

*Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 8 октября 2004 года № 32 (402) «О результатах проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога), включая территориальные управления по Архангельской, Московской и Иркутской областям»:*

*Утвердить отчет о результатах проверки...*

*Направить представления Счетной палаты Министру финансов Российской Федерации, руководителю Федеральной налоговой службы с приложением отчета о результатах проверки.*

*Направить отчет о результатах проверки в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.*

## **ОТЧЕТ**

### **о результатах проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога), включая территориальные управления по Архангельской, Московской и Иркутской областям**

**Основание для проведения проверки:** пункты 1.3.1.1.12 и 1.3.22.1 плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2004 год.

#### **Цель проверки**

Определить полноту исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» (с изменениями и дополнениями) по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации (в части единого социального налога); установить правильность организации учета поступлений единого социального налога в доходы федерального бюджета в 2003 году и отражения их в отчетности о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2003 год; установить соблюдение участниками бюджетного процесса норм и положений текстовых статей Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» (с изменениями и дополнениями), Бюджетного кодекса Российской Федерации, Налогового кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих исполнение доходов федерального бюджета в 2003 году.

#### **Предмет проверки**

Нормативные правовые акты и иные распорядительные документы, регламентирующие процесс исполнения налоговых доходов федерального бюджета (в части единого социального налога), отчетность об исполнении федерального бюджета по доходам (в части единого социального налога), документы, отражающие работу налоговых органов по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога.

## Объекты проверки

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам; территориальные органы МНС России по Архангельской, Московской и Иркутской областям; УМНС России по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (в части Архангельской области), инспекция МНС России по г. Архангельску, инспекция МНС России по г. Северодвинску Архангельской области; УМНС России по Московской области, инспекция МНС России по г. Жуковскому Московской области, инспекция МНС России по г. Звенигороду Московской области, инспекция МНС России по г. Истре Московской области, инспекция МНС России по г. Солнечногорску Московской области, межрайонная инспекция МНС России по крупнейшим налогоплательщикам Московской области; УМНС России по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу (в части Иркутской области), инспекция МНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска, межрайонная инспекция № 8 МНС России по Иркутской области.

**Сроки проведения проверки:** с 5 апреля по 23 июля 2004 года.

### В результате проверки установлено следующее

**1.** Единый социальный налог установлен главой 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) и предназначен согласно статье 234 Налогового кодекса для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

В соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», начиная с 2002 года, часть единого социального налога поступает в федеральный бюджет для финансирования выплаты базовой части трудовой пенсии.

Федеральным законом от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» (статья 9) с 1 января 2001 года контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные внебюджетные фонды, уплачиваемых в составе единого социального налога (взноса), возложен на налоговые органы.

Единую централизованную систему налоговых органов в 2003 году составляли МНС России и его территориальные органы - управления МНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции МНС России, инспекции МНС России по районам, районам в городах, по городам без районного деления, инспекции МНС России межрайонного уровня.

**2.** По данным формы 1-уч «Отчет о работе по учету налогоплательщиков», в налоговых органах в целом по Российской Федерации состояли на учете:

- по состоянию на 1 января 2003 года: 3316667 единиц - организации (юридические лица); 4718202 единицы - индивидуальные предприниматели;

- по состоянию на 1 января 2004 года: 3602017 единиц - организации (юридические лица); 4796708 единиц - индивидуальные предприниматели.

**3.** Применяемые налоговыми органами в ходе администрирования единого социального налога в 2003 году нормативно-методические документы в целом соответствовали нормам бюджетного и налогового законодательства.

Приказом МНС России от 13 ноября 2002 года № БГ-3-05/649 со ссылкой на подпункты 2 и 3 статьи 244 Налогового кодекса была утверждена форма налоговой декларации о предполагаемом доходе, подлежащем обложению единым социальным налогом, для инди-

видуальных предпринимателей, глав крестьянских (фермерских) хозяйств и инструкция по ее заполнению. Однако обоснованность утверждения этой формы вызывает сомнения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 244 Налогового кодекса, если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, то они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом, исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и ставок, указанных в пункте 3 статьи 241 настоящего Налогового кодекса.

Согласно пункту 3 вышеуказанной статьи в случае значительного (более чем на 50 %) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (в случае значительного уменьшения дохода - вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее 5 дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Таким образом, в данном случае в Налоговом кодексе речь идет о декларации о предполагаемом доходе, на основании которой налоговый орган осуществляет расчет (перерасчет) авансовых платежей по единому социальному налогу.

В соответствии с пунктом 1 статьи 80 Налогового кодекса налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В Налоговом кодексе термин «декларация» используется лишь в пунктах 2 и 3 статьи 244. В остальных случаях речь идет именно о «налоговых декларациях», за несвоевременное представление которых установлена ответственность в соответствии со статьей 119 Налогового кодекса.

Признание декларации, упоминаемой в статье 244, налоговой декларацией (как это сделало МНС России), предполагает применение ответственности, предусмотренной статьей 119 Налогового кодекса, за ее несвоевременное представление. В то же время, если декларация налоговой не является, то ответственность за ее несвоевременное представление должна применяться в соответствии со статьей 126 Налогового кодекса (статья 126 предусматривает ответственность за непредставление налоговому органу документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством). Следует отметить, что меры ответственности, предусмотренные статьей 126, являются значительно более мягкими, чем меры, предусмотренные статьей 119 Налогового кодекса.

Изложенные выше замечания Счетной палаты Российской Федерации по вопросу правомерности признания МНС России декларации, упомянутой в статье 244 Налогового кодекса, налоговой декларацией, подтверждены тем фактом, что согласно Федеральному закону от 20 июля 2004 года № 70-ФЗ «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном

страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» (вступает в силу с 1 января 2005 года) слово «декларация», содержащееся в статье 244 Налогового кодекса, было заменено словом «заявление».

4. Статьей 1 Федерального закона от 24 декабря 2002 года № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год» установлено, что в доходы федерального бюджета на 2003 год зачисляются поступления единого социального налога, направляемые в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации, на выплату базовой части трудовой пенсии; статьей 7 указанного Федерального закона установлено, что в федеральный бюджет зачисляются средства, поступающие от налогоплательщиков в счет погашения задолженности по состоянию на 1 января 2002 года по единому социальному налогу, пени и штрафы за несвоевременную уплату указанного налога в части, зачислявшейся ранее в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации. Объем указанных поступлений установлен в размере 365640,0 млн. рублей.

Минфин России письмом от 18 декабря 2002 года № 02-05-03/1814 довел до МНС России задание по мобилизации доходов в федеральный бюджет на основании утвержденной Министром финансов Российской Федерации 15 декабря 2002 года сводной бюджетной росписи на 2003 год и предельных объемов поступления доходов на январь 2003 года. Показатели были доведены с учетом предложений МНС России о поквартальном и ежемесячном распределении доходов федерального бюджета на 2003 год и I квартал 2003 года. По единому социальному налогу были доведены следующие показатели: утвержденный объем поступлений данного налога на 2003 год - 365640,0 млн. рублей, в том числе на I квартал 2003 года - 85100,0 млн. рублей (январь - 25500,0 млн. рублей, февраль - 28100,0 млн. рублей, март - 31500,0 млн. рублей); II квартал - 90200,0 млн. рублей; III квартал - 92300,0 млн. рублей; IV квартал - 98040,0 млн. рублей.

Последующими письмами от 28 марта 2003 года № 02-05-03/403, от 25 июня 2003 года № 02-04-02/858 и от 30 сентября 2003 года № 02-05-03/1259 Минфин России довел до МНС России ежемесячную разбивку квартальных заданий:

- объемы поступлений доходов на II квартал 2003 года, утвержденные Министром финансов Российской Федерации 26 марта 2003 года, исходя из согласованных с МНС России предложений о ежемесячном распределении доходов федерального бюджета. По единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, задание на II квартал 2003 года установлено в объеме 90200,0 млн. рублей (апрель - 29770,0 млн. рублей, май - 28400,0 млн. рублей, июнь - 32030,0 млн. рублей);

- объемы поступлений доходов на III квартал 2003 года, утвержденные Министром финансов Российской Федерации 26 марта 2003 года, исходя из согласованных с МНС России предложений о ежемесячном распределении доходов федерального бюджета. По единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, задание на III квартал 2003 года установлено в объеме 92300,0 млн. рублей (июль - 33900,0 млн. рублей, август - 30200,0 млн. рублей, сентябрь - 28200,0 млн. рублей);

- объемы поступлений доходов на IV квартал 2003 года, утвержденные Министром финансов Российской Федерации 26 сентября 2003 года, исходя из согласованных с МНС России предложений о ежемесячном распределении доходов федерального бюджета. По единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, задание на IV квартал 2003 года установлено в объеме 98040,0 млн. рублей (октябрь - 29200,0 млн. рублей, ноябрь - 28840,0 млн. рублей, декабрь - 40000,0 млн. рублей).

Задания по мобилизации в федеральный бюджет контролируемых налогов и сборов, а также единого социального налога в целом по Российской Федерации и по управлениям МНС России по субъектам Российской Федерации утверждались Мини-

стром Российской Федерации по налогам и сборам Г. И. Букаевым (на I квартал 2003 года - 30 декабря 2002 года; на II квартал 2003 года - 4 апреля 2003 года; на III квартал - 30 июня 2003 года; на IV квартал 2003 года - 8 октября 2003 года). Письмами с соответствующими датами отправления задания доводились до управлений МНС России по субъектам Российской Федерации и межрегиональных инспекций МНС России по крупнейшим налогоплательщикам (далее - МРИ МНС России по КН).

Сумма поквартальных заданий по мобилизации единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, утвержденных Министром Российской Федерации по налогам и сборам, в целом по Российской Федерации на 2003 год установлена в размере 365640000,0 тыс. рублей, что соответствует объему поступлений данного налога, утвержденному Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год». Из указанной суммы задание по управлениям МНС России по субъектам Российской Федерации составило 362137863,0 тыс. рублей, по МРИ МНС России по КН (№№ 1, 2, 3) - 3502137,0 тыс. рублей.

Задание по мобилизации единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, утвержденное Министром Российской Федерации по налогам и сборам, а также объем поступлений данного налога, утвержденный федеральным бюджетом на 2003 год в сумме 365640000,0 тыс. рублей, исполнены МНС России в 2003 году в целом по Российской Федерации в сумме 364593739,0 тыс. рублей, т. е. на 99,7 %. Исполнение по кварталам составило: I квартал - 77650435,0 тыс. рублей (91,2 % от задания на квартал); II квартал - 92312352,0 тыс. рублей (102,3 %); III квартал - 91011113,0 тыс. рублей (98,6 %); IV квартал - 103619839,0 тыс. рублей (105,7 %). Таким образом, в федеральный бюджет в 2003 году недопоступило средств единого социального налога в сумме 1046261,0 тыс. рублей.

На недопоступление единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, оказали влияние следующие факторы:

- выпадение значительных сумм налога в связи с сокращением количества плательщиков единого социального налога, обусловленное применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов: упрощенной системы налогообложения и уплатой единого налога на вмененный доход. Налогоплательщики - субъекты малого предпринимательства, применяющие указанные системы налогообложения, не являются плательщиками единого социального налога. Вместе с тем заработная плата (доходы) этих категорий плательщиков была учтена при прогнозировании поступлений этого налога. По проведенным расчетам, выпадающие суммы единого социального налога в связи с применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов в 2003 году значительно превышают их объем, учтенный при составлении проекта федерального бюджета на 2003 год. Сумма недопоступившего единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, от налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в 2003 году составила около 18 млрд. рублей против 8,4 млрд. рублей, учтенных при составлении проекта федерального бюджета на 2003 год;

- наличие в фонде заработной платы, используемом при расчете объема поступлений единого социального налога на 2003 год, денежного довольствия сотрудников силовых министерств и ведомств, которые в соответствии со статьей 245 Налогового кодекса освобождены от уплаты единого социального налога. Сумма единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в доле указанных выплат в 2003 году оценивается МНС России в размере 9,4 млрд. рублей;

- применение налогоплательщиками регрессивной шкалы налогообложения при исчислении единого социального налога в большей мере, чем это учитывалось при проектировке федерального бюджета. Средневзвешенная ставка по единому социальному на-

логу, зачисляемому в федеральный бюджет, при проектировке федерального бюджета составляла 13,01 %, фактически за 2003 год она сложилась на уровне 12,46 процента.

Утвержденное МНС России на 2003 год задание по мобилизации единого социального налога в федеральный бюджет выполнено 49 управлениями МНС России (среди них управления МНС России по Республике Алтай - 114,8 %, по Республике Калмыкия - 109,1 %, по Калининградской области - 109,1 %, по Липецкой области - 103,6 %), а также по 3 МРИ МНС России по КН - № 1 (124,6 %), № 2 (125,9 %), № 6 (101,9 %). Не выполнили утвержденное задание 33 управления МНС России (среди них управления МНС России по Кабардино-Балкарской Республике - 80,9 %, по Ямало-Ненецкому автономному округу - 90,4 %, по Кемеровской области - 94,9 % и др.), а также 2 МРИ МНС России по КН № 3 (95,5 %) и № 5 (80,6 процента).

За 2003 год, по данным формы МНС России № 1-НМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации», поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, составили в целом по Российской Федерации 364593739,0 тыс. рублей, или 99,7 % от величины данного налога, установленной Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год».

В проекте федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2003 год» (приложение № 1 к законопроекту «Доходы федерального бюджета за 2003 год») поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет (код бюджетной классификации 1010510), в целом по Российской Федерации составили 364593762,1 тыс. рублей, или 99,7 % от величины данного налога, установленной Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год».

Расхождения отчетных данных Минфина России и МНС России по поступлению в 2003 году единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, составили 23,1 тыс. рублей. Указанные расхождения вызваны тем, что управления федерального казначейства по субъектам Российской Федерации составляют отчетность по доходам федерального бюджета в рублях (форма № 600 «Отчет об исполнении федерального бюджета по доходам, расходам и источникам внутреннего финансирования дефицита федерального бюджета»), а управления МНС России по субъектам Российской Федерации - в тысячах рублей (форма № 1-НМ). Процесс округления отчетных данных налоговых органов до тысяч рублей явился причиной данного расхождения.

**5.** Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, отражались МНС России в отчете по форме № 1-НМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» (раздел II, строка 3020) на основе ежемесячных отчетов, представляемых управлениями МНС России по субъектам Российской Федерации.

Отчетные данные о поступлении единого социального налога, отражаемые управлениями МНС России в форме № 1-НМ, формируются на основе данных оперативно-бухгалтерского учета поступивших в федеральный бюджет сумм по единому социальному налогу, который осуществлялся в 2003 году в соответствии с рекомендациями по порядку ведения в налоговых органах карточек лицевых счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, утвержденными приказом МНС России от 5 августа 2002 года № БГ-3-10/411, а также информации ГУФК Минфина России о платежах в иностранной валюте, осуществленных на счета ГУФК Минфина России во Внешторгбанке. Нарушений порядка ведения оперативно-бухгалтерского учета поступлений единого социального налога в ходе проверок не выявлено.

**6.** В целях исключения бумажных носителей при обработке и учете налоговых платежей в 2003 году документооборот между налоговыми органами, органами федераль-

ного казначейства и кредитными организациями осуществлялся в электронном виде. Однако в 2003 году имели место некоторые проблемы, связанные с реализацией электронного документооборота. Так, в результате неприменения полевым учреждением Банка России «Пригородное» г. Москвы порядка оформления электронных версий платежных документов, определенного Положением Банка России от 12 марта 1998 года № 20-П, имело место недопоступление доходов федерального бюджета по коду бюджетной классификации доходов 1010510 «Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет» на сумму 1061,3 тыс. рублей. Указанные средства, поступившие в федеральный бюджет в 2003 году, не могли быть своевременно классифицированы в качестве средств единого социального налога, и были учтены в доходах федерального бюджета в качестве таковых только в 2004 году.

Средства единого социального налога в составе федерального бюджета носят целевой характер, заключающийся в увязке доходов федерального бюджета по коду бюджетной классификации доходов 1010510 с объемом расходов федерального бюджета в части средств, передаваемых в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации (раздел 21 «Финансовая помощь другим бюджетам бюджетной системы», подраздел 04 «Средства, передаваемые государственным внебюджетным фондам», целевая статья расходов 448 «Субсидии из федерального бюджета на выплату базовой части трудовой пенсии за счет средств единого социального налога», вид расходов 322 «Пособия и социальная помощь»). Поэтому вышеуказанные ситуации влекут за собой потенциальную возможность недофинансирования бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации из федерального бюджета.

7. По состоянию на 1 января 2004 года общая сумма задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, составила в целом по Российской Федерации 62474159,0 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года на 15523908,0 тыс. рублей, или на 33,1 %. При этом недоимка по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, увеличилась на 2871249,0 тыс. рублей, или на 9,0 %, и составила на 1 января 2004 года 34853255,0 тыс. рублей. В 39 субъектах Российской Федерации в 2003 году достигнуто абсолютное снижение недоимки по единому социальному налогу в федеральный бюджет. Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций по состоянию на 1 января 2004 года составила 25491811,0 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года на 8496749,0 тыс. рублей (50,0 процента).

Основными причинами роста задолженности по единому социальному налогу, по данным МНС России, являются:

- неблагоприятная экономическая ситуация в отдельных отраслях экономики и регионах Российской Федерации;
- недостаточное и несвоевременное финансирование из бюджетов разного уровня предприятий оборонного комплекса, бюджетных организаций, муниципальных унитарных предприятий, предприятий жилищно-коммунального хозяйства;
- неуплата текущих платежей организациями, находящимися на различных стадиях процедуры банкротства, сумма задолженности которых увеличивается;
- невозможность инициирования процедур банкротства предприятий, подпадающих под категорию «отсутствующих должников». По данным налоговых органов, сумма недоимки по предприятиям, не представляющим длительное время бухгалтерскую отчетность в налоговые органы, по состоянию на 1 августа 2003 года составила 5,6 млрд. рублей, или 13,6 % от недоимки по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет. Однако законодательное решение данной проблемы в настоящий момент отсутствует. Согласно пункту 2 статьи 227 Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О

несостоятельности (банкротстве)» заявление о признании отсутствующего должника банкротом подается уполномоченным органом только при наличии средств, необходимых для финансирования процедур банкротства. Порядок и условия финансирования процедур банкротства в отношении отсутствующих должников, в том числе размер вознаграждения конкурсного управляющего, определяются Правительством Российской Федерации. До настоящего времени порядок и условия финансирования процедуры банкротства «отсутствующего должника» Правительством Российской Федерации не определены. Исковые заявления по данным предприятиям арбитражные суды возвращают заявителям, и инициирование процедуры банкротства будет возможно лишь после выхода соответствующего постановления Правительства Российской Федерации.

В отраслевом разрезе сумма задолженности по единому социальному налогу по состоянию на 1 августа 2003 года распределилась следующим образом: промышленность - 45,8 %, строительство - 11,0 %, сельское хозяйство - 10,1 %, жилищно-коммунальное хозяйство - 9,3 %, остальные отрасли экономики - 23,8 процента.

Анализ задолженности по единому социальному налогу по крупнейшим налогоплательщикам УМНС России по Московской области (с суммой недоимки по единому социальному налогу свыше 10 млн. рублей), а также данных бухгалтерских балансов о наличии задолженности по заработной плате указанных организаций позволяет сделать вывод о том, что при отсутствии просроченной задолженности по выплате заработной платы (свыше 1 месяца) задолженность по единому социальному налогу продолжает увеличиваться. Этому способствовало исключение с 2002 года из статьи 243 Налогового кодекса положения о том, что кредитные организации не вправе выдавать своему клиенту средства на оплату труда, если тот не представил платежные поручения на уплату единого социального налога.

**8.** В ходе контрольного мероприятия выявлены отдельные нарушения положений Налогового кодекса, а также недостатки в работе налоговых органов по взысканию задолженности по единому социальному налогу.

**8.1.** Имело место несоблюдение налоговыми органами положения статьи 70 Налогового кодекса, предусматривающего направление требований об уплате налога не позднее 3 месяцев после наступления срока уплаты налога. ИМНС России по г. Архангельску направила требование об уплате налога и пеней по сроку уплаты 15 апреля 2003 года ООО «Архгражданстрой» 4 августа 2003 года, налогоплательщику МУП «МКП № 1» требование об уплате налога по сроку платежа 15 апреля 2003 года не направлялось, а сумма недоимки была включена в требование об уплате налога по сроку платежа 15 июля 2003 года, которое было направлено 22 сентября 2003 года. При этом в требованиях указывались суммы недоимки и пени в целом за отчетный период (квартал) без помесечной расшивки.

ИМНС России по г. Архангельску был пропущен срок для направления требования об уплате единого социального налога налогоплательщику ГУ ИК № 1 Минюста России по Архангельской области на основании представленных им расчетов по авансовым платежам за I квартал, I полугодие и 9 месяцев 2002 года, налоговой декларации за 2002 год.

Межрайонной инспекцией МНС России по крупнейшим налогоплательщикам Московской области было направлено ОАО «Мосстройпластмасс» требование № 2 об уплате налога 13 апреля 2004 года (по недоимке по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, в сумме 3373,5 тыс. рублей и пеням в сумме 506,6 тыс. рублей) спустя 5 месяцев после наступления срока уплаты платежа.

**8.2.** Выявлены случаи нарушений налоговыми органами статьи 46 Налогового кодекса, предусматривающей в случае неуплаты или несвоевременной уплаты налога в установ-



ленный в требовании срок исполнения обязательств по уплате налога принудительно путем обращения взыскания на денежные средства плательщика на счетах в банках.

ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска 1 ноября 2003 года было выставлено требование № 4023 об уплате налогов ЗАО «Иркутскжилстрой» на общую сумму недоимки по налогам 15700,2 тыс. рублей, по пеням - 2600,8 тыс. рублей, в том числе по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 3678,1 тыс. рублей, по пеням по данному налогу - 664,8 тыс. рублей. Указанное требование исполнено не было. Решение о взыскании налогов и пеней за счет средств ЗАО «Иркутскжилстрой» на счетах в банках было вынесено инспекцией 17 января 2004 года (на 61 день с даты истечения срока выполнения требования - 17 ноября 2003 года, при том, что в соответствии с пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса решение должно быть принято не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования). При этом в указанном решении (и, соответственно, в выставленном в соответствии с этим решением инкассовом поручении) суммы задолженности в целом по единому социальному налогу и пеням по ним отсутствовали.

В нарушение требований пункта 3 статьи 46 Налогового кодекса, в соответствии с которым решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее 5 дней после вынесения решения, решение от 17 января 2004 года было направлено налогоплательщику лишь 10 марта 2004 года.

**8.3.** Как правило, налоговые органы, реализуя свое право на принудительное взыскание недоимки и пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах в кредитных организациях, выставляют инкассовые поручения на всю сумму задолженности по налогу (территориальные налоговые органы по Иркутской и Архангельской областям). Однако в случае, если при наличии в кредитной организации платежных документов налогоплательщика на уплату налоговых платежей, не исполненных в связи с отсутствием денежных средств на счете, налоговым органом будет выставлено инкассовое поручение на полную сумму недоимки, возможно двойное взыскание задолженности при исполнении банком как инкассового поручения, так и поручений налогоплательщика, что может быть расценено как факт излишнего взыскания налога и повлечь необходимость его возврата с начисленными процентами за счет общих поступлений в бюджет в соответствии со статьей 79 Налогового кодекса.

Проверкой установлено, что по ИМНС России по г. Звенигороду Московской области сумма выставленных инкассовых поручений за 2003 год составила 33,8 % от неуплаченной суммы единого социального налога по направленным налогоплательщикам требованиям об уплате налога. Основной причиной этого является выставление инспекцией инкассовых поручений не на всю сумму задолженности, а на разницу между суммой задолженности по единому социальному налогу и суммой находящихся в кредитных учреждениях платежных поручений налогоплательщика на уплату данного налога (например, по МУП «Водолей» и ПТО ОАО «Ажур»).

Представляется, что рассмотренная ситуация должна быть урегулирована законодательно путем предоставления налоговому органу права отзывать из кредитных организаций платежные поручения налогоплательщиков на уплату налоговых платежей в случае выставления инкассового поручения в рамках статьи 46 Налогового кодекса, либо выставлять инкассовые поручения на сумму задолженности, определенную с учетом находящихся в кредитных организациях платежных поручений налогоплательщика (с одновременным запретом их отзыва налогоплательщиком).

**8.4.** Проверкой установлено, что при осуществлении работы по взысканию задолженности по единому социальному налогу отдельными инспекциями МНС России не были применены все предусмотренные действующим законодательством меры взыскания задолженности.

По Межрайонной инспекции МНС России № 8 по Иркутской области одним из недоимщиков по единому социальному налогу являлось ООО «Усолъе - Сибирский силикон», имеющее по состоянию на 1 января 2003 года общую задолженность по единому социальному налогу в сумме 659,1 тыс. рублей, в том числе недоимка - 614,1 тыс. рублей, пени - 45,0 тыс. рублей. В 2003 году задолженность продолжала расти, и на 1 января 2004 года составила 6553,1 тыс. рублей, в том числе недоимка - 5509,3 тыс. рублей, пени - 737,6 тыс. рублей, штраф - 306,2 тыс. рублей. Инспекцией в 2003 году были приняты следующие меры взыскания задолженности: направлялись требования об уплате налога, принимались решения о взыскании налога, а также пеней за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках. В качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налога принимались решения о приостановлении операций по счетам в банке. Иные меры принудительного взыскания задолженности (обращение взыскания на имущество и др.) в 2003 году не применялись, несмотря на то, что в указанном периоде погашение задолженности практически не производилось.

Недоимщиком по единому социальному налогу в Межрайонной инспекции МНС России № 8 по Иркутской области являлось ООО «Курга», имевшее по состоянию на 1 января 2003 года задолженность по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, в сумме 14379,43 рубля, в том числе недоимка - 7512,84 рубля, пеней - 6866,59 рубля. Инспекцией были приняты в 2003 году следующие меры взыскания задолженности: выставлено требование об уплате налогов, принято решение о взыскании налога, а также пеней за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках. Иные меры по взысканию задолженности в 2003 году не принимались, хотя погашение задолженности налогоплательщиком не производилось.

Проверкой установлено, что 24 сентября 2003 года ИМНС России по г. Архангельску было принято решение о взыскании налога, пеней и присужденного штрафа за счет имущества налогоплательщика - ООО «Охранное предприятие «Антарес», в том числе по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, на сумму 119472,26 рубля, пеням по налогу - 71931,94 рубля. Постановление о взыскании было передано в службу судебных приставов Архангельской области 25 сентября 2003 года. На момент проведения проверки задолженность погашена не была. Однако материалы по данному налогоплательщику в территориальный орган ФСФО России в Архангельской области в соответствии с пунктом 2 Положения о предъявлении требований по обязательствам перед Российской Федерацией в делах о банкротстве и в процедурах банкротства, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2003 года № 218, ИМНС России по г. Архангельску переданы не были.

Следует отметить, что ООО «Охранное предприятие «Антарес» является отсутствующим должником. Приказом УМНС России по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 19 июня 2003 года № 161 «Об утверждении плана работы регистрирующих (налоговых) органов по инициированию процедуры ликвидации юридических лиц, не исполнивших обязанности, предусмотренные статьей 26 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», были определены основные подходы к организации работы по ликвидации организаций (изложены в письме МНС России от 11 июня 2003 года № ММ-6-09/568@, в котором определено, что «поскольку Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год» не предусмотрено финансирование процедур банкротства указанной категории юридических лиц, направление регистрирующими (налоговыми) органами документов в органы ФСФО России для подачи в суды заявлений о признании отсутствующего должника банкротом является нецелесообразным до решения Правительством Российской Федерации вопроса

о выделении финансирования процедур банкротства указанной категории юридических лиц»).

Одной из причин неприменения налоговыми органами всех предусмотренных законодательством мер взыскания задолженности является отсутствие в налоговом законодательстве срока, в течение которого налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика-организации, предусмотренное статьей 47 Налогового кодекса. Налоговым кодексом установлена следующая последовательность применения мер взыскания задолженности. При неуплате или неполной уплате налога в установленный законодательством срок налоговыми органами налогоплательщику направляются требования об уплате налога и соответствующих пеней. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный в требовании срок обязанность по его уплате исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства плательщика на счетах в банках. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или отсутствии информации о счетах налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика. При этом в Налоговом кодексе по первым двум мерам взыскания предусмотрены сроки, в течение которых налоговые органы правомочны осуществлять указанные меры взыскания (направление требования об уплате - не позднее 3 месяцев после наступления срока уплаты налога; принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств - не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога). В отношении меры взыскания налога путем обращения взыскания за счет иного имущества налогоплательщика такие сроки не предусмотрены.

**8.5.** Осуществление взыскания задолженности в ряде случаев не может быть произведено. В соответствии с пунктом 5 статьи 46 Налогового кодекса взыскание задолженности не может производиться с бюджетных счетов, в то время как основная часть бюджетных организаций имеет только бюджетные счета.

В целях взыскания задолженности бюджетных организаций, финансируемых из федерального бюджета, постановлением Правительства Российской Федерации от 22 февраля 2001 года № 143 утверждены Правила взыскания на основании исполнительных листов судебных органов средств по денежным обязательствам получателей средств федерального бюджета. Однако в отношении бюджетных организаций, финансируемых из региональных и местных бюджетов, аналогичный механизм взыскания задолженности отсутствует.

**9.** В соответствии со статьей 72 Налогового кодекса исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика.

**9.1.** Инспекцией МНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска было принято постановление от 18 декабря 2003 года № 06-16 о наложении ареста на имущество налогоплательщика - ОАО «Иркутский релейный завод», имеющего задолженность по обязательным платежам в сумме 1483,5 тыс. рублей. 26 декабря 2003 года был составлен протокол ареста имущества № 06-16 на общую сумму 1492,3 тыс. рублей. Согласно пункту 5 статьи 77 Налогового кодекса аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога. В данном случае стоимость арестованного имущества превышает сумму задолженности на 8,8 тыс. рублей. При этом среди арестованного имущества в протоколе ареста числятся автоматы токарно-продольные 1В06А в количестве 3 штук, инв. №№ 21113-21115, общей стоимостью 23,4 тыс. рублей, что соответствует данным инвентарной карточки учета объектов основных средств.

В соответствии с пунктом 10 статьи 77 Налогового кодекса в протоколе ареста или в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. В указанном протоколе в графе «Индивидуальные признаки» не указана причина, по которой каждый из 3 автоматов, имеющий свой инвентарный номер, учтены у налогоплательщика по общей стоимости.

Представляется, что в указанных случаях в протоколе должна проставляться причина отражения в нем арестованного имущества одной позицией и по общей сумме, а в случае, если такие изделия не составляют неразделимого комплекса конструктивно сочлененных предметов и предположительно одинаковы по стоимости - отражать необходимое количество предметов без указания стоимости.

В нарушение пункта 7 статьи 77 Налогового кодекса протокол от 26 декабря 2003 года был составлен без участия понятых.

**9.2.** В действующем налоговом законодательстве не урегулирован вопрос правомерности и сроков начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу.

Согласно статье 75 Налогового кодекса пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пена начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

Поскольку в данной статье речь идет о несвоевременной уплате именно налога (но не авансового платежа по налогу), вопрос правомерности начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей требует урегулирования в налоговом законодательстве.

В соответствии с пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса налогоплательщики-работодатели уплачивают ежемесячные авансовые платежи по единому социальному налогу не позднее 15 числа следующего месяца. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленного, исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу (20 число месяца, следующего за отчетным периодом, которым в соответствии со статьей 240 Налогового кодекса признаются I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года).

Таким образом, в Налоговом кодексе содержатся 2 срока уплаты авансовых платежей - 15 число следующего месяца и 20 число месяца, следующего за отчетным периодом.

Соответственно, остается открытым вопрос о дате, с которой следует начислять пени на задолженность по уплате авансовых платежей, а также о начале сроков, в течение которых налоговому органу следует направить требование об уплате авансовых платежей и применить меры принудительного взыскания задолженности по ним.

**9.3.** В соответствии с пунктом 1 статьи 47 Налогового кодекса в случае, предусмотренном пунктом 7 статьи 46 Налогового кодекса (при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или отсутствии информации о его счетах), налоговый орган вправе обратиться взыскание налога за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации производится по решению руководителя налогового органа путем направления в течение 3 дней с момента вынесения такого решения соответствующего

постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов является наложение ареста на имущество налогоплательщика. Согласно пункту 1 статьи 77 Налогового кодекса арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации в соответствии со статьей 47 Налогового кодекса (пункт 3 статья 77 Налогового кодекса).

Исходя из положений пункта 3 статьи 77 Налогового кодекса, можно сделать вывод о возможности наложения налоговым органом ареста на имущество налогоплательщика только после вынесения решения налоговым органом о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика.

В Архангельской области складывается практика, при которой органы прокуратуры отказывают инспекциям в санкции на арест имущества организаций при отсутствии решения налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества по статье 47 Налогового кодекса, а также выносят представления об устранении нарушений закона по ранее принятым постановлениям об аресте имущества. Такая позиция органов прокуратуры основана в том числе и на решениях судебных органов (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 сентября 2002 года № А56-12309/02).

Аналогичные ситуации имели место в Московской области. ИМНС России по г. Звенигороду 20 октября 2003 года направила на рассмотрение в Одинцовскую городскую прокуратуру 2 постановления о наложении ареста на имущество налогоплательщика в соответствии со статьей 77 Налогового кодекса по ЗАО «Одинцовская МПМК» и ОАО «Шихово» на сумму 2070 тыс. рублей. Основаниями необходимости наложения ареста, свидетельствующими о том, что налогоплательщик может предпринять меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество, являлись: по ЗАО «Одинцовская МПМК» - наличие на балансе дебиторской задолженности, возможной к взысканию, по которой налогоплательщик не принимает меры по погашению; по ОАО «Шихово» - получение информации от администрации г. Звенигорода о том, что учредителем ОАО «Шихово» продается контрольный пакет акций (объявление о продаже было размещено в газете «Из рук в руки»). Однако 31 октября 2003 года ИМНС России по г. Звенигороду от Одинцовской городской прокуратуры был получен отказ в санкционировании ареста имущества ОАО «Шихово» и ЗАО «Одинцовская МПМК» (письмо от 31 октября 2003 года № 6-2в/03). По мнению Одинцовской городской прокуратуры, статья 77 Налогового кодекса может быть применена только после применения налоговым органом статьи 47 Налогового кодекса.

Представляется, что подобная трактовка о невозможности раздельного применения мер, предусмотренных статьями 47 и 77 Налогового кодекса, может привести к бессмысленности применения указанной меры обеспечения взыскания налога. Согласно статье 47 Налогового кодекса реализация решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика осуществляется не самим налоговым органом, а судебным приставом-исполнителем в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве», при этом исполнительные действия должны быть совершены, и требования, содержащиеся в постановлении налогового органа, должны быть исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления (пункт 3 статья 47 Налогового кодекса). Применение налоговым органом положений статьи 77 Налогового кодекса об аресте имущества налогоплательщика после вынесения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и на-

правления соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю лишено смысла, поскольку судебные приставы-исполнители в соответствии с действующим законодательством обладают всем комплексом полномочий, необходимым для исполнения решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (в том числе вправе наложить арест на имущество налогоплательщика в соответствии со статьей 59 Федерального закона «Об исполнительном производстве»).

Использование налоговым органом ареста в качестве меры обеспечения взыскания налога имеет смысл в том случае, когда осуществляется взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках, согласно статье 46 Налогового кодекса. При этом налоговый орган, направляя в банки, в которых открыты счета налогоплательщика, инкассовые поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств, согласно статье 76 Налогового кодекса, вправе одновременно в качестве меры обеспечения взыскания налога приостановить операции по иным счетам организации-налогоплательщика. Для того, чтобы обеспечить в дальнейшем возможность взыскания налога за счет имущества (в случае, если денежные средства на счета налогоплательщика не поступают, а у налогового органа появляются доказательства того, что налогоплательщик предпринимает меры, чтобы реализовать свое имущество) одновременно с применением мер взыскания по статьям 46 и 76 Налогового кодекса, целесообразно применить арест имущества налогоплательщика по статье 77 Налогового кодекса.

Представляется целесообразным, что в налоговое законодательство должны быть внесены соответствующие уточнения.

**9.4.** Проверкой установлено, что в рамках обеспечения взыскания задолженности в соответствии со статьей 77 Налогового кодекса 24 марта 2004 года (в соответствии с постановлением ИМНС России по г. Архангельску от 18 марта 2004 года) был наложен арест на имущество ООО «Экспресс-Виктория» на общую сумму 5516,3 тыс. рублей, в том числе неправомерно на дебиторскую задолженность филиала ОАО «Российские железные дороги» на сумму 4874,0 тыс. рублей, являющуюся наиболее реальной к реализации из всего имеющегося у налогоплательщика имущества. В статье 77 Налогового кодекса «Арест имущества» применительно к имуществу, подлежащему аресту, употребляется термин «предмет». Согласно пункту 10 указанной статьи в протоколе об аресте имущества «...перечисляется и описывается имущество ... с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю)». Представляется, что во избежание ситуаций, связанных с возможностью оспаривания налогоплательщиком правомерности осуществления ареста дебиторской задолженности, являющейся имущественным правом (правом требования), необходимо внесение уточнений в налоговое законодательство с указанием конкретных видов имущества, подлежащих аресту в соответствии со статьей 77 Налогового кодекса.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 2 статьи 38 Налогового кодекса под имуществом в этом кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

**10.** Проверкой установлено, что в нарушение статьи 78 Налогового кодекса налоговыми органами в 2003 году принимались решения о зачетах между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в части платежей по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет (ИМНС России по г. Истре

Московской области, Межрайонная инспекция МНС России № 8 по Иркутской области, ИМНС России по г. Северодвинску Архангельской области).

Следует отметить, что принимаемые налоговыми органами в нарушение статьи 78 Налогового кодекса решения о зачетах излишне уплаченных сумм единого социального налога между различными бюджетами бюджетной системы в ряде случаев позволяют сохранить уже поступившие в бюджетную систему средства, поскольку при возврате средств на счет налогоплательщика в кредитной организации, имеющей картотеку приоритетных перед бюджетной системой требований, возвращенные средства могут быть потеряны для соответствующих бюджетов.

**11.** В соответствии со статьей 239 Налогового кодекса от уплаты единого социального налога освобождаются: организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат, не превышающих в течение отчетного года 100 тыс. рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II и III группы; общественные организации инвалидов; российские фонды поддержки образования и науки - с сумм выплат гражданам Российской Федерации в виде грантов, предоставляемых учителям, школьникам, студентам.

При проведении проверки в ИМНС России по г. Звенигороду установлено, что налогоплательщик ООО «Автодор-ККБ Звенигород» необоснованно включил в сумму льгот выплаты финансового обеспечения студентам, проходившим практику, на сумму 26,9 тыс. рублей. Сотрудниками инспекции при проведении камеральных проверок расчетов по авансовым платежам за I полугодие и 9 месяцев 2003 года не было установлено необоснованное применение налоговых льгот. В ходе проверки ИМНС России по г. Звенигороду направила требование о предоставлении документов в адрес ООО «Автодор-ККБ Звенигород» для проведения камеральной проверки налоговой декларации по единому социальному налогу за 2003 год.

В Межрайонной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам Московской области имели место случаи непредставления налогоплательщиками списков работников, являющихся инвалидами I, II или III группы, для подтверждения обоснованности применения льготы по уплате единого социального налога (например, ОАО «РПЗ» в расчете по авансовым платежам за I полугодие и 9 месяцев 2003 года).

Проверкой установлено, что в течение 2003 года в расчетах по авансовым платежам по единому социальному налогу, а также в декларации по единому социальному налогу за 2003 год ГОУ «Архангельское областное музыкальное училище» заявлялась льгота по уплате единого социального налога по пункту 1 статьи 239 Налогового кодекса - с выплат в пользу инвалида I группы. Камеральная проверка налоговой декларации по единому социальному налогу проведена 19 апреля 2004 года. Однако материалы, подтверждающие правомерность пользования указанной льготой (копии справки об установлении инвалидности), инспекцией запрошены не были.

Среди представленных работодателями в ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска в целях обоснования льгот по уплате единого социального налога справок об установлении групп инвалидности работникам имелись справки, в которых в графе «Заключение об условиях и характере труда» значится запись «Неспособность к трудовой деятельности».

Следует отметить, что на налоговые органы не возложена обязанность контроля правомерности возникновения трудовых и гражданско-правовых отношений между работодателем и инвалидом, являющимся нетрудоспособным. В то же время в соответствии со статьей 83 Трудового кодекса Российской Федерации одним из оснований прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон, является признание работника полностью нетрудоспособным согласно медицинскому заключению.

В соответствии с письмом заместителя Министра Российской Федерации по налогам и сборам С. Х. Аминева от 14 августа 2002 года № СА-6-05/1241@ налоговым органам рекомендовано при выявлении в ходе контрольной работы фактов представления работниками копий справок об установлении инвалидности, в которых значится запись о неспособности к трудовой деятельности, сообщать о таких фактах в органы, осуществляющие контроль за соблюдением трудового законодательства, а также в органы медико-социальной экспертизы, выдавшие соответствующие справки. Эти же положения отражены в пункте 3.1. Методических рекомендаций по проведению камеральных налоговых проверок расчетов по авансовым платежам (деклараций) по единому социальному налогу, утвержденных приказом МНС России от 9 сентября 2003 года № АС-4-05/27. ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска о вышеназванных фактах в указанные органы в 2003 году не сообщала. В ходе проверки были направлены письма в Государственную инспекцию труда по Иркутской области и Государственную службу медико-социальной экспертизы Иркутской области от 3 июня 2004 года №№ 09/16-520, 09/16-521, 09/16-525, 09/16-526 с изложением указанных фактов.

**12.** Статьей 119 Налогового кодекса установлена ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации. ИМНС России по г. Северодвинску не были применены штрафные санкции за несвоевременное представление налоговой декларации по единому социальному налогу за 2002 год к предпринимателю без образования юридического лица Л. М. Кокориной (срок представления - 30 апреля 2003 года, фактически представлена 29 сентября 2003 года).

**13.** Статьей 21 Налогового кодекса налогоплательщикам предоставлено право получать отсрочку, рассрочку в порядке и на условиях, установленных указанным Кодексом.

По единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, отсрочка или рассрочка по уплате авансового платежа по налогу предоставляется органами Пенсионного фонда Российской Федерации в соответствии с Порядком организации работы по предоставлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, утвержденному постановлением Правления Пенсионного фонда Российской Федерации от 5 сентября 2001 года № 146.

По данным формы 4-НМ на 1 января 2003 года отсроченные (рассроченные) платежи по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, составляли в целом по Российской Федерации 186129,0 тыс. рублей, отсроченные (рассроченные) пени и налоговые санкции - 60714,0 тыс. рублей. На 1 января 2004 года сумма отсроченных (рассроченных) платежей возросла до 835728,0 тыс. рублей, отсроченных (рассроченных) пеней и налоговых санкций - 198906,0 тыс. рублей.

**14.** В целях реализации Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», а также постановления Правительства Российской Федерации от 30 января 2003 года № 52 «О реализации Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», по данным налоговых органов по состоянию на 1 марта 2004 года (данными по состоянию на 1 января 2004 года МНС России не располагает), территориальными межведомственными комиссиями по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных товаропроизводителей заключено 5528 соглашений о реструктуризации долгов с сельскохозяйственными товаропроизводителями на общую сумму 29,0 млрд. рублей, в том числе: основной долг - 11,4 млрд. рублей; пени и штрафы - 17,6 млрд. рублей. В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 16 июля 2003 года № 784 «О дополнительных мерах по улучшению финансового состояния сельскохозяйственных товаро-



производителей» 980 сельскохозяйственным товаропроизводителям списана задолженность по пеням и штрафам на сумму 4,2 млрд. рублей.

**15.** Правительство Российской Федерации устанавливает порядок признания безнадежной к взысканию и списания недоимки по федеральным налогам и сборам, числящейся за отдельными налогоплательщиками, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального и юридического характера (статья 59 Налогового кодекса). Соответствующий порядок был утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 12 февраля 2001 года № 100. Согласно названному порядку право принимать решения по данному вопросу предоставлено налоговым органам.

В течение 2003 года управлениями МНС России по субъектам Российской Федерации списано безнадежной к взысканию недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам, а также сумм налоговых санкций за нарушение законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, которые до введения в действие Налогового кодекса взимались в бесспорном порядке и по которым решение налогового органа было вынесено до 1 января 1999 года, на общую сумму 100779957,0 тыс. рублей, в том числе недоимка - 49855606,2 тыс. рублей, задолженность по пеням - 44824697,8 тыс. рублей, задолженность по штрафам - 6099653,0 тыс. рублей. Информация по списанию безнадежной к взысканию задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, в МНС России отсутствует.

В 2003 году признание безнадежными к взысканию и списание недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам было затруднено из-за невозможности получения выписки из Единого государственного реестра юридических лиц о ликвидации юридического лица по причине отсутствия документа по уплате конкурсными управляющими, осуществляющими процедуру конкурсного производства предприятий, государственной пошлины в связи с отсутствием денежных средств для ее уплаты.

Следует отметить, что в настоящее время отсутствует правовое основание для признания безнадежной к взысканию и списания задолженности по суммам налоговых санкций, взыскиваемых с налогоплательщиков в судебном порядке с момента введения в действие части первой Налогового кодекса (с 1 января 1999 года).

В соответствии со статьей 26 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» невыполнение обязанности по представлению в регистрирующий орган сведений, предусмотренных указанным Федеральным законом, в течение 6 месяцев со дня вступления его в силу, является основанием для принятия судом решения о ликвидации такого юридического лица на основании заявления регистрирующего (налогового) органа.

Однако до настоящего времени отсутствует действенный правовой механизм регулирования принудительной ликвидации юридического лица, затруднен поиск лиц, на которых реально может быть возложена обязанность осуществления установленных законодательством процедур ликвидации (вследствие фактического отсутствия этого юридического лица), не определены меры ответственности лиц из числа учредителей, на которых судом возложено проведение ликвидационных процедур, за их неосуществление.

В результате по Архангельской области по состоянию на 1 января 2004 года числится 6235 юридических лиц, к которым следует применить процедуру принудительной ликвидации в соответствии с Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», а также процедуру банкротства как к отсутствующему должнику в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» с общей суммой задолженности 712898,0 тыс. рублей.

**16.** В 2003 году налоговыми органами проведено 178 тысяч выездных налоговых проверок по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты единого со-

циального налога, что на 13 тысяч больше проверок, проведенных в 2002 году. При проведении 54 тысяч проверок выявлены различные нарушения.

По результатам проверок дополнительно начислено платежей по единому социальному налогу в сумме 19252,2 млн. рублей, в том числе по налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 15688,1 млн. рублей, или 81,5 % от суммы доначислений по всему налогу. По результатам выездных проверок по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, дополнительно начислено 1374,4 млн. рублей, или 8,8 % от суммы дополнительных платежей в федеральный бюджет.

Из общей суммы доначисленных платежей по единому социальному налогу налоговые санкции составили 562,4 млн. рублей, из них по налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 462,7 млн. рублей (82,3 %), по пеням, соответственно, - 13652,5 млн. рублей и 10721,7 тыс. рублей (78,5 процента).

Из указанных сумм дополнительно начисленных платежей поступило (взыскано): по единому социальному налогу 3728,7 млн. рублей, или 19,4 %; по налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 2801,9 млн. рублей, или 17,9 %; по налоговым санкциям, соответственно, - 76,4 млн. рублей (13,6 %) и 56,2 млн. рублей (12,1 %); по пеням, соответственно, - 2361,6 млн. рублей (17,3 %) и 1749,3 млн. рублей (16,3 процента).

В нарушение статьи 88 Налогового кодекса в ИМНС России по г. Архангельску имели место случаи проведения камеральных проверок в сроки, превышающие 3 месяца со дня представления налоговой отчетности.

17. Установлены факты направления в 2003 году ИМНС России по г. Архангельску предпринимателям без образования юридического лица налоговых уведомлений на уплату авансовых платежей на 2003 год, исходя из данных деклараций о предполагаемом доходе, подлежащем обложению единым социальным налогом, а не из налоговой базы налогоплательщика за предыдущий налоговый период, как это предусмотрено пунктом 1 статьи 244 Налогового кодекса (предприниматели Т. А. Волова, Г. В. Верещагина). При этом следует отметить, что предпринимателем Т. А. Воловой в декларации, представленной 24 июня 2003 года, предполагаемый доход на 2003 год, подлежащий обложению единым социальным налогом, был заявлен в сумме 12500 рублей, что более чем в 2 раза меньше объема, отраженного в налоговой декларации по единому социальному налогу (24575 рублей), представленной 15 апреля 2003 года.

В 2003 году в ИМНС России по г. Архангельску имели место случаи нарушения установленных Налоговым кодексом сроков направления налоговых уведомлений предпринимателям на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу. Предпринимателю М. Н. Аккузиной, представившей налоговую декларацию 7 мая 2003 года, налоговое уведомление было вручено 15 июля 2003 года, т. е. с месячным опозданием применительно к сроку, установленному статьей 52 Налогового кодекса - не позднее 30 дней до наступления срока платежа (по авансовым платежам по единому социальному налогу - 15 июля). На налоговой декларации по единому социальному налогу за 2002 год, а также декларации о предполагаемом доходе за 2003 год, представленных М. Н. Аккузиной 7 мая 2003 года, отсутствуют отметки налогового органа о проведении камеральной проверки.

Проверкой установлено, что в ИМНС России по г. Северодвинску Архангельской области в 2003 и 2004 годах также сложилась практика направления индивидуальным предпринимателям без образования юридического лица налоговых уведомлений на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу на 2003 и 2004 годы, исходя из данных деклараций о предполагаемом доходе, подлежащих обложению единым социальным налогом, а не из налоговой базы налогоплательщика за предыдущий налоговый период.

В 2003 году в направляемых индивидуальным предпринимателям налоговых уведомлениях на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу за 2003 год по коду 1010510 «Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет» ИМНС России по г. Северодвинску со ссылкой на действующее законодательство упоминалась обязанность налогоплательщика уплатить авансовые платежи в Пенсионный фонд Российской Федерации (вместо федерального бюджета); один из сроков уплаты - 15 января 2003 года (вместо 15 января 2004 года) - по предпринимателю Р. А. Авдюнину (налоговое уведомление № 161167 от 30 мая 2003 года).

**18.** Проверкой установлено, что в ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска по итогам 2001 года предприниматель В. И. Бокарев представил налоговую декларацию по единому социальному налогу, отразив в ней доход, полученный от предпринимательской деятельности, в сумме 747098,0 рубля.

На основании пункта 1 статьи 244 Налогового кодекса ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска, исходя из налоговой базы 2001 года довела до этого налогоплательщика расчет сумм авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащих уплате в течение 2002 года в федеральный бюджет в сумме 28800,0 рубля, ФФОМС - 600,0 рубля, ТФОМС - 10206,0 рубля (налоговое уведомление № 1053).

По итогам 2002 года предприниматель В. И. Бокарев отразил в налоговой декларации доходы в сумме 1481879,0 рубля, которые превышали расчетный объем по ранее доведенному налоговому уведомлению почти в 2 раза (198,4 %), не представив в 2002 году в налоговый орган согласно пункту 3 статьи 244 Налогового кодекса новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий год.

ИМНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска по результатам камеральной проверки налоговой декларации за 2002 год не применила к предпринимателю В. И. Бокареву мер налоговой ответственности за непредставление декларации о предполагаемом доходе в 2002 году.

Необходимо отметить, что в соответствии с пунктом 3 статьи 244 Налогового кодекса предпринимателю необходимо представлять в случае значительного (более чем на 50 %) увеличения дохода в налоговом периоде новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. Конкретный срок ее предоставления не указан. Однако, исходя из анализа текста пункта 3 статьи 244 Налогового кодекса, можно сделать вывод о наличии такого срока - налоговый период, в течение которого произошло значительное (более чем на 50 %) увеличение дохода. Декларация должна быть представлена «с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период», что означает обязанность ее представления именно в текущем налоговом периоде (текущем календарном году). Таким образом, непредставление в текущем налоговом периоде декларации (в случае значительного увеличения дохода), упомянутой в пункте 3 статьи 244 Налогового кодекса, в случае признания ее налоговой декларацией влечет взыскание штрафа, предусмотренного статьями 119 и 126 Налогового кодекса.

Следует обратить внимание на тот факт, что из буквального прочтения текста подпунктов 2 и 3 статьи 244 Налогового кодекса можно предположить, что представлять декларацию о предполагаемом доходе в случае значительного (более чем на 50 %) увеличения дохода в налоговом периоде обязаны только те предприниматели, которые начинали осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, поскольку в пункте 3 статьи 244 Налогового кодекса речь идет о новой декларации о предполагаемом доходе, тогда как в предыдущем пункте обязанность представлять декларацию о предполагаемом доходе возложена именно на тех предпринимателей, которые начинали осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередно-

го налогового периода). Представляется, однако, что обязанность представления декларации о предполагаемом доходе в случае значительного увеличения дохода в текущем налоговом периоде должна распространяться на всех предпринимателей, уплачивающих единый социальный налог. В этой связи представляется целесообразным внести соответствующие уточнения в статью 244 Налогового кодекса.

**19.** В соответствии с пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса сумма единого социального налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащего уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет). Согласно пункту 3 указанной статьи в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Межрайонной инспекцией МНС России № 8 Иркутской области (г. Усолье-Сибирское) при проведении камеральных проверок расчетов по авансовым платежам за I квартал, полугодие и 9 месяцев 2003 года не были установлены факты необоснованного применения налогового вычета ЗАО «Усольский комбинат хлебопродуктов», соответственно, не были приняты меры взыскания задолженности и не были начислены пени. Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения было принято только по итогам камеральной проверки налоговой декларации по единому социальному налогу за 2003 год, проведенной 28 мая 2004 года. Было решено привлечь ЗАО «Усольский комбинат хлебопродуктов» к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса (штраф в размере 20 % от неуплаченных сумм налога), доначислить единый социальный налог в сумме 639,3 тыс. рублей и пеню в сумме 12,9 тыс. рублей. Следует отметить, что в случае установления фактов превышения налогового вычета при проведении камеральных проверок расчетов по авансовым платежам за полугодие и 9 месяцев 2003 года, сумма начисленных пеней в федеральный бюджет составила бы 13,9 тыс. рублей, т. е. потери федерального бюджета в результате несвоевременного выявления налогового правонарушения и начисления пеней составили 1,0 тыс. рублей.

**20.** В ходе проведенных контрольных мероприятий в территориальных налоговых органах по Архангельской, Иркутской и Московской областям выявлены также факты нарушения этими органами нормативно-методических документов МНС России (отсутствие на налоговой отчетности отметок о проведении камеральных проверок, отсутствие даты ввода и подписи сотрудников, осуществлявших ввод данных налоговых деклараций и расчетов по авансовым платежам в карточку лицевого счета налогоплательщика, прием налоговой отчетности, заполненной с нарушениями установленного порядка, с исправлениями с помощью «корректирующей жидкости» и пр.

#### **Исполнение текстовых статей**

Статьей 62 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» установлено, что на территории г. Байконура не предоставляются налоговые льготы по единому социальному налогу (взносу). Согласно письму Инспекции МНС России по городу и космодрому Байконур от 9 апреля 2004 года № А-16/1473 главой администрации г. Байконура на основании полномочий, осуществляемых им в соответствии с Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о статусе города Байконура, порядке формирования и статусе его органов исполнительной власти от 23 декаб-

ря 1995 года налоговые льготы юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям по единому социальному налогу не предоставлялись.

Статьей 128 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» на 2003 год (пункт 48 приложения 20 к указанному закону) приостановлено действие пункта 4 статьи 245 части второй Налогового кодекса, предусматривающей, что ГТК России не включает в налоговую базу для исчисления единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания и вещевого обеспечения сотрудников таможенных органов Российской Федерации, переводимых с 1 июля 2002 года на условия оплаты труда федеральной государственной службы.

По результатам камеральной проверки расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу за I полугодие 2003 года, представленного Восточно-Сибирской оперативной таможней, Инспекцией МНС России по Свердловскому округу г. Иркутска, в связи с неправомерным применением пункта 4 статьи 245 Налогового кодекса доначислено 51,0 тыс. рублей.

#### **Перечень оформленных актов**

Акт проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в МНС России как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога) от 16 июля 2004 года (рег. № КМ-955/145-1 от 19 июля 2004 года).

Акт проверки исполнения федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в МНС России как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога) по УМНС России по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (в части Архангельской области) от 2 июля 2004 года (рег. № КМ-869/14-1 от 5 июля 2004 года).

Акт проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в МНС России как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога) по УМНС России по Московской области от 21 мая 2004 года (рег. № КМ-604/14-1 от 24 мая 2004 года).

Акт проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и отчета Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2003 год по доходам в разрезе классификации доходов бюджетов Российской Федерации в МНС России как федеральном органе исполнительной власти, администрирующем доходы (в части единого социального налога) по УМНС России по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу от 11 июня 2004 года (рег. № КМ-689/14-1 от 15 июня 2004 года).

С актами проверок ознакомлены руководители соответствующих организаций (без замечаний).

#### **Выводы**

1. За 2003 год поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, администрирование которого осуществляло МНС России, составили 364593739,0 тыс. рублей, или 99,7 % от величины данного налога, установленной Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год». Одной из основных причин невыполнения установленных объемов поступлений явилось превышение фактиче-

ских сумм выпадающих доходов над прогнозируемыми при применении налогоплательщиками специальных налоговых режимов.

**2.** По состоянию на 1 января 2004 года общая сумма задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, составила в целом по Российской Федерации 62474159,0 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года на 15523908,0 тыс. рублей, или на 33,1 %. При этом недоимка по налогу увеличилась на 2871249,0 тыс. рублей, или на 9,0 %, и составила на 1 января 2004 года 34853255,0 тыс. рублей. Более чем в трети субъектов Российской Федерации в 2003 году достигнуто абсолютное снижение недоимки по единому социальному налогу в федеральный бюджет.

**3.** Проверкой установлены факты нарушения налоговыми органами отдельных положений Налогового кодекса, а также недостатки в администрировании единого социального налога.

**3.1.** Имело место несоблюдение налоговыми органами положения статьи 70 Налогового кодекса, предусматривающего направление требования об уплате налога не позднее 3 месяцев после наступления срока его уплаты.

**3.2.** Выявлены случаи нарушения налоговыми органами статьи 46 Налогового кодекса, предусматривающей в случае неуплаты или несвоевременной уплаты налога в установленный в требовании срок обеспечение исполнения обязательства по уплате налога принудительно путем обращения взыскания на денежные средства плательщика на счета в банках (несоблюдение сроков принятия налоговыми органами соответствующих решений и направления их налогоплательщику).

**3.3.** Установлены факты нарушений налоговыми органами статьи 77 Налогового кодекса (протоколы ареста имущества заполняются с нарушениями, арест осуществляется без присутствия понятых, арестовывается имущество (имущественные права), не являющееся таковым в смысле, понимаемом налоговым законодательством).

**3.4.** В нарушение статьи 78 Налогового кодекса налоговыми органами принимались решения о зачетах между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в части платежей по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет.

**3.5.** Установлены недостатки в работе налоговых органов в части контроля за правомерностью пользования налогоплательщиками налоговыми льготами.

**3.6.** Выявлены случаи неприменения налоговыми органами штрафных санкций за несвоевременное представление налоговой декларации по единому социальному налогу; декларации о предполагаемом доходе предпринимателем без образования юридического лица.

**3.7.** Установлены факты направления налоговыми органами предпринимателям без образования юридического лица налоговых уведомлений на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу, исходя из данных деклараций о предполагаемом доходе, подлежащих обложению единым социальным налогом, а не из налоговой базы налогоплательщика за предыдущий налоговый период, как это предусмотрено пунктом 1 статьи 244 Налогового кодекса.

**3.8.** В нарушение статьи 88 Налогового кодекса налоговыми органами камеральные проверки налоговой отчетности проводились в сроки, превышающие 3 месяца со дня представления этой отчетности.

**3.9.** Установлены факты неправильного заполнения налоговых уведомлений, направляемых предпринимателям на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу.

**3.10.** Имели место случаи неприменения мер взыскания образовавшейся задолженности и неначисления пеней налоговыми органами в случаях, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса на обязательное пенсионное страхование за тот же период (согласно пункту 3 статьи 243 Налогового кодекса такая разница признается снижением суммы налога, подлежащего уплате с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу).

**4.** Причинами, существенно влияющими на эффективность администрирования единого социального налога налоговыми органами, являются пробелы и противоречия в действующем законодательстве, а также невозможность однозначного толкования ряда законодательных норм.

**4.1.** Инициирование процедур банкротства юридических лиц, подпадающих под категорию «отсутствующих должников», невозможно ввиду отсутствия постановления Правительства Российской Федерации, устанавливающего порядок финансирования процедур банкротства «отсутствующего должника» (статья 227 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»).

**4.2.** Отсутствует действенный механизм регулирования принудительной ликвидации юридического лица, предусмотренный статьей 26 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», поскольку затруднен поиск лиц, на которых реально может быть возложена обязанность осуществления установленных законодательством процедур ликвидации (вследствие фактического отсутствия этого юридического лица), а также не определены меры ответственности лиц из числа учредителей, на которых судом возложено проведение ликвидационных процедур, за их неосуществление.

**4.3.** Существующий порядок принудительного взыскания налоговыми органами недоимки и пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в кредитных организациях, путем выставления инкассовых поручений не предусматривает учета наличия в кредитной организации платежных документов налогоплательщика на уплату налоговых платежей, не исполненных в связи с отсутствием денежных средств на счете. При выставлении инкассового поручения на полную сумму недоимки возможно двойное взыскание задолженности при исполнении банком как инкассового поручения, так и поручений налогоплательщика, что может быть расценено как факт излишнего взыскания налога, и повлечь необходимость его возврата с начисленными процентами за счет общих поступлений в бюджет в соответствии со статьей 79 Налогового кодекса.

**4.4.** В налоговом законодательстве не установлен предельный срок, в течение которого налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика-организации (статья 47 Налогового кодекса).

**4.5.** Отсутствует механизм взыскания задолженности за счет денежных средств со счетов организаций, финансируемых за счет средств региональных и местных бюджетов. В соответствии с пунктом 5 статьи 46 Налогового кодекса взыскание задолженности не может производиться с бюджетных счетов, в то время как основная часть указанных бюджетных организаций имеет только бюджетные счета.

**4.6.** В действующем налоговом законодательстве не урегулирован вопрос правомерности и сроков начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу.

**4.7.** Из действующих положений Налогового кодекса нельзя сделать однозначного вывода о возможности либо невозможности отдельного применения мер, предусмотренных статьями 47 (взыскание задолженности за счет имущества налогоплательщика) и 77 (арест имущества налогоплательщика налоговым органом) Налогового кодекса.

**4.8.** Отсутствует правовое основание для признания безнадежной к взысканию и списания задолженности по суммам налоговых санкций, взыскиваемых с налогоплательщиков в судебном порядке с момента введения в действие части первой Налогового кодекса (с 1 января 1999 года).

**4.9.** Необходимо внести коррективы в статью 244 Налогового кодекса, уточняющие круг предпринимателей, обязанных представлять в случае значительного (более чем на 50 %) увеличения дохода в налоговом периоде новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период, а также устанавливающие конкретный срок ее представления в налоговый орган.

**4.10.** Исключение с 2002 года из статьи 243 Налогового кодекса положения о том, что кредитные организации не вправе выдавать своему клиенту средства на оплату труда, если тот не представил платежных поручений на уплату единого социального налога, оказывает влияние на рост задолженности по единому социальному налогу.

### **Предложения**

**1.** Направить представление Счетной палаты Российской Федерации руководителю Федеральной налоговой службы А. Э. Сердюкову с приложением отчета о проверке и с предложениями обеспечить:

- недопущение нарушения налоговыми органами установленного порядка и сроков: направления требований об уплате налоговых платежей, принудительного взыскания задолженности по уплате налогов и пеней, информирования налогоплательщиков о применении мер по принудительному взысканию задолженности;

- применение налоговыми органами способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов в соответствии с установленным законодательством порядком;

- недопущение проведения зачетов между разными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации;

- осуществление в первоочередном порядке контроля за правомерностью пользования налогоплательщиками налоговыми льготами;

- соблюдение налоговыми органами сроков и полноты проведения камерального контроля налоговой отчетности;

- применение налоговыми органами штрафных санкций за непредставление и несвоевременное представление налоговой отчетности, обратив внимание на декларацию (заявление) о предполагаемом доходе предпринимателя без образования юридического лица (статья 244 Налогового кодекса);

- направление налоговыми органами предпринимателям без образования юридического лица налоговых уведомлений на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу, исходя из налоговой базы налогоплательщика за предыдущий налоговый период, как это предусмотрено пунктом 1 статьи 244 Налогового кодекса, обратив внимание на недопустимость ошибок при заполнении этих уведомлений;

- обеспечение реализации положений пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса в части признания в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса на обязательное пенсионное страхование за тот же период, такой разницы занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

**2.** Направить информационное письмо Председателю Правительства Российской Федерации М. Е. Фрадкову с приложением отчета и с предложениями рассмотреть целесообразность внесения в действующее законодательство следующих изменений и дополнений:



- устанавливающих порядок финансирования процедур банкротства отсутствующего должника;

- обеспечивающих действенный механизм принудительной ликвидации юридических лиц, предусмотренной Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», и предусматривающих ответственность учредителей указанных юридических лиц за неосуществление ликвидационных процедур;

- предусматривающих порядок учета наличия в кредитной организации платежных документов налогоплательщика на уплату налоговых платежей, не исполненных в связи с отсутствием денежных средств на счете, при осуществлении взыскания налоговыми органами недоимки и пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в кредитных организациях, путем выставления инкассовых поручений (предоставление налоговому органу права отзывать из кредитных организаций платежные поручения налогоплательщиков на уплату налоговых платежей в случае выставления инкассового поручения в рамках статьи 46 Налогового кодекса либо выставлять инкассовые поручения на сумму задолженности, определенную с учетом находящихся в кредитных организациях платежных поручений налогоплательщика (с одновременным запретом их отзыва налогоплательщиком);

- устанавливающих предельный срок, в течение которого налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика-организации (статья 47 Налогового кодекса);

- определяющих механизм взыскания задолженности за счет денежных средств со счетов организаций, финансируемых за счет средств региональных и местных бюджетов;

- уточняющих перечень имущества, на которое налоговыми органами может быть наложен арест (статья 77 Налогового кодекса);

- устанавливающих порядок признания безнадежной к взысканию и списания задолженности по суммам налоговых санкций, взыскиваемых с налогоплательщиков в судебном порядке с момента введения в действие части первой Налогового кодекса (с 1 января 1999 года);

- регулирующих вопрос правомерности и сроков начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу;

- уточняющих круг предпринимателей, обязанных представлять в случае значительного (более чем на 50 %) увеличения дохода в налоговом периоде новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период, а также устанавливающих конкретный срок ее предоставления в налоговый орган (статья 244 Налогового кодекса);

- восстанавливающих в налоговом законодательстве положения о том, что кредитные организации не вправе выдавать своему клиенту средства на оплату труда, если тот не представил платежных поручений на уплату единого социального налога;

- предусматривающих разрешение проведения зачетов между различными бюджетами в части единого социального налога (статья 78 Налогового кодекса).

**3.** Направить отчет о результатах проверки в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

**Аудитор Счетной палаты  
Российской Федерации**

**С. А. АГАПЦОВ**