

Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением главы 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации¹

Одобен президиумом Федерального арбитражного суда
Уральского округа 11.12.2008

1. Суммы денежной компенсации за неиспользованный основной отпуск², не связанной с увольнением работников, не являются объектом налогообложения единым социальным налогом³.

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 Федерации⁴) 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

¹ Далее — *Налоговый кодекс*.

² В соответствии со ст. 115 Трудового кодекса Российской Федерации ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней.

³ Далее — *ЕСН*.

⁴ Далее — *Трудовой кодекс*.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

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 главы 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 главы 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-пра-

новым 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

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

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 главе 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

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 1/2009

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,

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

соответствующих пеней и привлечении 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 лицам, 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 плательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

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

Статьей 249 главы 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.

7. **Не подлежат обложению единым социальным налогом выплаты физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам, которые в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу на прибыль.**

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 Налогового кодекса, за неполную уплату ЕСН.

Основанием для принятия оспариваемого решения явилось невключение обществом в облагаемую ЕСН базу выплат, произведенных в пользу физических лиц —

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 1/2009

работников, в виде премии за победу в производственно-экономическом соревновании. По мнению налогового органа, данные выплаты носят стимулирующий характер и согласно ст. 255 Налогового кодекса относятся к расходам на оплату труда.

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены по следующим основаниям.

В силу п. 1 ст. 236 Налогового кодекса объектом налогообложения 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.

Из п. 3 ст. 236 Налогового кодекса следует, что перечисленные в п. 1 данной статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если такие выплаты не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Вопрос об отнесении спорных выплат к расходам, уменьшающим или не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, решается на основании норм главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда, относящиеся в силу п. 2 ст. 253 Налогового кодекса к расходам, связанным с производством и реализацией, 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. К расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, а также начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда. В п. 2 ст. 255 Налогового кодекса определено, что к названным расходам относятся и другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором (п. 2, 3 ст. 255 Налогового кодекса).

Таким образом, организация вправе учесть в составе расходов в целях налогообложения прибыли суммы стимулирующего и (или) компенсационного характера, выплачиваемые работникам, если такие выплаты связаны с режимом работы и условиями труда либо предусмотрены коллективным и (или) трудовым договорами.

Спорные выплаты не связаны с режимом работы и условиями труда и не предусмотрены коллективным и трудовым договорами.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Следовательно, указанные выплаты не могут быть отнесены в состав расходов налогоплательщика и включены в налоговую базу по ЕСН.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции без изменения.

- 8. При неиспользовании налогоплательщиком налоговых льгот по единому социальному налогу (ст. 239 Налогового кодекса) налоговый орган не вправе истребовать у него дополнительные сведения и документы при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по единому социальному налогу.**

В целях проведения камеральной налоговой проверки декларации по ЕСН налоговый орган направил налогоплательщику — индивидуальному предпринимателю требование о представлении документов, подтверждающих размер его доходов и расходов за отчетный период. Налогоплательщик отказался представить истребуемые налоговым органом документы, ссылаясь на отсутствие у него такой обязанности.

В связи с непредставлением налогоплательщиком первичных учетных документов налоговый орган признал весь полученный доход подлежащим обложению ЕСН и вынес по результатам камеральной проверки решение, которым предпринимателю предложено уплатить недоимку по налогу.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным указанного решения.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований отказано ввиду наличия у налогового органа права требовать, а у налогоплательщика — обязанности представлять первичные учетные документы для проведения камеральной налоговой проверки.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение суда отменено, заявление предпринимателя удовлетворено по следующим основаниям.

В силу п. 1, 2 ст. 88 Налогового кодекса камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций и документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны к ней прилагаться налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Из п. 6—9 ст. 88 Налогового кодекса следует, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено названным Кодексом, за исключением случаев использования налогоплательщиком налоговых льгот, заявления в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость права на возмещение налога на добавленную стоимость либо если проверяемое лицо является плательщиком налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 1/2009

Главой 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса не предусматривается обязанность предпринимателя представлять вместе с декларацией по ЕСН дополнительные документы.

Следовательно, доначисление ЕСН только на основании отказа налогоплательщика представить документы по требованию налогового органа неправомерно.

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

9. Счета-фактуры, имеющие недостатки формы или содержания, которые могут быть устранены, сами по себе не свидетельствуют об отсутствии расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по единому социальному налогу.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН.

Основанием для принятия оспариваемого решения явился вывод налогового органа о необоснованном завышении предпринимателем расходов, связанных с приобретением товара, поскольку в счетах-фактурах, выставленных поставщиком (обществом с ограниченной ответственностью), содержится неверная информация.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены по следующим основаниям.

В силу п. 3 ст. 237, п. 5 ст. 244 Налогового кодекса расчет ЕСН по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением.

На основании п. 1 ст. 252 Налогового кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Счета-фактуры, предъявленные предпринимателем налоговому органу в обоснование затрат, понесенных при приобретении товара, содержали неверную информацию об адресе и исполнительном органе общества, зарегистрированного в Едином государственном реестре юридических лиц.

Вместе с тем указанные недостатки носят устранимый характер, а произведенные налогоплательщиком затраты подтверждены документально и направлены на получение дохода от предпринимательской деятельности.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Следовательно, наличие счетов-фактур, имеющих устранимые недостатки формы или содержания, само по себе не свидетельствует об отсутствии расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по ЕСН, в связи с чем доначисление налога произведено налоговым органом необоснованно.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

10. В целях исчисления единого социального налога затраты на уплату налога на игровой бизнес относятся к расходам налогоплательщика того периода, за который они уплачены.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН, пеней и штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса за неуплату налога.

Основанием для принятия оспариваемого решения явилось то обстоятельство, что при исчислении ЕСН за 2004 год предприниматель к расходам 2004 года отнес суммы налога на игровой бизнес, начисленного за декабрь 2004 года и уплаченного в январе 2005 года (то есть суммы налога на игровой бизнес отнесены предпринимателем к расходам того периода, за который они уплачены). По мнению налогового органа, указанные суммы подлежат отнесению в расходы того периода, в котором они были уплачены, — 2005 год. При этом налоговый орган исходил из того, что согласно п. 4 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказами от 13.08.2002 Министерства финансов Российской Федерации № 86н, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № БГ-3-04/43⁵, расходная операция по перечислению налога подлежит отражению в учете предпринимателя в день ее совершения, который в данном случае относится к следующему налоговому периоду.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены исходя из следующего.

Согласно п. 2 ст. 236 Налогового кодекса объектом обложения ЕСН для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

В силу п. 3 ст. 237, п. 5 ст. 244 Налогового кодекса расчет ЕСН по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для плательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса.

⁵ Далее — Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей.

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 1/2009

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В силу п. 2 ст. 253 Налогового кодекса расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

Перечень прочих расходов содержится в ст. 264 Налогового кодекса и включает, в частности, суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 Налогового кодекса.

При исчислении налоговой базы налогоплательщики-организации исходят из данных регистров бухгалтерского учета, а индивидуальные предприниматели руководствуются данными учета доходов и расходов и хозяйственных операций, порядок ведения которого согласно п. 2 ст. 54 Налогового кодекса определяется Министерством финансов Российской Федерации (Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей).

В подп. 1 п. 47 Порядка учета доходов и расходов хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей указано, что к прочим расходам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности, относятся суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в ст. 270 Налогового кодекса.

В данном перечне исключений налог на игорный бизнес не назван. Следовательно, его суммы в целях исчисления ЕСН обоснованно отнесены предпринимателем к расходам того периода, за который они уплачены.

Ссылка налогового органа на п. 4 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей судами отклонена, поскольку дата отражения в учете расходной операции не имеет правового значения для разрешения вопроса о порядке исчисления налоговой базы по ЕСН.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

- 11. При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета доходов и расходов по общей системе налогообложения и системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход⁶ в целях исчисления единого социального налога расходы определяются исходя из пропорционального соотношения дохода, полученного по общей системе налогообложения, и суммы общего дохода в соответствующем налоговом периоде.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН.

⁶ Далее — ЕНВД.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Основанием для начисления налога послужили выводы налогового органа о занижении предпринимателем налоговой базы по ЕСН, поскольку им не велся раздельный учет расходов, относящихся к общей системе налогообложения и к системе налогообложения в виде ЕНВД, в состав расходов по общей системе налогообложения предприниматель включал всю сумму расходов, произведенных от предпринимательской деятельности. Налоговым органом расходы определены исходя из пропорционального соотношения дохода, полученного по общей системе налогообложения, к сумме общего дохода предпринимателя в соответствующем налоговом периоде.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований отказано на основании следующего.

В соответствии с п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Пунктом 7 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей установлено, что учет полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальным предпринимателем в одной Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя⁷ раздельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности.

Из п. 3 ст. 237, п. 5 ст. 244 Налогового кодекса следует, что расчет ЕСН по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением.

Состав расходов при исчислении указанных налогов определяется в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса.

В силу п. 9 ст. 274 Налогового кодекса налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕНВД, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности.

При этом расходы в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов от деятельности, относящейся к данному режиму налогообложения в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Пунктом 10 ст. 274 Налогового кодекса предусмотрено, что налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы

⁷ Далее — Книга учета.

по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет операций по реализации, доходов и расходов в связи с осуществлением видов деятельности, по которым уплачивается ЕНВД, а также в связи с осуществлением видов деятельности, по которым уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения.

Поскольку предпринимателем в проверяемом периоде осуществлялась деятельность в виде розничной торговли с налогообложением ЕНВД и деятельность в виде оптовой торговли, по которой исчислялись и уплачивались налоги по общей системе налогообложения, и при этом отдельный учет доходов и расходов не велся, начисление ЕСН произведено налоговым органом обоснованно.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.

12. Расходы предпринимателя на приобретение автомобиля в качестве основного средства могут быть признаны уменьшающими налоговую базу по единому социальному налогу при наличии доказательств использования автомобиля в предпринимательской деятельности и принятия его к учету в установленном порядке.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕСН.

Основанием для принятия оспариваемого решения явился отказ налогового органа признать в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по ЕСН, затраты на приобретение легкового автомобиля, не связанные, по мнению налогового органа, с осуществляемым предпринимателем видом деятельности (торговлей пивом).

В обоснование заявленного требования предприниматель указал на то, что вне зависимости от вида деятельности расходы на приобретение автомобиля следует признать связанными с осуществлением им предпринимательской деятельности, направленной на извлечение дохода, поскольку автомобиль используется в качестве основного средства для доставки пива на торговые точки, совершения деловых поездок и т.д.

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

В силу п. 3 ст. 237, п. 5 ст. 244 Налогового кодекса расчет ЕСН по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением.

Состав расходов при исчислении ЕСН определяется в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса. В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса расходами признаются обоснованные и доку-

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

ментально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пунктами 4, 7 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей установлено, что учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в Книге учета операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

Учет полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальным предпринимателем в одной Книге учета отдельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности.

Стоимость приобретенных материальных ресурсов включается в расходы того налогового периода, в котором фактически получены доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Исходя из п. 24 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей автотранспортные средства представляют собой основные средства, которые согласно п. 30, 37 названного Порядка относятся к амортизируемому имуществу, принимаемому на учет по первоначальной стоимости.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в использование (п. 41 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей) и включен в соответствующую амортизационную группу.

Введение в использование какого-либо объекта связывается с событием, фиксирующим момент начала функционального использования объекта в производственном цикле. Таким образом, для включения объекта в амортизационную группу и начисления на него амортизации необходимо установить момент, когда такой объект начинает непосредственно использоваться в производственном процессе.

Предпринимателем не представлено доказательств того, что приобретенный им легковой автомобиль использовался в предпринимательской деятельности, расходные операции в Книге учета не зафиксированы, автомобиль не был поставлен на учет по правилам, предусмотренным Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, введен в использование, отнесен к соответствующей амортизационной группе и по нему не производились амортизационные начисления. Следовательно, расходы по приобретению автомобиля обоснованно не учтены налоговым органом в составе затрат, уменьшающих облагаемую ЕСН базу.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения.