой базы, определяемой в соответствии с настоящей главой НК РФ для соответствующих категорий плательщиков. Порядок добровольной уплаты страховых взносов в ФСС РФ установлен постановлением Правительства РФ от 05.03.2003 г. №144

**1.2Объекты налогообложения ЕСН.**

Для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, объектом налогообложения признаются следующие виды выплат:

-по трудовым договорам;

-по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказанных услуг;

-по авторским договорам.

Трудовой договор- соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные Трудовым кодексом РФ, законами и иными нормативными актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащие нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка.(ст.56 ТК РФ).

К договорам гражданско-правового характера,предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), в частности, относятся договоры: подряда, возмездного оказания услуг, перевозки, транспортной экспедиции, хранения, поручения, комиссии, доверительное управление имуществом, агентский договор.

В указанную группу гражданско-правовых договоров могут быть отнесены договоры, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

Порядок заключения, условие и форма авторского договора установлены Законом РФ от 9 июля 1993 г. № 5351 -1 «Об авторском праве и смежных правах». Авторский договор должен предусматривать: способы использования произведения (конкретные права, передаваемые по данному договору); срок и территорию, на которые передаются право; размер вознаграждения и (или) порядок определения размера вознаграждения за каждый способ использования произведения, порядок и сроки его выплаты, а также другие условия, которые стороны сочтут существенными для данного договора. Объектами авторского права являются:

- литературные произведения (включая программы для ЭВМ);

- драматические и музыкально-драматические произведения, сценарные произведения;

- хореографические произведения и пантомимы;

- музыкальные произведения с текстом или без текста;

- аудиовизуальные произведения (кино-. теле- и видеофильмы, слайд-фильмы, диафильмы и др.).

- и т.д.

В п.3 ст. 236 НК РФ указаны выплаты, производимые физическим лицам, не признаются объектом налогообложения.

У налогоплательщиков – организацийвыплаты производимые физическим лицам, не признаются объектом налогообложения по ЕСН, если:

- производятся в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором либо гражданско-правовым договором, предметом которого является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам (например, детей сотрудников);

- такие выплаты не отнесены к расходам уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. Действие данного положения не распространяется на организации, не являющиеся плательщиками налога на прибыль(некоммерческие организации, бюджетные учреждения, не ведущие коммерческой деятельности, и др.)

У налогоплательщиков- индивидуальны предпринимателей или физических лицвыплаты, производимые физическим лицам (имеются в виду выплаты, указанные соответственно в абз. 1 и абз. 2 п.1 ст. 236 НК РФ ),не признаются объектом налогообложения, если такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

**1.3 Налоговая база по ЕСН**

1.Лицам за оказываемые ими по гражданско-правовому договору услуги и подлежит включению в налоговую базу по ЕСН(письмо Минфина России от З0.06.2ОО5 г. № 03-05-02-04/128).

Организациям, выплачивающим вознаграждения по авторским договорам, следует иметь в виду, что сумма авторского вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы по ЕСН, рассчитывается за вычетом фактически произведенных и документально подтвержденных расходов(п. З ст. 221 НК РФ). Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету следующих размерах: 1. Налоговой базой для организаций и лиц, осуществляющих самостоятельную частную деятельность (индивидуальные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, члены крестьянских (фермерских) хозяйств и др.)- работодателей является сумма выплат и иных вознаграждений начисляемых налогоплательщиком в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (услуг) и авторским договорам, начисленная налогоплательщиком за налоговый период (календарный год).

При определении налоговой базы учитываются выплаты и вознаграждения в любой форме (денежной или натуральной) за исключением выплат;

- не подлежащих налогообложению, указанных в ст. 238 НК РФ;

-не включающихся в налоговую базу если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (налогу на доходы физических лиц) организации (и предпринимателя) в текущем (отчетном) «налоговом периоде. Организациям, выплачивающим вознаграждения по гражданско-правовым договорам физическим лицам, не являющимися индивидуальными предпринимателями, следует учитывать что сумма возмещения расходов на проезд до места проведения работ, оказания услуг не может рассматриваться как компенсационная выплата, а является, по существу, дополнительным вознаграждением физическим

2. Физических лиц, которые совершают выплаты другими физическим лицам, налоговая база по ЕСН фактически совпадает с объектом налогообложения. Причем, в отличие от организаций и индивидуальных предпринимателей, выплачивая доход физическим лицам, они не могут исключать из налоговой базы выплаты, не подлежащие налогообложению по ст. 238 НК РФ (см. абз. З п. 1 ст. 237 Н” РФ).

Вместе с тем источником для оплаты труда наемных работников у физического лица, как правило, является доход остающийся а его распоряжении после уплаты налога на доходы физических лиц. На оснований п. 3 ст. 236 НК РФ такие выплаты не признаются объектом налогообложения, то есть налогоплательщик наличествует, а объекта налогообложения и, следовательно, налоговой базы нет. Таким образом признавая физических лиц плательщиками ЕСН, НК РФ не уточняет, при каких условиях и каким образом налоговая база у таких налогоплательщиков все-таки сформируется с учетом всех действующих положений.

3. Лица, осуществляющие самостоятельную частную деятельность (индивидуальные предприниматели, частные нотариусу, адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, члены крестьянских (фермерских) хозяйств и др.) и уплачивающие ЕСН со своих доходов, определяют налоговую базу как сумму полученных доходов за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения указанных лиц, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 НК РФ. К указанным статьям главы 25 НК РФ относятся статьи, определяющие расходы, связанные с производством и(или) реализацией, в частности ст. 254 «Материальные затраты», ст. 255 «Расходы на оплату труда», ст. 256 «Амортизируемое имуществ», ст. 260 «Расходы на ремонт основных средств», ст. 263 “Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества», ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией».

Не включаются в состав расходов затраты, поименованные в ст.270 НК РФ. При этом в соответствии с п. З ст. 236 данные расходы (в части выплат физическим лицам) не являются объектом налогообложения ЕСН.

Расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на извлечение дохода, и соответствовать критериям, изложенным в ст. 252 НК РФ то есть быть документально подтвержденными и обоснованными.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСН «за себя», должны помнить о том, что смешивать доходы от предпринимательской (профессиональной) деятельности с прочими доходами нельзя. С доходов, полученных такими лицами по трудовым и авторским договорам, ЕСН исчисляет источник выплаты. Соответственно, нельзя уменьшить доход от предпринимательства на расходы, к этой деятельности не относящиеся.Из налоговой базы адвокатов, наряду с выше указанными расходами, исключаются отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты в размерах и порядке, которые определяются собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской федерации, а также на содержание соответствующих адвокатских образований: адвокатского кабинета, коллегий адвокатов, адвокатского бюро ( письмо Минфина России от 28.07.2005 г. № 03-05-01-05/140) и т.д.

**2.ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА.**

**2.1 Проблемы исчисления и уплаты ЕСН.**

Несмотря на большой срок существования единого социального налога, порядок его уплаты вызывает немало вопросов со стороны налогоплательщиков, которые зачастую приводят к спорным ситуациям, точку в которых ставит только судебное разбирательство.

Наибольшее количество вопросов вызывает порядок применения пункта 3 статьи 236 НК РФ, согласно которому выплаты, начисляемые организациями (физическими лицами) в пользу физических лиц, не облагаются ЕСН, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (налогу на доходы физических лиц). Сложности здесь связаны как с классификацией таких выплат, так и с лицами, имеющими право на применение данной нормы.

Что касается круга лиц, то положения п. 3 ст. 236 НК РФ применимы только к организациям, формирующим налоговую базу по налогу на прибыль и физическим лицам, являющимся плательщиками НДФЛ. Таким образом, рассматриваемое положение Налогового кодекса не распространяется на:

- организации, не являющиеся плательщиками налога на прибыль;

- организации, уплачивающие налог на игорный бизнес по деятельности, относящейся к игорному бизнесу;

- организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы (по деятельности, попадающей под их применение).

При этом если с помощью прямого счета невозможно выделить суммы выплат, начисленных работникам, занятым в нескольких видах деятельности, то расчет таких выплат производится пропорционально размеру выручки, полученной от видов деятельности, подлежащей налогообложению налогом на прибыль в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности. Кроме этого способа организации вправе применять и иные методы, позволяющие вычислить долю вознаграждений работникам, приходящихся на тот или иной вид деятельности. Например, пропорционально количеству лиц, занятых в том или ином виде деятельности. При этом целесообразно закрепить применяемый метод в учетной политике предприятия для целей налогообложения.

Если организация является адресатом целевых поступлений и (или) целевого финансирования, и в тоже время ведет предпринимательскую деятельность, то формирование налоговой базы по налогу на прибыль должно идти обособлено от операций, связанных с целевым финансированием (целевыми поступлениями). В связи с этим, п. 3 ст. 236 НК РФ применяется только к выплатам и вознаграждениям, за счет доходов организации от предпринимательской деятельности. Аналогично происходит исчисление ЕСН некоммерческими организациями, в том числе и бюджетными учреждениями. Здесь возникают проблемы, касающиеся организации раздельного учета в таких организациях, ведь нередко имеет место совмещение видов финансирования (например, в образовательных учреждениях) в рамках одного вида деятельности.

Проблемным в применении п. 3 ст. 236 является также отнесение отдельных выплат к данной категории. Налоговые органы при этом руководствуются перечнем, который представлен в ст. 270 НК РФ, при этом если организация не отнесла выплаты, признаваемые объектом обложения по ЕСН, к расходам для целей налогообложения прибыли, хотя должна была это сделать – то она не вправе уменьшить на эти выплаты налогооблагаемую базу по ЕСН.

Анализ рассматриваемых норм выявляет и некоторую возможность расширения льгот, указанных в п. 2 ст. 238 НК РФ по которой освобождается от налогообложения суммы материальной помощи, не превышающие 2 тысяч рублей, выплачиваемые своим работникам организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов. Напомним, что в настоящее время не подлежат налогообложению суммы, идущие за счет бюджетных средств. Здесь и появляется проблема применения норм законодательства. Если такая организация формирует налоговую базу по налогу на прибыль (например, занимается предпринимательской деятельностью), то к ней вполне применим абз.23 ст.270 НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются суммы материальной помощи работникам. Таким образом, полностью соблюдается условие пункта 3 статьи 236 Кодекса – выплаты не уменьшают базу по налогу на прибыль. Следовательно, начислять ЕСН на суммы материальной помощи в данной ситуации не нужно на весь размер материальной помощи, а не только на 2 тысячи рублей. Данный вывод основывается на том, что прямо в абз. 2 п. 2 ст. 238 НК РФ не указано, за счет каких средств должны производиться льготируемые выплаты, не превышающие 2 тыс. рублей, речь идет лишь об организациях, финансируемых за счет средств бюджетов.

Еще одной сложностью в применении п. 3 ст. 236 НК РФ является то, что не облагаются только те выплаты, которые не уменьшают базу по налогу на прибыль или НДФЛ в текущем отчетном (налоговом) периоде. Формально в таком случае выплаты работникам в одном отчетном (налоговом) периоде, принимаемые для целей налогообложения прибыли к расходам в другом периоде, не подлежат налогообложению ЕСН. Например, работник в декабре берет отпуск, перетекающий в январь, в соответствии с законодательством отпускные, приходящиеся на эти месяцы, выплачиваются ему в декабре, при этом в расходы по налогу на прибыль часть из них включается в январе. Налоговым периодом по ЕСН признается год, следовательно, начисленные отпускные не уменьшают налоговую базу по прибыли в текущем отчетном (налоговом) периоде, то есть требование п. 3 ст. 236 НК РФ соблюдается полностью.

Еще один аналогичный пример - начисление единого социального налога на выплаты работникам, занятым в строительстве объектов основных средств собственными силами организации (строительство хозяйственным способом). Заработная плата таких работников наряду с прочими затратами формирует первоначальную стоимость основного средства. А вот вопрос об отнесении сумм начисленного ЕСН остается открытым. Согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы начисленных налогов и сборов относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией и не включаются в состав первоначальной стоимости основного средства как указано в абз. 2 п.1 ст. 257 НК РФ. В то же время не являются расходами затраты прямо перечисленные в ст. 270 Налогового кодекса, в том числе по приобретению или созданию амортизируемого имущества (п. 5 ст. 270 НК РФ). То есть из положений Налогового кодекса прямо не ясно, включаются ли начисленные суммы ЕСН в состав расходов или же увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Если же начисленные суммы единого социального налога формируют первоначальную стоимость основного средства то возникающая ситуация аналогична приведенному выше примеру с оплатой отпусков. В текущем периоде данные расходы в виде амортизационных отчислений могут и не уменьшать базу по налогу на прибыль, следовательно, они и не подлежат налогообложению. Как видно ситуация спорная, учесть ЕСН в первоначальной стоимости основного средства логично с точки зрения экономической целесообразности, учесть же суммы начисленного налога в составе расходов позволяют положения Налогового кодекса. Более того, подобная трактовка норм законодательства содержится в письме Министерства финансов РФ от 13.05.2003 №04-02-05/3/48, в котором сделан вывод о включении в состав прочих расходов сумм начисленного единого социального налога при создании нематериального актива. Если учесть суммы начисленного ЕСН в составе прочих расходов при создании основного средства, то возникнут различия в его стоимости в налоговом и бухгалтерском учете, ведь в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным Приказом Минфина от 30.03.2001 № 26н, первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Немало споров и судебных разбирательств связано с порядком применения вычета по ЕСН. Напомним, что пункт 2 статьи 243 НК РФ разрешает уменьшить суммы налога или суммы авансовых платежей, подлежащие уплате в федеральный бюджет, на суммы начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом, в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается 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). При этом нередко налогоплательщики обращались в суд, оспаривая решения налоговых органов о доначислении налога и пени за период, в котором произошло такое уменьшение.

Исход судебных разбирательств по данному вопросу различен. Часть из них решается в пользу налогоплательщика, исходя из буквального толкования п. 2 ст. 243 НК РФ, то есть налог уменьшается на начисленные пенсионные взносы. Уплата их в том же периоде, что и в котором уменьшен ЕСН по мнению суда не обязательна. Данный вывод, например, содержится в решении ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.01.07 по делу №А33-9836/03-СЗ-Ф02-4612/03-С1. Суд в данном случае на основе анализа норм п. 2 ст.243 НК РФ пришел к выводу, что федеральным законодателем не определено в качестве обязательного для применения налогового вычета условия об уплате налогоплательщиком страховых взносов либо авансовых платежей по страховому взносу на обязательное пенсионное страхование в соответствующие налоговый либо отчетный периоды.

Еще одно мнение суда по данному вопросу – ЕСН уменьшается на начисленные взносы, а по окончании отчетного периода налогоплательщик должен или заплатить взносы или доплатить ЕСН. По мнению суда никаких противоречий в п.2 и п.3 ст. 243 не возникает. Ведь уплата ежемесячных авансовых платежей в ПФ производится не позднее 15 числа следующего месяца. Именно при неуплате взносов после этой даты и происходит занижение сумм единого социального налога. Таким образом, в течение отчетного периода налогоплательщик не лишается права на применение налоговых вычетов на сумму начисленных страховых взносов, а по окончании налогового периода у него есть выбор: уплатить взносы в пенсионный фонд или доплатить ЕСН (постановление ФАС Поволжского округа от 09.03.2007 №А49-4773/03-223А/22).

Указанная ситуация – одна из многих, в которых из-за неточности или даже противоречивости нормы возникает спорная ситуация. Однако есть в законодательстве и белые пятна, позволяющие плательщикам налогов не перечислять их суммы в бюджет без каких бы то ни было последствий.

Одна из «прорех» законодательства привела к тому, что налогоплательщики в праве в IV квартале не уплачивать ежемесячные авансовые платежи по единому социальному налогу. Этот вывод делается из следующего анализа норм законодательства. В соответствии с п. 3 ст. 243 НК РФ налогоплательщики обязаны по итогам каждого месяца в течение отчетного периода производить исчисление ежемесячных авансовых платежей и уплачивать их в бюджет не позднее 15 числа следующего месяца. Отчетными же периодами по ЕСН согласно ст. 240 НК РФ являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Таким образом, четвертый квартал не является отчетным периодом и выпадает из обязательного ежемесячного порядка уплаты авансовых платежей. Эта позиция уже была подтверждена судом, например Федеральным арбитражным судом Уральского округа в постановлении от 18.02.2007 по делу № Ф09-256/04-АК. Кроме того, на этом основании суд отказал налоговым органам в начислении пеней на несвоевременную уплату указанных ежемесячных авансовых платежей.

Необходимо отметить, что в вопросе начисления пеней по ЕСН есть еще один немаловажный аспект, касающийся ежемесячных платежей. По мнению суда, поддержавшего налогоплательщиков, пени на ежемесячные платежи начислять нельзя ввиду того, что платятся они не по итогам отчетного периода, а «внутри» них. При этом ссылка на п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.01 № 5 « О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» здесь неприменима, поскольку в указанном пункте речь идет о начислении пеней на авансовые платежи при условии, что в силу закона о конкретном налоге авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53-54 НК РФ. В случае же с ежемесячными платежами по ЕСН во-первых, они считаются не по итогам отчетного периода; во-вторых размер платежа исчисляется исходя из выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до конца соответствующего календарного месяца и ставки налога, то есть по итогам не только не налогового, но даже и не отчетного периода. Указанная позиция изложена, в частности, в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.01.2004 по делу №А33-6474/03-СЗн-Ф02-4828/03-с1, №А33-6474/03-СЗн-Ф02-4909/03-С1.

Кроме того, аналогичный подход в отношении исчисления пени за несвоевременную уплату авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование изложен в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 11.08.2007 №79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании». В частности, в нем отмечается, что окончательная сумма страховых взносов определяется по итогам отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев года), но не месяца исходя из положений статей 23 и 24 Федерального закона от 15.12.2001 №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Помимо общих вопросов, с которыми сталкиваются все организации, существуют проблемные моменты, касающиеся либо отдельных видов выплат, либо общих выплат некоторым категориям физических лиц.

В частности, в соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей не являются объектом налогообложения вознаграждения, производимые по гражданско-правовым договорам в пользу индивидуальных предпринимателей. При этом требование налоговых органов о неначислении ЕСН только на те выплаты, которые относятся к видам деятельности, поименованным в Свидетельстве о государственной регистрации, налогоплательщиками оспариваются. В отстаивании своей точки зрения налогоплательщики используют также следующий аргумент. Указание кодов экономической деятельности в свидетельстве о регистрации предпринимателя несет лишь статистическое значение, а именно - оно необходимо только для классификации видов деятельности и их кодирования в информационных системах, статистики и для решения иных подобных задач (постановление Госстандарта России от 06.11.2001 №454-ст). Форма Свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, введенная Постановлением Правительства РФ от 16.10.2003 № 630 подобных сведений и вовсе не содержит.

Обратная сторона данной ситуации – исчисление ЕСН физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, получающим выплаты от организаций по видам деятельности, не поименованным в свидетельстве. Здесь, исходя из приведенных выше аргументов, отсутствие того или иного вида деятельности в свидетельстве не освобождает предпринимателя от уплаты налога. Критерий при определении сумм попадающих под налогообложение ЕСН должен быть одним: является или не является та или иная выплата вознаграждением за осуществление предпринимательской деятельности. Данная позиция уже поддержана судами. В качестве примера можно привести следующую ситуацию. Предприниматель сдавал имущество в аренду. Доходы от данного вида деятельности в налоговую базу по ЕСН включены не были на основании того, что такой вид деятельности не указан в свидетельстве о его регистрации в качестве ПБОЮЛ. Суд такой вывод не одобрил. В Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28 апреля 2004 г. N А38-4668-5/85-2004 отражено, что сдача собственником имущества в аренду не требует получения лицензии и в совокупности с систематичностью получения прибыли в рассматриваемом случае признана судом предпринимательской деятельностью согласно ст. 2 ГК РФ, а, следовательно, доход от нее подлежит налогообложению, в том числе и единым социальным налогом.

**2.2.Отчетность по ЕСН при совмещение общего и специального режима**

Организация (индивидуальный предприниматель), которая применяет только специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, ЕНВД или ЕСХН), не является плательщиком ЕСН, однако уплачивает страховые взносы в Пенсионный фонд. Основанием служит пункт 3 статьи 346.1, пункт 2 статьи 346.11 и пункт 4 статьи 346.26 НК РФ.

У налогоплательщиков, одновременно применяющих специальный и общий налоговые режимы, налоговая база по ЕСН в федеральный бюджет должна быть меньше базы для начисления страховых взносов в Пенсионный фонд. Разница образуется за счет выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, участвующих в деятельности, облагаемой по спецрежиму. В отчетности по ЕСН такие работодатели отражают показатели только в той части, которая относится к видам деятельности, облагаемым по общему налоговому режиму.

Обратите внимание: согласно пункту 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ (далее — Закон № 167-ФЗ) база для начисления страховых взносов совпадает с налоговой базой по ЕСН. В облагаемую ЕСН базу не включаются выплаты и вознаграждения, которые не учитываются при исчислении налога на прибыль (п. 3 ст. 236 НК РФ). Перечень таких расходов приведен в статье 270 НК РФ. Если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, облагаемые по разным режимам, норма пункта 3 статьи 236 Кодекса применяется только к выплатам, начисленным по деятельности, связанной с общим налоговым режимом. То есть страховые взносы в Пенсионный фонд начисляются на все выплаты, относящиеся к специальным режимам.

Нередко работодатели допускают ошибки при определении налоговой базы по работникам, которые одновременно участвуют в видах деятельности, облагаемых по общему и специальному режимам. Например, при исчислении ЕСН с выплат административно-управленческому персоналу, который занят организацией и управлением всеми видами деятельности фирмы. В данной ситуации для целей обложения ЕСН возможно рассчитать часть заработной платы административно-управленческому персоналу, относящуюся к деятельности на общем налоговом режиме, с помощью относительных величин (удельных весов). В частности, налоговая база по ЕСН может быть определена исходя из удельного веса выручки, облагаемой по общему режиму, во всей выручке, полученной работодателем. Удельный вес должен рассчитываться ежемесячно.

Существует несколько категорий налогоплательщиков, для которых установлены пониженные ставки ЕСН и пониженные тарифы страховых взносов в ПФР. Например, это организации — сельскохозяйственные товаропроизводители (п. 1 ст. 241 НК РФ и подп. 2 п. 2 ст. 22 Закона № 167-ФЗ). Индивидуальные предприниматели, занятые в производстве сельскохозяйственной продукции, используют пониженные ставки ЕСН. Вместе с тем они не имеют права на применение пониженных тарифов страховых взносов в Пенсионный фонд.

В статью 241 НК РФ внесена отсылочная норма, согласно которой с 1 января 2008 года для целей применения пониженных ставок ЕСН сельхозтоваропроизводители должны отвечать критериям, указанным в пункте 2 статьи 346.2 НК РФ. В данной статье определены налогоплательщики, которые в добровольном порядке могут перейти на уплату ЕСХН. Среди них организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах), а также реализующие ее. При условии, что в общей выручке таких налогоплательщиков доля дохода от реализации произведенной ими сельхозпродукции не менее 70%.

Указанные лица, продолжающие применять общий порядок налогообложения, при расчете ЕСН могут воспользоваться пониженными ставками, предусмотренными для сельхозтоваропроизводителей. Организации рассчитывают ЕСН ежемесячно нарастающим итогом. Поэтому и показатели выручки, подтверждающие статус налогоплательщика, нужно рассчитывать каждый месяц нарастающим итогом с начала года. Основание для применения пониженных ставок ЕСН появится у производителя только с того месяца, в котором удельный вес сельхозпродукции, исчисленный нарастающим итогом, превысит 70%.

**2.3 Реформы по ЕСН**

- С 1 января 2010 г. отменен ЕСН, вместо него законодатель вернулся к страховому принципу и теперь все вновь уплачивают взносы в Пенсионный фонд,ФСС России, ФФОМС Р и ТФОМС России.

- Сложно понять, для чего была необходима эта мера. Заявленная цель перехода от ЕСН к уплате страховых взносов – поддержка социально незащищенных слоев населения. Но будет ли достигнута эта цель с учетом всех недостатков Федерального закона от 24.07.2009 № 212 ФЗ? Ведь они могут привести к серьезным негативным последствиям. Во-первых, реформа подразумевает не только замену одних обязательных платежей другими, но и увеличение к 2011 г. суммы уплачиваемых взносов до 34%. Рост составит восемь процентных пунктов, или 30% в абсолютном выражении. Учитывая, что сейчас экономика России переживает глубокий спад, уместной эту меру не назовешь. Постепенное снижение ЕСН, которое проводилось ранее, способствовало тому, что компании выводили фонд заработной платы из тени, многие работники стали получать полностью “белую” зарплату. Нетрудно предугадать, что с увеличением суммы уплачиваемых взносов начнется обратный процесс: опытные бухгалтеры вспомнят прошлое и снова уведут зарплату сотрудников в тень. Таким образом, желание законодателя увеличить выплаты пенсионерам ударит по работающей части населения, особенно если принять во внимание тот факт, что в результате сокрытия части фонда заработной платы многие работники будут вынуждены отказаться от части социальных гарантий. Это первое негативное фискальное последствие. Второе состоит в том, что сокрытие части фонда заработной платы приведет к соответствующему снижению поступлений от НДФЛ. А такое снижение останется неучтенным. Есть и третье отрицательное последствие. С введением нового порядка к налогоплательщикам с проверками будут приходить целых три службы: ФНС России, Пенсионный фонд РФ и ФСС России. В связи с увеличением числа проверок и проверяющих органов необходимо будет создать отдельный контролирующий орган, который будет заниматься координацией проверок налоговой службы и Пенсионного фонда РФ. Таким образом, никаких положительных сторон в замене ЕСН страховыми

**3.АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАССМОТРЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВИСЧИСЛЕНИЮ И УПЛАТЫ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА.**

**3.1 Налоговые споры,**

**тенденции арбитражной практики.**

Налоговая система России является достаточно молодой. На современном этапе пробелы и коллизии Налогового кодекса Российской Федерации наглядно свидетельствуют о несформированности отечественного налогового законодательства, несоответствия его целям и задачам.

Споры в сфере налогообложения в последние годы становятся все более и более распространенной и сложной категорией дел с участием государственных органов в структуре арбитражно-судебной практики. Принято считать, что ключевыми проблемами современного российского судебно-арбитражного производства по налоговым спорам, вызывающих озабоченность как налогоплательщиков, так и работников налоговых органов, является непредсказуемость судебного решения, противоречивость судебных актов, отсутствие единообразия правоприменительной практики, ее непоследовательность, злоупотребление правом и др.

В таких ситуациях именно на суды (Конституционный суд Российской Федерации, арбитражные суды) ложится непростая задача действенной защиты прав налогоплательщиков и государства, а также обеспечения оптимального баланса частных и публичных интересов.

Анализ судебной практики по налоговым спорам показал, что предметом споров были однотипные ситуации, связанные с получением налогоплательщиками вычетов по налогу на добавленную стоимость, экономической обоснованностью расходов по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, срокам давности взыскания налогов, пеней, а также другие не менее важные вопросы.

Идея передачи на рассмотрение арбитражных судов всех налоговых споров не является новой, но в последнее время стала более активно обсуждаться у практикующих юристов и в законодательных органах. Если проанализировать статистику рассмотренных налоговых дел общими судам, то мы увидим, что, несмотря на их большое количество, качественное содержание данных дел не столь разнообразно. При этом опыт работы арбитражных судей следует признать большим по этой категории споров, чем опыт работы судей общей юрисдикции. Поэтому говорить о том, что резко увеличится количество дел арбитражных судов данной категории нельзя. Если посмотреть статистику арбитражных судов за последние три года, то мы увидим, что количество налоговых споров уменьшилось приблизительно с 425000 в 2005 году до 115000 в 2008 году. При этом число судей арбитражных судов не уменьшилось. Опыт их работы приобрел иные лучшие характеристики, законодательство стало более стабильным. Кроме этого хотел бы выделить еще один фактор, не позволяющий резко увеличить нагрузки судей арбитражных судов. Это связано с тем, что с 1 января 2009 года вводится обязательное предварительное обжалование решения налоговых органов внутри налоговой системы. Это также даст возможность отсеиванию определенного числа обращений в суды путем их разрешения в административном порядке.

Также хотелось бы отметить, что тема налогового законодательства является постоянным предметом обсуждений Правительства РФ в том или ином проявлении: это может быть снижение ставки НДС, определение налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на доходы физических лиц и тому подобное. Перед тем, как обсуждать, нужно оценить, что же происходит в государстве, в налоговых правоотношениях. Во-вторых, зачастую на рассмотрение в суде находятся споры, когда целью применения налогового законодательства налогоплательщиком является уход от уплаты налогов в полном объеме. Такой спор рассмотреть будет сложно не только административному органу в порядке подчиненности, но и суду, поскольку в этом случае сторона также недобросовестно будет вести себя и в суде. Но сейчас видна наметившаяся в обществе тенденция к тому, что люди привыкают платить налоги и привыкают к той мысли, что их надо платить правильно, и только в этом случае все будет спокойно и стабильно. Поэтому трудно сказать, что будет после введения этой процедуры, может быть будут трудности, но само решение правильное. Хотелось бы затронуть некоторые данные статистики. Если взять статистику рассмотрения споров за первую половину текущего года по системе арбитражных судов по спорам об обжаловании ненормативных актов налоговых органов, в 73% случаев удовлетворены требования налогоплательщиков. Однако в том случае, когда рассматриваются споры о взыскании налоговой санкции, а это вторая крупная группа споров, которая передается на рассмотрение арбитражных судов, то в 56% случаев требования налоговиков удовлетворены. Отсюда можно сделать вывод, что существует паритет в этих взаимоотношениях, а так как количество споров уменьшается, значит, в досудебном порядке стороны могут найти правильное решение своих вопросов.

Практика судов, прежде всего, влияет на практику применения налогового законодательства другими правоприменительными органами: Министерством финансов РФ, налоговыми органами. Это отражается на порядке разрешения однотипных дел, однотипных вопросов. Налоговые органы на это быстро реагируют путем рассылки соответствующих писем по своим инспекциям, с уведомлением ориентироваться на определенное постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ. Это также влияет в целом и на изменение в самом законодательстве. С момента принятия Налогового кодекса РФ прошло достаточно мало времени, однако, в него уже были внесены тысячи изменений, в том числе, многие эти изменения были внесены в связи и с судебным толкованием тех или иных проблем.

Уже было отмечено, что российская судебная система у нас существует меньше 20 лет, и поэтому все охватить прецедентом в принципе невозможно. У нас очень динамично развиваются общественные, в том числе экономические отношения, государство тоже очень динамично развивается. Если, допустим, в Англии, судебная система и прецедентные права складывались сотнями лет, то у нас это не так, и этот аспект нам не позволяет говорить, что у нас уже прецедентное право существует. Во-вторых, следует по-другому понимать прецедент, исходя из того, что происходит на практике. Если у нас Высший Арбитражный Суд РФ истолковал применение нормы права к конкретным отношениям, то он истолковал применение нормы права в конкретном постановлении президиума по конкретному делу. А найдутся ли такие обстоятельства в другом деле, нужно смотреть каждый раз.

Существует проблема в том, что единообразие судебной практики пока не достигнуто в нашей молодой судебной системе. И мало того, что по-разному решают одни и те же вопросы разные суды округов, бывает, что в одном и том же суде округа или, допустим, апелляционном суде, суде субъекта РФ один и тот же вопрос решается по-разному. Вот это, конечно, недостаток в работе, который очевиден и который мы должны у себя изживать любыми доступными законными способами. С другой стороны, нужно сказать, что работа в этом направлении ведется как внутри судов, так и во взаимоотношениях между судами разных уровней, например, наши взаимоотношения с Арбитражным судом Московской области или с Федеральным арбитражным судом Московского округа, здесь работа поставлена достаточно сильно. В этом году мы уже поставили несколько правовых вопросов перед окружным судом. Мы не обсуждаем конкретный судебный акт, который принят, допустим, нашим судом, а впоследствии отменен окружным судом, нет. Мы разбираем ту правовую проблему, которая сложилась при разбирательстве того или иного дела. Такое же взаимоотношение у нас налажено с Арбитражным судом Московской области, Арбитражным судом города Москвы и Девятым арбитражным апелляционным судом, то есть все пять судов задействованы в разрешении этих проблем. И нахождение пяти судов в одном городе, конечно, позволяет более оперативно реагировать на такие недостатки нашей работы. Поэтому работа здесь ведется, и более того в целом, если оценить статистику работы судов, то процент некачественных дел из года в год уменьшается. То есть результат нашей работы очевиден.

Все налоговые споры условно можно разделить на три труппы. Это обжалование ненормативных актов налоговых органов о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности; о взыскании налога, пени или штрафа; и третья группа - о возврате из бюджета уплаченных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Это наиболее распространенные виды споров. Кстати говоря, третья группа споров в процентном отношении занимает небольшой процент. Основная масса споров - это обжалование ненормативных актов. Вторая группа чуть поменьше первой - это взыскание самого налога и санкции. Число налоговых дел, рассмотренных Десятым арбитражным апелляционным судом по отношению к общему числу рассмотренных дел за прошедшие 8 месяцев, составляет примерно пятую часть. Привести какие-либо примеры наиболее ярких дел за этот период времени трудно. Достаточно сложным было дело, связанное с применением льготной ставки налога на добавленную стоимость по определенному виду продукции. И как налоговому органу, так и суду пришлось столкнуться с оценкой технических возможностей выпуска на технологическом оборудовании заявленного как льготного объема вот этого продукта. Особенность этого спора свелась к тому, что пришлось изучить еще и вот эту сторону, как специалистам налогового органа, так и суду. Закончилось это тем, что суд округа счел, что оценивать эти моменты не относится к компетенции суда. Закончилось это дело в пользу налогоплательщика. Для нас это дело оказалось необычным, поскольку оно потребовало очень больших усилий и много времени для рассмотрения. А что касается всех остальных дел, то они достаточно многообразны по всем видам налогов. И интересны они прежде всего тому лицу, которое обращается в суд, а в целой массе, они, может быть, для других и не будут представлять особого интереса.

При рассмотрении споров анализируется, безусловно, в первую очередь практика Высшего Арбитражного Суда РФ по конкретным делам по налоговым спорам, безусловно, практика Федерального арбитражного суда Московского округа и практика других округов и судов. И я скажу почему. Ответ очень простой: споры настолько многообразны, что очень часто спор, который приходит на рассмотрение, может еще не быть в практике Федерального арбитражного суда Московского округа. Он может не быть в практике и других округов. Поэтому здесь приходится опираться на практику всех судов.

Что касается доказательств, то, как и по любому другому спору, любое доказательство должно быть представлено в соответствующей форме. Как и по любому, подчеркиваю, другому спору, быть достоверным и отвечать тем требованиям, которые закладывает, прежде всего, процессуальный закон представляемым документам в суд. Что касается налоговых споров, то все зависит от сложившихся отношений сторон по спору. В зависимости от этого и от конкретного дела и потребуется соответствующий документ. Приведу один пример,: при оценке возможностей возмещения налога на добавленную стоимость ставилось под сомнение налоговым органом существование юридического лица, в адрес которого были произведены платежи. То есть, лицо не сдавало отчетность, существовало, видимо, только лишь по документам. В этой связи был налоговым органом опрошен гражданин, который, якобы, являлся руководителем и который отрицал отношение к этой организации. Эти все обстоятельства были предметом исследования двух судов: первой и апелляционной инстанции. И наряду с другими доказательствами суды встали на сторону налогоплательщика, оценив все обстоятельства пришли к определенному выводу. В суд округа налоговый орган представил протокол опроса свидетеля, то есть оформил данные, на которые ссылался налоговый орган в суде первой и второй инстанции, к третьей инстанции оформил в качестве протокола опроса свидетеля. Суд округа отменил судебный акт и отправил на новое рассмотрение и сказал: "Оцените этот документ". У нас вызвало вопрос: как быть, если эти обстоятельства получили оценку первой, второй инстанций. Опять же и почему этого документа не было раньше, на первой, второй инстанции, на стадии рассмотрения? Поэтому необходимо любой документ, который представляется в суд, соответствовал тем требованиям, которые предъявляет процессуальный закон.

**3.2. Практика рассмотрение налоговых споров связанных с применением ЕСН.**

1. Суммы денежной компенсации за неиспользованный основной отпуск[, не связанной с увольнением работников, не являются объектом налогообложения единым социальным налогом.

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН на суммы денежной компенсации за неиспользованный основной отпуск.

По мнению налогового органа, поскольку трудовым законодательством (ст. 126 Трудового кодекса Российской Федерации[3]) замена ежегодного основного отпуска денежной компенсацией не допускается, то выплаты, произведенные работникам за неиспользованный основной отпуск, в целях налогообложения прибыли и включения в облагаемую базу по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование должны быть отнесены обществом к расходам на оплату труда в качестве расходов на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска (п. 7 ст. 255 Налогового кодекса).

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленное требование удовлетворено исходя из следующего.В силу п. 1 ст. 236 Налогового кодекса 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, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.Согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса указанные 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.

К расходам на оплату труда в соответствии с п. 8 ст. 255 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса относятся денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.По смыслу указанной нормы расходами на оплату труда являются только те денежные компенсации, которые предусмотрены и выплачены в соответствии с трудовым законодательством.Поскольку ст. 126 Трудового кодекса не допускает замены основного отпуска денежной компенсацией, выплата такой компенсации не может быть отнесена к расходам на оплату труда, то есть не подлежит отнесению к затратам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль в целях гл. 25 Налогового кодекса.

Следовательно, денежные компенсации за неиспользованный основной отпуск, не связанные с увольнением работников, не признаются объектом налогообложения. Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

2. Суммы денежной компенсации за неиспользованный ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, не связанной с увольнением работников, являются объектом налогообложения единым социальным налогом.Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН на суммы выплаченной работникам не связанной с их увольнением компенсации за неиспользованные отпуска в части, превышающей 28 календарных дней (ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск).

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленного требования отказано по следующим основаниям. В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса 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.

Указанные 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 (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса).

Пунктом 8 ст. 255 Налогового кодекса определено, что к уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций расходам на оплату труда относятся денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Статьей 126 Трудового кодекса установлено, что часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Следовательно, денежная компенсация за часть отпуска, превышающую 28 календарных дней, включается в состав расходов на оплату труда и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.В п. 1 ст. 237 Налогового кодекса указано, что при определении налоговой базы по ЕСН учитываются любые выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой они осуществляются, за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса.

В силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск.

Таким образом, выплаты работникам сумм денежной компенсации за неиспользованные ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска, не связанной с увольнением работников, подлежат обложению ЕСН.Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

3. Выплаты за время простоя подлежат обложению единым социальным налогом.

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН на суммы выплат работникам за время простоя.

Основанием для принятия оспариваемого решения явился вывод налогового органа о том, что данные выплаты должны быть учтены при налогообложении прибыли в качестве расходов на оплату труда и, соответственно, должны быть включены в облагаемую базу при исчислении ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

В обоснование заявленного требования общество указало, что исходя из буквального толкования ст. 129 Трудового кодекса оплата простоя не является заработной платой, поскольку не относится к ее тарифной, компенсационной или стимулирующей части и производится, когда работник фактически не исполнял трудовые обязанности, поэтому не может быть отнесена к расходам на оплату труда.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований отказано по следующим основаниям.

Пунктом 1 ст. 236 Налогового кодекса установлено, что 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 являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Перечисленные в п. 1 ст. 236 Налогового кодекса 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 (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса).

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

Согласно ст. 255 Налогового кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

На основании ст. 157 Трудового кодекса 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 (должностного оклада), рассчитанных пропорционально времени простоя. Время простоя по вине работника не оплачивается.

Обществом произведены выплаты своим работникам за время простоя в связи с отсутствием у работодателя возможности обеспечить полную стабильную загрузку и ритмичную работу производства. Следовательно, указанные выплаты подлежат отнесению к расходам на оплату труда и должны быть включены в налоговую базу по ЕСН.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

4. Вознаграждения, выплачиваемые членам ревизионной комиссии акционерного общества за исполнение ими своих обязанностей, являются объектом обложения единым социальным налогом.

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕСН на суммы выплат членам ревизионной комиссии.

В обоснование заявленного требования общество указало, что включение в налоговую базу по ЕСН выплат членам ревизионной комиссии не может иметь место, поскольку она не является органом управления акционерным обществом.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований отказано по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса 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 (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по авторским договорам.

В силу п. 1 ст. 85 Федерального закона от 26.12.1995 № 208- ФЗ «Об акционерных обществах» для осуществления контроля за финансово- хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества. По решению общего собрания акционеров членам ревизионной комиссии (ревизору) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих обязанностей. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Поскольку выплаты членам ревизионной комиссии производились за выполнение ими на основании договора контролирующих функций, отнесение налоговым органом указанных выплат к объекту налогообложения является правомерным.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

5. Поскольку судом установлено, что организация фактически является источником выплаты вознаграждения физическим лицам, начисление ей налоговым органом единого социального налога является правомерным.

Закрытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН, соответствующих пеней и привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса, за неполную уплату ЕСН.

Основанием для указанных начислений послужил вывод налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды путем уклонения от уплаты ЕСН посредством заключения договора аутсорсинга с обществом с ограниченной ответственностью и выплаты заработной платы работникам через указанную организацию, освобожденную от уплаты ЕСН на основании п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса (упрощенная система налогообложения).

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены. При этом суд исходил из того, что налоговым органом не доказано наличие в действиях налогоплательщика в рамках заключенного договора направленности на неправомерное уменьшение налогового бремени.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение суда отменено, в удовлетворении заявленных требований отказано по следующим основаниям.

Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса объектом обложения ЕСН для организаций 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 лицам, указанным в подп. 2 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса), а также по авторским договорам.

При этом налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц (п. 1 ст. 237 Налогового кодекса).

Закрытое акционерное общество (заказчик) заключило договор с обществом с ограниченной ответственностью (исполнитель), согласно которому исполнитель обязуется за вознаграждение подобрать технологический персонал и изготовить по заданию заказчика продукцию из стеклопластика, а заказчик - оплатить трудозатраты по трудовому договору с каждым работником по согласованной цене.

Фактически работы по изготовлению продукции осуществлялись лицами, переведенными по инициативе закрытого акционерного общества из его штата работников в штат работников общества с ограниченной ответственностью без перемены рабочего места, изменения специальности и трудовой функции, при этом обеспеченными работой, обусловленной квалификацией, материалами и оборудованием закрытого акционерного общества. Закрытое акционерное общество и общество с ограниченной ответственностью находятся по одному юридическому адресу, учредителями обеих организаций являются одни и те же лица, какая- либо производственная деятельность, отличная от деятельности закрытого акционерного общества, у общества с ограниченной ответственностью отсутствует. Оформление приказов и иной документации осуществляется на территории закрытого акционерного общества при помощи только его технических средств. Выручка общества с ограниченной ответственностью состоит исключительно из поступлений денежных средств от закрытого акционерного общества и соответствует расходам на оплату труда.

На основании изложенного суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что основной целью закрытого акционерного общества при заключении договора по предоставлению персонала с обществом с ограниченной ответственностью, находящимся на специальном налоговом режиме, исключающем уплату ЕСН, явилось получение им налоговой выгоды исключительно за счет неуплаты ЕСН без намерения осуществлять реальную экономическую деятельность согласно заключенному договору.

В соответствии с п. 4, 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности, а главной целью, преследуемой налогоплательщиком, является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды.

Следовательно, закрытое акционерное общество как источник выплаты вознаграждения физическим лицам и лицо, получившее необоснованную налоговую выгоду, является плательщиком ЕСН.

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

6. Денежные средства, полученные заемщиком по договору займа, не являются объектом обложения единым социальным налогом.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕСН.В обоснование заявленного требования предприниматель указал на необоснованное начисление ЕСН на заемные денежные средства, полученные им по договору.

Решением суда первой инстанции заявленное требование удовлетворено исходя из следующего.В соответствии с п. 2 ст. 236 Налогового кодекса объектом обложения ЕСН для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов согласно п. 3 ст. 237 Налогового кодекса определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса.

Статьей 41 Налогового кодекса установлено, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» данного Кодекса.

Статья 208 гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса не относит к доходам индивидуальных предпринимателей денежные средства, получаемые заемщиком по договору займа.

Статьей 249 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса установлено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Таким образом, гражданским законодательством предусмотрена возвратная правовая природа полученных заемщиком по договору займа денежных средств, в силу которой получение заемных денежных средств не приводит к образованию у заемщика дохода.Поскольку спорные денежные средства получены предпринимателем по договору займа, определение им налоговой базы по ЕСН соответствует учету доходов и расходов и хозяйственных операций и подтверждено первичными документами, начисление налоговым органом ЕСН является неправомерным.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции без изменения.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

Современное налоговое законодательство отнюдь не отличается стабильностью. Отчасти этим объясняется наличие множество литературы по налоговой проблематике. Причем существующий рынок изданий по налоговым вопросам достаточно обширен – от вольной публицистики до глубоких научных исследований. Несмотря на , казалось бы, заметное снижение динамики рассмотрение подобных дел в последнее время, налоговые споры продолжают оставаться важным сегментом рынка юридических услуг.

В настоящее время налоговые споры составляют наиболее многочисленную категорию дел, рассматриваемых арбитражными судами. Во многом это связано с тем , что действующий административный порядок разрешения конфликтов налогового ведомства с налогоплательщиком не обеспечивает в полной мере преодоление существующих разногласий.

По статистике, приведенной председателем Арбитражного суда г. Москвы Свириденко О.М. за 2008 год количество разрешенных налоговых дел составило 10991, а за 2009 год – 9644. Вместе с тем сложность рассматриваемых дел значительно возросло. И объясняется это не только тем, что пристальное внимание налоговых органов стали вызывать крупные холдинги , обладающие разветвленной сетью подразделений, но и повышением налоговой грамотности как специалистов , обслуживающих корпоративный бизнес, так и сотрудников налоговых органов . Вместе с тем противоречивой является и судебная практика , что обусловлено отсутствием единства взглядов на предмет доказывания по налоговым спорам . Далеко не всегда совпадает круг юридически значимых факторов в материалов налоговой проверки, принятом руководителем налогового органа решении, как и развитие правоприменительной практики, влекут необходимость все более глубокого анализа существующих налоговых правоотношений и путей их развития.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.**

1. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002г. №95-ФЗ( с изм. И доп. От 12 апреля 2009г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. И доп. От 10 апреля 2009г.)
3. Васильева М. Единый социальный налог //Экономико-правовой бюллетень.-2007.-№6.-С.23-29.
4. Крохина Ю.А.. «Налоговое право России» изд. Норма 2007
5. Романовский М., Врублевская О., «**Налоги и налогообложение», изд. Питер, С-П 2006**

6.Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по налогообложению / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2008. – С. 100.

7.Черник Д.Г. «Налоги», изд. Юнити-Дана, Москва 2007

8.Журнал ФНС России "Российский налоговый курьер"

9 Финансовая газета.” Региональный выпуск", 2007, N 28

10. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ

от 14 июля 2009 года N 2590/09 по делу N А05-12610/2007

11.Постановления Президиума ВАС РФ

от 25.09.2007 № 16001/06 и № 16636/07

12. Постановление Президиумом Федерального

арбитражного суда Уральского округа

Протокол № 22 от 11.12.2008

13.Информационное письмо от 14.03.№106 “ Обзор практики рассмотрение арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога.

14.Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

15 Федеральный закон от 24.07.2009 № 212 ФЗ

16Федеральный закон от 26.12.1995 № 208- ФЗ «Об акционерных обществах»

17Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.01.2004 по делу №А33-6474/03-СЗн-Ф02-4828/03-с1, №А33-6474/03-СЗн-Ф02-4909/03-С1.

17E-mail: arbitr@fasuo.ru, info@fasuo.arbitr.ru

18 http://fasuo.arbitr.ru