



С.В. Барташевич

## ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВЫПЛАТ, ОСВОБОЖДАЕМЫХ ОТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

**Аннотация:** С отменой единого социального налога вопросы, связанные с экономией на суммах отчислений в государственные внебюджетные фонды в виде страховых взносов, стали важнейшим элементом оптимизации фискальной нагрузки для хозяйствующих субъектов. На практике определение состава объектов обложения страховыми взносами и формирование базы для их начисления нередко вызывает у плательщиков серьезные трудности, объективные предпосылки которых рассмотрены в предлагаемой статье. Автором сделан акцент на недостатках юридической техники норм, регламентирующих правоотношения из обязательств перед государственными внебюджетными фондами, и практике их толкования правоприменительными органами, проведен правовой анализ освобождаемых от обложения страховыми взносами выплат и вознаграждений в пользу физических лиц, раскрыты способы преодоления некоторых проблем, возникающих в связи с непринятием в расчет облагаемой базы отдельных видов выплат, а также даны конкретные рекомендации и предложения по совершенствованию механизмов льготирования в рамках действующего социально-страхового законодательства.

**Ключевые слова:** Страховой взнос, Государственный внебюджетный фонд, Объект обложения, Оплата труда, Компенсация, Освобождение, Оптимизация, Трудовые отношения, Льгота, Закон

Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды являются на сегодняшний день едва ли не единственными публичными платежами, обязанность исчисления и уплаты которых несут все без исключения организации и предприниматели, независимо от применяемого режима налогообложения, резидентства, вида и прочих характеристик осуществляемой экономической деятельности. Поэтому не будет преувеличением сказать, что вопросы, связанные с уменьшением отчислений на государственное социальное страхование, актуальны для каждого субъекта хозяйствования.

По сравнению с ранее действовавшей гл. 24 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ),<sup>1</sup> определявшей налоговые механизмы финансирования государственных внебюджетных фондов, с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 №212-ФЗ (далее - Закон о страховых взносах)<sup>2</sup> состав выплат и вознаграждений физическим лицам,

<sup>1</sup> СЗ РФ. - 07.08.2000. - №32. - Ст. 3340.

<sup>2</sup> СЗ РФ. - 27.07.2009. - №30. - Ст. 3738.

## Вопросы государственного страхования

подлежащих льготному обложению страховыми взносами или освобождению от их уплаты, претерпел существенные изменения. Как и любые законодательные новеллы, реформа социального налогообложения проходит свою проверку временем и пока еще не завершена, т. к. спустя 3 года после ее начала нуждается в оптимизации механизмов исчисления, уплаты и администрирования страховых взносов, в т. ч. по части оснований и условий льготирования отдельных видов облагаемых выплат.

Процессы совершенствования законодательства о страховых взносах осложняются его спецификой, заключающейся в тесной и неразрывной связи с нормами иной отраслевой принадлежности, включая законодательство о социальном обеспечении и об охране здоровья граждан. Не меньшее значение с точки зрения правовых последствий для плательщиков и застрахованных лиц имеют трудовые нормы, поскольку страховое обеспечение в большинстве своем осуществляется в пользу пока еще социально активного трудоспособного населения.

На сегодня законодательство о страховых взносах предусматривает правовые льготы, предоставляющие плательщикам возможность полного или частичного освобождения от обложения страховыми взносами отдельных видов выплат физическим лицам. При этом частичное льготирование осуществляется через освобождение от обязанности уплаты взносов в один из внебюджетных фондов (например, в силу ч. 3 ст. 9 Закона о страховых взносах не производятся отчисления в ФСС с сумм вознаграждений по договорам гражданско-правового характера)<sup>3</sup> либо путем

установления необлагаемой нормы выплаты. Последнее касается положений п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, согласно которым не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ, а также положений пп. «в» п. 3 и п. 11 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, в которых содержатся предельные размеры необлагаемой материальной помощи работникам.

Используемый законодателем термин «норма» следует понимать как определенный количественный показатель в суммовом, физическом или временном выражении. В частности, правовые акты предусматривают различные виды определения пределов (размеров) норм, в т. ч. через такие показатели, как, например, минимальный размер оплаты труда, средний заработок, количество дней отпуска, стоимость единицы продукции и регулируемых государством тарифов на отдельные виды услуг и т. д.

К примеру, ограничения по суммам необлагаемых выплат действуют в отношении компенсации стоимости молока и других равноценных пищевых продуктов взамен их выдачи лицам, занятым на работах с тяжелыми, вредными и опасными условиями труда, и определяются нормами, установленными Постановлением Минтруда РФ от 31.03.2003 №13.<sup>4</sup> На суммы компенсации, которые превышают указанные нормы, страховые взносы начисляются в общем порядке, чему имеются разъяснения и в Письме Минздравсоцразвития РФ от 05.08.2010 №2519-19<sup>5</sup>, и в судебных постановлениях.<sup>6</sup> Аналогичным образом

<sup>3</sup> Добавим, что в случае замены договора подряда на договор купли-продажи изготовленной вещи как результата работ плательщик, выступающий в роли заказчика, получит дополнительную экономическую выгоду и будет полностью освобожден от бремени уплаты страховых взносов, т. к. вознаграждения по договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, не образуют объект обложения (ч. 3 ст. 7 Закона о страховых взносах).

<sup>4</sup> Российская газета. - 13.03.2003. - №88.

<sup>5</sup> Нормативные акты для бухгалтера. - 05.10.2010. - №19.

<sup>6</sup> См. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от

нормируются положениями ст. ст. 173, 174 Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ)<sup>7</sup> затраты плательщика на повышение профессионального уровня своих работников, в т. ч. освобождается от обложения взносами компенсация стоимости проезда к месту учебы и обратно в размере 100% для учащихся высших учебных заведений и 50% для учащихся средних специальных заведений при условии, если такая компенсация производится не чаще одного раза в год и ее размер подтвержден проездными документами. Именно эта позиция отражена в Письме Минздравсоцразвития РФ от 20.04.2010 №939-19.<sup>8</sup>

Конструкция правовых норм, избранная законодателем для описания круга объектов обложения страховыми взносами и базы для их начисления, с точки зрения юридической техники является не вполне удачной. И, прежде всего, представляются избыточными ряд положений ст. ст. 7, 8, 9 Закона о страховых взносах.

Так, согласно ч. 1 ст. 8 Закона о страховых взносах база для их начисления определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных ч. ч. 1, 2 ст. 7 Закона о страховых взносах, начисленных плательщиком за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, указанных в ст. 9 Закона о страховых взносах. Последняя, в свою очередь, содержит закрытый перечень сумм, не подлежащих обложению.

При том, что ст. 7 Закона о страховых взносах так же исчерпывающе описывает объект обложения взносами, относя к нему любые выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, осуществляемые в рамках трудовых отношений и определенного вида гражданско-правовых договоров, на практике нередко возникают ситуации, когда квали-

фикация произведенной выплаты в качестве облагаемой или необлагаемой вызывает объективные затруднения.

Речь идет о тех выплатах, которые, с одной стороны, не охватываются диспозицией ст. 7 Закона о страховых взносах, поскольку производятся вне рамок трудового или гражданско-правового договора, а с другой, не поименованы в числе необлагаемых сумм в ст. 9 Закона о страховых взносах. Очевидна недопустимость одновременного указания в правовой норме на закрытый перечень выплат, подлежащих обложению взносами, и на такой же закрытый перечень льготированных выплат. В противном случае появляется коллизия, порожденная одновременным указанием в ст. 8 Закона о страховых взносах на исчерпывающий круг объектов обложения и на такой же закрытый перечень освобожденных от обложения сумм, что представляется излишним с точки зрения юридической техники, т. к. несет в себе риски расширительной интерпретации объекта обложения посредством включения в него любых сумм, не указанных в ст. 9 Закона о страховых взносах.

Например, может возникнуть вопрос, подлежат ли обложению страховыми взносами натурализованные выплаты в виде оплаты работодателем за своих работников коммунальных услуг, стоимости обучения в образовательных учреждениях и посещения детских садов для их детей, полного или частичного погашения кредитных обязательств работника и т. п. Представляется, что начисление страховых взносов на такие выплаты должно происходить только при одном условии – если они предусмотрены трудовым или коллективным договором (соглашением), локальным нормативным актом либо условиями гражданско-правового договора о выполнении работ (оказании услуг). Во всех остальных случаях названные выплаты не будут отвечать признакам объекта обложения, закрепленным в ч. 1 ст. 7 Федерального закона

10.10.2005 №Ф04-6944/2005 (15541-А27-31).

<sup>7</sup> Российская газета. - 31.12.2001. - №256.

<sup>8</sup> Нормативные акты для бухгалтера. - 22.06.2010. - №12.

## Вопросы государственного страхования

от 24.07.2009 №212-ФЗ, а значит в этой части обязанность уплаты страховых взносов не может считаться установленной. Таким образом, названные выплаты не поименованы в ст. 9 Закона о страховых взносах, но в то же время не образуют и объекта обложения взносами, т. к. не являются обязанностью работодателя, проистекающей из отношений в сфере труда или возмездного выполнения работ (оказания услуг), а производятся по его желанию из собственных свободных средств. И последнего обстоятельства достаточно для исключения соответствующих сумм из сферы действия законодательства о страховых взносах.

Полагаем, тот же подход применим к ситуации, когда работодатель в течение рабочего дня обеспечивает работников бесплатным питанием. В ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах как освобождаемая от обложения указана только оплата стоимости питания, получаемая участниками спортивных соревнований, что позволяет многим специалистам выражать сомнение в возможности исключить из базы для начисления страховых взносов стоимости безвозмездно полученного работниками питания.<sup>9</sup> И в этой связи требует критического отношения идущая по тому же пути практика судебного разрешения соответствующих споров.<sup>10</sup> Несомненно, перечень сумм, не подлежащих обложению, содержащийся в ст. 9 Закона о страховых взносах, является исчерпывающим и расширению не подлежит.<sup>11</sup> Однако, как уже говорилось, отсутствие конкретного вида выплат в указанном перечне само по себе не является достаточным условием для утвержде-

ния о том, что она образует объект обложения страховыми взносами. Обязанность начислять страховые взносы существует в той мере, в какой обязанность предоставлять питание в натуре или возмещать его стоимость закреплена локальным нормативным актом, трудовым или коллективным договором. В противном случае нельзя считать указанные натурализованные выплаты, производимые исключительно по воле работодателя и за счет его чистой прибыли, осуществляемыми в рамках трудовых отношений, что с точки зрения ч. 1 ст. 7 Закона о страховых взносах равнозначно отсутствию объекта обложения.

Помимо прочего, следует учитывать положения ч. 3 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 №212-ФЗ, согласно которым не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и вознаграждения по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а равно передача в пользование имущества (имущественных прав). По своей гражданско-правовой природе такие действия работодателя, как оплата за работника продуктов питания или погашение за него кредита, представляют освобождение от имущественной обязанности перед третьими лицами (продавцом, банком), что в силу п. 1 ст. 572 ГК РФ образует предмет договора дарения. Аналогичным образом следует квалифицировать и, соответственно, не облагать страховыми взносами любые подарки работнику от работодателя, которые очевидно не предусмотрены ни трудовым или коллективным договором, ни локальными нормативными актами.<sup>12</sup> Здесь также подлежат применению правила о

<sup>9</sup> См. *Кривцов А.* Налоговый учет на вахте // Экспресс-бухгалтерия. - 2011. - №34. С. 17; *Лермонтов Ю. М.* К вопросу об исчислении страховых взносов // Финансовая газета. - 2011. - №31. С. 2.

<sup>10</sup> См. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 22.07.2011 №А60-15886/2011.

<sup>11</sup> См. *Виговский Е. В.* Сложные вопросы соотношения трудового, налогового и административного права // Трудовое право. - 2009. - №7. С. 43.

<sup>12</sup> Например, работодатель может избежать уплаты страховых взносов с суммы оказанной работнику материальной помощи, превышающей 4 000 руб. (п. 11 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах), если предварительно заключит с работником договор займа, а после осуществления выплаты оформит прощение долга (ст. 415 ГК РФ).

договоре дарения как о классической сделке, опосредующей переход имущества или имущественного права от одного лица к другому.

В этой связи вызывает критику Письмо ПФР от 18.10.2010 №30-21/10970,<sup>13</sup> в п. 1.2 которого разъясняется, что компенсация на содержание детей в детских дошкольных учреждениях в любом случае подлежит включению в базу для начисления страховых взносов, с одной только ссылкой на отсутствие названного вида выплат в перечне ст. 9 Закона о страховых взносах. В позиции контролирующих органов видится попытка использовать имеющийся недостаток юридической техники в целях расширительной трактовки объекта обложения и, следовательно, возложения на плательщиков дополнительной фискальной нагрузки. Однако, по нашему мнению, обязанность работодателя уплатить страховые взносы находится здесь в прямой зависимости от фиксации его обязанности оплачивать услуги детского сада в индивидуальных или коллективных актах, содержащих нормы трудового права. При этом не должно придаваться правовое значение тому факту, что вышеприведенные виды выплат в натуральной форме не упомянуты в ст. 9 Закона о страховых взносах.

Для устранения описанной коллизии словосочетанию «за исключением сумм, указанных в статье 9 настоящего Федерального закона» целесообразно придать смысл исключения из состава выплат, признаки которых как облагаемого объекта содержатся в ст. 7 Закона о страховых взносах, для чего предлагается последовательно изложить ч. 1 и ч. 2 ст. 8 Закона о страховых взносах в следующей редакции:

*«1. База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, указанных в подпунктах «а» и «б» пункта 1 части 1 статьи 5 настоящего Федерального закона, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных частью 1*

*статьи 7 настоящего Федерального закона (за исключением сумм, указанных в статье 9 настоящего Федерального закона), начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц.*

*2. База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, указанных в подпункте «в» пункта 1 части 1 статьи 5 настоящего Федерального закона, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных частью 2 статьи 7 настоящего Федерального закона (за исключением сумм, указанных в статье 9 настоящего Федерального закона), за расчетный период в пользу физических лиц».*

При такой формулировке отсылка к ст. 9 Закона о страховых взносах будет сводиться к обозначению неотносимости поименованных в ней выплат к объекту обложения и, тем самым, не позволит включать в расчет облагаемой базы выплаты и вознаграждения только по признаку их отсутствия в перечне необлагаемых сумм. До внесения же соответствующих поправок и во избежание споров с органами внебюджетных фондов можно рекомендовать плательщикам заключать соглашения об оплате найма жилья, услуг дошкольных или образовательных учреждений, по условиям которых выгодоприобретателем будет не сам работник, а члены его семьи (супруг, дети), не состоящее с плательщиком в трудовых или гражданско-правовых отношениях.

Перечисление льготированных выплат, приведенное в ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах настолько подробно, чтобы показать их объем, также является чрезмерным. Многие из выплат, в т. ч. указанных в п. п. 1, 2, 7, 9 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, осуществляются работникам не потому, что обязанность их выплачивать предусмотрена в трудовом или коллективном договоре, а в силу действующего законодательства, предусматривающего для работодателя при возникновении трудовых

<sup>13</sup> Нормативные акты для бухгалтера. - 30.11.2010. - №23.

## Вопросы государственного страхования

отношений обязанность осуществлять соответствующие выплаты. К примеру, обязанность работодателя выплачивать пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам является отнюдь не следствием наличия в трудовом договоре соответствующего условия, а возникает независимо от воли сторон в силу Федерального закона «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 №255-ФЗ.<sup>14</sup>

Кроме того, ряд выплат из перечня ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, не подпадают под понятие объекта обложения, поскольку их осуществление происходит вне связи с реализацией физическим лицом - получателем выплаты своей трудовой функции, выполнением им работ (оказанием услуг) по гражданско-правовому договору. В частности, указанные в ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах государственные пособия выплачиваются за счет средств бюджета соответствующего уровня и независимо от того, состоит ли их получатель с кем-либо в трудовых отношениях. Тем же образом в состав сумм, не подлежащих обложению, включены пособия по безработице, хотя в силу ст. 22 Закона РФ «О занятости населения в РФ» от 19.06.1991 №1032-1<sup>15</sup> указанные пособия являются расходными обязательствами федерального бюджета и выплачиваются органами службы занятости физическим лицам, признанным безработными, т. е. не являющимися на данный момент субъектами трудовых отношений. Выплаты, направленные на возмещение вреда здоровью, компенсацию материального ущерба от террористического акта, стихийного бедствия или иной чрезвычайной ситуации, оплату работы членов избирательных комиссий (комиссий референдума) и некоторые другие, также могут производиться в отсутствие

трудовых отношений между плательщиком и получателем этих выплат.

Считаем, что применительно к вышеуказанным выплатам включение их в перечень освобождаемых от обложения сумм излишне и не имеет самостоятельного правового значения. Ведь отсутствие соответствующих сумм в ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах не повлечет их признания объектом обложения и включения в базу для начисления взносов. Поэтому из ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах целесообразно убрать упоминание всех выплат, которые по своему характеру могут осуществляться вне рамок трудовых отношений и вне связи с обязательствами подряда или возмездного оказания услуг, т. е. не входящие в объект обложения страховыми взносами.

Следует обратить внимание и на п. 14 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, высвобождающий из-под обложения суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат военнослужащим и сотрудникам правоохранительных органов. Наличие этой нормы в увязке с иными положениями законодательства о страховых взносах также приводит к ненужному плеоназму и риску возникновения спорных ситуаций.

Как уже неоднократно отмечалось, для возникновения объекта обложения страховыми взносами необходимым условием является наличие трудовых отношений. Между тем, ст. 11 ТК РФ установлено, что трудовое законодательство и иные акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются на военнослужащих при исполнении ими обязанностей военной службы. Иными словами, отношения военнослужащих и органов, учреждений и организаций, в которых они ее проходят, не являются трудовыми и не могут быть оформлены ни трудовым, ни коллективным договором (соглашением). Следовательно, в силу ч. 1 ст. 7 Закона о страховых взносах выплаты военнослужащим и иным приравненным к ним лицам

<sup>14</sup> Российская газета. - 31.12.2006. - №297.

<sup>15</sup> СЗ РФ. - 22.04.1996. - №17. - Ст. 1915.

априори не признаются объектом обложения взносами в государственные внебюджетные фонды, в связи с чем п. 14 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах надлежало бы исключить.

Среди иных проблем юридико-технического плана социально-страховое законодательство, как и ранее действовавшая гл. 24 НК РФ, построено таким образом, что ст. 7 Закона о страховых взносах не содержит исчерпывающего определения объекта обложения. При этом отдельные формулировки ст. 9 того же закона могут ввести в заблуждение относительно круга облагаемых объектов.

Исходя из наименования ст. 9 «Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами...», можно предположить, что она в целом посвящена исключению из базы для начисления страховых взносов перечисленных в ней сумм. При этом слово «суммы» как характеристика выплат, использованное в названии статьи, применимо только к облагаемой базе, исходя из буквального прочтения ее определения, приведенного в ст. 8 Закона о страховых взносах. В результате напрашивается, казалось бы, естественный вывод о том, что все перечисленные в ст. 9 Закона о страховых взносах выплаты относятся к объекту обложения страховыми взносами, но их суммы исключаются из облагаемой базы. Однако это совсем не так. Фактически ст. 9 «Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами...» содержит, с одной стороны, перечень выплат, которые и без их упоминания в нем не подлежат обложению взносами (например, различные государственные пособия) по причине несоответствия признакам объекта обложения, закрепленным в ст. 7 Закона о страховых взносах, а с другой, через освобождение от начисления взносов на часть выплат, не являющихся облагаемыми объектами в силу той же ст. 7 закона, приводит к смысловой эскалации объекта обложения.

Представляется, что исчерпывающее определение объекта обложения взносами должно

быть сформулировано в ст. 7 Закона о страховых взносах, специально для этого предназначенной. Тогда как ст. 9 Закона о страховых взносах должна содержать только положения, исключающие из облагаемой базы суммы тех или иных выплат, по своему характеру являющихся объектом обложения (т. е. в силу их осуществления в рамках трудовых отношений или наличия условий о них в гражданско-правовых договорах определенного вида). Это позволило бы сделать российское законодательство о страховых взносах менее противоречивым и более понятным для плательщиков, особенно в вопросах прозрачности, четкости и ясности формулировок, используемых для обозначения изъятий из базы для начисления страховых взносов.

Как показывает практика, основные проблемы применения различного рода освобождений от уплаты страховых взносов так или иначе лежат в плоскости согласования норм Закона о страховых взносах и трудового законодательства. При этом ответ на вопрос – подлежит ли обложению страховыми взносами конкретный вид выплаты в пользу физического лица – зависит не только от включения данной выплаты в перечень необлагаемых сумм (ст. 9 Закона о страховых взносах), но и от того, отвечает ли эта выплата признакам объекта обложения страховыми взносами в целом (ч. 1 ст. 7 Закона о страховых взносах), т. е. производится ли ее начисление в рамках трудовых отношений или гражданско-правовых договоров о выполнении работ (оказании услуг).

Рассмотрим следующую ситуацию. На основании пп. «д» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах в состав льготированных компенсационных выплат включены суммы, уплачиваемые работникам в связи с их увольнением, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск. Буквальное толкование указанной нормы говорит о том, что она распространяется только на ситуацию, предусмо-

## Вопросы государственного страхования

тренную ч. 1 ст. 127 ТК РФ, когда компенсация за неиспользованный отпуск производится при условии и непосредственно в момент прекращения трудовых отношений между работником и работодателем. Поэтому в 2010 г. возникал вопрос о необходимости обложения страховыми взносами денежной компенсации, заменяющей в порядке ст. 126 ТК РФ часть неиспользованного отпуска, превышающую 28 календарных дней, в период продолжения трудовых отношений сторон, т. к. названный вид выплаты не был прямо поименован в составе льготированных компенсаций (п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах).

Отметим, что правовая природа замены части неиспользованного отпуска денежной компенсацией как объекта социального налогообложения не единожды являлась предметом судебного толкования и зачастую складывалась в пользу работодателей. В частности, арбитражными судами обращалось внимание, что выплата работающим физическим лицам компенсации за неиспользованный отпуск предусмотрена трудовым законодательством, связана с выполнением работниками своих трудовых обязанностей и выбором ими одной из предусмотренных ст. ст. 126, 127 ТК РФ натуральной или денежной форм реализации права на отпуск, а потому не подлежит включению в базу для начисления страховых взносов.<sup>16</sup> Причем в период действия гл. 24 НК РФ суды и вовсе лишали правового значения то обстоятельство, увольняется ли работник, получивший компенсацию, или продолжает работать.<sup>17</sup> Похожая точка зрения высказывалась и в юридической литературе,<sup>18</sup>

и в разъяснениях чиновников, в т. ч. Письме Минздравсоцразвития РФ от 19.05.2010 №1239-19.<sup>19</sup>

Этим успешно пользовались работодатели для уменьшения размера платежей во внебюджетные фонды посредством производства по истечении срока трудового договора выплат в счет компенсации за неиспользованный отпуск и последующего заключения с теми же работниками трудовых договоров на новый срок. И, поскольку возобновление трудовых отношений с работником после его увольнения не лишает плательщика права на применение освобождений по отдельным видам выплат, недобросовестные работодатели ранее получали положительные для себя судебные решения.<sup>20</sup>

Окончательно описанная дилемма была преодолена законодателем в Федеральном законе от 08.12.2010 №339-ФЗ,<sup>21</sup> дополнившем перечень исключений из пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах компенсационными выплатами за неиспользованный отпуск, не связанными с увольнением работников, которые стали облагаться страховыми взносами в общеустановленном порядке. В итоге, по этой части был создан правовой заслон для уклонения работодателей от уплаты страховых взносов.

Однако остаются другие выплаты компенсационного характера, причитающиеся работнику при увольнении, в т. ч. различного рода выходные пособия (ч. 3 ст. 84, ст. 178, ч. 3 ст. 180, ст. 181, ст. 279, ч. 3 ст. 296, ст. 318 ТК РФ), которые в прежнем русле могут быть использованы в качестве «лазеек» для обхода

<sup>16</sup> См. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 21.06.2011 №А26-3139/2011, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.09.2005 №А58-1559/05-Ф02-4775/05-С1.

<sup>17</sup> См. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.07.2003 №А05-1980/03-119/9.

<sup>18</sup> См. *Кронлиц В. Ю.* Некоторые правовые аспекты соотношения норм налогового и трудового законодательства при уплате

единого социального налога // Арбитражные споры. - 2007. - №4. С. 96.

<sup>19</sup> Нормативные акты для бухгалтера. - 10.08.2010. - №15.

<sup>20</sup> См. Постановление ФАС Уральского округа от 21.02.2008 №Ф09-849/08-С2, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.03.2009 №Ф04-6078/2008 (3514-А81-42), Постановление ФАС Уральского округа от 10.01.2008 №Ф09-10860/07-С2.

<sup>21</sup> СЗ РФ. - 13.12.2010. - №50. - Ст. 6597.

законодательства о страховых взносах. В этой связи можно рекомендовать плательщикам и правоприменительным органам при решении вопроса об обоснованности использования льгот, предоставляемых законом на случай увольнения работников, учитывать абз. 4 п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.03.2004 №2,<sup>22</sup> согласно которому при установлении факта многократности заключения срочных трудовых договоров на непродолжительный срок для выполнения одной и той же трудовой функции суд вправе признать трудовой договор заключенным на неопределенный срок. В подобных ситуациях существенной становится оценка обстоятельств дела в их совокупности и взаимосвязи на предмет наличия или отсутствия у плательщика потребности в постоянной рабочей силе, объективных препятствий к установлению трудовых отношений на неопределенный срок (ч. 2 ст. 58 ТК РФ), соблюдения им оснований для заключения срочных трудовых договоров (ст. 59 ТК РФ), систематичности выполнения той или иной трудовой функции.

Критерии разграничения выходных пособий, облагаемых взносами и освобождаемых от их уплаты, обнаруживают себя в области оснований как установления этих выплат, так и нормирования их размеров. Согласно позиции, поддержанной Президиумом ВАС РФ в Информационном письме от 14.03.2006 №106,<sup>23</sup> российское трудовое законодательство выделяет 2 вида выплат, именуемых компенсационными. Первые из них предусмотрены ст. 164 ТК РФ и не входят в систему оплаты труда, поскольку направлены на возмещение фактически понесенных работниками затрат, связанных с выполнением ими трудовых обязанностей. Вторые определены ст. 129 ТК РФ в составе элементов оплаты труда, не отно-

сящихся непосредственно к вознаграждению за труд, но имеющих компенсаторный и стимулирующий характер, и так же призванных побудить работников к труду.

Из приведенного судебного толкования следует, что необлагаемые взносами компенсации не отвечают природе дохода работника, поскольку используется им не для удовлетворения личных потребностей, а с целью возмещения реальных расходов, обеспечивающих возможность выполнения им своих трудовых обязанностей (например, при использовании личного транспорта и несении затрат на ГСМ).<sup>24</sup> Другие компенсационные выплаты связаны с результатами труда работника, являются его заработком и, следовательно, подлежат обложению взносами на общих основаниях. Именно поэтому замена неиспользованного отпуска денежной компенсацией по логике законодателя образует объект обложения страховыми взносами. Ведь указанная выплата независимо от продолжительности компенсируемой части отпуска осуществляется в рамках и в период трудовых отношений, не преследует цели возмещения работнику затрат, связанных с необходимостью выполнения конкретной трудовой функции и, как итог, не поименована в закрытом перечне п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах.

Исходя из изложенного, выходные пособия и прочие компенсации, причитающиеся работникам при увольнении, поименованы в пп. «д» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах в том смысле, в каком им это значение придает ст. 129 ТК РФ. В противовес этому на выплаты, отвечающие признакам, содержащимся в ст. 164 ТК РФ, рассчитан пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах.

В целом же любые гарантированные законом выплаты (в т. ч. за повышенные физиче-

<sup>22</sup> Российская газета. - 08.04.2004. - №72.

<sup>23</sup> Вестник ВАС РФ. - 2006. - №7.

<sup>24</sup> См. Светлов М. А. Как лучше организовать парковку для машин сотрудников // Главная книга. - 2011. - №16. С. 79.

## Вопросы государственного страхования

ские, умственные и эмоциональные нагрузки) являются по своей сути компенсационными, поскольку не связаны напрямую с количеством и качеством труда.<sup>25</sup> На это обращалось внимание еще представителями советской правовой науки.<sup>26</sup> Примером здесь могут служить выходные пособия, указанные в ст. 178 ТК РФ, и другие подобные компенсации, в силу пп. «д» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах не образующие объект обложения, поскольку не являются оплатой за труд и выплачиваются строго по нормам, установленным законодательством РФ. Обоснованным представляется и вывод тех авторов, которые включают в состав не подлежащих обложению взносами выплат денежную компенсацию (проценты) за просрочку выдачи заработной платы (ст. 236 ТК РФ).<sup>27</sup>

Если же выходное пособие определяется соглашением сторон трудового договора и превышает зафиксированный в законе размер либо вовсе производится по основаниям увольнения, императивно не влекущим выплату пособия, то в этих случаях положения пп. «д» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах не применимы. Хотя такие выплаты не запрещены законодательством о труде и в какой-то степени выполняют конструктивную функцию, создавая дополнительные гарантии материальной обеспеченности увольняемых и стимулируя стороны трудовых отношений к консенсуальным формам урегулирования разногласий, однако не являются обязательными, их размер определяется не нормативно-правовым актом, а соглашением сторон, и к тому же выходит за пределы норм, установленных для каждого соответствующего случая законом.

Следовательно, суммы так называемого «золотого парашюта», прижившегося в современной практике управления трудовыми ресурсами, подлежат учету в составе базы для исчисления страховых взносов.

Впрочем, арбитражная практика по данному вопросу не столь однозначна и даже в рамках одного региона может идти как по пути признания выходных пособий, выплачиваемых по соглашению сторон, облагаемыми страховыми взносами выплатами<sup>28</sup>, так и наоборот. В последнем случае поводом для отнесения выходных пособий к категории необлагаемых выплат становится ч. 4 ст. 178 ТК РФ, в силу которой трудовым или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий<sup>29</sup>.

Ввиду обозначенной конкуренции норм п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах и ч. 4 ст. 178 ТК РФ появляется вполне обоснованный соблазн считать любое выходное пособие, размер и основание выплаты которого определены соглашением сторон, установленным законодательством. Так, не вызывает сомнения обоснованность освобождения от начисления взносов на компенсацию, подлежащую выплате руководителю организации при его увольнении, без какого-либо ограничения по сумме в силу прямого и непосредственного указания на то в ст. 279 ТК РФ. Тем более, что компенсация за досрочное расторжение трудового договора с директором, по мнению некоторых судов, не является составной частью заработной платы.<sup>30</sup>

Безусловно, данная ситуация свидетельствует о необходимости совершенствования

<sup>25</sup> См. Постановление ФАС Поволжского округа от 17.09.2010 №А65-27977/2009.

<sup>26</sup> См. *Калтина Н. В.* Компенсационные выплаты по советскому трудовому праву: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М.: ВНИИСЗ, 1971. С. 8.

<sup>27</sup> См. *Федотова Е. Г.* Ответственность за невыплату заработной платы // *Административное право.* - 2010. - №3. С. 90.

<sup>28</sup> См. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 29.06.2011 №А26-3474/2011.

<sup>29</sup> См. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 21.06.2011 №А26-3139/2011.

<sup>30</sup> См. Определение Верховного Суда Удмуртской Республики от 25.08.2010 №33-2787/2010.

ее правового регулирования или издания высшими судебными инстанциями соответствующих разъяснений, а до тех пор представляется верным руководствоваться принципом толкования всех неустранимых недостатков и противоречий в пользу плательщиков, носящим в публичном праве межотраслевой характер.

Поскольку ст. 164 ТК РФ вводит понятие не только компенсаций, но и гарантий, представляется возможным сделать вывод, что средства, с помощью которых обеспечивается осуществление работниками своих прав в области социально-трудовых отношений (гарантии), также не входят в систему оплаты труда и, следовательно, не должны подлежать обложению страховыми взносами. Основные отличия гарантий от компенсаций следующие: они в отличие от компенсаций носят нематериальный (нематериальный) характер, т. к. не обусловлены каким-либо трудовым результатом, не имеют свойств встречного предоставления и потому являются безвозмездными, не всегда имеют денежное выражение и в большинстве своем связаны со временем, когда работник не выполняет свою трудовую функцию.<sup>31</sup> К примеру, по этим критериям Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12.01.2010 №10280/09 пришел к выводу, что доплаты горнякам за нормативное время передвижения в шахте от ствола к месту работы и обратно призваны компенсировать работникам нематериальные затраты (их потерю времени) и потому не включаются в состав заработной платы. Вряд ли такие выплаты могут иметь иной режим обложения страховыми взносами, отличный от компенсаций.

В то же время, нельзя не обратить внимания на то, что российское социально-страховое законодательство весьма подвижно, перечень

выплат, осуществляемых работодателем в пользу работника, достаточно обширен, а четкий понятийный аппарат в указанной сфере все еще отсутствует. Поэтому в Законе о страховых взносах нормы об освобождении от обложения расходов на командировки помещены в ст. 9, посвященную компенсационным выплатам, тогда как в ст. 167 ТК РФ возмещение расходов, связанных со служебными командировками, названо гарантиями.

Следует обратить внимание на проблему обложения страховыми взносами сумм, которые не причитаются работнику или права на которые работник утратил. Речь идет о ранее полученных работником отпускных за фактически неотработанные им дни отпуска и, соответственно, подлежащих удержанию из сумм, выплачиваемых при увольнении.

Судебная практика по искам работодателей к бывшим работникам о взыскании излишне выплаченной заработной платы за неотработанные дни отпуска крайне неустойчива. Одни суды исходят из того, что взыскание оплаты неотработанных дней отпуска есть разновидность возмещения ущерба, выразившегося в излишних выплатах, который работник обязан возместить работодателю в силу прямого указания в законе (ст. 238 ТК РФ).<sup>32</sup> Другие - вовсе не признают за работодателем право на взыскание, ссылаясь на абз. 5 ч. 2 ст. 137 ТК РФ, буквальное прочтение которого допускает удержание заработной платы за неотработанные дни отпуска только при увольнении, т. е. непосредственно при расчете работника в последний день работы (ст. ст. 84.1, 140 ТК РФ). Если же произвести соответствующие удержания не представляется возможным, в т. ч. за отсутствием средств, причитающихся работнику при увольнении, то во взыскании оплаты

<sup>31</sup> См. *Прасолов Б. В.* Компенсация за использование личного имущества работника в интересах работодателя // *Вопросы трудового права.* - 2012. - №2. С. 11-12.

<sup>32</sup> См. Решение Калининского районного суда г. Новосибирска от 14.09.2009 №2-1098/2009.

## Вопросы государственного страхования

неотработанных дней отпуска будет отказано.<sup>33</sup>

В последнем случае положение работодателя усугубляется тем, что на суммы отпускных, выплаченные излишне и за невозможностью их взыскания оставшиеся в распоряжении работника, органы ПФР и ФСС потребуют начисления страховых взносов. Однако вряд ли такое требование можно будет признать обоснованным. Оплата работодателем дней отпуска, право на которые работник не приобрел в силу ст. 121 ТК РФ, не предусмотрена трудовым законодательством, не является заработком работника, не отнесена к выплатам поощрительного или стимулирующего характера за трудовые достижения (премией, доплатой, надбавкой, материальной помощью), а значит не включается в систему оплаты труда (ч. 1 ст. 129 ТК РФ). Нарушение работодателем процедуры удержания, повлекшее невозможность дальнейшей реституции, не изменяет правовой природы соответствующих сумм. Поэтому считаем, что в рассмотренной ситуации плательщик вправе произвести уменьшение сумм страховых взносов за период, когда работнику предоставлялись и оплачивались спорные дни отпуска.

Тем не менее, представляется полезным дополнить ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах пунктом 16 следующего содержания: *«Суммы излишне выплаченного при предоставлении работнику ежегодного очередного оплачиваемого отпуска заработка в части, превышающей фактические отработанные до дня увольнения работника дни отпуска, если возможность удержания (взыскания) с работника указанных сумм работодателем утрачена».*

В соответствии с п. 8 ст. 55 Закона РФ «Об образовании» от 10.07.1992 №3266-1<sup>34</sup> педагогическим работникам государственных и муниципальных образовательных учреждений

в целях содействия их обеспечению книгоиздательской продукцией и периодическими изданиями выплачивается ежемесячная денежная компенсация. Размер такой компенсации в зависимости от вида и подведомственности образовательных учреждений варьируется в среднем от 100 до 150 рублей.

По смыслу п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах названные выплаты носят компенсаторный характер, нормированы законом и поэтому не должны облагаться страховыми взносами. Однако на практике контролирующие органы нередко возлагают на образовательные учреждения дополнительные обязанности по документальному подтверждению преподавательским составом приобретения на полученные денежные средства книгопечатной продукции. Между тем, ни сам Закон об образовании, ни развивающие его подзаконные акты не устанавливают обязанность педагогических работников представлять какие-либо документы, подтверждающие целевое использование компенсации, что коррелирует с позицией судебных инстанций<sup>35</sup>. Вопросы фактического расходования данной компенсации, по своей правовой природе не входящей в систему оплаты труда, законодателем выведены за пределы поля правового регулирования, а значит требования ПФР и ФСС следует признать неправомерными, поскольку преподаватели вольны распоряжаться полученной компенсацией по собственному усмотрению, выбирать направления ее расходования как полностью, так и в какой-либо части, определять периодичность и количество приобретения учебно-методической литературы. Единственное ограничение касается педагогов-совместителей, которые вправе получить компенсацию лишь при условии, что по основному месту работы они не имеют на нее права.<sup>36</sup>

<sup>33</sup> См. Постановление Президиума Санкт-Петербургского городского суда от 08.12.2010 №44г-111/2010.

<sup>34</sup> Российская газета. - 31.07.1992. - №172.

<sup>35</sup> См. Определение ВАС РФ от 05.09.2011 №ВАС-11571/11, Решение Арбитражного суда Свердловской области от 01.09.2011 №А60-18884/2011.

<sup>36</sup> См. Постановление ФАС Северо-Западного округа от

Много сложностей возникает при использовании льгот и освобождений в отношении компенсаций работникам, выполняющим трудовые обязанности в особых, отличающихся от нормальных, условиях режима рабочего времени. Так, согласно ст. 302 ТК РФ за каждый календарный день работы вахтовым методом, а также за дни фактического нахождения в пути от места нахождения работодателя до места выполнения работы и обратно работнику взамен суточных выплачивается специальная надбавка. По смыслу ст. 164 ТК РФ эта надбавка отвечает всем признакам необлагаемой компенсационной выплаты<sup>37</sup> в отличие от выплат за работу во вредных и тяжелых условиях труда, с которых производятся отчисления во внебюджетные фонды.<sup>38</sup>

Поскольку компенсации освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах установленных законодательством норм, постольку закрепленный в ст. 302 ТК РФ и Постановлении Правительства РФ от 03.02.2005 №51<sup>39</sup> механизм финансирования надбавок позволяет сделать вывод, что хозяйствующие субъекты, не относящиеся к бюджетной сфере, свободны в определении размера вахтовых надбавок и, соответственно, вправе в полном объеме без каких-либо ограничений исключать их из облагаемой базы при единственном условии - размер надбавки должен быть зафиксирован в трудовом или коллективном договоре либо локальном нормативном акте. Вывод о том, что факт выплаты надбавки за работу вахтовым методом, в т. ч. при отсутствии установленных законом лимитов (нормативов) их выплаты, является достаточным основанием для применения

организацией соответствующей льготы, косвенно находит поддержку и в практике арбитражных судов.<sup>40</sup>

Работодатели также обязаны оплачивать расходы по доставке работников от места нахождения предприятия или пункта сбора до места вахты и обратно посредством собственного транспорта или заключения договоров с перевозчиками, как того требует п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ от 31.12.1987 №794/33-81<sup>41</sup>. И здесь проблема заключается в том, что абз. 2 п. 2.5 названного документа, посвященный обязанности предприятия оплачивать работникам проезд от места их постоянного жительства до пункта сбора и места работы, был признан недействительным Решением Верховного Суда РФ от 17.12.1999 №ГКПИ99-924<sup>42</sup>. В настоящее время, если работник добирается до места вахты самостоятельно с последующим возмещением стоимости фактически понесенных им расходов на проезд, краеугольным камнем встает вопрос о том, какую норму ст. 9 Закона о страховых взносах считать формальным основанием для освобождения указанных расходов работодателя от обложения страховыми взносами и в каких пределах (размерах). В результате, возникает риск инициации спора с государственными внебюджетными фондами и доначисления взносов на суммы возмещения этих расходов.

По своему юридическому характеру абз. 2 п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ был обязывающим, однако представляется экономически целесообразным (например, в случае необходимости обеспечить проезд к месту работы одного сотрудника)

16.05.2011 №А56-50538/2010.

<sup>37</sup> См. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.06.2012 №А46-11229/2011.

<sup>38</sup> См. Определение ВАС РФ от 02.10.2012 №ВАС-10151/12.

<sup>39</sup> СЗ РФ. - 07.02.2005. - №6. - Ст. 463.

<sup>40</sup> См. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2006 №А10-14175/05-Ф02-5100/06-С1, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 06.06.2007 №А28-10509/2006-328/29.

<sup>41</sup> Бюллетень Госкомтруда СССР. - 1988. - №5.

<sup>42</sup> Бюллетень Верховного Суда РФ. - 2000. - №4.

## Вопросы государственного страхования

сохранить за работодателями право выбора между самостоятельной организацией перевозки сотрудников и оплатой стоимости аналогичного проезда к месту вахты и обратно непосредственно каждому работнику. В последнем случае произведенная работодателем выплата будет отвечать критериям ст. 164 ТК РФ и подпадать под действие пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах. Для этого предлагается дополнить п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ абзацем следующего содержания: *«Предприятие по соглашению с работником имеет право возместить ему расходы на проезд от места постоянного жительства работника или от пункта сбора до места работы и обратно в размере стоимости такого проезда, подтвержденной документально»*. Одновременно внести изменения в пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, дополнив его после слова *«местность»* словами *«а равно проездом к месту работы вахтовым методом»*.

Особенности организации трудового процесса вахтовым методом обусловлены необходимостью выполнения работ, как правило, в необжитых отдаленных районах или районах с особыми природными условиями (ч. 2 ст. 297 ТК РФ). Следовательно, в системе действующего правового регулирования, образуемой гл. гл. 47, 50 ТК РФ, на лиц, работающих вахтовым методом, в полной мере распространяются гарантии и компенсации, установленные Законом РФ «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» от 19.02.1993 №4520-1.<sup>43</sup>

Так, физическим лицам, отправляющимся работать в районы Крайнего Севера, и членам их семей предусматривается оплата стоимости проезда от места постоянного проживания к месту работы (месту нахождения работодателя) и обратно, стоимости проезда и провоза

багажа в пределах территории РФ к месту использования отпуска и обратно, а также допускается оплата за счет средств организации стоимости проезда в пределах территории РФ для медицинских консультаций или лечения. Основанием производства этих выплат для предприятий бюджетной сферы в зависимости от их формы собственности будут являться федеральное законодательство,<sup>44</sup> решения региональных органов государственной власти или органов местного самоуправления, а для остальных организаций - коллективный договор (соглашение) и локальные нормативные акты (ст. ст. 4, 33, 35 Закона РФ от 19.02.1993 №4520-1, ст. ст. 313, 323, 325, 326 ТК РФ).

Как видим, вышеуказанные выплаты являются компенсационными и не входят в систему оплаты труда, поскольку производятся работодателем в целях возмещения работникам реальных затрат, вызванных необходимостью выполнения работы вне места постоянного проживания, а значит льготируются по основанию пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах. При этом более благоприятные условия компенсаций, закладываемые работодателями в локальных нормативных актах, по сравнению с предусмотренными ст. 302 ТК РФ по справедливому мнению судов никак не противоречат положениям ст. 313 ТК РФ.<sup>45</sup>

Существенные ограничения права работодателя на уменьшение базы для начисления платежей во внебюджетные фонды, как видно из текста . 7 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах, установлено лишь в отношении ком-

<sup>44</sup> Например, Постановление Правительства РФ «О порядке компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в федеральных органах государственной власти (государственных органах) и федеральных государственных учреждениях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей» от 12.06.2008 №455.

<sup>45</sup> См. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 07.09.2011 №А26-5789/2011.

<sup>43</sup> Российская газета. - 16.04.1993. - №73.

пенсации работникам расходов на следование к месту отдыха и обратно. Здесь подлежат применению следующие императивные требования и нормативы:

- используемое в п. 7 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах понятие «место проведения отпуска» предполагает только один населенный пункт по существующему административно-территориальному делению;

- при следовании к месту отдыха за пределы территории РФ размер не подлежащей обложению компенсации ограничивается стоимостью проезда (перелета) от места отправления до пункта пропуска через государственную границу РФ (например, до здания аэропорта, открытого для международных сообщений, из которого вылетает работник), что признается арбитражными судами. Остальная часть затрат работника на проезд (перелет) к месту отдыха, возмещенная работодателем, образует объект обложения страховыми взносами;<sup>46</sup>

- при следовании к месту отдыха за пределы территории РФ в базу для начисления страховых взносов не включается компенсация стоимости провоза багажа весом до 30 кг, а в части превышения данной нормы обложение происходит в общем порядке;

- для организаций, финансируемых из бюджета, предельный размер необлагаемой суммы строго нормирован усредненной стоимостью и комфортностью проезда по видам транспорта при наличии подтверждающих документов, а при их отсутствии - сумма льготированной компенсации рассчитывается по минимальной стоимости проезда кратчайшим путем на соответствующем виде транспорта (п. п. 5, 7 Постановления Правительства РФ от 12.06.2008 №455). Это не касается других организаций, не относящихся к бюджетной сфере, для которых аналогичные расходы не

облагаются страховыми взносами, если обязанность и нормативы их возмещения из средств работодателя предусмотрены локальным нормативным актом, трудовым или коллективным договором.

В целом же платежи в возмещение сотрудникам стоимости следования к месту использования отпуска и обратно есть выплаты компенсационные в смысле ст. 164 ТК РФ, поскольку являются целевыми (о чем прямо говорится в ч. 6 ст. 325 ТК РФ) и не могут направляться на удовлетворение иных нужд работников. Их целевой характер с неизбежностью предполагает обязанность представления работником подлинников проездных документов, которую рекомендуется закреплять в упоминаемых в ч. 8 ст. 325 ТК РФ локальном нормативном акте, трудовом или коллективном договоре по аналогии с положениями п. 12 Постановления Правительства РФ от 12.06.2008 №455.

Отдельное внимание уделено законодателем правилу об обложении страховыми взносами командировочных расходов, которое с точки зрения юридической техники вынесено в обособленную от всех остальных норму ст. 9 Закона о страховых взносах.

Обязанность работодателя возмещать работнику, направленному в служебную командировку, расходы по проезду и по найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства (суточные), а также иные расходы, производимые работником с разрешения или ведома работодателя, закреплена ст. 168 ТК РФ. При этом порядок и размеры такого возмещения определяются коллективным договором или локальным нормативным актом, принятым в организации.

В ч. 2 ст. 9 Закона о страховых взносах, посвященной освобождению от обложения страховыми взносами расходов на командировки, законодатель предусмотрел норму, аналогичную той, которая применительно к

<sup>46</sup> См. Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 09.06.2011 №А26-3373/2011, Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 12.09.2011 №А26-6380/2011.

## Вопросы государственного страхования

НДФЛ содержится в абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ, с одной лишь разницей, что суммы возмещения командировочных расходов для целей их освобождения от включения в базу для начисления страховых взносов не нормируются. Подтверждению подлежит лишь их фактический размер на основании оправдательных документов, прилагаемых работником по окончании командировки к авансовому отчету.

Исключение составляют неподтвержденные соответствующими документами расходы по найму жилья, суммы которых освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных законодательством РФ. Однако в настоящее время на законодательном уровне, а именно в Постановлениях Правительства РФ от 02.10.2002 №729<sup>47</sup> и от 26.12.2005 №812,<sup>48</sup> регламентированы лишь нормы расходов, связанных со служебными командировками работников организаций, финансируемых из федерального бюджета. Во всех остальных случаях, как справедливо отмечает специалистами, нормы возмещения (в т. ч. затрат на наем жилья) организации устанавливаются сами, закрепляя их в своих внутренних документах, которыми она полноправно руководствуется при командировании сотрудников.<sup>49</sup> При этом размер суточных не может устанавливаться на каждый отдельный случай индивидуальными актами правоприменения (например, приказами о служебной командировке).

Таким образом, расходы плательщика, связанные с возмещением работнику затрат на командировку, не принимаются в расчет для начисления страховых взносов в пределах лимитов, установленных в организации

на основании коллективного договора или локальных нормативных актов.<sup>50</sup>

Вместе с тем, надлежит учитывать, что содержащийся в ч. 2 ст. 9 Закона о страховых взносах перечень не облагаемых командировочных расходов далеко не безграничен и не включает суммы возмещения расходов на оплату дополнительных услуг, оказываемых гостиницами (бронирование номеров и билетов, добровольная медицинская страховка, организация банкетов, заказ такси в месте командирования). Важно понимать, что согласно акцентам, составленным в п. 6 Информационного письма ВАС РФ от 14.03.2006 №106, командировочные расходы должны осуществляться в интересах не работника, а работодателя. Поэтому указанные выплаты наряду с суммой среднего заработка, начисленного работнику за период командировки, образуют объект обложения страховыми взносами и не уменьшают базу для их начисления.

В свете рассмотренных выше вопросов позволим себе обратить внимание законодательных и компетентных правоприменительных органов на целесообразность реформирования существующего порядка льготирования в сфере исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в т. ч. с учетом содержащихся в настоящей статье предложений и рекомендаций.

## Библиография

1. Виговский Е. В. Сложные вопросы соотношения трудового, налогового и

<sup>47</sup> СЗ РФ. - 07.10.2002. - №40. - Ст. 3939.

<sup>48</sup> СЗ РФ. - 09.01.2006. - №2. - Ст. 187.

<sup>49</sup> См. Семенухин В. В. Командировочные и иные аналогичные расходы: компенсация командировочных расходов // Налоги. - 2011. - №11. С. 15.

<sup>50</sup> Отдельную оговорку сделаем для выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с п. 1 Распоряжения Правительства РФ от 01.06.1994 №819-р российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, и выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы. Такие выплаты в полном объеме подлежат обложению страховыми взносами (абз. 3 пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о страховых взносах).

- административного права // Трудовое право.-2009.-№7.-С. 29-43.
2. Калпина Н. В. Компенсационные выплаты по советскому трудовому праву: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М.: ВНИИСЗ, 1971.-С. 21.
  3. Кривцов А. А. Налоговый учет на вахте // Экспресс-бухгалтерия.-2011.-№34.-С. 15-17.
  4. Кроплис В. Ю. Некоторые правовые аспекты соотношения норм налогового и трудового законодательства при уплате единого социального налога // Арбитражные споры.-2007.-№4.-С. 90-100.
  5. Лермонтов Ю. М. К вопросу об исчислении страховых взносов // Финансовая газета.-2011.-№31.-С. 2-3.
  6. Перемышленникова О. Н. К вопросу о правовой природе страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды // Финансовое право.-2012.-№7.-С. 36-40.
  7. Прасолов Б. В. Компенсация за использование личного имущества работника в интересах работодателя // Вопросы трудового права.-2012.-№2.-С. 10-17.
  8. Светлов М. А. Как лучше организовать парковку для машин сотрудников // Главная книга.-2011.-№16.-С. 76-79.
  9. Семенихин В. В. Командировочные и иные аналогичные расходы: компенсация командировочных расходов // Налоги.-2011.-№11.-С. 8-15.
  10. Федотова Е. Г. Ответственность за невыплату заработной платы // Административное право.-2010.-№3.-С. 69-92

**References (transliteration):**

1. Vigovskii E. V. Slozhnye voprosy sootnosheniya trudovogo, nalogovogo i administrativnogo prava // Trudovoe pravo.-2009.-№7.-S. 29-43.
2. Kalpina N. V. Kompensatsionnye vyplaty po sovetскому трудовому праву: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. M.: VNIISZ, 1971.-S. 21.
3. Krivtsov A. A. Nalogovyi uchet na vakhte // Ekspress-bukhgalteriya.-2011.-№34.-S. 15-17.
4. Kroplis V. Yu. Nekotorye pravovye aspekty sootnosheniya norm nalogovogo i trudovogo zakonodatel'stva pri uplate edinogo sotsial'nogo naloga // Arbitrazhnye spory.-2007.-№4.-S. 90-100.
5. Lermontov Yu. M. K voprosu ob ischislenii strakhovykh vnosov // Finansovaya gazeta.-2011.-№31.-S. 2-3.
6. Peremyshlennikova O. N. K voprosu o pravovoi prirode strakhovykh vnosov v gosudarstvennye sotsial'nye vnebyudzhetye fondy // Finansovoe pravo.-2012.-№7.-S. 36-40.
7. Prasolov B. V. Kompensatsiya za ispol'zovanie lichnogo imushchestva rabotnika v interesakh rabotodatelya // Voprosy trudovogo prava.-2012.-№2.-S. 10-17.
8. Svetlov M. A. Kak luchshe organizovat' parkovku dlya mashin sotrudnikov // Glavnaya kniga.-2011.-№16.-S. 76-79.
9. Semenikhin V. V. Komandirovochnye i inye analogichnye raskhody: kompensatsiya komandirovochnykh raskhodov // Nalogi.-2011.-№11.-S. 8-15.
10. Fedotova E. G. Otvetstvennost' za nevyplatu zarabotnoi platy // Administrativnoe pravo.-2010.-№3.-S. 69-92