

Издается совместно с Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

№2 ФЕВРАЛЬ

Проблемы квалификации
незаключенной сделки

Применение налоговых льгот
из «неналоговых» законов

АПК РФ и законопроект
о посредничестве

Новое в исполнении
судебных актов

2009

Использование налогового вычета по единому социальному налогу

Ольга Алексеевна ЛЕДНЕВА,

судья Арбитражного суда Псковской области

В соответствии с Федеральным законом от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» с 01.01.2001 в числе первых четырех глав части второй Налогового кодекса РФ (наряду с главой 21 «Налог на добавленную стоимость», главой 22 «Акцизы», главой 23 «Налог на доходы физических лиц») введена в действие глава 24 «Единый социальный налог». С этого момента отчисления в социальные внебюджетные фонды объединены в единый налоговый платеж.

В главу 24 Кодекса неоднократно вносились изменения и дополнения. В частности, Федеральным законом от 31.12.2002 № 196-ФЗ «О внесении изменений в статью 243 Налогового кодекса Российской Федерации» уточнен порядок применения налогового вычета по единому социальному налогу в связи с уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

К сожалению, внесенные изменения не затронули проблемы, возникшие у налогоплательщиков при реализации ими права на налоговый вычет, и не устранили противоречия, с которыми столкнулись суды при рассмотрении налоговых споров, связанных с применением ст. 243 НК РФ.

Пунктом 2 данной статьи предусмотрено уменьшение суммы единого социального налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, на сумму начисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Согласно абз. 4 п. 3 ст. 243 НК РФ 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.

Таким образом, согласно п. 2 ст. 243 Кодекса сумма налогового вычета по ЕСН определяется

налогоплательщиком в размере начисленного страхового взноса на обязательное пенсионное страхование, а в силу положений абз. 4 п. 3 названной статьи у него возникает обязанность определить сумму налога, подлежащую уплате по окончании отчетного (налогового) периода, с учетом не начисленного, а фактически уплаченного страхового взноса.

Анализ практики рассмотрения дел о взыскании налоговых санкций за неполную уплату единого социального налога в Арбитражном суде Псковской области показал, что в 2004 г. налоговые органы активно выявляли факты занижения суммы ЕСН, привлекали налогоплательщиков к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату (неполную уплату) налога и обращались в арбитражный суд с заявлениями о взыскании соответствующего штрафа.

За второе полугодие 2004 г. Арбитражным судом Псковской области рассмотрено **86** дел по данному основанию. По результатам рассмотрения **41** дела требования налогового органа удовлетворены полностью, по **23** делам — частично, в удовлетворении требований по **8** делам отказано, **14** дел прекращено в связи с отказом заявителя от иска по причине добровольной уплаты ответчиком требуемой суммы.

Суд отказывал в удовлетворении требования заявителя, если устанавливал, что на момент вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности страховые взносы на обязательное пенсионное страхование были уплачены.

• При рассмотрении дела № А52-7123/2004/2 по заявлению Межрайонной инспекции МНС России № 4 по Псковской области о взыскании с Управления образования Опочецкого района штрафа в сумме 3561 руб. за неполную уплату ЕСН за 2003 г. Арбитражным судом Псковской области вынесено решение об отказе в удовлетворении требования заявителя. Суд сослался на Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в п. 42 которого говорится, что «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом по уплате конкретного налога в результате названных в ст. 122 НК РФ деяний (действий или бездей-

ствия), и указал, что, поскольку на момент вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности страховые взносы в Пенсионный фонд РФ налогоплательщиком уплачены, сумма примененного им налогового вычета соответствует сумме фактически уплаченных взносов, разница между этими суммами отсутствует, значит, отсутствуют занижение ЕСН, а следовательно, и основания для привлечения к налоговой ответственности.

Если задолженность по страховым взносам погашалась налогоплательщиком в период после вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности, но до принятия решения судом, последний учитывал данное обстоятельство как смягчающее ответственность и на основании п. 3 ст. 114 НК РФ уменьшал размер взыскиваемого штрафа.

• Арбитражным судом Псковской области рассмотрено дело № А52-6709/2004/2 по заявлению Межрайонной инспекции МНС России № 8 по Псковской области о взыскании с ООО «Черемушки» штрафа в сумме 1486 руб. за неполную уплату единого социального налога за 2003 г. Ответчик в отзыве на заявление и его представитель в судебном заседании ссылались на платежные поручения, которыми на дату судебного разбирательства подтверждалась уплата страховых взносов в Пенсионный фонд РФ. Суд принял во внимание это обстоятельство как смягчающее ответственность налогоплательщика. На основании п. 3 ст. 114 НК РФ размер взыскиваемого штрафа уменьшен до 100 руб.

В остальных случаях штраф за неполную уплату ЕСН взыскивался в полном объеме.

Интересно, что **взыскание штрафа практически не вызывало возражений со стороны ответчиков.** В подавляющем большинстве случаев они признавали предъявленное им требование, ссылались на отсутствие денежных средств, просили уменьшить размер взыскиваемого штрафа. Ни одно решение суда о взыскании штрафа не было обжаловано ни в апелляционном порядке, ни путем подачи кассационной жалобы. Как было указано выше, по 14 делам, что составляет 16,3% от общего числа дел этой категории, штраф был уплачен добровольно.

Вместе с тем определенные сомнения при вынесении указанных выше решений у суда имелись.

Очевидно существование определенного противоречия между положениями абз. 2 п. 2 и абз. 4 п. 3 ст. 243 НК РФ. Занижением суммы налога признается разница между суммой примененного налогового вычета в размере начисленного страхового взноса и суммой фактически уплаченного страхового взноса за тот же период.

Получается, что при недостаточности у налогоплательщика денежных средств для уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РФ он лишен возможности действовать добросовестно в отношении обязанности по уплате в полном объеме единого социального налога, так как неуплата страховых взносов обязательно влечет занижение ЕСН, несмотря на его правильное исчисление.

Следовательно, в рассматриваемом случае отсутствуют: нарушение порядка определения налоговой базы по единому социальному налогу, неправильное исчисление налога, равно как и размера налогового вычета (начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование), какие-либо иные неправомерные действия налогоплательщика. Занижение ЕСН фактически происходит из-за неуплаты страховых взносов в порядке, установленном ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», что не соответствует диспозиции п. 1 ст. 122 НК РФ.

Анализ практики рассмотрения данной категории дел за 2005 г. показал, что имевшие место сомнения в правомерности привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности при указанных выше обстоятельствах обоснованны. Об этом свидетельствует то, что **позиция судов Северо-Западного региона, в том числе Арбитражного суда Псковской области, по рассматриваемому вопросу изменилась в пользу налогоплательщиков.**

В настоящее время Арбитражный суд Псковской области отказывает в удовлетворении требований налоговых органов о взыскании штрафа за неполную уплату ЕСН вследствие превышения суммы начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование над суммой фактически уплаченных взносов за тот же период, ссылаясь на отсутствие оснований для привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности в связи с наличием затруднения в правильном определении соотношения и применении налогоплательщиками норм п. 2 и 3 ст. 243 НК РФ.

• При рассмотрении дела № А52-4658/2005/2 по заявлению Межрайонной инспекции ФНС России № 1 по Псковской области о взыскании с муниципального предприятия «Псков-лифтсервис» штрафа в сумме 71 175 руб. за неполную уплату ЕСН за 2004 г. суд исходил из того, что в соответствии с п. 6 и 7 ст. 3 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом. Согласно п. 6

данной статьи лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Отсутствие вины лица в совершении правонарушения в силу п. 2 ст. 109 НК РФ исключает привлечение его к ответственности за совершение налогового правонарушения. В удовлетворении требования налогового органа о взыскании штрафа было отказано.

Представляется, что такая позиция суда более соответствует основным принципам осуществления правосудия арбитражными судами и задачам судопроизводства в этих судах.

ституционным Судом РФ в Постановлении от 27.04.2001 по делу о проверке ряда положений Таможенного кодекса РФ. Как выражающая общеправовой принцип, она применима к ответственности и за налоговое правонарушение.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 25.01.2001 № 1-П по делу о проверке конституционности п. 2 ст. 1070 ГК РФ выражена правовая позиция, согласно которой отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения.

Иная трактовка состава правонарушения, в том числе налогового, как основания ответственности противоречила бы природе правосудия. Суд в связи с привлечением налогоплатель-

Занижение суммы единого социального налога, произошедшее не в результате определенных в ст. 122 НК РФ действий (бездействия), а вследствие неполной уплаты суммы страховых взносов, не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Кодекса.

Хочется также отметить, что **вопрос о необходимости установления вины налогоплательщика при привлечении его к ответственности** неоднократно был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

В Постановлении от 17.12.96 по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции» Конституционный Суд РФ указал, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Взыскание штрафов по своему существу выходит за рамки налогового обязательства, носит карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт совершения правонарушения, так и вина налогоплательщика.

Как следует из Конституции РФ (ч. 2 ст. 54), правонарушение является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности. При этом содержание конкретных составов правонарушений в публично-правовой сфере должно согласовываться с принципами правового государства во взаимоотношениях его с физическими и юридическими лицами как субъектами юридической ответственности. Такая правовая позиция сформулирована Кон-

сциков к ответственности за нарушение налоговых обязательств, исходя из принципов состязательности и равноправия сторон, не может ограничиться формальной констатацией лишь факта нарушения этих обязательств, не выявляя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась (Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 № 202-О).

Правомерность занятой Арбитражным судом Псковской области позиции по рассматриваемому вопросу нашла подтверждение в связи с принятием Президиумом ВАС РФ постановления от 01.09.2005 № 4486/05. В данном постановлении ВАС РФ указал на то, что в силу положений ст. 109 НК РФ налогоплательщик может быть привлечен к ответственности лишь при наличии вины, а также события налогового правонарушения. Занижение суммы единого социального налога, произошедшее не в результате определенных в ст. 122 НК РФ действий (бездействия), а вследствие неполной уплаты суммы страховых взносов, не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Кодекса.

Вместе с тем обсуждаемая проблема по-прежнему актуальна, необходимо ее решение на законодательном уровне путем внесения соответствующих поправок в ст. 243 НК РФ. А