

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования -
«Оренбургский государственный университет»

Кафедра финансов

М.А. ТРОЯНСКАЯ

ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ
ПО ПРОВЕДЕНИЮ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Рекомендовано к изданию Редакционно-издательским советом
государственного образовательного учреждения
высшего профессионального образования –
«Оренбургский государственный университет»

Оренбург 2005

УДК 336.2.(07)
ББК 65.261.4я7
Т 70

Рецензент

преподаватель кафедры финансов Никулина Ю.Н.

Т 70 **Троянская М.А.**
Единый социальный налог [Текст]: методические указания по
проведению налоговых проверок / М.А. Троянская. - Оренбург:
ГОУ ОГУ, 2005. - 63 с.

Методические указания предназначены для проведения налоговых проверок по единому социальному налогу по дисциплине «Организация и проведение налоговых проверок» студентами специальности 351200 «Налоги и налогообложение».

© Троянская М.А., 2005
© ГОУ ОГУ, 2005

Введение

Методические рекомендации по контролю за правильностью исчисления и уплаты единого социального налога в ходе налоговых проверок лиц, производящих выплаты физическим лицам разработаны в соответствии с главой 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее - Федеральный закон № 167-ФЗ) и регламентируют порядок проведения налоговых проверок организаций при осуществлении налоговыми органами контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога.

Методические рекомендации определяют общую методологию проведения налоговых проверок. Конкретные методы проведения проверки определяются условиями и программой налоговой проверки в каждом конкретном случае.

1 Характеристика единого социального налога

В соответствии с гл. 24 Налогового кодекса единый социальный налог *должны уплачивать*:

- работодатели, производящие выплаты наемным работникам, - организации, индивидуальные предприниматели, родовые общины малочисленных народов Севера, крестьянские (фермерские) хозяйства и физические лица;
- лица, получающие доход от предпринимательской деятельности, - индивидуальные предприниматели, главы крестьянских (фермерских хозяйств), адвокаты.

Первые исчисляют налог от суммы всех выплат в пользу наемных работников, вторые – от суммы дохода, полученного от предпринимательской деятельности, за вычетом расходов, связанные с его извлечением. Согласно пункту 3 статьи 235 НК РФ, индивидуальные предприниматели и адвокаты не уплачивают единый социальный налог в части, зачисляемый в Фонд социального страхования. Если налогоплательщик относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он признается отдельным плательщиком по каждому отдельному основанию.

Объектом налогообложения признаются:

- выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, а именно:
 - вознаграждения (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям) по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам;
 - выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, либо договором гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским или лицензионным договором.
 - выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей, признаются объектом налогообложения в части сумм, превышающих 1000 рублей в расчете на одного работника за календарный месяц.

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расход, связанных с их извлечением.

Порядок определения налоговой базы по ЕСН определен ст. 237 НК РФ. В соответствии с данной статьей она (налоговая база) определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников в денежной или натуральной форме или полученные работником от работодателя в виде иной материальной выгоды.

Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам, должны определять налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом. При этом не учитываются доходы, полученные работниками от других работодателей. Налоговая база для индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных как в денежной, так и натуральной форме от их деятельности, за вычетом расходов. При этом состав расходов аналогичен составу затрат, установленных по налогу на прибыль организаций.

Согласно статье 238 НК РФ *не облагаются единым социальным налогом:*

1) государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

а) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

б) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

в) оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

г) оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работникам и физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

д) увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

е) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

ж) трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации; и т.д.

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи с чрезвычайными обстоятельствами (стихийное бедствие, смерть работника или члена его семьи др.);

4) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому работодателями в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

5) выплаты, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10000 рублей в год; и т.д.

Организации, финансируемые за счет средств бюджетов, не включают в налогооблагаемую базу суммы не превышающие 2000 рублей на одно физическое лицо за налоговый период по каждому из следующих оснований:

1) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

2) суммы возмещения (оплата) работодателями своим работникам и членам их семей стоимости приобретенных ими (или для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

Согласно ст. 239 НК РФ не уплачивают ЕСН:

1) организации любых организационно-правовых форм с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100000 руб. в год на одного работника, являющегося инвалидом 1,2,3 группы,

2) следующие категории работодателей:

а) общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80 %,

б) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %,

в) учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Перечисленные льготы не распространяются на организации, занимающиеся производством и реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, а также иных товаров, перечень которых утверждает Правительство РФ.

В соответствии с законодательством *порядок исчисления и уплаты ЕСН* различен для налогоплательщиков работодателей и являющихся ими.

Налоговым периодом для работодателей является календарный год, в течение которого налогоплательщики-работодатели должны производить уплату авансовых платежей по налогу ежемесячно.

Отчетным периодом по ЕСН являются квартал, полугодие, 9 месяцев, поэтому должны сдавать расчеты не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

По итогам отчетного периода выявляется разница между суммой ЕСН, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей.

Разница между суммой уплаченных авансовых платежей и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией в бюджет:

- уплачивается не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период (в случае положительной разницы),
- производится зачет в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в соответствии со ст.78 НК РФ (в случае отрицательной разницы).

По истечении налогового периода налогоплательщики должны представить налоговую декларацию не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ЕСН перечисляется в федеральный бюджет, ФСС РФ, ФФОМС РФ и ТФОМС РФ.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели и адвокаты обязаны производить уплату авансовых платежей. Расчет сумм авансовых платежей осуществляется налоговым органом. Авансовые платежи уплачиваются исходя из налоговой базы за предыдущий период и специальных ставок. Порядок уплаты аналогичен порядку уплаты авансовых платежей по НДФЛ.

Согласно ст. 241 НК РФ ЕСН исчисляется по регрессивной шкале ставок.

2 Проведение камеральной налоговой проверки

Камеральные проверки проводятся согласно Регламенту, разработанному в соответствии с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. Камеральной налоговой проверкой является проверка представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Камеральный контроль рассматривается в настоящее время в качестве основной и приоритетной формы налогового контроля.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого – либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев согласно НК РФ и 75 календарных дней – по решению ФНС РФ со дня представления налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа на основании мотивированного решения может увеличить продолжительность камеральной налоговой проверки до трех месяцев.

Налоговые органы обязаны обеспечивать полноту охвата камеральными проверками всей налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговый орган. При этом камеральной проверкой должны быть охвачены только те показатели документов, входящих в состав налоговой отчетности, которые имеют значение для правильного исчисления налогоплательщиком объектов налогообложения и сумм налогов, причитающихся к уплате в бюджет.

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, взыскание сумм не уплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным нарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора.

Основными этапами камеральной проверки являются:

а) проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

б) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения и т. д.);

в) проверка своевременности представления налоговой отчетности;

г) проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;

д) проверка обоснованности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству;

е) проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. На данном этапе камеральной проверки осуществляется камеральный анализ, включающий в себя: проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы; проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе на основании статей 87, 88, 93 Налогового кодекса Российской Федерации истребовать у налогоплательщика (иного обязанного лица) дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность оплаты налогов.

За непредставление документов налоговому органу сведений о налогоплательщике или отказ от представления документов по запросу налогового органа налогоплательщик (иное обязанное лицо) несет ответственность, предусмотренную статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

В случае выявления камеральной проверкой фактов неправильного отражения показателей налоговой декларации, приводящих к неполной (излишней) уплате налогоплательщиком сумм налогов, результаты проведения данной проверки фиксируются работником налогового органа посредством заполнения в представленных налоговых декларациях графы «по данным налоговой инспекции». Замечания проверяющего должны содержать перечень всех показателей налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в результате проверки. В случае непринятия налоговым органом налоговых льгот, заявленных налогоплательщиком, работником налогового органа производится запись о причинах непринятия этих льгот (отсутствие специального расчета по льготам, несоответствие заявленной льготы действующему законодательству и т. д.).

Проверенная налоговая декларация подписывается работником налогового органа, проводившим данную проверку, с указанием даты ее проведения.

Если камеральной проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом не позднее трех рабочих дней сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок, не превышающий пяти рабочих дней. Настоящее требование не распространяется на случай выявления налоговых правонарушений. По результатам камеральной налоговой проверки в случае выявления обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, уполномоченным должностным лицом налогового органа, проводившем проверку, в произвольной форме составляется на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа докладная записка, согласованная с начальником отдела, ответственного за проведение камеральных налоговых проверок (приложение А).

В докладной записке указываются документально установленные факты допущенного нарушения и (или) обстоятельства, содержащие признаки налогового правонарушения, как они установлены проверкой, а также предложение о необходимости принятия решения:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение (приложение Б);
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если налогоплательщик не внес соответствующие исправления в установленный срок, то, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком допущены налоговые правонарушения, он должен быть рекомендован для включения в план проведения выездных налоговых проверок.

В случае, если по результатам камеральной проверки налоговых деклараций, обнаружены ошибки в исчислении сумм налогов, не повлекшие за собой занижение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, работниками отделов, ответственных за проведение камеральных налоговых проверок, формируется в двух экземплярах реестры, которые вместе с налоговыми декларациями не позднее следующего рабочего дня после проведения камеральной проверки передается в отдел учета и отчетности для проведения в лицевых счетах налогоплательщиком сумм налогов по результатам камеральной проверки. После проведения указанных сумм в лицевых счетах налогоплательщиков реестры с указанной датой и с отметкой «отдела учета и отчетности» о проведенной операции возвращаются в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, и подшиваются в дела налогоплательщиков.

В решении налогового органа, о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам камеральных налоговых проверок, излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства отягчающие ответственность; указания на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающей меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения об уплате соответствующих сумм налоговых санкций, неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, сумм пени, начисленных на дату внесения решения за несвоевременную уплату налогов.

Перед принятием руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, материалы проверки должны пройти правовую оценку у специалистов юридического отдела.

Так как при проведении камеральной проверки проверяется правильность расчета по авансовым платежам по ЕСН, рассмотрим порядок его заполнения.

Федеральные законы 167-ФЗ и 198-ФЗ внесли существенные дополнительные изменения в главу 24 Налогового кодекса Российской Федерации. В связи с этим Министерством финансов разработаны и Министерством юстиции зарегистрированы новые формы расчетов по авансовым платежам по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Расчеты по авансовым платежам по налогу и по страховым взносам имеют унифицированную форму. Их заполняют все налогоплательщики, производящие выплаты в пользу физических лиц, в том числе коллегии адвокатов (их учреждения), выступающие плательщиками налога по двум основаниям – как организация с выплат в пользу физических лиц, работающих по трудовым, гражданско – правовым и авторским договорам, и как плательщик налога за адвокатов (выступают в качестве налогового агента).

Новая форма декларации по единому социальному налогу утверждена приказом ФНС РФ от 10.02.2005 г. № 21Н.

Следует обращать внимание на заполнение титульного листа, наличие печатей, расшифровку подписи, ИНН и т. д. Не заполняемые листы титульной части могут не представляться. Если сведения в этих таблицах не заполняются, то плательщик проставляет знак «Z». После заполнения и комплектования расчета плательщик проставляет сквозную нумерацию заполненных страниц.

Рассмотрим порядок проведения камеральной проверки организации правильности исчисления и уплаты единого социального налога. Камеральная проверка включает следующие этапы:

На первом этапе проводится проверка полноты представления налогоплательщиком документов, налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также иных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

На втором этапе проводится визуальная проверка правильности оформления представленных документов (полноты заполнения необходимых реквизитов, чёткости заполнения и др.).

Третий этап включает в себя арифметический контроль данных налоговой отчетности.

На четвёртом этапе проводится проверка правильности исчисления налоговой базы по ЕСН. Для налогоплательщиков, находящихся на обычном режиме налогообложения характерно следующее соотношение показателей в формах отчетности:

Налоговая база по ЕСН в части федерального бюджета (декларация по ЕСН графа 3 строки 0100 - 0140)	=	База для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование графа 9 строки 0100 - 0140)
---	---	--

Это равенство основано на положениях пункта 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 г. №167 - ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ». При этом налоговая база (строки 0100 - 0140) должна отражаться в размере, определённом статьёй 237 НК РФ, т.е. за исключением сумм, не облагаемых налогом согласно статье 238 НК РФ, но включая выплаты, освобождаемые от налогообложения по статьям 239 и 245 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 238 НК РФ налоговая база по ЕСН, подлежащему зачислению в ФСС РФ, меньше налоговой базы по ЕСН, подлежащему зачислению в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования, на сумму вознаграждений по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг и авторским договорам.

Показатель графы 5 по строкам < Показатель граф 3, 7, 9 по строкам
0100 – 0140 декларации по ЕСН = 0100 – 0140 декларации по ЕСН

На пятом этапе проводится проверка правильности применения налоговых льгот. Льготы по ЕСН установлены статьёй 239 НК РФ. В частности, организации на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 239 НК РФ освобождаются от уплаты ЕСН с выплат и вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом 1,2 или 3 группы. Понятие «работник» применяется в значении, определённом статьёй 20 Трудового кодекса РФ, а именно: это физическое лицо, заключившее с работодателем трудовой договор. Таким образом, на вознаграждения, выплачиваемые инвалидам 1, 2 или 3 группы по договорам гражданско-правового характера или авторским договорам, льготы не распространяются.

Право на применение данных налоговых льгот организации подтверждают на листе 09 декларации по ЕСН, заполняя таблицу «Выплаты в пользу работников, являющихся инвалидами 1,2 или 3 групп, включаемые в строку 0200 (код 090)». Здесь приводится список работающих инвалидов, номера и даты выдачи им учреждениями медико-социальной экспертизы справок, подтверждающих факт инвалидности. По каждому работнику-инвалиду, поименованному в графе 2 указанной таблицы, сумма льготированных выплат, отражённая в графе 7, не должна превышать 100000 рублей. В связи с этим должно выполняться следующее соотношение: значение графы 7 по строке «Итого» таблицы, делённое на общее число работников-инвалидов, должно быть меньше либо равно 100000 рублей.

Шестой этап заключается в проверке правильности применения налоговых ставок.

На седьмом этапе проводится проверка правильности применения налогового вычета. Пунктом 2 статьи 243 НК РФ налоговый вычет определён как сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на которую уменьшается ЕСН (авансовый платёж по ЕСН), подлежащий зачислению в федеральный бюджет. В декларации по ЕСН он

отражается в графе 3 по строкам 0500 - 0540, а в декларации по страховым взносам – в графе 9 по строкам 0200 - 0240.

На практике возможны три ситуации. Налоговый вычет может быть применен фирмой в сумме:

- начисленных пенсионных взносов;
- меньшей, чем начисленные пенсионные взносы;
- большей, чем начисленные пенсионные взносы.

Аналогично сами начисленные взносы могут быть равны, больше или меньше фактически уплаченной суммы.

Должно выполняться следующее соответствие:

Показатель	строки		Показатель	строки		Сумма фактически
0500 декларации по ЕСН	(сумма	=	0200 декларации по пенсионным взносам	=	<	уплаченных
налогового вычета)			(сумма начисленных взносов)			пенсионных

Последний этап заключается в проверке правильности отражения расходов, произведённых на цели государственного социального страхования. Согласно НК РФ величину ЕСН, зачисляемого в ФСС, можно уменьшить на суммы, затраченные на социальное страхование работников. Например, на выплату больничных, пособий по беременности и родам, на погребение и т. д.

При проведении камеральной проверки налоговый инспектор сверяет данные декларации по ЕСН с разделом I формы 4 - ФСС, то есть проверяет равенство следующих показателей:

Строки 0710 – 0740 графы 5	=	Соответствующие показатели
декларации по ЕСН		строки 13 таблицы 2 раздела I
		формы 4 - ФСС
Строки 0810-0840 графы 5	=	Соответствующие показатели
декларации по ЕСН		строки 6 таблицы 2 раздела I формы 4-ФСС

После проведения проверки правильности исчисления и уплаты налогов, инспектор составляет докладную записку о налоговом правонарушении, в котором указывает все выявленные нарушения налогового законодательства (Приложение А). После рассмотрения акта проверки руководителем ИФНС России выносится решение о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, где указаны все виды налоговых правонарушений, обнаруженных в ходе проверки, суммы недоимок по налогам, пени и штрафов, а также перечень статей Налогового кодекса РФ которые были нарушены и предложения по устранению выявленных нарушений (Приложение Б).

Пример проведения камеральной налоговой проверки приведен в разделе 4.

Встречаются следующие нарушения, выявляемые по результатам камеральных проверок:

а) занижение суммы авансовых платежей;

б) в нарушении порядка заполнения форм расчета по авансовым платежам по ЕСН, налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам, не заполняются таблица «Справочно» на листе 07 о суммах уплаченных авансовых платежей по ЕСН в Федеральный бюджет и страховых взносов;

в) в расчете по ЕСН часто не отражаются суммы возмещения расходов на цели государственного социального страхования, полученных от исполнительного органа Фонда социального страхования;

г) не производится сверка показателей расчета по ЕСН и расчетной ведомости по средствам ФСС (форма 4 - ФСС);

д) не всегда исполняются обязанности по предоставлению налогоплательщиками налоговым органам дополнительных документов и сведений. Для подтверждения права на льготу по ст. 239 НК РФ необходимо предоставлять в налоговый орган реестр по инвалидам и копии справок ВТЭК. Предоставленные документы дают возможность работникам инспекции проверить правильность предоставленной льготы и в практике работы наибольшие суммы доначислены работниками инспекций именно по плательщикам, имеющим в составе своей численности инвалидов;

е) работниками налогового органа устанавливаются нарушения в результате произведенной сверки расчетов по авансовым платежам по ЕСН и страховым взносам и при сопоставлении показателей данных расчетов;

ж) неверно определяется налогооблагаемая база для исчисления права на регрессию, особенно это касается предприятий, имеющих в своем составе обособленные подразделения;

и) неправильное применение ставок, арифметические ошибки.

Выявленные в ходе камеральных проверок нарушения, могут послужить основанием для проведения выездной налоговой проверки.

3 Проведение выездной налоговой проверки по вопросам правильности исчисления и уплаты сумм единого социального налога

Выездные налоговые проверки являются одним из важнейших элементов контрольной работы налоговых органов. Выездные налоговые проверки осуществляются для урегулирования возникших между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, а также в целях получения более объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности последних. Законом запрещено проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией (ликвидацией) организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В последних случаях выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя. Решение о назначении выездной налоговой проверки оформляется на бланках установленного образца.

В самом начале выездной налоговой проверки проверяющие должны предъявить руководителю организации (его заместителю) служебные удостоверения и решение о проведении выездной налоговой проверки. Должностным лицам налоговых органов, не поименованным в решении о проведении проверки, в доступе на территорию или в помещение налогоплательщика может быть отказано. Налогоплательщик должен ознакомиться с решением о проведении выездной налоговой проверки и подписать его, указав соответствующую дату. Данная дата будет определять начало проведения выездной налоговой проверки и в то же время дату отсчёта двухмесячного, а в исключительных случаях – трёхмесячного срока проведения проверки. Срок проведения проверки включает время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика.

При предъявлении налоговыми органами требования о представлении документов, лицо, которому адресовано данное требование, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий. В ходе выездной налоговой проверки для получения свидетельств о произведённых правонарушениях налоговый орган вправе проводить следующие действия: вызывать и допрашивать свидетелей; проводить осмотр помещений, документов и предметов; осуществлять выемку документов; проводить экспертизу с привлечением экспертов, специалистов, переводчиков. В ходе налоговой проверки проверяющими могут привлекаться свидетели.

Свидетелями являются любые лица, которым могут быть известны факты, имеющие отношение к финансовой деятельности предприятия. При проведении осмотра необходимо наличие не менее двух понятых, в качестве которых могут выступать только физические лица, не заинтересованные в исходе дела. При проведении осмотра может присутствовать лицо, в отношении которого производятся данные действия (его представитель) и специалист.

Работники налоговых органов в ходе налоговой проверки могут проводить осмотр помещения, документов и предметов. При проведении осмотра необходимо наличие не менее двух понятых. После произведённого осмотра работниками налоговых органов должен быть составлен протокол. В процессе проведения проверки работник налогового органа вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. В случае отказа налогоплательщика от их представления работник налогового органа, проводящий проверку, имеет право произвести выемку необходимых документов. Документы у налогоплательщика изымаются только на основании письменного мотивированного постановления должностного лица налогового органа с обязательным утверждением его руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа. До начала выемки проводящий её налоговый инспектор предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим их права и обязанности. Прежде всего, налоговый инспектор предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, выдать их добровольно. При отказе налоговый инспектор вправе вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы. Должностное лицо налогового органа может сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений замков, дверей и других предметов.

Документы могут изыматься только в дневное время в присутствии понятых и представителей налогоплательщика. Налогоплательщик может сделать соответствующие замечания, которые должны быть обязательно занесены в протокол. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – их стоимости. При этом в ходе налоговой проверки изыматься могут только документы и предметы, относящиеся к предмету налоговой проверки.

В ходе проведения налогового контроля возможно привлечение экспертов. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, в случае если для разъяснения возникающих вопросов требуется специальные знания. В постановлении указываются: основания для назначения экспертизы; фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы, предоставляемые в его распоряжение. С этим постановлением проверяющий должен ознакомить проверяемое лицо и разъяснить ему его права. О совершении указанных действий обязательно составляется протокол.

При необходимости для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля может быть привлечён специалист, обладающий специальными знаниями и навыками и не заинтересованный в исходе дела. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля. Также для участия в налоговой проверке может быть привлечён переводчик. По окончании выездной налоговой проверки уполномоченные лица налоговых органов составляют справку о проведённой проверке, в которой фиксируются предмет проверки и срок её проведения. Справка подписывается должностным лицом налогового органа и вручается налогоплательщику в последний день проверки. По сути, справка может свидетельствовать об окончании выездной налоговой проверки. Не позднее двух месяцев со дня окончания выездной налоговой проверки (представления справки) проверяющими должен быть составлен акт выездной налоговой проверки по форме, приведённой в приложении № 1 к инструкции МНС России от 10.04.2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», утверждённой приказом МНС России от 10.04.2000 г. № АП-3-16/138, в котором должны содержаться систематизированное изложение документально подтверждённых фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений, который подписывают эти лица, а также руководитель проверенного предприятия либо его представитель.

В акте выездной налоговой проверки отражаются все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки. Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остаётся на хранении в налоговом органе, другой – вручается руководителю проверяемой организации (либо индивидуальному предпринимателю в случае проверки такой категории налогоплательщиков) или представителям проверяемых.

Подписанный проверяющими акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика (его представителю), о чём на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись. В случае несогласия с выводами, сделанными в акте налоговой проверки, налогоплательщик вправе в двухнедельный срок со дня получения акта выездной налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган возражения в целом по акту или по отдельным его частям. Налогоплательщику следует указать не просто своё несогласие, а привести мотивированные возражения со ссылкой на нормативные документы или разъяснения.

Мероприятия по подготовке к выездной налоговой проверке

При отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по единому социальному налогу для обеспечения наибольшей эффективности проверки необходимо провести анализ результатов камеральных налоговых проверок расчетов налогоплательщика по авансовым платежам (деклараций) по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Для включения в план проведения выездных налоговых проверок отбираются следующие налогоплательщики:

- по результатам камеральной проверки которых установлены нарушения контрольных соотношений;
- применяющие налоговые льготы;
- исчисляющие налог по регрессивным ставкам налогообложения;
- имеющие неучтенные в ходе проведения камеральных проверок решения регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации (далее ФСС РФ) о непринятии к зачету расходов, произведенных плательщиком с нарушением требований законодательства по государственному социальному страхованию, либо не подтвержденных документами, а также ежеквартальная сводная информация о не принятых к зачету расходах.

Знакомство с информацией о налогоплательщике, а именно, с (со):

- сведениями об адресе, дате государственной регистрации и постановке на налоговый учет в налоговом органе, форме собственности, организационно-правовой форме, наличии представительств, филиалов, иных обособленных подразделений;

- налоговой и бухгалтерской отчетностью;
- фактами представления налоговой и бухгалтерской отчетности, содержащей ошибки и неточности, особое внимание уделяется вопросу правильности составления расчетов по авансовым платежам, налоговым декларациям;

- основаниями для предоставления налоговых льгот; результатами камеральных налоговых проверок;

- актами выездных налоговых проверок прошлых периодов и принятыми по ним решениями;

- актами сверки с государственными социальными внебюджетными фондами, карточками лицевых счетов по единому социальному налогу;

- приказом об учетной политике;

- другой информацией.

После анализа определяются конкретные действия для выездной налоговой проверки.

Этапы проведения выездной налоговой проверки

При проверке правильности исчисления налоговой базы по единому социальному налогу необходимо пользоваться законодательством России о налогах и сборах, законодательными и иными нормативными правовыми актами, связанными с исчислением и уплатой единого социального налога, а

также Методическими рекомендациями по порядку исчисления и уплаты единого социального налога.

В соответствии со статьей 89 НК выездная налоговая проверка налогоплательщика проводится должностными лицами налоговых органов на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если по выписанному решению по каким-то причинам выездная налоговая проверка не проведена, оно должно быть возвращено должностному лицу налогового органа в отдел, где решение это выписывалось и регистрировалось (приложение В).

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Вышестоящий налоговый орган на основании мотивированного решения руководителя (заместителя руководителя) этого органа может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев.

В зависимости от степени охвата учетной документации налогоплательщика может быть проведена сплошная или выборочная проверка документов. Степень охвата проверкой учетной документации определяется проверяющими самостоятельно исходя из объема подлежащих проверке документов, состояния бухгалтерского учета налогоплательщика, а также степени вероятности обнаружения налоговых правонарушений, оцениваемой проверяющими исходя из данных предпроверочного анализа информации о налогоплательщике, а также результатов предыдущих этапов выездной налоговой проверки.

Перечень, подлежащих проверке вопросов

При проверке правильности исчисления ЕСН основными вопросами считаются:

- правильность определения налоговой базы для исчисления ЕСН;
- правомерность применения заявленных льгот;
- соответствие применяемых налогоплательщиком ставок налога;
- правильность исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета).

Документы, истребуемые для проверки

Согласно пункту 1 статьи 93 НК должностное лицо налогового органа, проводившее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы:

- учетная политика организации;
- Главная книга;
- регистры бухгалтерского учета;
- первичные учетные документы, являющиеся оправдательными согласно п. 1 ст. 9 ФЗ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Требование о предоставлении указанных документов должно содержать перечень необходимых для проверки документов. Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку, и вручается руководителю проверяемой организации или индивидуальному

предпринимателю под расписку с указанием даты вручения данного требования. Требование о предоставлении документов может быть вручено не ранее, чем принято решение о проведении выездной налоговой проверки (приложение Г).

Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в пятидневный срок влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (50 рублей за каждый не представленный документ).

Проверка документов, представленных для проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка начинается с ознакомления с учетной политикой налогоплательщика.

Необходимо проверить на идентичность организационно-распорядительные документы (приказ, распоряжение и т.п.) организации об учетной политике, находящиеся в организации, с документами, представленными в налоговый орган на соответствующий календарный год.

Учетная политика организации не должна противоречить Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденному приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н.

По Главной книге, в которой запись текущих оборотов является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в регистрах бухгалтерского учета, проверяется правильность отражения сумм оборотов и сальдо по счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

В обязательном порядке необходимо проверить остатки по счетам бухгалтерского учета (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»), отраженные в формах бухгалтерской отчетности, с остатками по счетам аналитического учета, отраженными в регистрах бухгалтерского учета.

В ходе проверки тождественности показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета.

Начиная с 01.01.2002 года налогоплательщики обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с новым Планом счетов.

При проведении выездной налоговой проверки используются следующие документы:

Унифицированные формы первичной учетной документации утверждены постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 г. № 71а и постановлением Госкомстата РФ от 06.04.2001 г. № 26):

Т - 1 - Приказ (распоряжение) о приеме на работу;

Т - 2 – Личная карточка,

Т- 5 - Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу;

Т- 6 - Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска;
Т- 8 - Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта);
Т- 12 - Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы;
Т- 13 - Табель учета использования рабочего времени;
Т- 49 - Расчетно-платежная ведомость;
Т- 51 - Расчетная ведомость;
Т- 53 - Платежная ведомость;
Т- 54 - Лицевой счет;
Другие формы.

В ходе проведения проверки необходимо помнить, что налогоплательщикам предоставлено право применять следующие формы ведения бухгалтерского учета:

- журнально-ордерную форму счетоводства;
- мемориально-ордерную форму счетоводства;
- формы учета для субъектов малого предпринимательства;
- ведение учета с использованием ЭВМ.

Проверка правильности исчисления ЕСН при применении журнально-ордерной формы счетоводства проводится с использованием первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, вспомогательных ведомостей, сводных документов согласно Инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (с изменениями и дополнениями), утвержденной Минфином СССР от 08.03.60 г. №63.

При журнально-ордерной форме счетоводства информация о расчетах с персоналом, а также о расчетах с государственными социальными внебюджетными фондами взаимосвязана и должна быть сгруппирована по следующим счетам:

- счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (стр. 624, гр. 3 и 4 Ф. № 1 баланс);
- счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (стр. 625, гр. 3 Ф. № 1 баланс)
в том числе:
 - субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» (стр. 625, гр. 4 Ф. № 1 баланс);
 - субсчет 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» (стр. 625, гр. 4 Ф. № 1 баланс);
 - субсчет 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» (стр. 625, гр. 4 Ф. № 1 баланс).

Данные, отраженные в регистрах бухгалтерского учета по дебету счетов:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - Ведомость № 8;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:
 - а) Журнал- ордер № 10 (№10/1, №10а);
 - б) Журнал- ордер №10-с;

- в) Журнал- ордер №10- н;
- г) Журнал- ордер №10- сн;

и кредиту счетов:

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - Ведомость №12 (только к журналу-ордеру №10),
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - Ведомость № 13 (Ведомость № 13а) сопоставляются с сальдовыми остатками Главной книги, баланса.

Кроме того, при проверке используются следующие разработочные таблицы:

- по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:
 1. Распределение заработной платы и расхода материалов (форма РТ-1, РТ-2);
 - 2.Сводка данных по расчетам с работниками (форма РТ- 3);
 - 3.Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников (форма РТ- 4);
- по счетам 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:

Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом) (форма РТ- 5с);

В ходе проверки обращается внимание на следующие соответствия:

- сумма начисленного единого социального налога, по данным разработочной таблицы должна соответствовать данным учетных регистров (журналам- ордерам, главной книге);
- сальдо по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по данным Главной книги должно соответствовать данным баланса;
- сумма начисленного единого социального налога по субсчетам счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по данным бухгалтерского учета должны соответствовать данным расчетов по авансовым платежам и налоговых деклараций.

Проверка операций по учету выплат и вознаграждений производится с использованием расчетно-платежной ведомости (форма № 49). Разовые выплаты в межрасчетный период производятся по платежной ведомости (форма № 389) или расходным кассовым ордерам.

При проверке сведений о начисленной работникам заработной плате по всем источникам и видам выплат анализируется карточка - справка (форма № 417).

Также подлежит проверке мемориальный ордер 5 (свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям) (форма № 405), составляемый организациями на основании расчетно-платежных ведомостей.

Проверка расчетов по уплате ЕСН осуществляется на основании данных мемориального ордера 5 (форма № 405) с привлечением многографных

карточек (форма № 283 или 0512026), на которых ведется аналитический учет начисленных сумм по соответствующим фондам.

Кроме того, при проверке правильности исчисления единого социального налога в бюджетных учреждениях необходимо истребовать учетные регистры по следующим счетам:

- 10 субсчет 101 - средства на расходы учреждения;
- 11 - средства, полученные за счет внебюджетных источников;
- 12 - касса;
- 13 - прочие средства;
- 15 - расчеты с поставщиками, подрядчиками и заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги;
- 16 - расчеты с подотчетными лицами;
- 17 - расчеты с разными дебиторами и кредиторами;
- 20 - расходы по бюджету;
- 22 - расходы за счет средств внебюджетных источников;
- 24 - средства, формируемые из прибыли;
- 28 - выполненные и сданные заказчикам продукция, работы, услуги;
- 41 - прибыли и убытки.

При проверке отражения операций по соответствующим счетам используются следующие мемориальные ордера – накопительные ведомости:

- мемориальный ордер 1 (накопительная ведомость по кассовым операциям) (форма № 381);
- мемориальный ордер 2 (накопительная ведомость по движению бюджетных средств на субсчетах 090, 091, 097, 100, 101, 102) (форма № 381);
- мемориальный ордер 3 (накопительная ведомость по движению средств, полученных за счет внебюджетных источников, на субсчетах 110, 111, 114, 115, 118) (форма № 381);
- мемориальный ордер 6 (накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами) (форма № 408);
- мемориальный ордер 8 (накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами) (форма № 386);
- мемориальный ордер 9 (накопительная ведомость по выбытию и перемещению основных средств) (форма № 438);
- мемориальный ордер 10 (накопительная ведомость по выбытию и перемещению малоценных предметов) (форма № 438);
- мемориальный ордер 12 (свод накопительных ведомостей по расходу продуктов питания) (форма № 411);
- мемориальный ордер 13 (накопительная ведомость по расходу материалов) (форма № 396);
- мемориальный ордер 14 (накопительная ведомость по доходам, прибылям (убыткам) (форма № 409);
- мемориальный ордер 15 (накопительная ведомость по расчетам с родителями за содержание детей в детских учреждениях) (форма № 406);
- мемориальные ордера по другим операциям и расшифровки к ним;

- книга «Журнал - главная».

Для проверки достоверности сумм ЕСН, отраженных в расчетах по авансовым платежам, налоговых декларациях истребуются:

а) индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, а также сумм начисленного единого социального налога;

б) налоговые карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц;

в) сведения о доходах, выплаченных организацией физическим лицам по месту основной работы;

г) сведения о доходах, выплаченных организацией физическим лицам не по месту основной работы.

В ходе проверки правильности оформления первичных документов и достоверности отражения информации о расчетах по выплатам с бюджетами внебюджетных фондов проверяют:

- наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

- правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;

- правильность внесения исправлений;

- наличие подчисток и помарок;

- соответствие даты записи хозяйственных операций в регистре бухгалтерского учета, влияние таких несоответствий на правильность определения налоговой базы по отчетным (налоговым) периодам;

- правильность подсчета итоговых сумм в документах;

- правильность перенесения сумм из первичного документа в учетные бухгалтерские регистры.

Вызывающие сомнение документы проверяются с особой тщательностью.

Проверка правильности исчисления ЕСН

В налоговой декларации по ЕСН суммы, не подлежащие налогообложению за налоговый период в соответствии со статьей 238 Кодекса, отражаются справочно по строке 1100. При проверке правильности отражения в декларации указанной суммы суммируют выплаты по всем работникам предприятия, указанные в индивидуальных карточках по строке «декабрь с начала года» графе 4 «Выплаты, не подлежащие налогообложению во все фонды и в федеральный бюджет».

Суммы выплат, отраженные в индивидуальной карточке по графе «Выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на доходы физических лиц)» по каждому работнику сравнивают со строкой 1000 (справочно) графы 3, 5, 7, 9 декларации по единому социальному налогу.

Налоговая база для исчисления ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в целом по предприятию формируется по

данным индивидуальных карточек работающих, в пользу которых осуществлялись выплаты.

Если камеральной проверкой установлено несоответствие контрольных соотношений декларации по ЕСН и налоговой декларации по налогу на прибыль, то запрашивают полную расшифровку выплат по строкам 251 и 261 графы 3 декларации по налогу на прибыль.

При проверке расходов, формирующих налоговую базу ЕСН, анализируют расходы, отраженные по следующим счетам бухгалтерского учета: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а в 2001 году 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и другие.

Проверка полноты налоговой базы для исчисления ЕСН

При проверке правильности исчисления единого социального налога:

- устанавливают, применяется ли рекомендуемая к применению форма индивидуальной карточки для обеспечения учета сумм начисленных выплат и вознаграждений, а также сумм исчисленного ЕСН, по каждому работающему, в пользу которого осуществлялись выплаты;

- проверяют достоверность отражения в бухгалтерском учете произведенных операций при начислении и получении выплат и иных вознаграждений за выполненные работы (оказанные услуги), а также продаже и (или) выдаче материальных ценностей;

- сравнивают показатели исчисленных авансовых платежей налога, отраженных в учетных регистрах бухгалтерского учета организации, с показателями, отраженными в расчетах авансовых платежей, налоговых декларациях, представленных в налоговый орган;

- проверяют правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете начисленных сумм единого социального налога, указанных налогоплательщиком в уточненном расчете, представленном в налоговый орган в текущем налоговом (отчетном) периоде при обнаружении им ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам;

- проверяют полноту устранения нарушений правил учета объектов налогообложения, определения налоговой базы, выявленных в ходе прошлых проверок;

- проверяют полноту и своевременность перечисления ЕСН во внебюджетные фонды.

Проверяют первичные документы в хронологическом порядке по соответствующим счетам синтетического учета. Сначала проверка проводится выборочным способом. Размер выборки устанавливается проверяющим в зависимости от качества составленной отчетности. При выборочной проверке проверяется часть бухгалтерских документов, отобранная как с учетом степени

значимости хозяйственных операций, оформленных этими документами для формирования налоговой базы, так и методами случайной выборки.

В ходе проверки полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, формирующих налоговую базу по ЕСН, сравниваются кредитовые обороты по синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, корреспонденции счетов, связанных с определением налоговой базы по ЕСН. Проверка правильности исчисления ЕСН на начисленную заработную плату физических лиц осуществляется на основании расчетно-платежных, расчетных и платежных ведомостей.

В лицевом счете работника проверяются записи всех видов начислений, включая доплаты и надбавки стимулирующего характера, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии, единовременные поощрительные выплаты и т.п. и удержания из заработной платы.

При проверке правильности определения налоговой базы по ЕСН выплаты в пользу работника в виде оплаты питания, жилья, топлива, льгот социального характера и т.п. должны быть отражены в индивидуальной карточке учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, а также сумм начисленного ЕСН или в другом аналогичном документе.

Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу работников по трудовым и гражданско-правовым договорам могут быть получены:

- наличными денежными средствами через кассу организации;
- безналичным путем;
- в виде натуральной оплаты;
- в виде материальной выгоды.

Выплаты, произведенные наличными денежными средствами, минуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», которые могут быть не учтены при обложении ЕСН, проверяются по счету 50 «Касса».

Для проверки правильности исчисления ЕСН проводят сверку фактически выданных сумм по кассе с данными лицевого счета и индивидуальной карточки работника.

При проверке учета движения наличных денежных средств используются следующие документы:

- приходный кассовый ордер;
- расходный кассовый ордер;
- кассовая книга;
- другие регистры бухгалтерского учета.

Выплаты, произведенные безналичным путем, минуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», которые могут быть не учтены при налогообложении ЕСН, проверяют по кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетами, являющимися источниками выплат:

- дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражение расчетов за приобретенные у граждан (других лиц) товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги,

- дебет счета 80 (91) «Прибыли и убытки» в качестве прочих расходов организации отражаются оплаченные суммы единовременной помощи, направленные на приобретение путевок, медикаментов и т.п.

При проверке операций, связанных с безналичными расчетами, исследуются следующие документы:

- банковские выписки;
- платежные поручения;
- кассовая книга;
- регистры бухгалтерского учета по счетам 50 (субсчет «Денежные документы»), 51, 52, 55.

Проверка операций по расчетам с подотчетными лицами осуществляется на основании следующих документов:

1. Типовые (унифицированные) формы первичной учетной документации:

- авансовый отчет;
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т- 10а), командировочное удостоверение (форма № Т- 10);
- журнал учета работников, выбывающих в командировки;
- журнал учета работников, прибывающих в командировки;
- инвентаризационная опись по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

2. Регистры бухгалтерского учета

3. Прочие документы:

- приказы руководителя об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы;

- приказы (распоряжения) руководителя о направлении работников в командировки (форма № Т- 9),

- первичные документы, подтверждающие использование денежных средств по целевому назначению (проездные билеты, счета гостиниц, товарные чеки и др.);

- приказы руководителя об установлении повышенных норм командировочных расходов;

- смета представительских расходов;

- гражданско-правовые договора с лицами, выезжающими в служебные поездки за счет проверяемой организации;

- договоры (контракты) с иностранными партнерами;

- акты закупок материальных ценностей у физических лиц;

- письма-приглашения;

- Главная книга или иной обобщающий регистр бухгалтерского учета для записей по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При проверке правильности включения в налоговую базу выплат и иных вознаграждений, произведенных в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), необходимо иметь в виду, что расчет налоговой базы производится исходя из стоимости этих товаров (работ, услуг) на день их получения, исчисленной по рыночным ценам (тарифам), с учетом положений статьи 40 Кодекса, а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) - по государственным регулируемым розничным ценам.

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 - 11 статьи 40 Кодекса.

Согласно статье 270 Кодекса с 2002 года оплата ценовых разниц при реализации по льготным ценам товаров работникам относится к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В этом случае такая оплата не будет признаваться объектом налогообложения единым социальным налогом на основании пункта 3 статьи 236 Кодекса у организаций по деятельности, по которой формируется налоговая база по налогу на прибыль.

В стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС, налога с продаж, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

При проверке операций по реализации работникам основных средств (счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» (91 «Прочие доходы и расходы»)) и прочих активов (счет 48 «Реализация прочих активов» (91 «Прочие доходы и расходы»)) необходимо проанализировать следующие документы:

- акт о ликвидации основных средств;
- накладную на отпуск со склада основных средств, узлов, комплектующих деталей и других основных средств, товарно-материальных ценностей для реализации или выдачи в счет оплаты труда, иного вознаграждения;
- акт приемки-передачи при реализации или безвозмездной передаче основных средств;
- другие документы.

В ходе проверки обращают внимание на правильность определения разницы в стоимости полученных денежных средств от продажи основных средств и первоначальной стоимости этих основных средств. Для этого сверяют сумму, поступившую от реализации основных средств, по выписке банка или приходного кассового ордера, с суммой, указанной в акте приемки-передачи основных средств, а также с инвентарной карточкой учета основных средств.

В случае выявления расхождений между суммой, указанной в акте приема-передачи и карточке учета основных средств, определяют причину образования расхождений.

При безвозмездной передаче (получении) основных средств, товаров и материальных ценностей (работ, услуг и т.п.) устанавливают правильность отражения результатов реализации на счете 80 «Прибыли и убытки» (91 «Прочие доходы и расходы»).

Проверка правильности применения налоговых льгот и ставок налога

При проверке правильности применения налоговых льгот и ставок налога следует руководствоваться положениями Порядка заполнения расчета по авансовым платежам по ЕСН.

Проверка правильности исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета)

Проверку правильности исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) проводят по суммарному тарифу - 14 %.

Проверка правильности исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование проверяется на предмет правильности определения налогоплательщиками базы по ЕСН, т.е. правильности примененного налогового вычета.

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

Если по результатам выездной налоговой проверки установлено занижение налоговой базы по ЕСН, то налоговый вычет не применяется к доначисленному ЕСН. Производится доначисление ЕСН по ставке 28 %, так как налоговый вычет равен нулю по основаниям, изложенным в абзаце 2 пункта 2 и абзаце 4 пункта 3 статьи 243 НК РФ.

Оформление результатов выездной налоговой проверки

Акт налоговой проверки составляется в соответствии с инструкцией МНС России от 10.04.2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах».

Особое внимание уделяется составлению описательной части выездной налоговой проверки, в которой отражаются все обстоятельства и факты, имеющие значение для доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

Согласно ст. 89 НК РФ непосредственно после окончания выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения. Указанная справка должна быть приложена к акту выездной налоговой проверки (приложение Д).

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке составляется акт выездной налоговой проверки, содержащий систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по

устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

В акте выездной налоговой проверки подлежат отражению все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой – вручается руководителю проверяемой организации (приложение Ж).

Подписанный проверяющими инспекторами акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщику. В случае, когда указанные выше лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, на последней странице акта делается запись: «от получения настоящего акта уклонился». Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

В соответствии с п. 5 ст. 100 Налогового кодекса РФ предприятие в случае несогласия с фактами, изложенными в акте, имеет право представить разногласия по акту в течении двух недель со дня получения. По истечении этого срока руководитель (заместитель руководителя) рассматривают материалы по акту проверки и не более десяти дней со дня окончания рассмотрения указанных материалов выносит решение:

а) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (приложение И);

б) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

в) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Пример проведения выездной налоговой проверки приведен в разделе 5.

Анализируя практику проведения выездных налоговых проверок единого социального налога, можно выделить следующие характерные нарушения – характерные ошибки при исчислении и уплате единого социального налога:

а) в нарушение пункта 1 и пункта 4 статьи 237, пункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ предприятиями в налоговую базу для исчисления ЕСН, как правило, не включались суммы:

- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование работниками предприятий заемными средствами, от оплаты отдыха сотрудников и членов их семей, получения новогодних подарков, обучения сотрудников, от оплаты стоимости проезда к месту работы сотрудниками предприятия;

- ежемесячных компенсационных выплат матерям, находящимся в дополнительном отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет;

- доходов сотрудников от необоснованного списания с подотчета денежных средств при отсутствии документального подтверждения произведенных расходов;

- доходов, полученных сотрудниками от оплаты сверхнормативных командировочных расходов;

- частичной оплаты работодателем приобретаемых прав на квартиры в интересах работников.

б) в налоговую базу при исчислении ЕСН организациями не включались суммы, не принятые к зачету Фондом социального страхования РФ расходов страхователей, что приводило к занижению единого социального налога. Кроме того, данная ошибка привела к завышению расходов, произведенных на цели государственного социального страхования, и, следовательно, к занижению единого социального налога в части Фонда социального страхования.

в) в нарушение пункта 1 статьи 237 Налогового кодекса РФ предприятиями в налоговую базу для исчисления ЕСН не включались суммы стоимости верхней одежды, выданной бесплатно работникам предприятия, ношение которой не предусмотрено законодательством РФ. Данное нарушение привело также к занижению страховых взносов на обязательное пенсионное страхование РФ.

г) в налоговую базу для исчисления единого социального налога в организациях, которые финансировались за счет средств бюджета, излишне включались суммы материальной помощи в размере не более 2000 рублей на одного сотрудника за время, ограниченное налоговым периодом. А это приводило к завышению единого социального налога.

д) в нарушение пунктов 1 - 3 статьи 243 Налогового кодекса РФ индивидуальными предпринимателями также не производились:

- исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей по единому социальному налогу за наемных работников;

- не представлялись в налоговый орган квартальные расчеты авансовых платежей по ЕСН и годовая налоговая декларация.

4 Пример проведения камеральной налоговой проверки по ЕСН ОАО «Спутник»

Рассмотрим порядок проведения камеральной проверки организации правильности исчисления и уплаты единого социального налога на примере ОАО «Спутник» за 1 квартал 2005 года. Камеральная проверка была проведена налоговым инспектором Федоровой И.И. и включала следующие этапы:

а) проверка полноты представления налогоплательщиком документов, налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также иных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. На данном этапе инспектором не было выявлено нарушений: расчеты по авансовым платежам по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года в инспекцию были представлены 21.04.2005 года, то есть с соблюдением сроков, установленных законодательством и в полном объеме,

б) визуальная проверка правильности оформления представленных документов (полноты заполнения необходимых реквизитов, чёткости заполнения и др.) инспектором также не было выявлено нарушений,

в) арифметический контроль данных налоговой отчетности. Инспектором была проверена правильность подсчёта итоговых сумм налога, подлежащего уплате в бюджет. На данном этапе проверке также не было выявлено нарушений,

г) проверка правильности исчисления налоговой базы по ЕСН.

По информации, представленной налогоплательщиком в налоговый орган налоговая база по ЕСН в части федерального бюджета (декларация по ЕСН графа 3 строки 0100 - 0140) составляла 734197,65 рублей всего, в том числе за последний квартал – 734197,65 рублей (из него: 1 месяц – 140658,5 рублей, 2 месяц – 193341,95 рублей, 3 месяц – 400197,2 рублей) и равна базе для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование графа 9 строки 0100 - 0140).

Налоговым инспектором установлено, что налоговые базы по строкам 0100 - 0140 для исчисления ЕСН в федеральный бюджет (графа 3), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (графа 7) и территориальный фонд обязательного медицинского страхования (графа 9) равны между собой, так как предприятие не производило выплаты по договорам гражданско-правового характера и составляет 734197,65 рублей всего, в том числе за последний квартал – 734197,65 рублей (из него: 1 месяц – 140658,5 рублей, 2 месяц – 193341,95 рублей, 3 месяц – 400197,2 рублей),

д) проверка правильности применения налоговых льгот.

Исходя из данных, представленных ОАО «Спутник», налоговый инспектор сделал вывод, что организация не использует льготы, установленные статьей 239 Налогового кодекса РФ, то есть на предприятии не работают работники-инвалиды,

е) проверка правильности применения налоговых ставок. В ходе проверки было установлено, что ОАО «Спутник» применяет ставку для налогоплательщиков, производящих выплаты в пользу физических лиц, т.е. основную ставку 26 %,

ж) проверка правильности применения налогового вычета.

При камеральной проверке инспектор, прежде всего, проверил, нет ли у предприятия положительной разницы между начисленными и уплаченными пенсионными взносами по состоянию на 15 - е число месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом.

В процессе проверки налоговый инспектор выявил, что это соотношение не выполняется, значит предприятию грозит доначисление ЕСН. Сумма налогового вычета не может превышать сумму фактически перечисленных в бюджет пенсионных платежей.

Согласно представленному расчету по авансовым платежам по единому социальному налогу ОАО «Спутник» за 1 квартал 2005 года, сумма исчисленных авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет (по ставке 26 %), составила 146839,53 рублей (графа 3 по строкам 04000440), в том числе:

- первый месяц отчетного периода - 28131,70 рубль;
- второй месяц отчетного периода - 38668,39 рублей;
- третий месяц отчетного периода - 80039,44 рублей.

Согласно представленному расчету по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года, сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, составила 73419,77 рублей (графа 3 по строкам 0500 - 0540), в том числе по срокам уплаты:

- первый месяц отчетного периода - 14065,85 рублей;
- второй месяц отчетного периода - 19334,20 рубль;
- третий месяц отчетного периода - 40019,72 рублей.

Налогоплательщиком применен налоговый вычет при исчислении авансовых платежей по единому социальному налогу, в размере 73419,77 рублей (строка 0500 расчета авансовых платежей по единому социальному налогу). На основании данных строки 015 таблицы «Уплата авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» на листе 06 Расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и карточки лицевого счета налогоплательщика, инспектором Федоровой И.И. установлена неуплата исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии за март 2005 года в сумме 40019,72 рублей по сроку уплаты 15.04.2005 года (нарушен пункт 2 статьи 24 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167 - ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

Сумма примененного налогоплательщиком налогового вычета за 1 квартал 2005 года превышает сумму фактически уплаченного страхового

взноса за этот же период на 40019,72 рублей. Согласно абзацу 4 пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по единому социальному налогу,

и) проверка правильности отражения расходов, произведённых на цели государственного социального страхования.

При проведении камеральной проверки налоговый инспектор сверил данные декларации по ЕСН с разделом I формы 4 - ФСС, то есть проверил равенство следующих показателей:

Строки 0710 – 0740 графы 5 декларации по ЕСН	=	Соответствующие показатели строки 13 таблицы 2 раздела I формы 4 - ФСС
---	---	---

Строки 0810-0840 графы 5 декларации по ЕСН	=	Соответствующие показатели строки 6 таблицы 2 раздела I формы 4-ФСС
---	---	--

После проведения проверки правильности исчисления и уплаты налогов, инспектор Федорова И.И. составила докладную записку о налоговом правонарушении, в котором указала все выявленные нарушения налогового законодательства (Приложение А). После рассмотрения акта проверки руководителем ИФНС России Петровой А.Б. было вынесено решение об отказе в привлечении ОАО «Спутник» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, где указаны все виды налоговых правонарушений, обнаруженных в ходе проверки, суммы недоимок по налогам, пени и штрафов, а также перечень статей Налогового кодекса, которые были нарушены и предложения по устранению выявленных нарушений (Приложение Б).

ОАО «Спутник» занижена сумма авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет, по сроку 15.04.2005 года в размере 40019,72 рублей, что привело к неуплате авансовых платежей по единому социальному налогу (федеральный бюджет). В соответствии со статьей 75 и пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации Налогового кодекса Российской Федерации начислена пени в сумме 600,30 рублей.

По результатам камеральной проверки предложено:

Уплатить ОАО «Спутник» в срок, указанный в требовании, суммы:

а) неуплаченного единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет - 40019,72 рублей;

б) пени, за несвоевременное перечисление единого социального налога (по сроку 10.05.2003 года) - 600,30 рублей.

Данное правонарушение является самым распространённым среди налогоплательщиков.

5 Пример проведения выездной налоговой проверки по ЕСН ОАО «Спутник» за 2002 – 2003 годы

Рассмотрим выездную проверку по ОАО «Спутник».

ОАО «Спутник» относится к категории основных налогоплательщиков для ИФНС России, именно поэтому это предприятие было внесено в план проведения выездных проверок. Выездной налоговой проверка была проведена с целью осуществления контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах при исчислении и уплате единого социального налога (взноса), а также документальное подтверждение фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте проверки. Решение о проведении выездной налоговой проверки ОАО «Спутник» было вынесено заместителем руководителя ИФНС по Промышленному району г. Оренбурга Петровой А.Б. 10.01.2005 года № 215.

При подготовке к проверке налоговый инспектор отдела выездных налоговых проверок Зубова О.А. ознакомилась с информацией о налогоплательщике ОАО «Спутник», имеющейся в ИФНС России:

- со сведениями о юридическом адресе и фактическом местонахождении налогоплательщика, дате государственной регистрации и постановке на налоговый учет в налоговом органе, форме собственности, организационно-правовой форме, наличии представительств, филиалов, иных обособленных подразделений. В ходе подготовки к проверке налоговый инспектор ознакомился с адресом места нахождения ОАО «Спутник» - ул. Юркина 16, г. Оренбург; место осуществления деятельности соответствует месту нахождения; также было выяснено, что предприятие имеет лицензию на осуществление уставной деятельности, сроком действия с 01.01.2003 года по 01.01.2006 года.
- с бухгалтерской и налоговой отчетностью (инспектор проанализировала своевременность представления ее в налоговый орган);
- с фактами представления отчетности, содержащей ошибки и неточности, особое внимание уделив вопросу правильности составления расчетов по авансовым платежам, налоговым декларациям;
- с информацией о налоговых льготах: согласно информации, содержащейся в ИФНС России на ОАО «Спутник» не пользуется льготами по единому социальному налогу;
- с результатами камеральных налоговых проверок;
- с актами выездных налоговых проверок прошлых лет и принятыми по ним решениями. Инспектор выяснил, что выездная налоговая проверка ОАО «Спутник» по вопросу правильности исчисления и уплаты единого социального налога будет проводиться впервые;
- с актами сверки с государственными внебюджетными фондами, карточками лицевых счетов социальному налогу (взносу);
- с решениями регионального отделения Фонда Социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС РФ) о непринятии к зачету

расходов, произведенных плательщиком с нарушением требований законодательства по государственному социальному страхованию, либо не подтвержденных документами, а также с ежеквартальной сводной информацией о не принятых к зачету расходах;

- приказом об учетной политике;
- другой информацией.

По результатам проведенного анализа инспектором были выработаны конкретные действия для предстоящей выездной налоговой проверки. Налоговый инспектор составила примерный перечень вопросов, подлежащих выяснению при проведении проверки по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога (проверяемый период был определён с 01.01.2002 года по 31.12.2003 года) ОАО «Спутник» (Приложение Е):

- полнота и правильность исчисления объекта налогообложения, налоговой базы (статьи 236, 237 Налогового кодекса РФ).

- правомерность исключения из налоговой базы выплат, не подлежащих налогообложению (статья 238 Налогового кодекса РФ).

- обоснованность не включения в объект налогообложения, налоговую базу отдельных выплат, предусмотренных статьей 236 Налогового кодекса РФ.

- правомерность применения налогоплательщиком заявленных льгот (статьи 239, 245 Налогового кодекса РФ).

- соответствие применяемых налогоплательщиком установленным статьей 241 Налогового кодекса РФ.

- соответствие применяемых налогоплательщиком тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленным статьей 22 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167 - ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в случае, если исчисленные размеры взносов на накопительную и страховую часть трудовой пенсии повлияют на размер исчисленного единого социального налога).

- проверка правильности применения налогового вычета при исчислении единого социального налога.

- проверка правильности отражения в расчетах и декларациях расходов, произведенных налогоплательщиком на нужды государственного социального страхования.

- проверка правильности отражения в расчетах и декларациях сумм возмещения налогоплательщику расходов на нужды государственного социального страхования.

Выездная налоговая проверка была проведена выборочным методом представленных, первичных бухгалтерских документов. Инспектором были исследованы следующие документы:

- первичные документы по кассе и банку за 2002 - 2003 гг;
- авансовые отчеты за 2002 - 2003 гг.;
- расчетно-платежные ведомости за 2002 - 2003 гг.;
- индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм

начисленных на обязательное пенсионное страхование (далее по тексту, налогового вычета) за 2002 год, за 2003 год;

- приказы по личному составу за 2002 - 2003 гг.;
- главные книги за 2002 - 2003 гг.

Проверка осуществлялась в соответствии с Регламентом проведения выездных налоговых проверок и другими законодательными и иными нормативными правовыми актами. Прежде чем начать проверку инспектор показал проверяемым свои документы и решение о проведении выездной налоговой проверки, подписанное заместителем руководителя ИФНС РФ.

Выездная налоговая проверка началась с ознакомления с учетной политикой ОАО «Спутник». Учётная политика организации за проверяемый период утверждена приказами от 01.01.2002 года № 2 и от 01.01.2003 года № 2. Учёт доходов и расходов вёлся по методу начислений.

ОАО «Спутник» бухгалтерский учет осуществляется с применением Плана счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятий и в соответствии с Инструкцией по его применению, утвержденной приказом Министерства финансов России от 31.10.2000 г. № 94н.

Налоговый инспектор сверил на идентичность приказ руководителя об учетной политике, находящийся в организации, с приказом, представленным в налоговый орган на соответствующий календарный год. Учетная политика организации не противоречит Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденному приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н. Далее проверка, проведенная инспектором, включала следующие этапы:

1) проверка правильности определения налогоплательщиком налоговой базы для исчисления ЕСН, которая устанавливается статьей 237 НК РФ. Согласно статье 237 НК РФ налоговая база налогоплательщиков - организаций, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисляемых налогоплательщиками за налоговый период 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, отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Статьей 237 НК РФ также установлено, что при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, приведенных в статье 238 НК РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7, пункта 1 статьи 238 НК РФ).

Инспектор в ходе проверки:

- установил, что до 27 июля 2004 года в целях обеспечения учёта сумм начисленных выплат и вознаграждений, а также сумм исчисленного ЕСН по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты, применялась рекомендуемая МНС России к применению форма индивидуальной карточки, утверждённая приказом МНС России от 21.02.2001 г. № БГ – 3 – 05/91 «Об утверждении формы индивидуальной карточки учёта сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм налогового вычета и порядка её заполнения». Приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ – 3 – 05/443 утверждены новые формы индивидуальных и сводных карточек учёта сумм начисленных выплат и иных вознаграждений и сумм начисленного ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование, которые МНС России рекомендует налогоплательщикам в практической работе. Этим же приказом МНС России признан утратившим силу приказ МНС России от 21.02.2002 г. № БГ – 3 – 05/91;

- проверил достоверность отражения в бухгалтерском учёте произведённых операций при начислении и получении выплат и иных вознаграждений за выполненные физическими лицами работы (оказанные услуги);

- сравнил показатели исчисленных авансовых платежей по налогу, отражённые в учётных регистрах бухгалтерского учёта организации, с показателями, отраженными в расчётах авансовых платежей, налоговых декларациях, представленных в налоговый орган;

- проверил правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учёте начисленных сумм ЕСН, указанных налогоплательщиком в уточнённом (дополнительном) расчёте, представленном в налоговый орган в текущем налоговом (отчётном) периоде при обнаружении им ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчётным) периодам;

- проверил полноту устранения нарушений правил учёта объектов налогообложения, определения налоговой базы, выявленных в ходе ранее проведённых налоговых проверок (камеральных и выездных);

- проверил полноту и своевременность перечисления ЕСН в бюджеты фондов (Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальный фонд обязательного медицинского страхования) и федеральный бюджет, а также взносов на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации.

При проверке полноты включения в налоговую базу выплат для исчисления ЕСН инспектор в ходе выездной проверки проверил полноту формирования объекта обложения ЕСН, то есть полноту отражения налогоплательщиком расходов на оплату труда, а также обоснованность применения пункта 3 статьи 236 НК РФ, согласно которому 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, 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, то есть работники налоговых органов удостоверяются в обоснованности отнесения понесённых налогоплательщиком расходов к расходам, не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Проверка правильности расчёта ЕСН на начисленную заработную плату работников осуществлялась на основании расчётно-платёжных, расчётных и платёжных ведомостей.

При проверке полноты отражения в бухгалтерском учёте хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы по ЕСН, проверялись первичные учётные документы, которые являются оправдательными согласно пункту 1, статьи 9 Федерального закона от 26.11.1996 г. № 122 - ФЗ «О бухгалтерском учёте» и на основании которых ведётся бухгалтерский учёт; проверяются данные, отражённые в регистрах бухгалтерского учёта – в журналах-ордерах, мемориальных ордерах, вспомогательных ведомостях, учётно-аналитических документах, формы и порядок применения которых установлены Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утверждённой Минфином СССР от 08.03.1960 г. № 63 (в редакции от 12.01.1983 г. № 4), и приказом МНС России от 30.12.1999 г. № 107н, устанавливающим порядок ведения бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях.

По главной книге проверялась правильность отражения сумм оборотов и сальдо по счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны. По Главной книге, в которой запись текущих оборотов является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в регистрах бухгалтерского учета проверялась правильность отражения сумм оборотов и сальдо по счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо соответственно равны.

В обязательном порядке были проверены остатки по счетам бухгалтерского учета (70, 69), отраженные в формах бухгалтерской отчетности, с остатками по счетам аналитического учета, отраженными в регистрах бухгалтерского учета. Затем проверялись первичные учетные документы, являющиеся оправдательными согласно пункту 1 статьи 9 Федерального Закона Российской Федерации от 21.11.96 г. № 129 - ФЗ "О бухгалтерском учете", на основании которых ведется бухгалтерский учет.

На этапе проверки правильности оформления первичных документов и достоверности отражения информации о расчетах по выплатам с бюджетами фондов инспектор обратил внимание на следующее:

- наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

- правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;
- правильность внесения исправлений;
- наличие подчисток и помарок;
- соответствие даты записи хозяйственных операций в регистре бухгалтерского учета, влияние таких несоответствий на правильность определения налоговой базы по отчетным (налоговым) периодам;
- правильность подсчета соответствующих итогов в документах;
- правильность перенесения сумм из первичного документа в учетные бухгалтерские регистры.

Также внимание уделялось проверке наличия и обоснованности подписей лиц, ответственных за оформление документов. Документы, вызывающие сомнение, проверялись с особой тщательностью. В необходимых случаях к акту проверки могли быть приложены копии первичных документов, заверенные организацией в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

В ходе проверки тождественности показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, производилось сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета. Так как налогоплательщики наряду с журнально-ордерной и мемориально-ордерной формами счетоводства, упрощенной формой бухгалтерского учёта для субъектов малого предпринимательства также предоставлено право ведения учёта с использованием ПЭВМ, в организациях, использующих вычислительную технику, анализировались выходные формы – ведомости синтетического и аналитического учёта по счетам 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» и другим счетам по утверждённым в учётной политике организации формам счетоводства, не противоречащим унифицированным формам Госкомстата России.

При проведении выездной налоговой проверки использовались унифицированные формы первичной учётной документации по учёту труда и его оплаты, утверждённые постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1, а именно:

а) по учёту кадров:

- № Т - 1 «Приказ (распоряжение) о приёме работника на работу»;
- № Т - 2 «Личная карточка работника»;
- № Т - 2ГС «Личная карточка государственного (муниципального) служащего»;
- № Т - 3 «Штатное расписание»;
- № Т - 5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»;
- № Т - 6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»;
- № Т - 8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- № Т - 11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника»;

- другие формы;

б) по учёту использования рабочего времени и расчётов с персоналом по оплате труда:

- № Т - 12 «Табель учёта рабочего времени и расчёта оплаты труда»;
- № Т - 13 «Табель учёта рабочего времени»;
- № Т - 49 «Расчётно-платёжная ведомость»;
- № Т - 51 «Расчётная ведомость»;
- № Т - 53 «Платёжная ведомость»;
- № Т - 54 «Лицевой счёт».

В лицевом счёте проверялись:

- движение по службе (должность, оклад и дата начала работы);
- отпуска (вид отпуска, дата ухода в отпуск и возвращения из него);
- суммы, причитающиеся работнику в связи с выполнением трудовых обязанностей за каждый месяц налогового периода (сумма основного оклада, премий, отпускных, оплата по больничным листам);
- суммы, подлежащие удержанию из заработной платы работника (налог на доходы физических лиц, профсоюзные взносы, удержания по исполнительным листам);
- итоговая сумма, подлежащая выплате.

Налоговую базу инспектор проверил по данным платёжных ведомостей которые составляются за каждый месяц и включают выплаты на каждого работника. Данные, содержащиеся в платёжной ведомости сверялись с данными указанными в лицевом счёте работника – фактически выданная сумма денежных средств указанная в платёжной ведомости соответствует сумме денежных средств, указанных в графе «к выдаче» лицевого счёта работника за каждый месяц отчётного периода по каждому работнику.

На каждого работника в ОАО «Спутник» ведётся индивидуальная карточка учёта сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм налоговых вычетов. Данная карточка ведётся на каждого работника которому были выплачены денежные средства по договору, независимо от того облагаются ли выплаты в пользу такого работника ЕСН (несмотря на то, что выплаты в пользу инвалидов не облагаются ЕСН по данной категории работников ведётся карточка, в которой отражаются начисленные платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, что имеет значение при определении суммы налогового вычета). Данные индивидуальной карточки по начисленным выплатам и иным вознаграждениям по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам также совпадают с данными лицевого счёта за каждый месяц по каждому работнику.

В ходе проверки было установлено следующее равенство:

Налоговая база по ЕСН в части
Федерального бюджета, ТФОМС и
ФФОМС (декларация по ЕСН: =
графы 3, 7, 9 строки 0100 - 0140)

Сумма значений графы 6 по строке
«с начала года» всех
индивидуальных карточек за
соответствующий отчётный период

Налоговая база по ЕСН в части ФСС (декларация по ЕСН: графа 5, строки 0100 - 0140)	=	Сумма значений графы 7 по строке «с начала года» всех индивидуальных карточек за соответствующий отчётный период
--	---	---

Налоговая база по ЕСН в части Федерального бюджета, ТФОМС и ФФОМС (декларация по ЕСН: графы 3, 7, 9 строки 0100 - 0140) составляет 607142,85 руб. и равна сумме значений графы 6 по строке «с начала года» всех индивидуальных карточек за соответствующий отчётный период.

Кроме того, были проверены операции по кассе, расчётному счету, расчеты с подотчетными лицами на их соответствие данным, указанным в декларации. Проверка расходных операций по кассе – один из основных моментов налоговой проверки. Через кассу работникам может выдаваться не только зарплата, но и премии, материальная помощь, другие выплаты. К проводкам, требующим особого внимания относятся например, кредит по счету 50 «Касса» в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Целевое финансирование» и т. п. Таким образом инспектором была проверена правильность включения сумм по таким проводкам в базу для налогообложения. При этом использовались приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга, главная книга.

2) проверка правильности применения налоговых льгот и ставок.

Предприятие, на котором работают инвалиды, могут пользоваться определёнными налоговыми льготами. Однако для того, чтобы подтвердить своё право организации необходимо иметь копии справок, свидетельствующих об инвалидности сотрудников. Такие справки инвалидам выдаёт государственная служба медико-социальной экспертизы. Подтверждающие документы выдаются на один год – инвалидам 2 и 3 групп, на два года – инвалидам 1 группы. И обновлять справку инвалид должен только после того, как истечёт срок, на который он её получил. Для этого человеку нужно пройти медицинский осмотр – так называемое переосвидетельствование. Выплаты, которые не облагаются ЕСН, перечислены в статье 238 Налогового кодекса. Кроме того, освобождаются от уплаты налога вознаграждения инвалидам I, II и III группы, не превышающие в течение года 100 000 рублей на каждого работника. Чтобы проверить правомерность этой льготы, потребуются списки сотрудников, имеющих инвалидность, и копии справок ВТЭК.

Как было указано ранее ОАО «Спутник» не использует труд работников-инвалидов, поэтому по данному основанию проверка не проводилась и в 2002 - 2003 годах данное предприятие применяло ставку для налогоплательщиков, производящих выплаты в пользу физических лиц, то есть 35,6 %.

3) проверка правильности применения налоговых вычетов, то есть взносов на обязательное пенсионное страхование. Для этого налоговый инспектор сверил показатели, отражённые в налоговой декларации по ЕСН и данные индивидуальной карточки учёта сумм начисленных выплат и иных

вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм налоговых вычетов. На данном этапе проверялось выполнение следующего контрольного соотношения:

Сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование = (декларация по ЕСН: графа 3, строки 0500 - 0540)	Сумма значений графы 19 и 20 по строке «с начала года» всех индивидуальных карточек за соответствующий отчётный период
---	--

В результате проверки было установлено, что начисленная сумма единого социального налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет (по ставке 28 %) за 2003 год по данным бухгалтерского учета (индивидуальным карточкам учета сумм и начисленных выплат и иных вознаграждений за 2003 год, расчетно-платежным ведомостям по заработной плате с января - декабрь 2003 года, авансовым отчетам за 2003 год и главной книги за 2003 год) составляет 170000 рублей.

Начисленная сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование соответствует данным налоговой декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2003 год и составляет 85000 рублей (налоговый вычет), в том числе:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату страховой части трудовой пенсии 72845 рублей;
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату накопительной части трудовой пенсии 12155 рублей.

Согласно банковским документам, сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2003 год составила 61000 рублей в том числе:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату страховой части трудовой пенсии 52277 рублей;
- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату накопительной части трудовой пенсии 8723 рублей.

Разница, образовавшаяся между суммой начисленных страховых взносов и суммой перечисленных страховых взносов за 2003 год, в размере 24000 рублей не перечислена в срок до 14.04.2004 года. В соответствии с абзацем 4 пункта 3 статьи 243 НК РФ, если в налоговом периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога.

В связи с вышеизложенным ОАО «Спутник» фактически была занижена сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, по сроку 15.04.2004 года в размере 24000 рублей, что привело к неуплате ЕСН в федеральный бюджет в результате неправильного исчисления налога.

4) проверка правильности отражения в расчетах и декларациях расходов, произведенных налогоплательщиком на нужды государственного социального страхования.

Согласно ежемесячным расчетам по авансовым. платежам по единому социальному налогу за январь - декабрь 2003 года, представленным в налоговый орган, сумма ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования (далее ФСС), составляет «минус» 25308 рублей (переплата за счет перерасхода средств фонда). Организацией за 2003 год в нарушение пункта 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ при исчислении ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, необоснованно завышена сумма расходов на цели государственного социального страхования, что подтверждается

Решением регионального отделения ФСС РФ о непринятии к зачету расходов страхователя-плательщика страховых взносов и единого социального налога (взносов) на цели государственного социального страхования от 30 декабря 2002 года № 923. По получении указанного Решения организацией перерасчет суммы ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, не произведен, что установлено инспектором по данным главной книги за 2003 год счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В связи с этим сумма единого социального налога в части, зачисляемой в ФСС, по причине исчисления ЕСН без учета сумм расходов не принятых к зачету, то есть неправильного исчисления налога, его сумма занижена на 74691,87 рублей. В результате указанных действий неуплата суммы ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, составляет 74691,87 рублей.

По результатам проверки инспектором 20 апреля 2005 года был составлен акт выездной налоговой проверки № 224 - 10/455 (Приложение Ж), в котором было отражены выявленные по результатам выездной проверки нарушения законодательства о налогах и сборах, а также предложения по применению санкций за правонарушение. Всего по результатам настоящей проверки установлено:

- неуплата единого социального налога, зачисляемого в фонд социального страхования РФ, за 2002 год в результате неправильного исчисления налога - 74691,87 рублей.

- неуплата единого социального налога зачисляемого в федеральный бюджет за 2003 год в результате неправильного исчисления налога – 24000,00 рублей.

- итого неуплата единого социального налога установлена в сумме - 98691,87 рублей.

По результатам выездной проверки инспектором было предложено:

а) взыскать с ОАО «Спутник»:

- указанные суммы неуплаченного единого социального налога;
- пени за несвоевременную уплату единого социального налога в сумме 4028,65 рублей, в том числе: зачисляемого в ФСС в сумме - 2204,25 рублей; зачисляемого в федеральный бюджет в сумме - 1824,40 рублей.

б) привлечь ОАО «Спутник» к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской

Федерации, за неуплату единого социального налога в результате неправильного исчисления налога.

Акт выездной налоговой проверки был подписан генеральным директором ОАО «Спутник» Колосовым Ю.Г. направлен налогоплательщику 21 апреля 2005 года для ознакомления и представления возражений по акту проверки, но в данном случае налогоплательщик не воспользовался данным правом.

В течение 14 дней после истечения двухнедельного срока руководителем ИФНС России Петровой А.Б. по результатам рассмотрения акта выездной налоговой проверки 15 мая 2005 года было вынесено решение о привлечении налогоплательщика ОАО «Спутник» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (Приложение И) и 20 мая выставлено требование об уплате сумм недоимки, пени и штрафа, которое было выполнено 23 мая 2005 года.

В результате ОАО «Спутник» было привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату единого социального налога, в результате неправильного исчисления налога в виде штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы – 19738,38 рублей, в том числе: зачисляемого в ФСС – 14938,37 рублей; зачисляемого в федеральный бюджет – 4800,00 рублей.

Открытому акционерному обществу «Спутник» было предложено уплатить в срок, указанный в требовании, суммы:

а) налоговых санкций;

б) не уплаченного единого социального налога в сумме 98691,87 рублей, в том числе: зачисляемого в ФСС - 74691,87 рублей; зачисляемого в федеральный бюджет - 24000,00 рублей;

в) пени за несвоевременную уплату единого социального налога: зачисляемой в ФСС – 3100,25 рублей; зачисляемой в федеральный бюджет – 2112,40 рублей.

Всего: 5212,65 рублей.

Список использованных источников

- 1 ЕСН: подводим итоги 2004 года [Текст] // Бухгалтерские приложения. – 2005. - № 4. – С. 6 – 14
- 2 ЕСН. Альтернатива зарплатам в конвертах [Текст] // Финансы. – 2003. - № 4. – С. 36 – 39
- 3 ЕСН [Текст] // Финансовый бизнес. – 2003. - № 2. – С. 76 – 77
- 4 О ЕСН [Текст] / Н.Н. Шелемех // Налоговый вестник. – 2003. - № 2. – С. 43 – 48
- 5 Экономим на ЕСН за счет налога [Текст] / Л.Д. Воронцов // Главбух. – 2004. - № 2. – С. 51 – 56
- 6 Исчисление ЕСН в часть федерального бюджета [Текст] / А.Г. Егорычева // Бухгалтерский учет. – 2004. - № 4. – С. 25 – 27
- 7 ЕСН. Неоправданные ожидания [Текст] // Двойная запись. – 2004. - № 8. С. 24 – 27
- 8 ЕСН на 2005 год снизили. Действительно снижен? [Текст] // Учет, налоги, право. – 2004. - № 34. – С. 8 – 9
- 9 К сведениям налогоплательщиков ЕСН [Текст] / С.М. Атаманова // Налоговый вестник Оренбургской области. – 2003. - № 1. – С.6
- 10 ЕСН снизился, а пенсионные взносы выросли [Текст] // Главная книга. – 2005. - № 1. – С. 5
- 11 **Российская Федерация.** Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: части первая и вторая. – М.: Омега -Л, 2005. – 540 с.
- 12 **Российская Федерация. Законы.** Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации [Текст]: закон Российской Федерации: [принят 15.12.2001 № 167-ФЗ]

Приложение А
(рекомендуемое)
Пример оформления докладной записки о налоговом
правонарушении

Руководителю (зам. Руководителя)
ИФНС по Промышленному району
г. Оренбурга

Докладная записка
о налоговом правонарушении

г. Оренбург

05 мая 2005 года

Мной, Федоровой И.И., старшим государственным налоговым инспектором советником налоговой службы II ранга ИФНС РФ по Промышленному району г. Оренбурга при проведении камеральной проверки расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу за 1 квартал 2005 года, представленного открытым акционерным обществом «Спутник» (далее – ОАО «Спутник»), ИНН 5600000000/КПП565600000, юридический адрес – 460000, г.Оренбург, ул. Юркина, дом 16

УСТАНОВЛЕНО:

Расчеты по авансовым платежам по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года в инспекцию представлены 21.04.2005 года, то есть с соблюдением сроков, установленных законодательством.

Организация не использует льготы, установленные статьей 239 Налогового кодекса РФ.

Согласно представленному расчету по авансовым платежам по единому социальному налогу за 1 квартал 2005 года, сумма исчисленных авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет (по ставке 28 %), составила 146839,53 рублей (графа 3 по строкам 0400-0440), в том числе:

- 1 месяц отчетного периода-28131,70 рубль;
- 2 месяц отчетного периода-38668,39 рублей;
- 3 месяц отчетного периода- 80039,44 рублей.

Согласно представленному расчету по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года, сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, составила 73419,77 рублей, в том числе:

- 1 месяц отчетного периода- 14065,85 рублей;

- 3 месяц отчетного периода- 40019,72 рублей.

Налогоплательщиком применен налоговый вычет при исчислении авансовых платежей по единому социальному налогу, в размере 73419,77 рублей (строка 0500 расчета авансовых платежей по единому социальному налогу).

На основании данных строки 015 таблицы «Уплата авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» на листе 06 Расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и карточки лицевого счета налогоплательщика, установлена неуплата исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии за март 2005 года в сумме 40019,72 рублей по сроку уплаты 15.04.2003 года (нарушен пункт 2 статьи 24 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 2 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

Сумма примененного налогоплательщиком налогового вычета за 1 квартал 2003 года превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за этот же период на 40019,72 рублей. Согласно абзацу 4 пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по единому социальному налогу.

В связи с вышеизложенным ОАО «Спутник» занижена сумма авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет в размере 40019,72 рублей с 15.04.2005 года.

В соответствии со статьями 75 и пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации по результатам камеральной проверки начислено пени с 16.04. 2005 по 5.05.2005 г. в сумме 480,24 рублей. Расчет пени прилагается.

Ответственность за указанное налоговое правонарушение не предусмотрена.

По результатам камеральной проверки предлагается:

В связи с обнаружением вышеописанного налогового правонарушения предлагается вынести Решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Докладную записку составила:

Старший госналогинспектор И.И. Федорова (подпись)

Виза согласования начальника отдела камеральных проверок (подпись)

Приложение Б **(рекомендуемое)**

Пример оформления решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

Руководителю ОАО «Спутник»
Колосову Ю.Г.
460000, г. Оренбург,
ул. Юркина 16

РЕШЕНИЕ

об отказе в привлечении ОАО «Спутник» к ответственности за
совершение налогового правонарушения

г. Оренбург

10 мая 2005 года

Руководитель (зам. руководителя) Инспекции МФС России по Промышленному району г. Оренбурга, советник налоговой службы Российской Федерации II ранга Петрова А.Б., рассмотрев докладную записку о налоговом правонарушении, установленном камеральной налоговой проверкой расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу за 1 квартал 2005 года ОАО «Спутник».

УСТАНОВИЛ:

Расчеты по авансовым платежам по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года в инспекцию представлены 21.04.2005 года, то есть с соблюдением сроков, установленных законодательством.

Организация не использует льготы, установленные статьей 239 Налогового кодекса РФ.

Согласно представленному расчету по авансовым платежам по единому социальному налогу за 1 квартал 2005 года, сумма исчисленных авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет (по ставке 28 %), составила 146839,53 рублей (графа 3 по строкам 0400-0440), в том числе:

- 1 месяц отчетного периода - 28131,70 рублей;
- 2 месяц отчетного периода - 38668,39 рублей;
- 3 месяц отчетного периода - 80039,44 рублей.

Согласно представленному расчету по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 1 квартал 2005 года, сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой

пенсии, составила 73419,77 рублей (графа 3 по строкам 0500-0540), в том числе по срокам уплаты:

- 1 месяц отчетного периода - 14065,85 рублей;
- 2 месяц отчетного периода - 19334,20 рублей;
- 3 месяц отчетного периода - 40019,72 рублей.

Налогоплательщиком применен налоговый вычет при исчислении авансовых платежей по единому социальному налогу, в размере 73419,77 рублей (строка 0500 расчета авансовых платежей по единому социальному налогу).

На основании данных строки 015 таблицы «Уплата авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» на листе 06 Расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и карточки лицевого счета налогоплательщика, установлена неуплата исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии за март 2005 года в сумме 40019,72 рублей по сроку уплаты 15.04.2005 года (нарушен пункт 2 статьи 24 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167 – ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

Сумма примененного налогоплательщиком налогового вычета за 1 квартал 2005 года превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за этот же период на 40019,72 рублей. Согласно абзацу 4 пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по единому социальному налогу.

В связи с вышеизложенным ОАО «Спутник» занижена сумма авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет, по сроку 15.04.2005 года в размере 40019,72 рублей, что привело к неуплате авансовых платежей по единому социальному налогу (федеральный бюджет).

В соответствии со статьей 75 и пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации Налогового кодекса Российской Федерации начислена пени в сумме 600,30 рублей.

РЕШИЛ:

1 На основании пункта 1 статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации в привлечении к налоговой ответственности ОАО «Спутник» за совершение налогового правонарушения отказать.

2 Предложить ОАО «Спутник»

2.1 Уплатить в срок, указанный в требовании, суммы:

а) неуплаченного единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет - 40019,72 рублей;

б) пени, за несвоевременное перечисление единого социального налога (по сроку 10.05.2003 года) – 600,30 рублей.

2.2 Внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Руководитель (зам. руководителя) ИФНС России

по Промышленному району Оренбурга

советник налоговой службы Российской Федерации - II ранга А.Б. Петрова

Копию Решения получил:

(полное наименование организации)

(Ф.И.О. руководителя)

(подпись)

(дата)

Приложение В
(рекомендуемое)

Пример оформления решения о проведении выездной налоговой проверки

Решение № 358 о проведении выездной налоговой проверки

г. Оренбург

20.03.2005 года

На основании статей 31 и 89 части первой Налогового Кодекса РФ заместитель руководителя ИФНС РФ по налогам и сборам по Промышленному району г. Оренбурга – советник налоговой службы II ранга Петрова А.Б.,

РЕШИЛ:

Назначить проверку Открытого акционерного общества «Спутник», ИНН 5600000000, по вопросам правильности начисления, полноты и своевременности перечисления единого социального налога за период с 1.01.2002 г. по 31.12.2003 г.

Поручить проведение проверки Зубовой О.А., главному госналогинспектору – советнику налоговой службы Российской Федерации III ранга

Заместитель руководителя
ИФНС РФ по Промышленному району –
советник налоговой службы
Российской Федерации II ранга

Петрова А.Б.

С решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен:
Руководитель Колосов Ю.Г.

1.10.2003 г.

Приложение Г
(рекомендуемое)
Пример оформления требования о предоставлении документов

ОАО «Спутник»
ИНН 5600000000

Требование о предоставлении документов

В соответствии со ст. 93 части первой Налогового Кодекса РФ Вам необходимо представить в срок не позднее 26.03.2005 г. следующие необходимые для налоговой проверки документы за период с 1.01.2002 г. по 31.12.2003 г.:

- учредительные документы,
- первичные документы по кассе,
- первичные документы по банку,
- авансовые отчеты,
- расчетно-платежные ведомости,
- расчетные ведомости по страховым взносам по внебюджетным фондам,
- налоговые карточки,
- оборотные ведомости по счету 68 «Расчеты с бюджетом»,
- приказы по личному составу,
- трудовые договора,
- подтверждающие документы на право предоставления вычетов и скидок работникам,
- реестры и протоколы о сдаче справок о доходах физических лиц по форме – 2 НДФЛ,
- главные книги.

Непредставление запрашиваемых документов в установленный срок влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 части первой Налогового кодекса РФ.

Главный госналогинспектор
– советник налоговой службы
Российской Федерации III ранга

(подпись)

Зубова О.А.
(Ф.И.О.)
(дата)

Требование о предоставлении документов получил:
Директор ОАО «Спутник» Колосов Ю.Г.

(подпись)

(дата)

Приложение Д
(рекомендуемое)

Пример оформления справки о проведении выездной налоговой проверки

Справка
о проведении выездной налоговой проверки

г. Оренбург

20.04.2005 года.

Мною, главным госналогинспектором – советником налоговой службы Российской Федерации III ранга ИФНС РФ по Промышленному району г.Оренбурга, Зубовой О.А., на основании решения заместителя руководителя ИФНС РФ по Промышленному району г.Оренбурга Оренбургской области – советника налоговой службы II ранга от 20.03.2005 г. № 358 проведена выездная налоговая проверка ООО «Спутник», ИНН 5600000000 по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 1.01.2002 г. по 31.12.2003 г.

Проверка начата 25.03.2005 года, окончена 15.04.2005 года.

Главный госналогинспектор
– советник налоговой службы
Российской Федерации III ранга
ИФНС РФ по Промышленному району
г. Оренбурга

Зубова О.А.

Справку о проведении выездной налоговой проверки получил:
Руководитель ООО «Спутник»

Колосов Ю.Г.

Приложение Е **(рекомендуемое)**

Примерный перечень вопросов, подлежащих проверке при проведении выездных налоговых проверок по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога

Примерный перечень вопросов, подлежащих проверке при проведении выездных налоговых проверок по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога.

Проверяемый период: с 01.01.2002 года по 31.12.2003 года.

1 Полнота и правильность исчисления объекта налогообложения, налоговой базы (статьи 236, 237 Налогового кодекса РФ).

2 Правомерность исключения из налоговой базы выплат, не подлежащих налогообложению (статья 238 Налогового кодекса РФ).

3 Обоснованность не включения в объект налогообложения, налоговую базу отдельных выплат, предусмотренных статьей 236 Налогового кодекса РФ.

4 Правомерность применения налогоплательщиком заявленных льгот (статьи 239, 245 Налогового кодекса РФ).

5 Соответствие применяемых налогоплательщиком ставок установленным статьей 241 Налогового кодекса РФ.

6 Соответствие применяемых налогоплательщиком тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленным статьей 22 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в случае, если исчисленные размеры взносов на накопительную и страховую часть трудовой пенсии повлияют на размер исчисленного единого социального налога).

7 Проверка правильности применения налогового вычета при исчислении единого социального налога.

8 Проверка правильности отражения в расчетах и декларациях расходов, произведенных налогоплательщиком на нужды государственного социального страхования.

9 Проверка правильности отражения в расчетах и декларациях сумм возмещения налогоплательщику расходов на нужды государственного социального страхования.

Начальник отдела гл. госналогинспектор

(подпись)

Приложение Ж
(рекомендуемое)
Пример оформления акта выездной налоговой проверки

Акт № 2 24-10/455 выездной налоговой проверки
открытого акционерного общества «Спутник»
(ОАО «Спутник»), ИНН 5600000000/КПП 5600000001

г. Оренбург

20 апреля 2005 года

Мною, Зубовой О.А. - главным государственным налоговым инспектором отдела единого социального налога, на основании решения заместителя руководителя ИФНС РФ по Промышленному району Петровой А.Б. от 10.01.2005 года № 2 проведена выездная налоговая проверка ОАО «Спутник» по вопросам правильности исчисления, удержания и уплаты единого социального налога за период с 01.01.2001 года по 31.12.2002 года.

Проверка проведена в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ), иными актами законодательства о налогах и сборах.

1 Общие положения.

1.1 Проверка начата 25.03.2005 года, окончена 15.04.2005 года.

1.2 Должностными лицами организации в проверяемом периоде являлись:

- директором - Колосов Ю.Г.;
- главным бухгалтером - Малахов Н.А.

1.3 Адрес места нахождения организации – ул. Юркина 16, г. Оренбург

Место осуществления деятельности - ул. Юркина 16, г. Оренбург

1.4 ОАО «Спутник» имеет лицензию на осуществление уставной деятельности. Срок действия лицензии - с 01.01.2003 года по 01.01.2006 года.

1.5 Учетная политика организации за проверяемый период утверждена приказами от 01.01.2003 г. № 2- года и от 01.01.2004 г. № 2. Учет доходов и расходов ведется по методу начисления.

1.6 Фактически за проверяемый период организация осуществляла лицензируемый вид деятельности.

1.7 Настоящая выездная налоговая проверка по вопросу правильности исчисления единого социального налога проводится впервые (в случае, если выездная налоговая проверка проводится не впервые, указывается период предыдущей проверки, дата и № акта этой проверки).

1.8 Настоящая налоговая проверка проведена выборочным методом представленных, первичных бухгалтерских документов:

- первичных документов по кассе и банку за 2002 - 2003 гг.;

- авансовых отчетов за 2002 - 2003 гг.;
- расчетно-платежных ведомостей за 2002 - 2003 гг.;
- индивидуальных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм начисленных на обязательное пенсионное страхование (далее по тексту, налогового вычета) за 2002 год, за 2003 год;
- приказов по личному составу за 2002 - 2003 гг.;
- главных книг за 2002 - 2003 гг.

1.9 Документы для проведения настоящей проверки представлены в полном объеме (в случае не полного представления налогоплательщиком документов, приводится перечень всех не представленных документов).

2 Настоящей проверкой установлено следующее:

2.1 Согласно ежемесячным расчетам по авансовым платежам по единому социальному налогу за январь - декабрь 2001 года, представленным в налоговый орган, сумма ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования (далее ФСС), составляет «минус» 25308 рублей (переплата за счет перерасхода средств фонда). Организацией за 2001 год в нарушение пункта 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ при исчислении ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, необоснованно завышена сумма расходов на цели государственного социального страхования, что подтверждается Решением регионального отделения ФСС РФ о непринятии к зачету расходов страхователя - плательщика страховых взносов и единого социального налога (взносов) на цели государственного социального страхования от 30 декабря 2002 года № 923. По получении указанного Решения организацией перерасчет суммы ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, не произведен, что установлено по данным главной книги за 2001 год счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В связи с этим сумма единого социального налога в части, зачисляемой в ФСС, по причине исчисления ЕСН без учета сумм расходов не принятых к зачету, Т.е. неправильного исчисления налога, его сумма занижена на 74691,87 рублей. В результате указанных действий неуплата суммы ЕСН в части, зачисляемой в ФСС, составляет 74691,87 рублей.

Начисленная сумма единого социального налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет (по ставке 28 %) за 2003 год по данным бухгалтерского учета (индивидуальным карточкам учета сумм и начисленных выплат и иных вознаграждений за 2003 год, расчетно-платежным ведомостям по заработной плате с января - декабрь 2003 года, авансовым отчетам за 2003 год и главной книги за 2003 год) составляет 170000 рублей.

Начисленная сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование соответствует данным налоговой декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2003 год и составляет 85000 рублей (налоговый вычет), в том числе:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату страховой части трудовой пенсии 72845 рублей;

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату накопительной части трудовой пенсии 12155 рублей.

Согласно банковским документам, сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2003 год составила 61000 рублей в том числе:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату страховой части трудовой пенсии 52277 рублей

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату накопительной части трудовой пенсии 8723 рублей

Разница, образовавшаяся между суммой начисленных страховых взносов и суммой перечисленных страховых взносов за 2002 год, в размере 24000 рублей не перечислена в срок до 14.04.2005 года. В соответствии с абзацем 4 пункта 3 статьи 243 НК РФ, если в налоговом периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога.

В связи с вышеизложенным ОАО «Спутник» занижена сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, по сроку 15.04.2005 года в размере 24000 рублей, что привело к неуплате ЕСН в федеральный бюджет в результате неправильного исчисления налога.

В соответствии со статьей 75 и пунктом 3 статьи 243 НК РФ на сумму дополнительно начисленного единого социального налога начислена пени (по сроку 20.07.2003 года) в размере 4028,65 рублей, в том числе, зачисляемой в ФСС 2204,25 рублей, в федеральный бюджет - 1824,40 рублей.

По остальным вопросам программы проверки нарушений не установлено.

3 Заключение.

3.1 Всего по результатам настоящей проверки установлено:

3.1.1 Неуплата единого социального налога, зачисляемого в фонд социального страхования РФ, за 2002 год в результате неправильного исчисления налога - 74691,87 рублей.

3.1.2 Неуплата единого социального налога зачисляемого в федеральный бюджет за 2003 год в результате неправильного исчисления налога - 24000.00 рублей.

3.1.3 Итого неуплата единого социального налога установлена в сумме - 98691,87 рублей.

3.2 По результатам проверки предлагается:

3.2.1 Взыскать с ОАО «Спутник»:

а) указанные в пункте 3.1. суммы не уплаченного единого социального налога;

б) пени за несвоевременную уплату единого социального налога в сумме 4028,65 рублей, в том числе:

- зачисляемого в ФСС в сумме - 2204,25 рублей;
 - зачисляемого в федеральный бюджет в сумме - 1824,40 рублей.
- (Расчеты пени прилагаются).

3.2.2 Привлечь ОАО «Спутник» к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, за неуплату единого социального налога в результате неправильного исчисления налога.

В соответствии со статьей 100 НК РФ в случае несогласия с фактами, изложенными в акте выездной налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих ОАО «Спутник» в 2-х недельный срок со дня получения акта проверки вправе представить письменное объяснение мотивов возражений по акту в целом или по его отдельным положениям.

Приложение на - _____ листах.

Главный государственный налоговый
инспектор отдела единого социального налога
ИФНС России по Промышленному району
г. Оренбурга - советник налоговой службы РФ III ранга

О.А. Зубова

Генеральный директор ОАО «Спутник»

Ю.Г. Колосов

Главный бухгалтер ОАО «Спутник»

Н.А. Малахов

Экземпляр акта с - приложениями на - листах получил: Генеральный директор
ОАО «Спутник» Ю.Г. Колосов (подпись) (дата)

Приложение И **(рекомендуемое)**

Пример оформления решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения

Генеральному директору
ОАО «Спутник»
Колосову Ю.Г.
ул. Юркина 16, г. Оренбург

Решение № 24-13/11 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения

г. Оренбург,

16 мая 2005 года

Заместитель руководителя ИФНС по Промышленному району г. Оренбурга - советник налоговой службы РФ II ранга Петрова А.Б., рассмотрев Акт выездной налоговой проверки от 20.03.2003 г. № 24-10/455 открытого акционерного общества «Спутник», ИНН 560000000 / КПП 5600000001,

УСТАНОВИЛ:

согласно ежемесячным расчетам по авансовым платежам по единому социальному налогу за январь - декабрь 2003 года, представленным в налоговый орган, сумма БСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования (далее ФСС), составляет «минус» 25308 рублей (переплата за счет перерасхода средств фонда). Организацией за 2003 год в нарушение пункта 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ при исчислении БСН в части, зачисляемой в ФСС, необоснованно завышена сумма расходов на цели государственного социального страхования, что подтверждается Решением регионального отделения ФСС РФ о непринятии к зачету расходов страхователя - плательщика страховых взносов и единого социального налога (взносов) на цели государственного социального страхования от 30 декабря 2002 года № 923. По получении указанного Решения организацией перерасчет суммы БСН в части, зачисляемой в ФСС, не произведен, что установлено по данным главной книги за 2002 год счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В связи с этим сумма единого социального налога в части, зачисляемой в ФСС, по причине исчисления БСН без учета сумм расходов не принятых к зачету, т.е. неправильного исчисления налога, его сумма занижена на 74691,87 рублей. В результате указанных действий неуплата суммы БСН в части, зачисляемой в ФСС, составляет 74691,87 рублей.

Начисленная сумма единого социального налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет (по ставке 28 %) за 2003 год по данным

бухгалтерского учета (индивидуальным карточкам учета сумм и начисленных выплат и иных вознаграждений за 2003 год, расчетно-платежным ведомостям по заработной плате с января - декабрь 2003 года, авансовым отчетам за 2003 год и главной книги за 2003 год) составляет 170000 рублей.

Начисленная сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование соответствует данным налоговой декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2003 год и составляет 85000 рублей (налоговый вычет), в том числе:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату страховой части трудовой пенсии 72845 рублей;

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленные на выплату накопительной части трудовой пенсии 12155 рублей.

Согласно банковским документам, сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2003 год составила 61000 рублей в том числе:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату страховой части трудовой пенсии 52277 рублей

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, направленных на выплату накопительной части трудовой пенсии 8723 рублей

Разница, образовавшаяся между суммой начисленных страховых взносов и суммой перечисленных страховых взносов за 2003 год, в размере 24000 рублей не перечислена в срок до 14.04.2005 года. В соответствии с абзацем 4 пункта 3 статьи 243 НК РФ, если в налоговом периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога.

В связи с вышеизложенным ОАО «Спутник» занижена сумма БСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, по сроку 15.04.2005 года в размере 24000 рублей, что привело к неуплате ЕСН в федеральный бюджет в результате неправильного исчисления налога.

В соответствии со статьей 75 и пунктом 3 статьи 243 НК РФ на сумму дополнительно начисленного единого социального налога начислена пени (по сроку 20.03.2005 года) в размере 4028,65 рублей, в том числе, зачисляемой в ФСС - 2204,25 рублей, в федеральный бюджет - 1824,40 рублей.

Руководствуясь статьей 101 части первой Налогового кодекса Российской Федерации,

РЕШИЛ:

1 Привлечь открытое акционерное общество «Спутник» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату единого социального налога, в результате неправильного исчисления налога в виде штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы - 19738,38 рублей, в том числе:

- зачисляемого в ФСС - 14938,37 рублей;
- зачисляемого в федеральный бюджет - 4800,00 рублей.

2 Предложить открытому акционерному обществу «Спутник»:

2.1 Уплатить в срок, указанный в требовании, суммы:

- а) налоговых санкций, указанные в пункте 1 настоящего Решения;
- б) не уплаченного единого социального налога в сумме 98691,87 рублей,

в том числе:

- зачисляемого в ФСС - 74691,87 рублей;
 - зачисляемого в федеральный бюджет - 24000,00 рублей;
 - в) пени за несвоевременную уплату единого социального налога:
 - зачисляемой в ФСС - 3100,25 рублей;
 - зачисляемой в федеральный бюджет - 2112,40 рублей.
- Всего: 5212,65 рублей.

2.2 Внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Зам. руководителя ИФНС РФ

по Промышленному району

г. Оренбурга советник налоговой службы РФ III ранга А.Б. Петрова

Копию Решения по акту выездной налоговой проверки получил:

(должность и Ф.И.О. руководителя организации, полное наименование организации)	(подпись)	(дата)
--	-----------	--------

* Справочно сумма пени и штрафов начисляется с учетом хронологии лицевого счета

Виза согласования;

Начальник юридического отдела

А.П. Воронов