

Аналитическая записка
по результатам анализа эффективности действующей процедуры
исчисления, уплаты и администрирования
единого социального налога

Введение

Аналитическая записка подготовлена по результатам экспертно-аналитического мероприятия, включенного в план работы Счетной палаты с учетом положений Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 26 мая 2004 года.

В Послании Президент Российской Федерации обратил внимание на то, что после завершения реформы налоговая система должна стать необременительной для бизнеса, в том числе в части процедур исчисления и уплаты налогов. В то же время эта система не должна позволять уклоняться от уплаты налогов. В Послании была также подчеркнута необходимость снижения единого социального налога, выведения из «тени» значительной части оплаты труда, защиты социальных прав работников и стимулирования заботы граждан о собственном пенсионном обеспечении.

Вопрос о снижении ставки единого социального налога решен. Федеральным законом 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» с 2005 года совокупная базовая ставка этого налога снижена на 9,6 процентных пункта (с 35,6% до 26,0%). В то же время вопрос упрощения процедур исчисления и уплаты единого социального налога, повышения эффективности его администрирования требует проведения анализа сложившейся практики работы налогоплательщиков, налоговых и судебных органов, выявления и систематизации пробелов и противоречий в законодательстве (в первую очередь налоговом) и внесения в него соответствующих изменений и дополнений.

Следует различать оценку эффективности единого социального налога как обязательного платежа, администрируемого налоговыми органами, и оценку эффективности единого социального налога как источника формирования доходной части федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, то есть средств, имеющих, по существу, целевой характер использования. Согласно статье 234 Налогового кодекса, действовавшей до 1 января 2005 года, единый социальный налог предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. С отменой этой статьи средства, поступающие от уплаты единого социального налога, не утратили целевого характера использования. Согласно п. 3 ст. 9 Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» финансирование выплаты базовой части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм единого социального налога, зачисляемых в федеральный бюджет; целевой характер использования средств единого социального налога, зачисляемых в бюджеты Фонда социального страхования Российской Федерации и фондов обязательного медицинского страхования, определяется положениями бюджетного законодательства (Глава 17 Бюджетного кодекса Российской Федерации, законы о бюджетах государственных внебюджетных фондов на очередной финансовый год) и законодательства о социальном страховании.

Если оценивать эффективность единого социального налога именно как налогового платежа, то следует использовать критерии полноты собираемости, роста задолженно-

сти по уплате, выполнения бюджетных заданий и другие критерии, характеризующие администрирование налогов. Однако, если рассматривать его эффективность с позиции достаточности получаемых средств для реализации целей, определенных законодательством Российской Федерации о социальном страховании, то следует применять совершенно иные критерии, из которых одним из важнейших является обеспечение финансовой устойчивости государственных внебюджетных фондов.

Следует отметить, что в результате снижения ставки единого социального налога уже в 2005 году в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов недопоступят значительные суммы средств - свыше 300 млрд. рублей. При этом выпадающие доходы федерального бюджета в связи со снижением ставки единого социального налога составят в 2005 году, по предварительной оценке, свыше 280 млрд. рублей, а обеспеченность выплат базовой части трудовой пенсии в бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации (далее - ПФР) за счет средств единого социального налога составит 78,1%, что потребует привлечения средств федерального бюджета в сумме 74,67 млрд. рублей.

Осуществляемое в рамках проводимой налоговой реформы снижение ставок налога ставило целью снижение налоговой нагрузки на бизнес, выведение из «тени» значительной части оплаты труда и улучшение тем самым социального обеспечения граждан, прежде всего пенсионного.

Однако итоги функционирования экономики в условиях пониженных ставок единого социального налога свидетельствуют о том, что цели, поставленные при снижении ставок налога, в настоящее время не достигнуты: не произошло значительного роста заработной платы и поступлений единого социального налога.

Вместе с тем отрицательные последствия снижения ставок налога ставят новые проблемы перед государственными внебюджетными фондами. В этом году складывается сложная ситуация с исполнением бюджета ПФР. По предварительной оценке ПФР, для финансирования в полном объеме его расходов потребуются привлечение дополнительных средств, не предусмотренных бюджетом фонда, в сумме 143,97 млрд. рублей. Общий размер дополнительной нагрузки на федеральный бюджет составит 218,64 млрд. рублей (вместо предусмотренных на эти цели 74,67 млрд. рублей).

Негативное влияние на финансовую устойчивость бюджета ПФР оказывает рост задолженности по уплате единого социального налога, который обусловлен, в том числе, существующими недостатками законодательного характера в процедурах исчисления, уплаты и администрирования единого социального налога (на 1 января 2005 года размер этой задолженности с учетом задолженности по уплате пеней и штрафов составил 114,4 млрд. рублей). Значительных объемов достигла задолженность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 44,2 млрд. рублей на 1 января 2005 года, а с учетом задолженности по уплате пеней и штрафных санкций - 59,1 млрд. рублей, и увеличилась по сравнению с 2002 годом в 3 раза.

Следует отметить, что задолженность по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, за тот же период времени росла значительно более низкими темпами. На 1 января 2005 года она составила 80,1 млрд. рублей и увеличилась на 33,2 млрд. рублей (70,6%) по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года; задолженность по уплате пеней и налоговых санкций составила 34,3 млрд. рублей и увеличилась на 17,4 млрд. рублей (в 2 раза); совокупная задолженность по налогу, налоговым санкциям и пеням возросла на 50,5 млрд. рублей (79,0%), достигнув 114,4 млрд. рублей. Во многом такое различие в темпах роста задолженности объясняется неэффективностью механизма администрирования взносов: отсутствие возможности взыскания этих платежей в бесспорном порядке, расщепление функций их администрирования между налого-

выми органами и органами ПФР. Кроме того, исключительно судебный порядок взыскания задолженности по страховым взносам, связанный со значительными временными затратами, позволяет налоговым органам в первоочередном порядке мобилизовать задолженность по налоговым платежам, в том числе и по единому социальному налогу, в то время как к моменту реализации судебного решения о взыскании задолженности по страховым взносам средства налогоплательщика могут оказаться исчерпанными.

Негативное влияние на взыскание задолженности по страховым взносам органами ПФР оказывают проблемы информационного взаимодействия между налоговыми органами и органами ПФР.

В последующие годы возможно дальнейшее ухудшение финансового положения ПФР. Дефицит бюджета ПФР, по его расчетам, прогнозируется в 2006 году в объеме 349,18 млрд. рублей, в 2007 году - 410,81 млрд. рублей, в 2008 году - 565,40 млрд. рублей, что потребует привлечения соответствующих средств федерального бюджета либо поиска иных путей пополнения доходной части бюджета фонда.

Единый социальный налог был введен в 2001 году и заменил собой страховые взносы, уплачиваемые в государственные внебюджетные фонды и администрировавшиеся органами управления этих фондов. В 2002 году, с введением в действие Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», единый социальный налог, зачисляемый в ПФР, трансформировался в единый социальный налог, поступающий в федеральный бюджет и направляемый на финансирование базовой части трудовой пенсии, и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, поступающие в бюджет ПФР. В соответствии с положениями главы 24 Налогового кодекса «Единый социальный налог» страховые взносы на обязательное пенсионное страхование квалифицируются как налоговый вычет, применяемый налогоплательщиками при определении суммы единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога возложен на налоговые органы. Контроль за уплатой (а с 2005 года и правильностью исчисления) страховых взносов на обязательное пенсионное страхование также возложен на налоговые органы, а взыскание недоимки и пеней по ним осуществляется органами ПФР в судебном порядке. Возложение на налоговые органы функций контроля за исчислением и уплатой страховых взносов, не являющихся налоговыми платежами, представляется небеспорным.

Ранее действовавшая редакция пункта 5 статьи 241 Налогового кодекса (Глава 24 «Единый социальный налог») предусматривала, что сумма налогов (взносов), зачисляемая в государственные внебюджетные фонды обязательного социального страхования, определяется на основании актуарных расчетов по каждому виду социального риска в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании. При этом общая нагрузка на фонд заработной платы не может увеличивать предельную ставку консолидированного тарифа, установленного законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании. Представляется, что эта норма позволяла реализовать подходы к достижению эффективности единого социального налога с точки зрения достаточности средств, поступающих от его уплаты, на основе актуарных расчетов определить потребность в средствах обязательного социального страхования и, исходя из этой потребности, устанавливать элементы налогообложения единым социальным налогом (с учетом интересов плательщиков этого налога). Однако названная норма из Налогового кодекса была исключена Федеральным законом от 31 декабря 2001 года № 198-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в На-

логовый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (подпункт 5 пункта 9 статьи 1).

Следует отметить, что анализ реформирования законодательства о едином социальном налоге в увязке с целевым характером использования его средств и обеспечения в связи с этим финансовой устойчивости государственных внебюджетных фондов позволяет сделать некоторые выводы о складывающихся тенденциях в социальной политике Российской Федерации. Анализ текста Главы 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации и изменений, внесенных в нее с 2001 года, позволяет отметить тенденцию последовательного улучшения условий его уплаты для работодателей (снижение ставок единого социального налога; регрессивная шкала налогообложения; упрощение доступа к регрессии; возможность не уплачивать единый социальный налог с выплат, не относимых к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль; возможность исключать из налогообложения суммы выплат в пользу физических лиц, не являющихся инвалидами; не уплачивать авансовые платежи по единому социальному налогу в IV квартале календарного года; не уплачивать единый социальный налог в связи с переходом на специальные налоговые режимы налогообложения). При этом, как отмечено выше, обостряется вопрос финансовой устойчивости государственных социальных внебюджетных фондов (собственных доходов государственных социальных внебюджетных фондов недостаточно для обеспечения необходимого уровня социальной защиты граждан); уровень обеспечения большинства категорий населения, нуждающихся в мерах социальной поддержки, остается крайне низким.

Статья 7 Конституции Российской Федерации устанавливает, что Российская Федерация - социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. Можно предположить, что провозглашение Российской Федерации социальным государством на современном этапе является целью развития страны. При этом одной из главных особенностей социального государства в его современном понимании является наличие у него функции социальной политики, направленной на снятие антагонизма между социальными целями государства и требованиями рынка, достижение высоких экономических показателей за счет социальных факторов и обеспечение посредством эффективной экономики высокого уровня защиты от социальных рисков. Таким образом, строй современного социального государства является строем правового социального государства. Доказательством движения Российской Федерации в этом направлении является Федеральный закон от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (посвященного коренной реформе системы социальных льгот в Российской Федерации). В его преамбуле отмечено, что в «настоящем Федеральном законе решаются... задачи обеспечения конституционного принципа равенства прав и свобод человека и гражданина,... приведения системы социальной защиты граждан, которые пользуются льготами и социальными гарантиями,... в соответствие с... принципами правового государства с социально ориентированной рыночной экономикой». В связи с изложенным представляется возможным рассматривать изменения, связанные с единым социальным налогом, в свете установления в Российской Федерации грани между правовым и социальным государством и направления смещения этой грани.

Растущий удельный вес ассигнований из федерального бюджета в доходах государственных социальных внебюджетных фондов, возрастание объема выполняемых ими функций социальной помощи различным категориям граждан вне рамок системы обязательного социального страхования деформирует эту систему и уводит ее в область социального обеспечения. В этой связи обостряется вопрос правового статуса государственных социальных внебюджетных фондов, изначально создававшихся для реализации задач обязательного социального страхования.

Вопрос финансовой устойчивости бюджетов государственных внебюджетных фондов требует отдельного тщательного изучения.

Настоящая аналитическая записка направлена на выработку конкретных предложений правового характера, связанных с оптимизацией процедур исчисления, уплаты и администрирования единого социального налога, повышением эффективности этих процедур.

Экспертно-аналитическое мероприятие, по результатам которого подготовлена аналитическая записка, проводилось в территориальных органах Федеральной налоговой службы и на предприятиях Псковской, Ярославской областей и Ставропольского края. Были использованы также материалы контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проведенных Счетной палатой Российской Федерации в 2001-2004 годах в налоговых органах федерального и регионального уровня (Республики Карелия и Мордовия, Краснодарский край, Архангельская, Иркутская, Московская, Орловская, Саратовская области, г. Санкт-Петербург).

Результаты администрирования единого социального налога за 2001-2004 годы

Результаты администрирования налоговыми органами единого социального налога характеризуются следующими данными.

1. Поступления единого социального налога за 2001 год составили 563,9 млрд. рублей, в том числе в разрезе государственных внебюджетных фондов: ПФР - 439,8 млрд. рублей, Фонд социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС) (с учетом сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) - 67,8 млрд. рублей, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее - ФОМС) - 3,6 млрд. рублей, территориальные фонды обязательного медицинского страхования (далее - ТФОМС) - 52,7 млрд. рублей. Указанные поступления обеспечили исполнение показателей бюджетов федеральных государственных внебюджетных фондов на 2001 год, утвержденных соответствующими федеральными законами, в части доходов от единого социального налога в следующих размерах: ПФР - 110,1%, ФСС - 129,9%, ФОМС - 135,7 процента.

Коэффициент собираемости единого социального налога за 2001 год, исчисленный как отношение поступивших средств единого социального налога к сумме поступивших средств и сложившейся на 1 января 2002 года недоимки, составил в целом 92,9%. В разрезе государственных внебюджетных фондов указанный показатель равен: ПФР - 92,5%, ФСС - 97,3%, ФОМС - 91,0%, ТФОМС - 90,8 процента.

За 2002 год поступления единого социального налога составили 513,7 млрд. рублей, в том числе: единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет, - 339,5 млрд. рублей, ФСС - 91,9 млрд. рублей, ФОМС - 5,1 млрд. рублей, ТФОМС - 77,2 млрд. рублей. Бюджеты государственных внебюджетных фондов в части поступлений единого социального налога за 2002 год также исполнены со значительным превышением утвержденных показателей: ПФР - 120,7% (с учетом фактического финансирования из федерального бюджета - 117,9%), ФСС - 109,7%, ФОМС - 129,4 процента.

Коэффициент собираемости, исчисленный как отношение поступивших сумм единого социального налога (с учетом погашения задолженности по нему за предыдущий период) к начисленным (по форме налоговой отчетности № 5-НБН «Отчет о базе налогообложения по основным видам налогов»), составил в целом за 2002 год 112,0%, в том числе: по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 113,3%, ФСС - 112,0%, ФОМС - 115,5%, ТФОМС - 106,1%. Следует отметить, что данный коэффициент собираемости определен с учетом поступлений сумм в счет погашения задолженности по единому социальному налогу за предыдущий период, ввиду отсутствия статистической базы для расчета собираемости налога по поступлениям текущего года.

За 2003 год поступления единого социального налога составили 564,4 млрд. рублей, в том числе: единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет, - 364,6 млрд. рублей, ФСС - 106,3 млрд. рублей, ФОМС - 5,5 млрд. рублей, ТФОМС - 88,0 млрд. рублей. Бюджеты федеральных государственных внебюджетных фондов в части поступлений единого социального налога за 2003 год исполнены: ПФР - 99,7% (с учетом фактического финансирования из федерального бюджета - 100,7%); ФСС - 103,6%, ФОМС - 109,1%. Коэффициент собираемости налога, исчисленный как отношение поступивших сумм налога (с учетом погашения задолженности по нему за предыдущий период) к начисленным (по форме налоговой отчетности № 5-НБН), составил в целом 104,3%, в том числе: по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 103,0%, ФСС - 110,0%, ФОМС - 109,5%, ТФОМС - 102,5 процента.

За 2004 год поступления единого социального налога составили 676,0 млрд. рублей, в том числе: единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет, - 442,2 млрд. рублей, ФСС - 122,5 млрд. рублей, ФОМС - 6,4 млрд. рублей, ТФОМС - 104,9 млрд. рублей. Бюджеты федеральных государственных внебюджетных фондов в части поступлений единого социального налога за 2004 год, по оперативным данным, исполнены: ПФР - 100,9% (с учетом фактического финансирования из федерального бюджета - 100,7%), ФСС - 101,0%, ФОМС - 103,0%. Коэффициент собираемости налога за I полугодие 2004 года, исчисленный как отношение поступивших сумм налога (с учетом погашения задолженности по нему за предыдущий период) к начисленным (по форме налоговой отчетности № 5-НБН) составил в целом - 98,2%, в том числе: по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 97,5%, ФСС - 101,3%, ФОМС - 95,1%, ТФОМС - 97,6 процента.

Задания по мобилизации единого социального налога в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования в указанных выше регионах за 2001-2004 годы в основном выполнены (за исключением задания на 2003 год по Ярославской и Псковской областям). При этом, как и по федеральным государственным внебюджетным фондам, сложился высокий процент их исполнения за 2001-2002 годы.

Основной причиной невыполнения заданий по мобилизации единого социального налога в 2003 году является выпадение значительных сумм налога в связи с сокращением количества плательщиков единого социального налога, обусловленное применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов: упрощенной системы налогообложения и уплаты единого налога на вмененный доход. Налогоплательщики, применяющие указанные системы налогообложения, не являются плательщиками единого социального налога. Вместе с тем заработная плата (доходы) этих категорий плательщиков были учтены при прогнозировании поступлений этого налога. Выпадающие суммы единого социального налога в связи с применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов в 2003 году значительно превышали их объем, учтенный при составлении проектов бюджетов на 2003 год.

Таким образом, приведенные данные свидетельствуют о том, что налоговыми органами в основном выполнялись бюджетные назначения по мобилизации в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов единого социального налога (за исключением 2003 года). Следует отметить, что исполнение заданий по мобилизации единого социального налога как в федеральный бюджет, так и в бюджеты государственных внебюджетных фондов в 2001-2002 годах со значительным превышением установленного уровня обусловлено недостаточной обоснованностью разрабатываемого Минэкономразвития России показателя - фонда заработной платы, являющегося основным объектом налогообложения по единому социальному налогу (в 2001 году фактически сложившийся фонд заработной платы по Российской Федерации на 27,0% превысил его объем, принятый при проектировке федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, в 2002 году - на 21,5 процента).

2. Динамика задолженности по единому социальному налогу свидетельствует о том, что объем указанной задолженности как в целом, так и в разрезе государственных внебюджетных фондов продолжает увеличиваться.

По состоянию на 1 января 2005 года общая сумма задолженности по единому социальному налогу по Российской Федерации составила 99,4 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2002 года на 52,5 млрд. рублей, или в 2,1 раза. При этом недоимка увеличилась незначительно - на 1,8 млрд. рублей, или на 4,1%, и составила 45,0 млрд. рублей. Доля недоимки в общей сумме задолженности по налогу составила на 1 января 2005 года 45,3% против 92,1% на 1 января 2002 года. Основной рост задолженности произошел за счет увеличения объема приостановленных к взысканию платежей - на 45,8 млрд. рублей (в 14,1 раза) и составил на 1 января 2005 года 49,2 млрд. рублей, или 49,5% в структуре задолженности по налогу против 7,4% на 1 января 2002 года. Из общей суммы приостановленных к взысканию платежей 44,8% приостановлены в связи с вынесением судебным приставом-исполнителем постановления о возбуждении исполнительного производства, 39,5% - в связи с открытием конкурсного производства, 9,0% - в связи с введением наблюдения, 4,2% - в связи с введением внешнего управления, 2,3% - в связи с вынесением судебного акта о приостановлении решения налогового органа о взыскании задолженности, 0,2% - в связи с введением финансового оздоровления.

Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций составила на 1 января 2005 года 42,3 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с аналогичным периодом 2002 года на 34,3 млрд. рублей (в 5,3 раза).

Совокупная задолженность по налогу, налоговым санкциям и пеням возросла за указанный период на 86,8 млрд. рублей (в 2,6 раза) и составила на 1 января 2005 года 141,7 млрд. рублей.

Задолженность по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, на 1 января 2005 года составила 80,1 млрд. рублей и увеличилась на 33,2 млрд. рублей (70,6%) по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года; задолженность по уплате пеней и налоговых санкций за указанный период составила 34,3 млрд. рублей и увеличилась на 17,4 млрд. рублей (в 2 раза); совокупная задолженность по налогу, налоговым санкциям и пеням возросла за указанный период на 50,5 млрд. рублей (79,0%) и составила на 1 января 2005 года 114,4 млрд. рублей.

По ФСС объем задолженности по налогу на 1 января 2005 года составил 4,2 млрд. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года на 2,1 млрд. рублей (в 2 раза); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 1,3 млрд. рублей (в 4,6 раза) и составила 1,7 млрд. рублей; совокупная задолженность

по налогу, налоговым санкциям и пеням возросла за указанный период на 3,4 млрд. рублей (в 2,4 раза) и составила на 1 января 2005 года 5,9 млрд. рублей.

По ФОМС объем задолженности по налогу на указанную дату составил 0,94 млрд. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года на 0,56 млрд. рублей (в 2,5 раза); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 0,28 млрд. рублей (в 4,3 раза) и составила 0,37 млрд. рублей; объем совокупной задолженности по налогу, налоговым санкциям и пеням возрос за указанный период на 0,84 млрд. рублей (в 2,8 раза) и составил на 1 января 2005 года 1,3 млрд. рублей.

По ТФОМС задолженность по единому социальному налогу на 1 января 2005 года составила 14,2 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года на 8,5 млрд. рублей (в 2,5 раза); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 4,8 млрд. рублей (в 5,6 раза) и составила 5,8 млрд. рублей; объем совокупной задолженности по налогу, налоговым санкциям и пеням возрос за указанный период на 13,3 млрд. рублей (в 3,0 раза) и составил на 1 января 2005 года 20,1 млрд. рублей.

Основными причинами роста задолженности по налогу являются:

1. Доначисления платежей по результатам выездных и камеральных проверок, проводимых налоговыми органами, в том числе по результатам проверок соответствия уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование начисленным (налоговый вычет), неуплаченные суммы которых трансформируются в соответствии с п. 3 ст. 243 Налогового кодекса в недоимку по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет. Так, по результатам выездных и камеральных налоговых проверок за 2003 год, по данным формы отчетности 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», налоговыми органами дополнительно начислено платежей по единому социальному налогу на сумму 19,3 млрд. рублей, что составляет 63,3% от общей суммы прироста задолженности по налогу, штрафам и пеням за 2003 год. За I полугодие 2004 года этот показатель составил 79,5% (при приросте задолженности - 20,5 млрд. рублей по результатам проверок дополнительно начислено платежей по единому социальному налогу 16,3 млрд. рублей, из них 6,4 млрд. рублей - в соответствии с п. 3 ст. 243 Налогового кодекса).

2. Несвоевременная уплата единого социального налога предприятиями машиностроения, жилищно-коммунальной сферы, сельскохозяйственными товаропроизводителями - в связи с их тяжелым финансовым положением; предприятиями, выполняющими гособоронзаказ, - при отсутствии или несвоевременности его финансирования.

3. Рост задолженности предприятий, находящихся на различных стадиях процедуры банкротства. Так, по Управлению ФНС России по Псковской области на 1 октября 2004 года размер указанной задолженности составил около 15% от всей задолженности по единому социальному налогу, по Управлению ФНС России по Ярославской области на 1 января 2005 года размер указанной задолженности составил 16,5% от всей задолженности по единому социальному налогу на указанную дату.

В отраслевом разрезе задолженность по единому социальному налогу, по данным территориальных налоговых органов, сложилась следующим образом. Основными должниками по налогу являются организации промышленности, строительства, сельского хозяйства, жилищно-коммунального хозяйства и транспорта. На долю указанных отраслей экономики приходится около 80% всей задолженности по налогу.

По данным формы налоговой отчетности 4-НОМ «Задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации по основным отраслям экономики» (раздел III), по состоянию на 1 января 2005 года в совокупной задолженности по единому социальному налогу в целом по Российской Федерации (141,7 млрд. рублей) на долю промышленности приходится 51,8 млрд. рублей (36,5%), из нее наибольшая

сумма задолженности сложилась по машиностроению и металлообработке - 22,1 млрд. рублей (15,6 процента).

С целью снижения задолженности по единому социальному налогу в бюджетную систему Российской Федерации налоговыми органами применялся комплекс мер принудительного взыскания задолженности, установленный налоговым законодательством.

Существующая форма налоговой отчетности по взысканию задолженности по налоговым платежам (4-ОР) не содержит информацию в разрезе конкретных налогов о примененных мерах взыскания, в том числе единого социального налога, отражая общие данные по всем налогам, администрируемым налоговыми органами.

В ходе экспертно-аналитического мероприятия установлено, что налоговыми органами Псковской, Ярославской областей и Ставропольского края принимаются меры взыскания задолженности, предусмотренные налоговым законодательством. Данные о принятых налоговыми органами мерах по взысканию задолженности по единому социальному налогу свидетельствуют об активизации работы налоговых органов за указанный период, повышению результативности принимаемых мер взыскания. Так, по Управлению ФНС России по Ставропольскому краю за 2001-2004 годы в результате проведенных налоговыми органами мероприятий по взысканию задолженности по единому социальному налогу в бюджетную систему Российской Федерации поступило 1254,8 млн. рублей, в том числе: в 2001 году - 127,1 млн. рублей (10,1%), 2002 году - 164,5 млн. рублей (13,2%), 2003 году - 411,9 млн. рублей (32,8%), 2004 году - 551,3 млн. рублей (43,9%). Аналогичная ситуация сложилась по территориальным налоговым органам Псковской и Ярославской областей.

За указанные годы происходил значительный рост количества и суммы направляемых налогоплательщикам требований об уплате налога, инкассовых поручений, принимаемых решений о взыскании налога за счет иного имущества, предъявленных судебных исков, переданных материалов в территориальные уполномоченные органы по предъявлению требований по обязательствам перед Российской Федерацией в делах о банкротстве и в процедурах банкротства.

При этом следует отметить, что наиболее эффективными с точки зрения поступлений в погашение задолженности средств по примененным мерам взыскания этой задолженности являются направление требований об уплате налога в соответствии со статьей 69 Налогового кодекса и выставление инкассовых поручений в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса. Доля средств, поступивших в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов в результате применения указанных мер взыскания, составляла в 2001-2004 годах от 74% до 99%. Так, например, по Управлению ФНС России по Ярославской области доля погашенной задолженности по единому социальному налогу по указанным мерам взыскания в общей сумме погашенной задолженности составила: в 2001 году - 98,9%, в 2002 году - 73,8%, в 2003 году - 96,5%, в 2004 году - 91,3 процента.

Наименее результативной мерой взыскания является предъявление налоговыми органами судебных исков о взыскании задолженности. Объем поступивших по исковым заявлениям средств в общей сумме погашенной задолженности по указанным управлениям составил от 0 до 0,2%. Относительно низкий объем средств поступает в погашение задолженности в ходе реализации процедуры банкротства. Так, по Управлению ФНС России по Псковской области доля указанных поступлений в общей сумме погашенной задолженности за 2001-2004 годы колебалась от 0,2% (2001 год) до 1,6% (2003 год). В качестве способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов налоговыми органами указанных регионов начислялись пени, приостанавливались операции по счетам, производился арест имущества в соответствии со статьей 77 Налогового кодекса.

3. Одним из направлений деятельности налоговых органов по увеличению поступлений единого социального налога в бюджетную систему Российской Федерации является контрольная работа за правильностью исчисления и уплаты налога.

За 2001 год налоговыми органами Российской Федерации, по данным формы налоговой отчетности 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», проведено 82512 налоговых проверок, из них выявивших нарушения - 10758 (13,0%); дополнительно начислено платежей - 8,41 млрд. рублей, в том числе: по выездным проверкам - 0,19 млрд. рублей (2,3%), по камеральным - 8,22 млрд. рублей (97,7%). Процент взыскания дополнительно начисленных платежей по результатам налоговых проверок составил 6,2%, в том числе по выездным проверкам - 17,1%, по камеральным - 5,9 процента.

За 2002 год проведены 165992 налоговые проверки, из них выявивших нарушения - 37440 (22,5%); дополнительно начислено платежей - 16,60 млрд. рублей, в том числе: по выездным проверкам - 0,76 млрд. рублей (4,6%), по камеральным - 15,84 млрд. рублей (95,4%). Процент взыскания в целом составил 13,9%, в том числе по выездным проверкам - 42,6%, по камеральным - 12,6 процента.

За 2003 год проведены 178176 налоговых проверок, из них выявивших нарушения - 54719 (30,7%); дополнительно начислено платежей - 19,25 млрд. рублей, в том числе: по выездным проверкам - 1,67 млрд. рублей (8,7%), по камеральным - 17,58 млрд. рублей (91,3%). Процент взыскания в целом составил 19,4%, в том числе по выездным проверкам - 28,8%, по камеральным - 18,5 процента.

За I полугодие 2004 года проведено 80389 налоговых проверок, из них выявивших нарушения - 26314 (32,7%); дополнительно начислено платежей - 16,26 млрд. рублей, в том числе: по выездным проверкам - 2,50 млрд. рублей (15,4%), по камеральным - 13,76 млрд. рублей (84,6%). Данные о взысканных суммах налога в отчетности за указанный период отсутствуют.

Наибольший объем доначисленных, а также взысканных сумм по единому социальному налогу приходится на камеральные налоговые проверки, однако процент взыскания по выездным проверкам превышает аналогичный показатель по камеральным проверкам.

Следует отметить, что более высокая эффективность камеральных проверок по сравнению с выездными объясняется в какой-то мере размытостью грани между камеральным и выездным контролем. Согласно ст. 88 Налогового кодекса при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Таким образом, приведенные данные свидетельствуют о росте результативности контрольной работы, проводимой налоговыми органами, увеличении взыскиваемости налоговых платежей.

Правовые проблемы исчисления, уплаты и администрирования единого социального налога

Практика применения главы 24 Налогового кодекса и норм, связанных с вопросами администрирования налоговых платежей, вскрыла некоторые несоответствия, пробелы и противоречия, создающие сложности в применении законодательства как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, отсутствие единообразного толкования некоторых вопросов.

Единый социальный налог имеет ряд особенностей в механизме его исчисления и уплаты, а именно:

- наличие регрессивной шкалы налогообложения, предусматривающей снижение размера налоговой ставки при достижении суммы выплат на каждое физическое лицо

установленного порогового значения (до 2005 года шкала налогообложения распределялась по 4 уровням налоговой базы, с 2005 года действуют 3 уровня шкалы налогообложения). Необходимость расчета налоговой базы и, соответственно, применение ставок налога, дифференцированных по шкале налогообложения, по каждому физическому лицу приводит к большой трудоемкости как расчетов, так и налогового учета;

- использование налогового вычета в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и механизм перевода разницы между суммами начисленных и фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в недоимку по единому социальному налогу;

- различия в налогооблагаемой базе по долям единого социального налога (в части Фонда социального страхования Российской Федерации);

- зачетный механизм уплаты налога в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Все эти факторы привели к тому, что единый социальный налог является одним из самых трудоемких налогов, и практика работы по его администрированию, а также администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное страхование показала, что проблемы заключаются в несовершенстве законодательства по этим платежам.

Вместе с тем, действующие нормы главы 24 Налогового кодекса позволяют налогоплательщикам применять законные схемы ухода от налогообложения единым социальным налогом, в частности:

- не уплачивать единый социальный налог с выплат, не относимых к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса);

- исключать из налогообложения суммы выплат в пользу физических лиц, не являющихся инвалидами, но работающих в общественных организациях инвалидов; организациях, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов; учреждениях, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей (пп. 2 п. 1 ст. 239);

- не уплачивать авансовые платежи по единому социальному налогу в IV квартале календарного года (календарный год не является отчетным периодом, а согласно п. 3 ст. 243 налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу в течение отчетного периода (I квартал, I полугодие, 9 месяцев) по итогам каждого календарного месяца);

- не уплачивать единый социальный налог в связи с переходом на специальные налоговые режимы налогообложения путем, например, дробления предприятий на несколько мелких.

Разрешение рассмотренных ниже проблем позволило бы улучшить механизмы исчисления, уплаты и администрирования единого социального налога, сделать налоговое законодательство более понятным для налогоплательщиков.

Исчисление единого социального налога

1. Статьей 236 Налогового кодекса установлен объект налогообложения по единому социальному налогу для организаций и предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам. Юридическим фактом, обуславливающим наступление обязанности налогоплательщика уплатить единый социальный налог, является начисление выплат и иных вознаграждений физическим лицам, с которыми заключен трудовой или определенного вида гражданско-правовой договор. Таким образом, необходимым условием возникно-

вения обязанности уплатить единый социальный налог для налогоплательщика является наличие трудовых (в определенных случаях - гражданско-правовых) отношений между налогоплательщиком и физическим лицом.

Однако Глава 24 «Единый социальный налог» в действующей редакции содержит ряд положений, которые в рамках имеющегося в статье 236 определения объекта налогообложения по этому налогу представляются нуждающимися в уточнении.

1.1. В пп. 1 п. 1 ст. 238 «Суммы, не подлежащие налогообложению» указано, что не подлежат налогообложению пособия по безработице. Указанные пособия выплачиваются органами службы занятости населения из средств федерального бюджета физическим лицам, признанным безработными, т. е. не состоящим в трудовых отношениях (отсутствует объект налогообложения). Поэтому упоминание пособий по безработице в ст. 238 Налогового кодекса следует исключить. В то же время формулировки пп. 2 п. 1 ст. 238 не позволяют сделать однозначного вывода об исключении из налоговой базы по единому социальному налогу ряда компенсационных выплат, установленных законодательством. К таким выплатам можно отнести компенсационные выплаты за неиспользованный дополнительный отпуск, предоставляемый согласно Закону Российской Федерации от 15 мая 1991 года № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», суммы выплат среднего заработка гражданам, призываемым на военные сборы (п. 2 ст. 6 Федерального закона от 23 марта 1998 года № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе»), суммы компенсационных выплат, осуществляемых по решению суда работникам за несвоевременную выплату заработной платы (ст. 236 Трудового кодекса Российской Федерации). Первые два вида выплат осуществляются работодателем за счет средств федерального бюджета, и, по мнению Минфина России, не подлежат обложению единым социальным налогом (письма от 26 мая 2004 года № 04-04-04/60 и от 29 сентября 2004 года № 03-05-02-04/25) как не являющиеся предметом трудового договора между работником и работодателем (и, соответственно, не являющиеся объектом обложения единым социальным налогом). Компенсации за задержку заработной платы (как выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль) не облагаются единым социальным налогом в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса. Таким образом, для решения вопроса о налогообложении некоторых компенсационных выплат единым социальным налогом приходится пользоваться не ст. 238 (специально для этого и предназначенной), а статьями, характеризующими объект обложения единым социальным налогом.

Положения абзаца первого подпункта 2 пункта 1 ст. 238 относительно исключения из налоговой базы компенсационных выплат вступили в противоречие с действующим порядком их установления, предусмотренным Трудовым кодексом Российской Федерации. Согласно указанному абзацу, «...не подлежат обложению единым социальным налогом все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами ее субъектов, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации)...». Однако, например, в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса, порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации; размер возмещения расходов при использовании личного имущества работника определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме (ст. 188). Аналогичный порядок определения размеров компенсационных выплат установлен статьями 302 (надбавка за вахтовый метод работы), 310 (компенсации надомникам за использование своих инструментов и механизмов), 325

(компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно в организациях, не относящихся к бюджетной сфере).

Представляется, что принципы изложения подпунктов 1 и 2 п. 1 ст. 238, заключающиеся в приведении примеров пособий, не облагаемых единым социальным налогом (п. 1), и перечислении категорий компенсационных выплат, не подлежащих налогообложению (п. 2), требуют усовершенствования. Законодательство о социальном обеспечении весьма подвижно, перечень выплат, осуществляемых работодателем в пользу работника, достаточно обширен (например, в ОАО «Автодизель», г. Ярославль, таких выплат работникам по внутреннему классификатору предприятия осуществляется 205), четкий понятийный аппарат в указанной сфере отсутствует (так, в ст. 238 Налогового кодекса нормы об освобождении от налогообложения расходов на командировки помещены в подпункте, связанном с исключением из налоговой базы компенсационных выплат, в то время как в Трудовом кодексе возмещение расходов, связанных со служебными командировками, названо гарантиями (ст. 167). В этих условиях целесообразно предусмотреть в ст. 238 некоторые общие критерии, которые могли бы позволить работодателю классифицировать ту или иную выплату в пользу работника в качестве подлежащей или не подлежащей налогообложению для целей единого социального налога (например, источник финансирования той или иной выплаты, отсутствие непосредственного или со ссылкой на локальный правовой акт указания на выплату в трудовом договоре, упоминание об обязанности работодателя осуществлять выплату и ее размере в нормативном правовом акте и т. д.).

1.2. В соответствии с пунктом 2 статьи 245 «Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков» от уплаты единого социального налога освобождаются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, другие федеральные органы в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего составов органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы МЧС России, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Наличие приведенной выше нормы об освобождении выплат военнослужащим и иным лицам в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы от начисления и уплаты единого социального налога в увязке с иными нормами законодательства об уплате этого налога представляется излишним. Как отмечалось выше, для возникновения объекта налогообложения единым социальным налогом необходимым условием является наличие трудовых (или гражданско-правовых) отношений. Статьей 11 Трудового кодекса установлено, что этот кодекс, законы и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются на военнослужащих при исполнении ими обязанностей военной службы. Соответственно, отношения лиц при исполнении ими обязанностей военной и приравненной к ней службы, и органов, учреждений и организаций, в которых они ее проходят, не являются трудовыми и не могут быть оформлены трудовым договором. Следовательно, в силу ст. 236 Налогового кодекса выплаты в пользу этих лиц не являются объектом налогообложения единым социальным налогом.

В связи с изложенным пункт 2 статьи 245 представляется целесообразным исключить из Налогового кодекса.

2. Согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса указанные в п. 1 этой статьи выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков - организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, а у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц - по налогу на доходы физических лиц.

Приведенные нормы являются новацией по сравнению с действовавшим до 2001 года законодательством о страховых взносах, уплачиваемых в бюджеты государственных внебюджетных фондов. Использование названных положений налогоплательщиками ведет к выпадению доходов бюджетов государственных внебюджетных фондов и федерального бюджета за счет сокращения объекта налогообложения по единому социальному налогу (и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, объект обложения и база начисления по которым идентична единому социальному налогу). Так, согласно данным налоговой отчетности, в результате применения п. 3 ст. 236 Налогового кодекса по выплатам, не отнесенным к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, по Российской Федерации недоначислено платежей по единому социальному налогу за 2002 год - 11,1 млрд. рублей, 2003 год - 14,5 млрд. рублей, за I полугодие 2004 года - 8,7 млрд. рублей.

Следует отметить, что Глава 25 «Налог на прибыль организаций», а также Глава 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса не содержат прямого указания на обязанность налогоплательщика включать в состав затрат для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц все произведенные им расходы из предусмотренного налоговым законодательством перечня (статьи 221, 252, 255 и др.), а в Главе 24 «Единый социальный налог» отсутствуют ссылки на соответствующие статьи названных выше глав (например, ст. 270, определяющую, какие расходы не учитываются для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль). При этом, как известно, в соответствии с п. 7 ст. 3 Налогового кодекса все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

В решении Арбитражного суда Псковской области от 27 января 2004 года по делу № А52/4466/2003/2 был не принят довод ответчика (инспекции МНС России по г. Пскову) о том, что ряд выплат истец (ОАО «Псковский городской молочный завод») был обязан отнести на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль. По мнению суда, «...в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации такая обязанность прямо не установлена, какими-либо мерами принуждения не обеспечена. Принадлежность той или иной выплаты к определенному статьей 255 Налогового кодекса виду расходов еще не является, по мнению суда, безусловным основанием для отнесения ее на расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль». Как отмечено в решении Арбитражного суда Ярославской области от 18 января 2005 года по делу № А82-5803/04-14, «доводы налогового органа (МРИ МНС России по крупнейшим налогоплательщикам Ярославской области) о том, что сумма единовременного пособия при выходе на пенсию должна быть отнесена предприятием (ОАО «Российские железные дороги») на расходы при исчислении налога на прибыль (п. 25 ст. 270 Налогового кодекса), судом не принимаются. Предприятие фактически выплатило данную сумму за счет собственных средств, и только это имеет правовое значение при определении объекта обложения единым социальным налогом».

В условиях установления ставки налога на прибыль организаций в размере 24% (а также «плоской» ставки налога на доходы физических лиц - 13%) при совокупной ставке единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное стра-

хование на уровне 26% (до 2005 года - 35,6%) возможно намеренное завышение налогоплательщиками налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц путем невключения в расходы для целей исчисления названных налогов затрат на оплату труда (в том числе и осуществляемых в рамках положений трудового договора и упомянутых в ст. 255 Налогового кодекса, определяющей перечень выплат на оплату труда, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль) с целью сокращения налоговой базы по единому социальному налогу и базы начисления по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Представляется, что с целью избежания злоупотреблений следует дополнить п. 3 ст. 236 Налогового кодекса об исключении из объекта налогообложения по ЕСН выплат, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, ссылкой на ст. 270 Налогового кодекса. Кроме того, следует отметить, что в настоящее время хозяйствующие субъекты, формирующие налоговую базу по налогу на прибыль, находятся в более выгодном положении по сравнению с некоммерческими и бюджетными организациями, не формирующими налоговую базу по налогу на прибыль. Последние не могут воспользоваться положениями п. 3 ст. 236 Налогового кодекса. Этот пункт также не распространяется на организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, применяющие упрощенную систему налогообложения и уплачивающие единый сельскохозяйственный налог при расчете налоговой базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Таким образом, представляется спорной ситуация, когда одни и те же выплаты коммерческие организации могут не облагать единым социальным налогом (и взносами на обязательное пенсионное страхование), а некоммерческие и другие указанные выше организации этого делать не вправе.

3. Согласно ст. 239 «Налоговые льготы» Налогового кодекса от уплаты единого социального налога освобождаются организации любых организационно-правовых форм: с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. рублей на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы. Указанную льготу можно рассматривать как фактор, стимулирующий работодателей к созданию рабочих мест для лиц, нуждающихся в повышенной социальной защите (инвалидов). Этой же причиной можно объяснить освобождение от уплаты единого социального налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. рублей в течение налогового периода для каждого физического лица, налогоплательщиков, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов.

Однако той же статьей от уплаты единого социального налога освобождаются ряд категорий налогоплательщиков: с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. рублей в течение налогового периода для каждого физического лица, а именно:

- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

В настоящее время названные выше категории налогоплательщиков не ограничены в использовании сэкономленных на уплате единого социального налога средств; их работники, с выплат которым не уплачивается единый социальный налог, могут и не быть инвалидами. Представляется, что с целью избежания злоупотреблений для перечисленных выше категорий налогоплательщиков пользование льготой по единому социальному налогу следует ограничить дополнительным условием - направлением полученной экономии исключительно на цели, связанные с реабилитацией и удовлетворением иных потребностей инвалидов.

4. Пунктом 1 ст. 241 Налогового кодекса установлены пониженные ставки единого социального налога для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей. Вместе с тем в главе 24 Налогового кодекса отсутствует понятие «сельскохозяйственный производитель» для целей применения указанных ставок, в иных законодательных актах содержатся различные определения. Так, согласно ст. 2 Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных производителей», под сельскохозяйственными производителями понимаются организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, доля выручки которых от реализации произведенной, произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции в общей выручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий год составила не менее 50 процентов. В то же время в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 8 декабря 1995 года № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» под сельскохозяйственным товаропроизводителем понимается физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении 50% общего объема производимой продукции, в том числе рыбооловецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема производимой продукции.

В связи с изложенным представляется целесообразным включить в Главу 24 Налогового кодекса норму, закрепляющую понятие «сельскохозяйственный производитель» для целей этой главы.

5. В соответствии с п. 2 ст. 244 Налогового кодекса, если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, 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 (с 2005 года термин «декларация» в указанной норме заменен термином «заявление»). 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 п. 3 ст. 241 Налогового кодекса.

Согласно п. 3 указанной статьи в случае значительного (более чем на 50%) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а 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 пяти 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 указанной статье п. 3 сохранен в прежней редакции: в случае значительного увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период.

Однако неясно, что теперь понимается под новой декларацией, поскольку употребляемое ранее в п. 2 ст. 244 слово «декларация» (речь шла о декларации о предполагаемом доходе) заменено словом «заявление», а в налоговой декларации по единому социальному налогу, представляемой налогоплательщиками по итогам предыдущего налогового периода, данные о предполагаемом доходе в текущем налоговом периоде не приводятся. Представляется, что п. 3 ст. 244 в такой редакции является неработающим и нуждается в уточнении. Видимо, в п. 3 ст. 244 слова «новую декларацию» следует также заменить словом «заявление», возложив обязанность его предоставления на всех предпринимателей, уплачивающих единый социальный налог (как начавших осуществлять свою деятельность в текущем налоговом периоде, так и осуществлявших ее ранее). При этом для первой категории обязанность представления такого заявления должна наступать в случае значительного увеличения (более чем на 50%) дохода в текущем налоговом периоде по сравнению с указанным в заявлении, упомянутом в п. 2 ст. 244, а для второй категории - в случае аналогичного увеличения по сравнению с указанным в налоговой декларации доходом по итогам предыдущего налогового периода.

Не ясен механизм применения мер налоговой ответственности за нарушение указанной нормы, поскольку конкретный срок подачи уточненной декларации не установлен (можно предположить, что, поскольку налогоплательщик должен «представить новую налоговую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период», таким сроком является любой день текущего налогового периода (т. е. календарного года, в течение которого произошло увеличение дохода). Поэтому необходимо уточнить срок представления такого нового документа, увязав его с датой, по состоянию на которую доход налогоплательщика в текущем налоговом периоде увеличился на 50% (например, пятидневный срок по истечении месяца, в котором произошло значительное увеличение или стало известно о таком увеличении дохода). Кроме того, представляется целесообразным ввести второй критерий для предоставления названного документа, установив минимальный суммарный размер такого увеличения, что позволит оптимизировать объем представляемых налогоплательщиком в налоговый орган документов.

6. Пунктом 5 ст. 244 Налогового кодекса определен порядок расчета единого социального налога индивидуальными предпринимателями по итогам налогового периода, а также исчисления и уплаты разницы между суммами авансовых платежей, уплаченных за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией. На адвокатов положения п. 5 указанной статьи не распространяются.

Положения пп. 6 и 7 ст. 244, определяющие порядок исчисления и уплаты налога, а также представления налоговой декларации адвокатами, касаются адвокатов, осуществляющих профессиональную деятельность в коллегиях адвокатов, адвокатских бюро или юридических консультациях.

Однако в соответствии со ст. 20 Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре Российской Федерации» одной из форм адвокатских объединений, наряду с перечисленными выше, является адвокатский кабинет, который учреждает адвокат, принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально. Соответственно, положения, касающиеся адвокатов, осуществляющих профессиональную деятельность в адвокатском кабинете, в Главе 24 Налогового кодекса отсутствуют.

Представляется целесообразным ст. 244 Налогового кодекса дополнить нормой, согласно которой к адвокатам, которые осуществляют адвокатскую деятельность в адвокатском кабинете, применяется порядок исчисления и уплаты налога, аналогичный порядку, действующему для индивидуальных предпринимателей.

7. Согласно п. 7 ст. 243 Налогового кодекса, налогоплательщики - работодатели представляют в налоговые органы налоговую декларацию по единому социальному налогу не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. В то же время согласно п. 5 ст. 243 ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной указанным фондом, о суммах: начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации; использованных на выплату пособий по государственному социальному страхованию; расходов, подлежащих зачету; уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Таким образом, применительно к налоговому периоду налогоплательщик должен представить в органы Фонда социального страхования Российской Федерации данные по единому социальному налогу до 15 января года, следующего за отчетным, т. е. на 2,5 месяца раньше срока представления в налоговые органы налоговой декларации по единому социальному налогу.

Согласно ст. 11 Федерального закона от 1 апреля 1996 года № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» страхователи представляют в органы Пенсионного фонда Российской Федерации по месту их регистрации сведения об уплачиваемых страховых взносах на основании данных бухгалтерского учета. Страхователь представляет один раз в год, но не позднее 1 марта, о каждом работающем у него застрахованном лице сведения, в которых указывает, в том числе, сумму заработка (дохода), на который начислялись страховые взносы обязательного пенсионного страхования, сумму начисленных страховых взносов обязательного пенсионного страхования; другие сведения.

Согласно п. 2 ст. 243 сумма единого социального налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиком на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховым взносам) на обязательное пенсионное страхование. Указанные суммы начислений также отражаются в налоговой декларации по единому социальному налогу, а также в декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, которая представляется в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом (п. 6 ст. 24 Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

Таким образом, данные, связанные с исчислением и уплатой единого социального налога, должны представляться налогоплательщиком до истечения срока представления налоговой декларации в налоговый орган (30 марта) не только в органы Фонда социального страхования Российской Федерации (до 15 января), но и в органы Пенсионного фонда Российской Федерации (до 1 марта).

Представляется, что сроки представления годовой отчетности по единому социальному налогу в налоговые органы и органы государственных внебюджетных фондов следует унифицировать, установив один срок представления (например, до 30 января).

Уплата единого социального налога

1. Одним из аргументов целесообразности введения единого социального налога была замена страховых взносов, уплачиваемых в государственные социальные вне-

бюджетные фонды в соответствии с различными нормативными правовыми актами, единым платежом, что позволило бы их плательщикам упростить учет и уменьшить количество оформляемых платежных документов. Однако количество платежных документов, оформляемых плательщиками единого социального налога, не только не сократилось, но и увеличилось.

Введение единого социального налога обусловило необходимость появления новых кодов бюджетной классификации - по недоимке, пеням и штрафам по страховым взносам, уплачиваемым ранее в государственные внебюджетные фонды. С учетом «расщепления» в рамках проводимой пенсионной реформы в 2002 году доли единого социального налога, зачисляемой в ПФР, на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и долю единого социального налога, зачисляемую в федеральный бюджет, количество платежных документов по платежам в государственные внебюджетные фонды и федеральный бюджет, потенциально оформляемых плательщиками, увеличилось с 5 документов в 2000 году до 11 документов в 2002-2004 годах и до 12 - в 2005 году.

Если в 2000 году плательщик страховых взносов в государственные внебюджетные фонды оформлял отдельными платежными поручениями их уплату в каждый из 5 фондов (ПФР, ФСС, ФОМС, ТФОМС, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации), то в 2005 году он должен оформлять отдельными платежными документами следующие платежи:

- единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет;
- единый социальный налог, зачисляемый в ФСС;
- единый социальный налог, зачисляемый в ФОМС;
- единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС;
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии;
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в ПФР на выплату накопительной части трудовой пенсии;
- пени и штрафы за несвоевременную уплату единого социального налога в части, зачисляемой ранее в бюджет ПФР, образовавшиеся на 1 января 2002 года;
- недоимка, пени и штрафы по взносам в ПФР;
- недоимка, пени и штрафы по взносам в ФСС;
- недоимка, пени и штрафы по взносам в ФОМС;
- недоимка, пени и штрафы по взносам в ТФОМС;
- недоимка, пени и штрафы по взносам в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации, а также средства указанного Фонда, возвращаемые организациями в соответствии с ранее заключенными договорами.

Каждому из вышеперечисленных платежей присвоен код бюджетной классификации доходов.

Таким образом, введение единого социального налога не только не сократило количество платежных документов для налогоплательщика, но потенциально увеличило их более чем в 2 раза.

Следует отметить, что само название - единый социальный налог (по аналогии с другими налогами, имеющими в своем названии слово «единый» - единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог) предусматривает для плательщика указанного налога уплату его одним платежным документом с последующим «расщеплением» средств этого налога органами федерального казначейства между бюджетами бюджетной системы по установленным нормативам.

Что касается единого социального налога, то в Налоговом кодексе имеются нормы, специально подчеркивающие, что этот «единый» налог исчисляется и уплачивается нало-

гоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд (ст. 243). А п. 6 названной статьи еще раз уточняет, что уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Следует отметить, что в настоящее время структура налоговой базы по единому социальному налогу различна по его долям. Так, п. 3 ст. 238 Налогового кодекса предусмотрено, что в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС) не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам. Кроме того, в соответствии с п. 2 ст. 243 Налогового кодекса при уплате единого социального налога сумма, подлежащая уплате в ФСС, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

Таким образом, в настоящее время порядок исчисления единого социального налога таков, что осуществлять его уплату единым платежом с последующим расщеплением этой суммы органами федерального казначейства по установленным действующим законодательством ставкам практически не представляется возможным (за исключением единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет и в фонды обязательного медицинского страхования, поскольку налогооблагаемая база по этим частям единого социального налога одинакова, и отсутствует зачетный механизм уплаты).

В то же время существует категория налогоплательщиков, порядок исчисления единого социального налога которыми позволяет осуществлять эту уплату одним платежным поручением с последующим «расщеплением» уплаченных сумм между бюджетами бюджетной системы органами федерального казначейства. К таким налогоплательщикам относятся индивидуальные предприниматели (пп. 2 п. 1 ст. 235). Согласно п. 1 ст. 245 указанные налогоплательщики не исчисляют и не уплачивают единый социальный налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации. Эти налогоплательщики при уплате единого социального налога не применяют и механизм налогового вычета, уплачивая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование путем внесения фиксированного платежа.

2. Другой провозглашаемой при введении единого социального налога целью была передача функций администрирования страховых взносов, осуществлявшихся органами управления государственных внебюджетных фондов, одному органу - Министерству Российской Федерации по налогам и сборам (сейчас - Федеральная налоговая служба), что позволило бы плательщикам сократить количество представляемой в контролирующие органы информации, а также уменьшило бы количество осуществляющих контроль (и являющихся получателями обязательной отчетности налогоплательщиков) органов. Однако и эта цель в полном объеме достигнута не была.

В настоящее время действующим законодательством предусмотрено 4 вида страховых взносов, уплачиваемых страхователями - юридическими и физическими лицами (помимо единого социального налога) в рамках обязательного социального страхования, контроль за уплатой которых в полном объеме или частично осуществляют органы государственных внебюджетных фондов:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование - индивидуально возмездные обязательные платежи, которые уплачиваются в бюджет ПФР и персональным

целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете (Федеральный закон от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»);

- страховые взносы в ПФР, уплачиваемые работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, для финансирования доплаты к пенсии (Федеральный закон от 27 ноября 2001 года № 155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации»);

- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - обязательные платежи по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, рассчитанные исходя из страхового тарифа, скидки (надбавки) к страховому тарифу, который страхователь обязан внести страховщику - ФСС (Федеральный закон от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»);

- страховые взносы на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, уплачиваемые отдельными категориями работодателей добровольно в соответствии с Федеральным законом от 31 декабря 2002 года № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан».

Администрирование страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также страховых взносов на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, уплачиваемых отдельными категориями работодателей добровольно, осуществляется в полном объеме исполнительными органами ФСС; страховые взносы в ПФР, уплачиваемые работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями в виде фиксированного платежа, администрируются органами ПФР. Контроль за правильностью исчисления и уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляет ФНС России, однако статьей 25 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» предусмотрено, что взыскание недоимки по этим взносам и пеней осуществляется органами ПФР в судебном порядке.

Кроме этого, согласно пункту 5 статьи 243 Налогового кодекса, ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения ФСС сведения (отчеты) по форме, утвержденной ФСС, о суммах единого социального налога:

- начисленных в ФСС;

- использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

- направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

- расходов, подлежащих зачету;

- уплачиваемых в ФСС.

Согласно п. 7 ст. 243 Налогового кодекса налогоплательщики представляют копию налоговой декларации по единому социальному налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, в территориальный орган ПФР. Налоговые органы обязаны представлять в органы ПФР копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами ПФР обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну.

Таким образом, и органы ПФР, и органы ФСС продолжают принимать участие в администрировании обязательных платежей и получать от их плательщиков соответствующую отчетность.

3. С 2002 года из ст. 243 Налогового кодекса исключено положение 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.

Указанная норма существовала в законодательстве о страховых взносах в государственные внебюджетные фонды практически с момента образования этих фондов. Действующая в 2001 году норма Налогового кодекса носила половинчатый характер, т. к. в обязанность банкам не вменялось оценивать соответствие суммы уплачиваемого единого социального налога представляемым платежным документам получаемой сумме средств на оплату труда. Кроме того, в законодательстве не были определены меры ответственности кредитных организаций за ее нарушение.

Начиная с 2002 года, из Налогового кодекса исключено и это единственное положение, возлагающее на кредитные организации функции, стимулирующие налогоплательщика к своевременной уплате единого социального налога.

Представляется целесообразным, учитывая социальную значимость расходов, осуществляемых за счет средств единого социального налога, рассмотреть вопрос о восстановлении обязанности кредитных организаций не выдавать своему клиенту - налогоплательщику средства на оплату труда, если последний не представил платежных поручений на перечисление единого социального налога, установив также обязанность банка проверять соответствие размера уплачиваемого налога и получаемой суммы средств на оплату труда, а также ответственность кредитной организации за нарушение данных обязанностей. Аналогичные обязанности целесообразно вменить органам федерального казначейства, осуществляющим обслуживание бюджетных организаций, в том числе финансируемых из региональных и местных бюджетов.

Представляется также целесообразным запретить налогоплательщикам отзываться из кредитной организации (органов федерального казначейства) платежные поручения на уплату единого социального налога без согласия налогового органа, а также установить обязанность кредитных организаций исполнять поручения своих клиентов на перечисление заработной платы на лицевые счета работников в кредитных учреждениях (пластиковые карты, сберегательные книжки) только после уплаты единого социального налога.

4. Согласно п. 4 ст. 78 Налогового кодекса зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Такое решение выносится в течение пяти дней после получения заявления при условии, что эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога. Указанное правило касается и частей единого социального налога, зачисляемых в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Недопустимость проведения зачетов между частями единого налога представляется неверной и компрометирующей само существование этого налога.

5. Статья 240 Налогового кодекса устанавливает налоговый и отчетный периоды по единому социальному налогу. Согласно указанной статье, налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами - I квартал, полугодие и девять месяцев.

Согласно п. 3 ст. 243 Налогового кодекса в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу. Уплата этих платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной 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, подлежащей уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

Поскольку календарный год не признается отчетным периодом, и по его итогам расчеты по авансовым платежам не представляются, авансовые платежи за октябрь, ноябрь и декабрь налогоплательщики могут не уплачивать.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период. Такая декларация в соответствии с п. 7 ст. 243 должна быть представлена в налоговые органы не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, начисления единого социального налога за IV квартал истекшего года налогоплательщик вправе заплатить только 14 апреля следующего года, т. е. задержка платежей в рамках действующего законодательства без каких-либо негативных последствий для налогоплательщика может составлять от 3 (для начислений за декабрь) до 5 (для начислений за октябрь) месяцев.

Чтобы разрешить ситуацию с уплатой авансовых платежей за октябрь, ноябрь и декабрь, в п. 3 ст. 243 в первом предложении слова «отчетного периода» следует заменить словами «налогового периода», во втором предложении слова «за отчетный период» исключить.

6. Согласно п. 4 ст. 244 Налогового кодекса, авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком, не производящим выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, на основании налоговых уведомлений, в том числе за октябрь-декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Статьей 240 Налогового кодекса налоговым периодом по единому социальному налогу признается календарный год. В связи с этим непонятно, каким образом налогоплательщик может платить авансовые платежи по налогу по истечении налогового периода (т. е. в период с 1 по 15 января следующего года). Представляется, что указанный срок следует изменить (например, установив срок уплаты авансовых платежей за октябрь-декабрь - до 31 декабря текущего календарного года).

7. Согласно абзацу второму п. 2. ст. 243 сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая 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). Пунктом 3 ст. 243 (абзац 4) определено, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за

который уплачены авансовые платежи. Таким образом, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает величину фактически уплаченных страховых взносов, возникает недоимка в федеральный бюджет (при этом возникает вопрос корректности формулировки указанного абзаца - с 15 числа какого месяца признается занижением указанная разница: с 15 числа месяца, следующего за отчетным периодом, или с 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который авансовые платежи были уплачены не в полном объеме; представляется, что содержащаяся в этом абзаце формулировка осталась неоткорректированной со времени, когда отчетным периодом по единому социальному налогу был календарный месяц). Кроме того, за налогоплательщиком продолжает числиться недоимка в ПФР по страховым взносам. На обе эти суммы начисляются пени. Реализация положений п. 3 ст. 243 Налогового кодекса приводит к тому, что общая сумма начислений по единому социальному налогу в федеральный бюджет и страховым взносам в ПФР превышает установленную налоговым законодательством ставку. В данном случае требуется превратить в налог неналоговый платеж, стимулируя работодателей к полному и первоочередному перечислению страховых взносов путем угрозы дополнительного начисления пени и взыскания платежей в повышенном размере. В результате создается искусственная недоимка по единому социальному налогу, происходит двойное исчисление пеней на одну и ту же неуплаченную сумму, увеличивается трудоемкость контрольной работы налоговых органов в связи с реализацией данной нормы закона посредством проведения камеральной проверки.

Следует отметить, что в практике деятельности налоговых органов по Ставропольскому краю имел место случай признания незаконными решений налоговых органов о начислении налогоплательщикам недоимки по единому социальному налогу в результате уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в сумме, меньшей начисленной. Такие решения мотивируются тем, что в результате трансформации разницы между начисленными и уплаченными взносами на обязательное пенсионное страхование в недоимку по единому социальному налогу ставка единого социального налога превышает установленный налоговым законодательством размер (решение Арбитражного суда Ставропольского края от 4 июня 2004 года по делу № А63-5371/2003-С4 по иску ГУДП «Аэронавигация Юга» к Межрайонной инспекции МНС России № 9 по Ставропольскому краю).

Возможен более простой механизм реализации положений налогового законодательства о налоговом вычете. Если в первом предложении абзаца второго п. 2 ст. 243 слово «начисленных» заменить словами «уплаченных (в пределах начисленных)», то налогоплательщик самостоятельно сможет исчислять сумму единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет (сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, будет состоять из платежа в федеральный бюджет и разницы между начисленной и уплаченной (в пределах начисленной) суммы страховых взносов) с отражением этой суммы в налоговой декларации по единому социальному налогу и расчетах по авансовым платежам. В случае неуплаты этой суммы в федеральный бюджет в исчисленном налогоплательщиком объеме налоговый орган сможет начислять пени на всю неуплаченную сумму (аналогично будут начисляться пени и на сумму недоимки по страховым взносам, которые будет отражены в соответствующей отчетности, получаемой налоговыми органами). Тем самым при сохранении механизма двойного начисления пени на одну и ту же сумму налоговыми органами не придется (как это практикуется в настоящее время) принимать решение о доначислении (сложении) сумм единого социального налога в федеральный бюджет. При этом абзац четвертый п. 3 ст. 243 можно исключить из Налогового кодекса.

Аналогичный механизм существует при уплате налогов налогоплательщиками, применяющими систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Согласно п. 2 ст. 346-32 Налогового кодекса, сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени.

8. До настоящего времени в п. 2 ст. 243 сохранена норма, согласно которой сумма налогового вычета (начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В соответствии с изменениями, внесенными в налоговое законодательство и законодательство о пенсионном страховании Федеральным законом от 20 июля 2004 года № 70-ФЗ, была снижена ставка единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам. Ее размер с 2005 года составляет 20 процентов. В то же время тариф страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для этой же категории страхователей составляет 14%, что делает принципиально невозможным реализацию приведенного выше положения п. 2 ст. 243 Налогового кодекса, и его сохранение в Налоговом кодексе приводит к недопониманию у налогоплательщиков механизма применения налогового вычета.

Администрирование единого социального налога

Администрирование налоговыми органами единого социального налога осуществляется в порядке, общем для администрирования иных налоговых платежей с учетом некоторых особенностей. Однако ряд пробелов и противоречий в налоговом законодательстве негативно влияет на эффективность налогового администрирования как в целом, так и в части единого социального налога.

1. Осуществление взыскания задолженности в бесспорном порядке в ряде случаев не может быть произведено, или обоснованность такого взыскания вызывает сомнения.

1.1. В соответствии с п. 5 ст. 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.

Целесообразно законодательно предусмотреть порядок взыскания задолженности по налоговым платежам с налогоплательщиков - бюджетных организаций за счет средств бюджетов, в том числе региональных и местных.

1.2. Пункт 1 ст. 69 Налогового кодекса определяет, что требованием об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Однако согласно п. 2 ст. 69 требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Таким образом, возможно оспаривание налогоплательщиком в судебном порядке правомочности направления налоговым органом требования налогоплательщику, не имеющему недоимки по налогу, но имеющему задолженность по уплате пеней (поскольку под недоимкой согласно ст. 11 Налогового кодекса понимается сумма налога или сум-

ма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок). Особенно актуальна эта проблема применительно к единому социальному налогу, по которому предусмотрены ежемесячная уплата авансовых платежей до 15 числа следующего месяца и практикующееся начисление пеней с 16 числа в случае их неуплаты.

2. В налоговом законодательстве не урегулирован вопрос правомерности и сроков начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу, а также привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в названном случае.

Согласно ст. 75 Налогового кодекса пеней признается установленная настоящей статьей 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. Пеня 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.

Следует учесть также, что в п. 20 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года № 5 отмечается, что по смыслу п. 1 ст. 75 Налогового кодекса пени подлежат уплате налогоплательщиком в случае образования у него недоимки, т. е. не уплаченной в установленный срок суммы налога. При этом пени могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и ст. 54 Налогового кодекса (об этом же говорится в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2001 года № 428/01.)

В соответствии с п. 3 ст. 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, подлежащей уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу (20 число месяца, следующего за отчетным периодом, такими периодами в соответствии со ст. 240 Налогового кодекса признаются I квартал, полугодие, девять месяцев). Таким образом, в Налоговом кодексе содержатся два 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 начале сроков, в течение которых налоговому органу следует направить требование об уплате авансовых платежей и применить меры принудительного взыскания задолженности по ним.

В настоящее время налоговыми органами пеня начисляется с 16 числа следующего месяца. Однако следует отметить, что подобное противоречие, существующее в законодательстве об уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, было истолковано в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 августа 2004 года № 79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании» (п. 9) в том смысле, что пеня на неуплаченные суммы взносов должна начисляться

по итогам отчетного периода, а не по итогам уплаты ежемесячных авансовых платежей. Что касается ситуации с единым социальным налогом, то Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа до настоящего времени принимаются прямо противоположные решения по данному вопросу (постановление от 29 июля 2004 года по делу № А56-7610/04: начисление пеней за нарушение сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей не основано на нормах налогового законодательства; постановление того же суда от 7 октября 2004 года по делу № А26-3671/04-213: начисление пеней ежемесячно - правомерно). Возможно, для устранения неясности в этом вопросе следует исключить из п. 3 ст. 243 абзац третий, устанавливающий порядок доплаты авансовых платежей по итогам отчетного периода.

В п. 16 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 года № 71 указано, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 Налогового кодекса. Под авансовыми платежами в данном случае понимаются как платежи, уплачиваемые по декларациям за отчетные периоды в течение налогового периода (года), так и авансовые платежи, уплачиваемые в течение отчетного периода (квартала).

Таким образом, возможность привлечения налогоплательщика к ответственности за несвоевременное перечисление авансовых платежей отсутствует.

С учетом арбитражной практики представляется целесообразным в Налоговом кодексе разрешить вопрос об ответственности налогоплательщиков за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу.

3. 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).

4. Требуется законодательного урегулирования ситуация, связанная с привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушения, связанные с применением налогового вычета по единому социальному налогу. В соответствии с п. 2 ст. 243 Налогового кодекса сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая 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 п. 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.

Поскольку в данном случае имеет место занижение суммы налога (связанное с начислением пени, причем как на сумму недоимки по страховым взносам, так и на сумму указанной выше разницы, а также с принятием мер принудительного взыскания этой разницы), то следует предположить наличие в указанной ситуации состава налогового правонарушения. Из всех предусмотренных в Налоговом кодексе составов налоговых правонарушений в наибольшей степени к этой ситуации подходит состав, предусмотренный статьей 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога». Согласно п. 1 указанной статьи неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

Однако складывается судебная практика, отрицательно отвечающая на вопрос о возможности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за наруше-

ния, связанные с применением налогового вычета. Так, постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21 июня 2004 года № А82-245/2003-А6 были поддержаны решения суда первой и апелляционной инстанций Арбитражного суда Ярославской области о признании недействительным привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса. Суд не нашел в действиях налогоплательщика, применившего в соответствии с п. 2 ст. 243 Налогового кодекса при исчислении суммы единого социального налога налоговый вычет в сумме начисленных за тот же период страховых взносов (превышающих сумму фактически уплаченных страховых взносов), события и состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса.

Вопрос о наличии состава налогового правонарушения в рассмотренной ситуации влечет за собой и вопрос о правомерности начисления пеней на разницу между уплаченными и начисленными суммами страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, трансформированную в единый социальный налог. Решением Арбитражного суда Ярославской области от 16 декабря 2004 года по делу № А82-5433/04-14 было признано недействительным решение МРИ МНС России № 3 по Ярославской области о начислении пеней по единому социальному налогу ОАО «НПО «Сатурн» со следующей мотивировкой: «Начисленные к уплате в Пенсионный фонд страховые взносы не изменяют своей правовой природы в зависимости от того, уплачены они своевременно или с нарушением установленных пенсионным законодательством сроков. Называя неуплаченные страховые взносы недоимкой по единому социальному налогу, законодатель при этом не лишил прав органы Пенсионного фонда на взыскание неуплаченных страховых платежей и обеспечил исполнение обязанности по их уплате пенями. Взыскание одной и той же суммы страховых взносов в виде недоимки по единому социальному налогу и в виде недоимки по страховым взносам не может быть признано правомерным, равно как и двойное взыскание пени за несвоевременную уплату этой суммы».

В связи с изложенным представляется, что необходимо более четко в налоговом законодательстве изложить нормы, связанные с применением механизма налогового вычета, начислением пеней и определением состава налогового правонарушения при реализации этого механизма.

5. В соответствии с п. 1 ст. 47 Налогового кодекса в случае, предусмотренном п. 7 ст. 46 Налогового кодекса (при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или отсутствии информации о его счетах) налоговый орган вправе обратиться с взысканием 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 трех 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 п. 1 ст. 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 ст. 47 Налогового кодекса (п. 3 ст. 77 Налогового кодекса).

Исходя из положений п. 3 ст. 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.

Складывается практика, при которой органы прокуратуры отказывают налоговым органам в санкции на арест имущества организаций при отсутствии решения налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества по ст. 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 Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 сентября 2002 года по делу № А-56-12309/02). Представляется, что такая трактовка о невозможности раздельного применения мер, предусмотренных статьями 47 и 77 Налогового кодекса, может привести к бессмысленности применения указанной меры обеспечения взыскания налога. Согласно ст. 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 (п. 3 ст. 47 Налогового кодекса). Применение налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и направления соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю положений ст. 77 Налогового кодекса об аресте имущества налогоплательщика 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 ст. 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 (ст. 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, одновременно вправе согласно ст. 76 Налогового кодекса 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 по ст. 46 и ст. 76 целесообразно применить арест имущества налогоплательщика по ст. 77 Налогового кодекса.

В то же время применение ст. 77 после вынесения налоговым органом решения по ст. 46 приводит к вопросу, какое действие налогового органа обеспечивается арестом имущества (т.к. решение об обращении взыскания на иное имущество налогоплательщика не принято, а решение по ст. 46 обеспечивается приостановлением операций по счетам налогоплательщика в кредитных организациях). В результате наличия таких неясностей, применение налоговыми органами ст. 77 Налогового кодекса не имеет достаточно широкого распространения и позволяет двояко истолковывать смысл, заложенный зако-

нодателем в такую обеспечительную меру как арест имущества, как налогоплательщикам, так и органам прокуратуры, контролирующим законность применения законодательства налоговыми органами и дающим санкцию на проведение такого ареста.

Представляется целесообразным несколько изменить механизм реализации принудительного взыскания задолженности, предусмотрев следующее. В случае неисполнения налогоплательщиком в срок, установленный в требовании, обязанностей по уплате налогов налоговый орган выносит единое решение об их принудительном взыскании. Указанное решение следует реализовать поэтапно, как это и предусмотрено в Налоговом кодексе. Сначала взыскание обращается на денежные средства должника путем выставления инкассового поручения. При невозможности погашения задолженности за счет денежных средств налоговый орган в установленный срок направляет в соответствующее подразделение службы судебных приставов постановление налогового органа на обращение взыскания за счет имущества должника.

Вынесение единого решения позволит в качестве способа обеспечения его выполнения, а также сохранности имущества применять ст. 77 Налогового кодекса на начальной стадии принудительного взыскания, что положительно скажется на эффективности его применения.

6. Представляется целесообразным уточнить перечень имущества, на которое налоговыми органами может быть наложен арест (ст. 77 Налогового кодекса), в частности возможности ареста обязательств (в т.ч. дебиторской задолженности); установить механизм уведомления регистрирующих органов об объектах ареста имущества для обязательного исполнения ими обременения.

7. В соответствии с п. 3 ст. 26 Федерального закона от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» невыполнение обязанности по представлению в регистрирующий орган сведений, предусмотренных указанным федеральным законом, в течение шести месяцев со дня вступления его в силу, является основанием 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.

Например, в нарушение ст. 26 названного выше федерального закона перерегистрацию не прошли 18% юридических лиц, зарегистрированных на территории Ставропольского края. Как правило, у таких организаций отсутствуют органы управления, нет реального места нахождения и счетов в банках (если счета есть, то по ним не совершаются операции), не представляется отчетность в налоговые органы. В подавляющем большинстве указанные организации не имеют задолженности по платежам в бюджет. Налоговые (регистрирующие) органы обращаются в суды с требованиями о ликвидации вышеуказанных юридических лиц по основаниям п. 3 ст. 61 Гражданского кодекса Российской Федерации, и суды выносят решения о ликвидации. Однако, так как процедуру ликвидации некому завершить, такие юридические лица продолжают числиться как существующие, но находящиеся в процессе ликвидации. Предусмотренные действующим законодательством правовые инструменты позволяют осуществить ликвидацию недействующих юридических лиц в порядке, установленном статьями 227-228 Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Но для возбуждения такой процедуры необходимы, во-первых, кредиторы

(а их, как правило, нет) и, во-вторых, денежные средства. Представляется, что целесообразно законодательно предусмотреть упрощенную процедуру ликвидации юридических лиц, не выполняющих требования законодательства о государственной регистрации. При этом следует определить орган, которому вменить в обязанность ведение реестра учредителей (являющихся как физическими, так и юридическими лицами), не выполняющих требования законодательства и не принимающих мер по ликвидации созданных ими организаций; законодательно запретить лицам, находящимся в указанном реестре, регистрировать новые предприятия.

8. Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» (глава XI) предусмотрена процедура банкротства отсутствующего должника. Согласно пункту 2 статьи 227 указанного Федерального закона установлено, что заявление о признании отсутствующего должника банкротом подается уполномоченным органом только при наличии средств, необходимых для финансирования процедур банкротства. В целях реализации этой нормы издано постановление Правительства Российской Федерации от 21 октября 2004 года № 573 «О порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующего должника». Вместе с тем до настоящего времени осуществлять ликвидацию юридических лиц в указанном порядке не представляется возможным, поскольку не утверждены предусмотренные п. 3 названного постановления перечни и порядок, устанавливающие предельный размер компенсации расходов конкурсного управляющего; предоставления документов, подтверждающих право конкурсного управляющего на получение вознаграждения; предоставления документов, подтверждающих право конкурсного управляющего на компенсацию расходов.

9. Представляется недостаточным разрешение в законодательстве вопроса о порядке взыскания задолженности по налогам, возникающей у налогоплательщиков, находящихся в стадии конкурсного производства после принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом, в части текущих платежей (под текущими платежами в статье 5 Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» понимаются денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после принятия заявления о признании должника банкротом, а также денежные обязательства и обязательные платежи, срок исполнения которых наступил после введения соответствующей процедуры банкротства).

Имеют место факты продолжения ведения хозяйственной деятельности организациями, находящимися в стадии конкурсного производства. Однако согласно пункту 2 статьи 5 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» требования кредиторов по текущим платежам не подлежат включению в реестр требований кредиторов. Кредиторы по текущим платежам при проведении соответствующих процедур банкротства не признаются лицами, участвующими в деле о банкротстве. Кроме того, согласно пункту 4 статьи 142 названного выше Федерального закона требования об уплате обязательных платежей, возникших после открытия конкурсного производства, независимо от срока их предъявления удовлетворяются за счет оставшегося имущества должника после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, в то время как в соответствии с пунктом 1 статьи 134 этого Федерального закона требования практически всех прочих кредиторов, возникшие после открытия конкурсного производства, по денежным обязательствам удовлетворяются вне очереди.

Пунктом 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 декабря 2004 года № 29 «О некоторых вопросах практики применения Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» определено, что требования налоговых и иных органов, в чью компетенцию в силу законодательства входит взимание и взыскание соответствующих сумм платежей, по обязательным платежам, возникшим по-

сле принятия заявления о признании должника банкротом и до открытия конкурсного производства, а также по обязательным платежам, срок исполнения которых наступил после введения соответствующей процедуры банкротства (текущие платежи), удовлетворяются в установленном законодательством порядке (вне рамок дела о банкротстве).

Согласно статье 126 «Последствия открытия конкурсного производства» с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника, снимаются ранее наложенные аресты на имущество должника и иные ограничения распоряжения имуществом должника, наложение новых арестов и иных ограничений не допускается.

Решением Арбитражного суда Ярославской области от 16 января 2002 года ОАО «Судоверфь» было признано банкротом, открыто конкурсное производство. Решениями этого же суда от 18 марта 2004 года по делам № А 82-903/04-15 и № А 82-902/04-15 признаны незаконными действия МРИ МНС России № 3 по Ярославской области по выставлению инкассовых поручений ОАО «Судоверфь» по взысканию текущих обязательных платежей, возникших после закрытия реестра требований кредиторов и по начислению пеней по этим платежам. Суд отметил, что «согласно пункту 1 статьи 98 Федерального закона от 8 января 1998 года № 6-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» с момента принятия решения арбитражным судом о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника. Таким образом, норма пункта 1 статьи 98 закона не делает исключений ни по каким задолженностям должника».

Определением Арбитражного суда Псковской области от 19 октября 2004 года по делу № А52/5029/2004/2 было оставлено без рассмотрения заявление Инспекции МНС России по городу Пскову о взыскании с ОАО «ПЗ ТЭСО» задолженности по налогам за период с 30 апреля 2003 года по 29 марта 2004 года (ответчик признан банкротом решением суда от 28 апреля 2003 года, и в отношении него открыто конкурсное производство). В определении сказано, что «налоговый орган как кредитор по задолженности общества по текущим обязательным платежам (налоги в период с 30 апреля 2003 года по 29 марта 2004 года), возникшей в ходе конкурсного производства, не имеет права предъявлять требование об уплате этих налогов вне конкурсного производства и не в соответствии с положениями Закона № 127-ФЗ, а также начислять пени по всем видам задолженности должника».

Соответственно, эффективный механизм принудительного взыскания налоговой задолженности по текущим платежам с рассматриваемой категории должников, возможность начисления пеней и наложения на них штрафных санкций за налоговые правонарушения фактически отсутствуют. В результате организации, находящиеся в стадии банкротства, но продолжающие осуществлять финансово-хозяйственную деятельность, поставлены в преимущественное положение перед прочими хозяйствующими субъектами, обязанными уплачивать налоги и нести налоговую ответственность в установленном порядке.

10. В законодательстве недостаточно четко определен порядок уплаты конкурсным управляющим платежей, которые он обязан осуществлять в соответствии с федеральным законодательством как работодатель, в том числе единого социального налога.

При проведении процедур банкротства арбитражный управляющий для обеспечения своих полномочий имеет право на договорной основе привлекать работников с оплатой их деятельности за счет средств должника (статья 24 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»). В ходе конкурсного производства в течение первых

двух месяцев работники должника продолжают свою трудовую деятельность, а также возникает необходимость в привлечении бухгалтера, юриста, специалистов, обеспечивающих охрану имущества, в ходе проведения конкурсным управляющим мероприятий по ликвидации должника.

В соответствии с пунктом 5 статьи 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», определяющей очередность удовлетворения требований кредиторов, при оплате труда работников должника, продолжающих трудовую деятельность в ходе конкурсного производства, конкурсный управляющий должен производить удержания, предусмотренные законодательством (алименты, подоходный налог, профсоюзные и страховые взносы и другие), и платежи, возложенные на работодателя в соответствии с федеральным законом. По смыслу указанной статьи арбитражный управляющий обязан производить платежи, возложенные на него законодательством как на работодателя, т. е. обязан производить перечисление единого социального налога. Вместе с тем, в соответствии с пунктом 4 статьи 142 требования уполномоченных органов, заявленные после закрытия реестра требований кредиторов, а также требования об уплате обязательных платежей, возникших после открытия конкурсного производства, независимо от срока их предъявления удовлетворяются за счет оставшегося после удовлетворения требований кредиторов имущества должника. Требования по уплате единого социального налога, возникшие у уполномоченного (налогового) органа после открытия конкурсного производства, в силу статьи 2 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», определяющей понятие обязательных платежей, являются требованиями об уплате обязательных платежей.

Указанные разночтения в законе позволяют арбитражным управляющим по-своему трактовать указанные выше статьи, не перечислять единый социальный налог и учитывать образовавшуюся задолженность за реестром.

Выводы

1. Единый социальный налог является одним из важнейших источников формирования доходной базы бюджетов государственных внебюджетных фондов. Снижение эффективной ставки единого социального налога актуализирует проблему финансовой устойчивости этих фондов и поиска дополнительных источников финансирования их расходов.

2. Практика работы по администрированию единого социального налога показала, что основные проблемы, влияющие на эффективность его администрирования, заключаются в несовершенстве налогового законодательства, а также в особенностях механизма исчисления и уплаты этого налога (регрессивная шкала налогообложения; использование налогового вычета в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и механизм перевода разницы между суммами начисленных и фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в недоимку по единому социальному налогу; различия в налогооблагаемой базе по долям единого социального налога (в части Фонда социального страхования Российской Федерации); зачетный механизм уплаты налога в Фонд социального страхования Российской Федерации. Все это обуславливает значительную трудоемкость исчисления и уплаты единого социального налога налогоплательщиками, а также администрирования этого платежа налоговыми органами.

3. Цели, декларируемые при введении единого социального налога, не были достигнуты в полном объеме. Введение единого социального налога предполагало упрощение процедур исчисления и уплаты обязательных социальных платежей путем сокращения оформляемых плательщиками платежных документов и уменьшения числа органов, осуществляющих контроль за их уплатой. Однако замена страховых взносов,

уплачиваемых в государственные внебюджетные фонды, единым социальным налогом, практически ничего не изменила для их плательщиков с точки зрения упрощения процедур исчисления и уплаты обязательных платежей. Количество оформляемых плательщиком платежных документов не уменьшилось, а потенциально даже увеличилось; органы управления государственных внебюджетных фондов (Пенсионного фонда Российской Федерации и Фонда социального страхования Российской Федерации) продолжают участвовать в администрировании обязательных платежей, зачисляемых в их бюджеты, а также получать отчетность от плательщиков единого социального налога. Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога возложен на налоговые органы, осуществляющие также контроль за уплатой (а с 2005 года и правильностью исчисления) страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом взыскание недоимки и пеней по ним осуществляется органами ПФР в судебном порядке. Возложение на налоговые органы функций контроля за исчислением и уплатой страховых взносов, не являющихся налоговыми платежами, представляется небесспорным.

4. Существующий механизм применения налогового вычета (сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; недоимка по страховым взносам трансформируется в недоимку по единому социальному налогу; пеня начисляется как на сумму недоимки по страховым взносам, так и на сумму, трансформированную в недоимку по единому социальному налогу (т. е. в двойном размере на одну и ту же сумму), что значительно усложняет исчисление единого социального налога.

5. При сохранении имеющихся особенностей законодательства по единому социальному налогу упростить процедуры исчисления и уплаты этого налога практически не представляется возможным. Это обусловлено следующим:

- порядок исчисления единого социального налога таков, что осуществлять его уплату единым платежом с последующим «расщеплением» этой суммы органами федерального казначейства по установленным действующим законодательством ставкам невозможно (применение механизма налогового вычета, различия в налоговой базе по долям единого социального налога, зачетный механизм уплаты налога в части Фонда социального страхования Российской Федерации);

- сложившийся за десятилетия порядок исчисления и уплаты страховых взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации, сохраненный при введении единого социального налога в части, зачисляемой в бюджет названного фонда (исключение из налоговой базы выплат по договорам гражданско-правового характера, зачетный механизм уплаты, при котором плательщик вправе самостоятельно использовать средства налога на выплату социальных пособий (по временной нетрудоспособности и др.), способствует оперативности в обеспечении необходимыми средствами людей, попавших в трудную жизненную ситуацию, и поэтому корректировка этого механизма представляется нецелесообразной.

В связи с изложенным возможны два пути повышения эффективности процедур исчисления, уплаты и администрирования единого социального налога:

- принципиальное реформирование единого социального налога с отказом от установления единой ставки налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и выделением из этого налога страховых взносов на обязательное социальное страхование, осуществляемое в рамках системы Фонда социального страхования Российской Федерации, с возложением функций администрирования указанных страховых

взносов в полном объеме на страховщиков (соответственно, органы Пенсионного фонда Российской Федерации и Фонда социального страхования Российской Федерации);

- совершенствование законодательства по единому социальному налогу при сохранении существующих механизмов его исчисления и уплаты путем устранения имеющихся пробелов и противоречий.

6. Законодательство по вопросам единого социального налога противоречиво, содержит пробелы и нуждается в серьезной переработке.

6.1. Статья 238 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющая выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом, не дает однозначного ответа на вопрос о включении той или иной выплаты в налоговую базу по единому социальному налогу; формулировки указанной статьи вступили в противоречие в нормами Трудового кодекса Российской Федерации.

6.2. Имеются вводящие в заблуждение налогоплательщиков несоответствия ряда положений главы 24 Налогового кодекса Российской Федерации в части объекта обложения единым социальным налогом и налоговой базы по этому налогу: из налоговой базы исключаются суммы выплат, не являющихся объектом налогообложения (пособия по безработице, статья 238, выплаты военнослужащим, статья 245).

6.3. Отсутствует однозначное толкование положений пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков - организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, а у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц - по налогу на доходы физических лиц в части обязанности отнесения налогоплательщиками тех или иных выплат к таким расходам.

6.4. Ряд работодателей освобождается от уплаты единого социального налога с выплат своим работникам, не являющимся инвалидами, без установления целей использования сэкономленных на уплате единого социального налога средств.

6.5. В налоговом законодательстве отсутствует понятие «сельскохозяйственный производитель» для целей применения пониженных ставок единого социального налога.

6.6. Неясен 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; не определен конкретный срок ее представления в налоговый орган; не определены меры налоговой ответственности за ее непредставление.

6.7. Главой 24 Налогового кодекса Российской Федерации не установлен порядок исчисления и уплаты налога адвокатами, осуществляющими свою деятельность в адвокатском кабинете.

6.8. Законодательство устанавливает различные сроки представления в налоговые органы и органы государственных внебюджетных фондов данных, связанных с исчислением и уплатой единого социального налога.

6.9. В налоговом законодательстве не урегулированы вопросы:

- уплаты авансовых платежей по единому социальному налогу в IV квартале;
- правомерности и сроков начисления пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу;
- применения мер налоговой ответственности за несвоевременную и неполную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу.

6.10. Статья 244 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возможность уплаты авансовых платежей по единому социальному налогу после окончания налогового периода, что противоречит правовой природе авансовых платежей, уплачиваемых в рамках налогового периода.

6.11. Исключение с 2002 года из статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации 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, не способствует полноте и своевременности уплаты единого социального налога.

6.12. Недопустимость проведения зачетов между частями единого социального налога, зачисляемыми в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов (статья 78 Налогового кодекса Российской Федерации), представляется неверной и компрометирующей само существование этого налога.

6.13. До настоящего времени в главе 24 Налогового кодекса Российской Федерации сохранена норма, согласно которой сумма налогового вычета (начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период. Учитывая, что ставка единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, с 2005 года составляет 20%, а страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 14%, реализация приведенного выше положения становится принципиально невозможной, и его сохранение в Налоговом кодексе приводит к недопониманию у налогоплательщиков механизма применения налогового вычета.

6.14. Нуждается в законодательном уточнении вопрос применения мер налоговой ответственности при нарушении налогоплательщиком порядка применения налогового вычета.

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

7.1. 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 Российской Федерации взыскание задолженности не может производиться с бюджетных счетов, в то время как основная часть указанных бюджетных организаций имеет только бюджетные счета.

7.2. Отсутствует законодательное обоснование направления налоговым органом требования на уплату пеней налогоплательщику, не имеющему недоимки по налогу, но имеющему задолженность по уплате пеней.

7.3. 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 Российской Федерации (с 1 января 1999 года).

7.4. Из действующих положений налогового законодательства нельзя сделать однозначного вывода о возможности либо невозможности раздельного применения мер, предусмотренных статьями 47 (взыскание задолженности за счет имущества налогоплательщика) и 77 (арест имущества налогоплательщика налоговым органом) Налогового кодекса Российской Федерации.

7.5. Нуждается в уточнении перечень имущества, на которое налоговыми органами может быть наложен арест (статья 77 Налогового кодекса Российской Федерации), в части возможности ареста обязательств (в т. ч. дебиторской задолженности); отсутствует механизм уведомления органов, регистрирующих сделки с недвижимостью, об объектах ареста имущества для обязательного исполнения ими обременения.

7.6. 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.

7.7. Не сформировано в полном объеме правовое обеспечение процедур банкротства отсутствующего должника в части принятия предусмотренных законодательством подзаконных нормативных правовых актов.

7.8. Представляется недостаточным разрешение в законодательстве вопроса о порядке взыскания задолженности по налогам, возникающей у налогоплательщиков, находящихся в стадии конкурсного производства после принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом, в части текущих платежей.

7.9. В законодательстве недостаточно четко определен порядок уплаты конкурсным управляющим платежей, которые он обязан осуществлять в соответствии с федеральным законодательством как работодатель.

Предложения

С учетом изложенного выше представляется возможным обратить внимание палат Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации на целесообразность реформирования существующего порядка исчисления и уплаты социальных платежей, включая единый социальный налог, имея в виду следующее:

- выделить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в самостоятельный обязательный платеж с возложением функций администрирования этих взносов на органы Пенсионного фонда Российской Федерации. Для этого представляется целесообразным не увязывать единый социальный налог и взносы на обязательное пенсионное страхование через установление ставки единого социального налога, включающей тариф страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Тем самым при исчислении единого социального налога будет отменен механизм налогового вычета (сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование), что существенно упростит порядок его исчисления и уплаты;

- заменить часть единого социального налога, уплачиваемого в бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации, на страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством и на случай смерти с возложением функций по их администрированию на органы Фонда социального страхования Российской Федерации, учитывая, что механизм исчисления и уплаты доли единого социального налога, зачисляемой в бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации, отличается рядом сложившихся за время функционирования системы обязательного социального страхования особенностей (налоговая база, зачетный механизм уплаты).

Тем самым будут созданы условия для уплаты единого социального налога одним платежным документом с последующим расщеплением сумм, полученных от его упла-

ты, органами федерального казначейства для зачисления в соответствующие бюджеты (федеральный бюджет и бюджеты Федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования); осуществления контроля за его исчислением и уплатой только налоговыми органами (и, соответственно, представления налоговой отчетности по данному налогу только в налоговые органы). Кроме того, будет устранен небесспорный порядок администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (не являющихся налоговыми платежами), при котором часть функций по их администрированию выполняют налоговые органы.

При сохранении существующего механизма уплаты единого социального налога и взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в части законодательства о едином социальном налоге Счетная палата Российской Федерации считает целесообразным осуществить переработку главы 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации с учетом рассмотренных в настоящей аналитической записке вопросов.

Счетная палата Российской Федерации полагает также целесообразным рассмотреть вопросы внесения изменений и дополнений общего характера в налоговое законодательство, законодательство о несостоятельности (банкротстве), регистрационное законодательство с целью устранения рассмотренных выше пробелов и противоречий.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

С. А. АГАПЦОВ