

Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 7 июля 2006 года № 25К (492) «О результатах проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2005 год и I квартал 2006 года в налоговых органах и у плательщиков в Волгоградской области, в том числе в Управлении Федеральной налоговой службы по Волгоградской области; Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Волгоградской области; Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области; закрытом акционерном обществе «Волгоградский инструментальный завод»; открытом акционерном обществе «Волгограднефтемаши»:

Утвердить отчет о результатах проверки...

Направить информационные письма в Министерство финансов Российской Федерации, Федеральную налоговую службу...

Направить информационное письмо заместителю Генерального прокурора Российской Федерации в Южном федеральном округе.

Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации.

ОТЧЕТ

о результатах контрольного мероприятия «Проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2005 год и I квартал 2006 года в налоговых органах и у плательщиков в Волгоградской области»

Основание для проведения контрольного мероприятия: Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации», План работы Счетной палаты Российской Федерации на 2006 год, календарный план организации работы Счетной палаты и МВД России при проведении контрольных мероприятий в 2006 году на объектах, представляющих взаимный интерес (пункт 4.12.3), решение Коллегии Счетной палаты об утверждении объектов проверки от 18 апреля 2006 года № 15К (482).

Цель контрольного мероприятия

Проверить работу территориальных органов Федеральной налоговой службы и плательщиков Волгоградской области по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога (далее - ЕСН) и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (далее - ОПС).

Предмет контрольного мероприятия

Нормативные правовые акты и распорядительные документы, платежные и иные первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, документы синтетического и аналитического учета, налоговые декларации, декларации, расчеты авансовых платежей, решения налоговых органов, выписки из лицевого счетов налогоплательщиков, финансовая, статистическая и налоговая отчетность, показатели, характеризующие результаты деятельности налоговых органов по администрированию единого социального налога и страховых взносов на ОПС.

Объекты проверки

Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (г. Волгоград), Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области (г. Волгоград) (далее - МИ ФНС России № 2), Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 9 по Волгоградской области (г. Волгоград) (далее - МИ ФНС России № 9), закрытое акционерное общество «Волгоградский инструментальный завод» (г. Волгоград), открытое акционерное общество «Волгограднефтемаш» (г. Волгоград) (совместно с МВД России).

Проверяемый период деятельности: 2005 год и I квартал 2006 года.

Срок проведения контрольного мероприятия: с 15 мая по 11 июня 2006 года.

Результаты контрольного мероприятия

С введением единого социального налога контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью его уплаты возложен на налоговые органы Российской Федерации.

В соответствии со статьей 25 Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» контроль за правильностью исчисления и уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов.

Взыскание недоимки по страховым взносам и пеней, а с 1 января 2006 года и штрафов осуществляется органами Пенсионного фонда Российской Федерации (далее - ПФР).

1. Осуществление налоговыми органами контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и других вопросов администрирования указанных платежей

1.1. Анализ поступлений единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2005 год и I квартал 2006 года

Поступление ЕСН и страховых взносов на ОПС в Волгоградской области в 2005 году и в I квартале 2006 года приведено в таблице:

	2004 г.	2005 г.	в % к 2004 г.	I квартал 2005 г.	I квартал 2006 г.	в % к I кварталу 2005 г.
Поступление ЕСН - всего, в том числе:	7146275,0	4865529,0	68,1	1120282,0	1181676,0	105,5
ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет	534218,0	3042770,0	57,0	736391,0	703498,0	95,5
ЕСН, зачисляемый в ФСС*	457833,0	481444,0	105,2	94493,0	126260,0	133,6
ЕСН, зачисляемый в ФОМС	76573,0	356737,0	465,9	58139,0	119164,0	205,0
ЕСН, зачисляемый в ТФОМС	1269680,0	984578,0	77,5	231259,0	232754,0	100,6
Поступление страховых взносов, всего	6050330,0	7633259,0	126,2	1473955,0	1799675,0	122,1
в том числе страховые взносы:						
направляемые на выплату страховой части трудовой пенсии	5132385,0	6763272,0	131,8	1286592,0	1596361,0	124,1
направляемые на выплату накопительной части трудовой пенсии	917945	869987,0	94,8	187363,0	203314,0	108,5

* ЕСН, зачисляемый в ФСС, показан без учета сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования.

В условиях снижения с 1 января 2005 года совокупной базовой ставки ЕСН с 35,6 до 26 % в 2005 году произошло общее снижение поступлений единого социального налога на 31,9 %. В сопоставимых условиях (при сохранении совокупной базовой ставки налога, действовавшей до 1 января 2005 года) объем его поступлений составил бы к уровню 2004 года 122,5 %. Анализ налоговой базы по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, по налогоплательщикам-организациям, производящим выплаты физическим лицам (основная категория, на долю которой приходится свыше 90 % всей налоговой базы по ЕСН), по Волгоградской области свидетельствует о том, что налоговая база по указанной категории плательщиков в 2005 году возросла по отношению к соответствующей налоговой базе за 2004 год на 8,6 %. Увеличение фонда заработной платы в Волгоградской области в 2005 году по сравнению с предыдущим годом произошло в пределах ежегодного роста и составило, по предварительным данным, 19,2 %. Таким образом, приведенные данные свидетельствуют о том, что снижение с 1 января 2005 года совокупной базовой ставки ЕСН не привело к увеличению объема его поступлений вследствие вывода из «тени» значительной части оплаты труда, и цели, поставленные при снижении базовой ставки налога, не были достигнуты.

Поступления страховых взносов на ОПС (в условиях неизменного базового тарифа) за 2005 год возросли на 26,2 %, поступления I квартала 2006 года возросли по сравнению с I кварталом 2005 года на 22,1 процента.

1.2. Организация и осуществление контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок, в том числе обоснованности применения налогоплательщиками налоговых льгот по единому социальному налогу

Контроль правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты ЕСН и страховых взносов на ОПС налоговыми органами Волгоградской области проводился в соответствии со статьей 87 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) в форме камеральных и выездных налоговых проверок.

Согласно отчетности по форме 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» за 2005 год и I квартал 2006 года: в 2005 году проведено 1298 выездных налоговых проверок по вопросу правильности начисления и своевременности уплаты ЕСН и страховых взносов на ОПС, из них по 561 проверке (43,2 %) выявлены нарушения, дополнительно начислено платежей по ЕСН (включая налоговые санкции и пени) на сумму 54580,0 тыс. рублей, по страховым взносам на ОПС (включая налоговые санкции и пени) - 1638,0 тыс. рублей; в I квартале 2006 года - 336 выездных налоговых проверок, из них по 173 проверкам (51,4 %) выявлены нарушения, дополнительно начислено платежей по ЕСН (включая налоговые санкции и пени) на сумму 18857,0 тыс. рублей, по страховым взносам на ОПС (включая налоговые санкции и пени) - 880,0 тыс. рублей.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговыми органами Волгоградской области проверялась правильность заполнения плательщиками налоговой отчетности, соответствие представленных в них данных данным документов и учетных регистров, подтверждающим достоверность налоговой базы для начислений ЕСН и страховых взносов на ОПС; правомерность применения показателей, уменьшающих налоговую базу; правомерность применения налогового вычета. Нарушений сроков проведения камеральных проверок не установлено.

При проверке правильности применения налогового вычета налоговыми органами устанавливались факты превышения начисленных сумм страховых взносов на ОПС над

уплаченными, что в соответствии с пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса является занижением суммы ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет. По результатам проверок доначислялись ЕСН и пени за несвоевременную уплату доначисленного ЕСН.

В ряде случаев налогоплательщики не соглашались с решениями налогового органа о взыскании задолженности по ЕСН и пеней в связи с применением налогового вычета и подавали иски о признании недействительными соответствующие решения налоговых органов. При этом практика рассмотрения Арбитражным судом Волгоградской области, Федеральным арбитражным судом Поволжского округа дел по данным исковым заявлениям свидетельствует о преимущественном вынесении судебных решений в пользу налогоплательщиков (за исключением искового заявления ЗАО «Волгоградский инструментальный завод» (далее - ЗАО «ВИЗ»)).

В отношении искового заявления ЗАО «ВИЗ» о признании недействительными соответствующие решения МИ ФНС России № 9 Арбитражным судом Волгоградской области первой инстанции и апелляционной инстанции вынесены решения об отказе в удовлетворении исковых требований со следующей мотивацией.

Из решения Арбитражного суда Волгоградской области от 17 мая 2006 года по делу № А12-3963/06-с51 по иску ЗАО «ВИЗ»: «Связав исчисление и уплату ЕСН и страховых взносов на ОПС в единый процесс и возложив контроль за правильностью их исчисления и уплаты на налоговые органы, федеральный законодатель с учетом предназначения данного налога, взаимозависимости сумм обоих платежей в целях обеспечения их уплаты, а также исходя из того, что обязанность по уплате страховых взносов признается исполненной при зачислении их суммы на счет соответствующего органа ПФР, определил разницу между примененным налоговым вычетом, равным сумме начисленных страховых взносов, и фактически уплаченными страховыми взносами как занижение сумм единого социального налога. Иное истолкование правоприменительными органами взаимосвязанных обязанностей по уплате ЕСН и страховых взносов на ОПС означало бы нарушение баланса государственных и частных интересов, принципа равного налогового бремени плательщиков и прав застрахованных лиц, перед которыми государство несет субсидиарную ответственность по обязательствам ПФР.

Указанные выводы соответствуют позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определениях от 4 октября 2005 года № 436-О и 8 ноября 2005 года № 440-О, в которых суд признал соответствующим Конституции Российской Федерации положение абзаца 4 пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации».

Таким образом, судебная практика по данному вопросу в Волгоградской области изменена в пользу налоговых органов.

В ходе проверки деятельности налоговых органов Волгоградской области по организации налогового контроля в части ЕСН и страховых взносов на ОПС выявлен ряд вопросов, касающихся исчисления ЕСН, не урегулированных налоговым законодательством и препятствующих эффективной работе налоговых органов по его администрированию.

1. Вопрос сроков начисления пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по единому социальному налогу.

В соответствии с пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса налогоплательщики-работодатели уплачивают ежемесячные авансовые платежи по ЕСН не позднее 15 числа следующего месяца. По итогам отчетного периода (первый квартал, полугодие, девять месяцев) налогоплательщики имеют возможность произвести доплату налога исходя из данных налоговой отчетности в срок до 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

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. При этом практика рассмотрения Арбитражным судом Волгоградской области исков налогоплательщиков о неправомерности начисления пеней на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей по ЕСН свидетельствует о вынесении решений в пользу налогоплательщиков на том основании, что пени начислены на ежемесячные авансовые платежи, тогда как отчетным периодом по ЕСН является квартал.

Так, Арбитражный суд Волгоградской области апелляционной инстанции удовлетворил апелляционную жалобу ОАО «Волгоградский сталепроволочноканатный завод» об отмене решений МИ ФНС России № 2 на уплату пеней, начисленных в общей сумме 33075,0 рубля.

Арбитражный суд Волгоградской области первой инстанции удовлетворил иск ОАО «Спецнефтематериалы» в части признания неправомерными действия МИ ФНС России № 9 по начислению пеней на ежемесячные авансовые платежи по ЕСН в сумме 76652,76 рубля на том основании, что они не отвечают всем признакам налога, и начисление пеней за несвоевременную уплату такого авансового платежа не основано на законе. Начисление пеней за несвоевременную уплату ЕСН по итогам отчетных и налоговых периодов суд признал обоснованным. Указанное решение было поддержано также постановлениями апелляционной и кассационной инстанций арбитражного суда.

2. Вопрос правомерности исключения из базы по ЕСН для плательщиков-организаций, производящих выплаты в пользу физических лиц, оплаты пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями с негосударственными пенсионными фондами.

Пунктом 1 статьи 237 Налогового кодекса установлено, что при определении налоговой базы по ЕСН учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 Налогового кодекса) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса).

В подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса дан исчерпывающий перечень страховых платежей, не подлежащих обложению ЕСН. Суммы пенсионных взносов, перечисляемых организацией-работодателем в негосударственные пенсионные фонды, в указанной статье не поименованы, следовательно, подлежат обложению ЕСН.

В соответствии с вышеизложенными нормами при проведении налоговых проверок МИ ФНС России № 2 производилось доначисление ЕСН на суммы пенсионных взносов, перечисляемых в негосударственные пенсионные фонды, а также пеней за неуплату и несвоевременную уплату ЕСН следующим налогоплательщикам: ОАО «Волжская ГЭС» (ЕСН в сумме 1687185,0 рубля, пени - 125136,52 рубля), ОАО «Пласткард» (ЕСН - 2636854,0 рубля, пени - 364577,0 рубля), ОАО «Каустик» (ЕСН - 267000,0 рубля, пени - 281189,93 рубля).

Все указанные налогоплательщики представили возражения налоговому органу по факту доначисления ЕСН и пеней, не произвели уплату налогов и пеней в срок, указанный в требованиях, в связи с чем МИ ФНС России № 2 обращалась в арбитражный суд.

При этом практика рассмотрения Арбитражным судом Волгоградской области, Федеральным арбитражным судом Поволжского округа, Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации дел о правомерности включения в налоговую базу по ЕСН ука-

занных выплат свидетельствует о том, что судебные решения выносятся в пользу налогоплательщиков со следующей мотивацией: «Платежи (взносы) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, перечисляемые работодателем в пользу своих работников, не создают объекта налогообложения ЕСН и страховыми взносами, так как согласно статьям 16, 17 и 18 Федерального закона от 7 мая 1998 года № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» формируют собственное имущество негосударственных пенсионных фондов и не могут одновременно являться доходом физического лица. То обстоятельство, что вкладчик передает фонду список своих работников, а фонд ведет аналитический учет именных счетов в отношении каждого, не означает, что именно эти лица будут обладать правом предъявить требования к фонду о выплате сумм пенсионного обеспечения. Таким образом, отсутствуют условия для выделения налоговой базы по каждому физическому лицу в соответствии с требованиями статьи 237 Налогового кодекса Российской Федерации».

1.3. Контроль обоснованности применения налоговых льгот по единому социальному налогу

Статьей 239 Налогового кодекса от уплаты единого социального налога освобождается ряд категорий налогоплательщиков, в т. ч. общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов.

В настоящее время общественные организации инвалидов не ограничены в использовании сэкономленных на уплате ЕСН средств, их работники, с выплат которым не уплачивается ЕСН, могут и не быть инвалидами. Пользуясь этими льготами, некоторые налогоплательщики исключают из налогообложения по ЕСН значительные суммы.

Так, Волгоградская городская общественная организация инвалидов «Согласие» (далее - ВГООИ «Согласие»), состоящая на налоговом учете в ИФНС России по Центральному району г. Волгограда с 23 января 2004 года, учреждена физическими лицами - инвалидами (3 человека), численность наемных работников, не являющихся инвалидами и членами этой организации, составляет свыше 2500 человек.

ВГООИ «Согласие» использовала схему ухода от налогообложения «аренда персонала», т. е. нанимала работников и передавала их как заемных по договору о «предоставлении персонала» с ООО «Тамерлан» для работы в сфере розничной торговли. При этом обязательства по предоставлению «заемных работников» (закрепленные за ВГООИ «Согласие» данным договором), действующим законодательством не урегулированы.

Камеральные налоговые проверки ВГООИ «Согласие», проведенные налоговыми органами в 2005 году показали, что организация не производила расходов, направленных на цели, обеспечивающие защиту и трудоустройство инвалидов, не создавала для них рабочие места. С учетом изложенного налоговыми органами сделан вывод о необоснованности применения ВГООИ «Согласие» налоговой льготы по ЕСН. От исполнительного органа ФСС в 2005 году ВГООИ «Согласие» получило в возмещение произведенных расходов на пособия по временной нетрудоспособности 1339,9 тыс. рублей при отсутствии платежей ЕСН, зачисляемых в ФСС.

Арбитражный суд Волгоградской области вынес решение о правомерности применения ВГООИ «Согласие» налоговой льготы по ЕСН и о том, что обязанность по уплате ЕСН возлагается на ООО «Тамерлан». По встречному иску ООО «Тамерлан» тем же арбитражным судом вынесено решение о том, что у ООО «Тамерлан» отсутствует объект налогообложения по ЕСН, т. к. работники зарегистрированы в ВГООИ «Согласие», и ООО «Тамерлан» не заключало с ними трудовые договоры. В результате применения ВГООИ «Согласие» схемы ухода от налогообложения «аренда персонала» в бюджетную

систему недопоступили средства: в 2004 году в сумме 5266,5 тыс. рублей, в 2005 году - 4557,0 тыс. рублей (по данным налоговых деклараций по ЕСН за 2004 и 2005 годы).

Аналогичная организация (ВГООИ «Примирение»), учрежденная 3 физическими лицами-инвалидами, с численностью наемных работников, не являющихся инвалидами и членами этой организации, около 3000 человек, состоит на налоговом учете в МИ ФНС России № 9 с 15 июня 2005 года.

По данным налоговой декларации по ЕСН за 2005 год ВГООИ «Примирение» пользовалась льготой по уплате ЕСН, в результате чего сумма налоговых льгот составила 4720,7 тыс. рублей, а от исполнительного органа ФСС получено в возмещение произведенных расходов по временной нетрудоспособности 302,1 тыс. рублей при отсутствии платежей ЕСН, зачисляемых в ФСС.

В настоящее время у перечисленных выше общественных организаций инвалидов налоговыми органами проводятся выездные налоговые проверки обоснованности применения налоговых льгот и установления факта осуществления организациями предпринимательской деятельности.

Налоговыми органами Волгоградской области на постоянной основе проводился контроль за своевременным исполнением кредитными организациями платежных документов на перечисление платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Так, ИФНС России по Центральному району г. Волгограда, в которой состояли на налоговом учете все кредитные организации г. Волгограда, в 2005 году составлено 10 актов по фактам нарушения кредитными организациями сроков перечисления ЕСН при наличии денежных средств на расчетных счетах клиентов, в I квартале 2006 года - 2 акта. Общая сумма задержанных платежей в проверяемом периоде составила 294,7 тыс. рублей. На суммы несвоевременно исполненных кредитными организациями поручений начислялись пени на основании статей 133 и 135 Налогового кодекса в общей сумме 3,2 тыс. рублей, а также штрафы на основании статьи 15.8 КоАП на общую сумму 13,0 тыс. рублей.

Кроме того, УФНС России по Волгоградской области в проверяемом периоде проводилось 6 комплексных аудиторских проверок внутреннего аудита подведомственных налоговых органов, а также 3 тематические аудиторские проверки по вопросам организации работы по мобилизации поступлений единого социального налога, выполнения доведенных управлением заданий на 2005 год и эффективности администрирования ЕСН. По результатам аудиторских проверок разрабатывались мероприятия, направленные на повышение эффективности администрирования налогов и сборов.

1.4. Осуществление контроля за соблюдением сроков представления налоговой отчетности и применение мер ответственности при нарушении установленных сроков ее представления

Статьей 119 Налогового кодекса установлена ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации. Одновременно статьей 15.5 КоАП установлена ответственность должностных лиц организации-налогоплательщика за нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган в виде наложения административного штрафа в размере от 3 до 5 минимальных размеров оплаты труда. Статьей 126 Налогового кодекса предусмотрено взыскание штрафа за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Однако Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» не устанавливает меры ответственности страхователя за нарушение сроков представления декларации и расчетов авансовых платежей по страховым взносам на ОПС в налоговые органы. Налоговый кодекс также не содержит мер

ответственности за несвоевременное представление отчетности по страховым взносам в налоговые органы.

В пункте 8 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 марта 2006 года № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога» отмечено, что при рассмотрении арбитражным судом заявления налогового органа о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса, за непредставление декларации по страховым взносам на ОПС, суд отказал в привлечении акционерного общества к ответственности, указав, что ответственность за совершенное деяние действующим законодательством не предусмотрена.

Кроме того, действующим законодательством не установлена для индивидуальных предпринимателей, адвокатов (частных детективов и занимающихся частной практикой нотариусов), уплачивающих суммы страховых взносов в бюджет ПФР в виде фиксированного платежа, обязанность представлять по итогам отчетных периодов расчеты, по итогам расчетного периода - декларацию об исчисленных и уплаченных суммах страховых взносов в виде фиксированного платежа.

Сроки представления налогоплательщиками налоговой отчетности контролируются налоговыми органами по Волгоградской области при проведении камеральных налоговых проверок.

В проверяемом периоде налоговыми органами Волгоградской области применялись санкции к налогоплательщикам, нарушающим сроки представления налоговой отчетности по ЕСН:

- за несвоевременное представление налоговых деклараций по ЕСН: сумма примененных штрафных санкций в соответствии со статьей 119 Налогового кодекса составляла в 2005 году 1025,5 тыс. рублей, в I квартале 2006 года - 197,3 тыс. рублей, в том числе МИ ФНС России № 9, соответственно - 54,7 тыс. рублей и 13,0 тыс. рублей;

- за несвоевременное представление расчетов по авансовым платежам по ЕСН: сумма примененных штрафных санкций в соответствии со статьей 126 Налогового кодекса составляла в 2005 году 89,9 тыс. рублей, в I квартале 2006 года - 19,2 тыс. рублей, в том числе МИ ФНС России № 9, соответственно - 12,9 тыс. рублей и 2,5 тыс. рублей.

Кроме того, в 2005 году налоговыми органами по Волгоградской области составлено 660 протоколов об административных правонарушениях по факту несвоевременного представления налоговой отчетности по ЕСН, в том числе МИ ФНС России № 9 - 44 протокола; в I квартале 2006 года, соответственно - 78 и 12 протоколов.

В проверяемом периоде крупнейшие налогоплательщики, состоящие на налоговом учете в МИ ФНС России № 2, представляли налоговую отчетность по ЕСН в установленные законодательством сроки, в связи с чем вышеперечисленные меры ответственности к ним не применялись.

1.5. Организация взаимодействия территориальных налоговых органов с территориальными органами Пенсионного фонда Российской Федерации в рамках администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное страхование

В целях оптимизации объемов представляемой информации, обеспечения координации и эффективного взаимодействия налоговых органов и органов ПФР в рамках возложенных на них обязанностей налоговым законодательством и законодательством об обязательном пенсионном страховании заключено Соглашение по информационному взаимодействию между МНС России и ПФР от 2 декабря 2003 года № БГ-16-05/189, № МЗ-08-32/2С.

В соответствии с вышеназванным Соглашением в проверяемом периоде налоговые органы по Волгоградской области обеспечивали передачу в электронном виде территориальным органам ПФР по Волгоградской области предусмотренной информации как на уровне УФНС России, так и на уровне налоговых инспекций (сведения о суммах задолженности по плательщикам страховых взносов на ОПС, копии расчетов по авансовым платежам (деклараций) по страховым взносам на ОПС, копии решений о привлечении налогоплательщиков к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам налоговых проверок в части вопроса уплаты страховых взносов на ОПС).

Территориальными органами ПФР по Волгоградской области передача информации налоговым органам осуществлялась только на уровне налоговых инспекций (сведения о принятых судебных решениях по взысканию задолженности по страховым взносам на ОПС, а также о результатах применяемых мер взыскания; начиная с 1 января 2006 года - о принятых территориальными органами ПФР решениях по взысканию задолженности по страховым взносам на ОПС в отношении индивидуальных предпринимателей).

В ходе настоящего контрольного мероприятия нарушений перечня и сроков представления информации не установлено.

В условиях «расщепления» функций администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное страхование между налоговыми органами, осуществляющими контроль за правильностью исчисления и уплатой указанных платежей, и органами ПФР, осуществляющими взыскание задолженности по ним, законодательно неурегулированным является вопрос сроков начисления пеней по авансовым платежам на обязательное пенсионное страхование.

Федеральным законом от 4 ноября 2005 года № 137-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», вступивший в силу с 1 января 2006 года. В соответствии с внесенными изменениями налоговый орган обязан передавать соответствующему территориальному органу ПФР сведения о суммах задолженности по плательщикам страховых взносов на ОПС, а также документы, подтверждающие наличие указанной задолженности, в течение двух месяцев со дня выявления указанной задолженности (пункт 2 статьи 25). Согласно письму Минфина России от 1 февраля 2005 года № 03-05-02-03/6 налоговые органы должны производить начисление пеней на неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы авансовых платежей по страховым взносам на ОПС с 16 числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж, за каждый месяц налогового периода. Это мотивируется следующим. В соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 24 Федерального закона № 167-ФЗ уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование производится ежемесячно в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, или в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов страхователя на счета работников, но не позднее 15 числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж по страховым взносам.

Таким образом, действующим законодательством установлен предельный срок уплаты авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 15 число месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж.

Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование производится от фактической базы, сложившейся с начала расчетного периода по прошедший месяц, и по установленным тарифам, что позволяет рассматривать их как часть страховых взносов, подлежащих уплате в течение расчетного периода и обеспечивающих регулярное (ежемесячное) поступление средств на цели финансирования пенсионного обслуживания граждан, также носящее регулярный ежемесячный характер.

Налоговые органы Волгоградской области, в т. ч. МИ ФНС России № 2 и МИ ФНС России № 9, производили начисление пеней на неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы авансовых платежей по страховым взносам на ОПС в соответствии с письмом Минфина России от 1 февраля 2005 года № 03-05-02-03/6, указанные суммы отражались в лицевом счете плательщика по страховым взносам на ОПС, направляемым на страховую и накопительную части трудовой пенсии. Суммы задолженности по указанным платежам, включая недоимку и начисленные пени, передавались Отделению ПФР по Волгоградской области для взыскания образовавшейся задолженности. Кроме того, для направления органами ПФР искового заявления в суд о взыскании задолженности МИ ФНС России № 2 и № 9 представляли органам ПФР выписки из лицевых счетов плательщика по страховым взносам на ОПС, направляемым на страховую и накопительную части трудовой пенсии, содержащие суммы начисленных налоговыми органами пеней на неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы авансовых платежей по страховым взносам на ОПС.

В соответствии со статьей 25.1 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», вступившим в действие с 1 января 2006 года, до принятия решения о взыскании недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации в трехмесячный срок со дня поступления от налоговых органов сведений о сумме задолженности направляет страхователю требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов.

В требовании об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов должны содержаться сведения о сумме задолженности, размере пеней и штрафов, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты причитающейся суммы, установленном законодательством Российской Федерации, сроке исполнения требования, подробные данные об основаниях взыскания недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, а также ссылка на положения закона, который устанавливает обязанность страхователя уплатить страховой взнос. Таким образом, территориальные органы ПФР должны производить начисление пеней на сумму недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на дату направления требования об уплате задолженности.

Территориальные органы ПФР Волгоградской области самостоятельно рассчитывают сумму пеней на недоимку по страховым взносам (авансовым платежам) на ОПС, переданным налоговыми органами. При этом сумма пеней рассчитывается по итогам отчетного (расчетного) периода, после истечения 15 дней, установленных для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период.

Согласно информационному письму Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 августа 2004 года № 79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании» пени за несвоевременную уплату авансовых платежей по страховым взносам могут начисляться только по итогам отчетного периода, а не по окончании месяца.

Суд мотивировал свои выводы следующими аргументами. В соответствии со статьей 23 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» под расчетным периодом понимается год. Расчетный период состоит из отчетных периодов. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Страхователь ежемесячно уплачивает авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода,

включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного периода.

Пунктом 2 статьи 24 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» определено, что данные об исчисленных и уплаченных суммах авансовых платежей страхователь отражает в расчете, представляемом не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, уплачиваемой в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

Из приведенных выше норм следует, что окончательная сумма страховых взносов определяется по итогам отчетного периода, но не месяца. Это подтверждается и положениями абзаца 3 пункта 2 статьи 24 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», согласно которым данные об исчисленных и уплаченных суммах авансовых платежей страхователь отражает в расчете, представляемом по итогам отчетного периода.

Таким образом, и налоговые органы, и территориальные органы ПФР на одну и ту же сумму недоимки должны производить начисление пеней, используя при этом разные подходы и начисляя разные суммы пеней.

1.6. Работа по взысканию задолженности по единому социальному налогу, пеням и налоговым санкциям; последовательность и полнота применения к плательщикам налога мер взыскания задолженности, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации. Эффективность примененных мер взыскания

За 2005 год сумма задолженности по ЕСН в целом по УФНС по Волгоградской области снизилась на 5,8 % и составила на 1 января 2006 года 1245058,0 тыс. рублей. При этом недоимка по налогу снизилась на 33,4 % и составила на указанную дату 203570,0 тыс. рублей. Задолженность по пеням и налоговым санкциям увеличилась на 4,6 % и составила на 1 января 2006 года 582975,0 тыс. рублей.

Следует заметить, что в целом по Российской Федерации за 2005 год задолженность по ЕСН возросла на 3,0 % при снижении недоимки на 15,3 процента.

За I квартал 2006 года объем задолженности в целом по налогу сократился на 8,9 %, при этом недоимка сократилась на 5,3 %, задолженность по пеням и налоговым санкциям - на 4,3 % (в целом по Российской Федерации за указанный период объем задолженности по ЕСН снизился на 2,1 % при снижении недоимки на 3,3 процента).

Задолженность по страховым взносам на ОПС за 2005 год возросла на 9,9 %, при этом недоимка возросла на 6,6 %, задолженность по пеням и налоговым санкциям возросла на 33,0 % (в целом по Российской Федерации задолженность по страховым взносам на ОПС увеличилась на 21,0 % при росте недоимки на 12 процентов).

За I квартал 2006 года задолженность по страховым взносам на ОПС возросла на 3,8 %, недоимка - на 0,1 %, задолженность по пеням и налоговым санкциям возросла на 5,3 % (в целом по Российской Федерации задолженность по страховым взносам на ОПС увеличилась за указанный период на 2,4 % при росте недоимки на 2,7 процента).

Динамика задолженности по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, а также страховых взносов на ОПС приведена в следующей таблице:

(тыс. руб.)

	Задолженность по налогу (страховым взносам)						
	по состоянию на		отклонение		по состоянию на 01.04.06	отклонение	
	01.01.05	01.01.06	сумма	%		сумма	%
ЕСН - всего, в том числе	1321164	1245058	-76106	-5,8	1134006	- 111052	-8,9
ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет	1060750	999230	-61520	-5,8	895723	-103507	-10,4
ЕСН, зачисляемый в ФСС	48745	46354	-2391	-4,9	45343	- 1011	-2,2
ЕСН, зачисляемый в ФОМС	12550	15517	2967	23,6	16602	1085	7,0
ЕСН, зачисляемый в ТФОМС	199119	183957	-15162	-7,6	176338	-7619	-4,1
Страховые взносы на ОПС - всего, в том числе:	464634	510585	45951	9,9	529756	19171	3,8
направляемые на выплату страховой части трудовой пенсии	411458	453728	42270	10,3	471833	18105	4,0
направляемые на выплату накопительной части трудовой пенсии	53176	56857	3681	6,9	57923	1066	1,9

При общем снижении задолженности по ЕСН за 2005 год и I квартал 2006 года возросла задолженность по указанному налогу в части, зачисляемой в ФОМС.

Одним из налогоплательщиков, имеющим задолженность по уплате ЕСН и страховых взносов на ОПС, являлось ЗАО «ВИЗ». В течение 2005 года и I квартала 2006 года МИ ФНС России № 9 были приняты все предусмотренные законодательством меры по взысканию задолженности по ЕСН к ЗАО «ВИЗ»: направлено 14 требований на общую сумму 6005,2 тыс. рублей, выставлено 42 инкассовых поручения на сумму 5611,0 тыс. рублей, вынесено 9 постановлений о взыскании налога, а также пеней за счет имущества налогоплательщика на сумму 10780,6 тыс. рублей (по всем налогам), которые направлены в Межрайонный отдел службы судебных приставов по исполнению особо важных исполнительных документов. По указанным документам вынесены 9 постановлений о возбуждении исполнительного производства на общую сумму 10780,6 тыс. рублей, поступило средств на сумму 1,8 тыс. рублей.

В связи с наличием просроченной задолженности свыше 3 месяцев по налогам, в том числе по страховым взносам на ОПС, МИ ФНС России № 9 направлен на согласование в УФНС России по Волгоградской области проект решения о подаче заявления в арбитражный суд о признании ЗАО «ВИЗ» несостоятельным (банкротом). На момент проведения проверки согласования от УФНС России по Волгоградской области не поступало.

Налоговыми органами по Волгоградской области в 2005 году и I квартале 2006 года проводилась работа по взысканию задолженности по ЕСН, пеней и штрафов.

В соответствии со статьей 69 Налогового кодекса направлено 135834 требования об уплате налога на общую сумму 1364646,0 тыс. рублей. Плательщиками после получения требований уплачено 306702,0 тыс. рублей, или 22,5 % от суммы выставленных требований.

В соответствии со статьей 46 Налогового кодекса выставлено 75285 инкассовых поручений на сумму 839332,0 тыс. рублей, поступило по инкассовым поручениям - 109098,0 тыс. рублей, или 13 процентов.

За 2005 год и I квартал 2006 года принято и передано судебным приставам-исполнителям 4247 постановлений о взыскании налога за счет имущества на сумму 456915,0 тыс. рублей. Поступило от реализации имущества 15012,0 тыс. рублей, или 3,3 процента.

За 2005 год и I квартал 2006 года предъявлен 621 судебный иск о взыскании задолженности на сумму 172915,0 тыс. рублей, поступило по исковым заявлениям - 2839,0 тыс. рублей, или 1,6 процента.

Инициировано процедур банкротства по 425 организациям с суммой задолженности 364263,0 тыс. рублей. Поступило средств в ходе реализации процедур банкротства - 7036,0 тыс. рублей, или 1,9 процента.

Общая сумма задолженности, погашенной в результате проведенных налоговыми органами по Волгоградской области мероприятий по взысканию задолженности, составила 440687,0 тыс. рублей, или 23,5 % от общей суммы задолженности по ЕСН, пеням и штрафным санкциям на 1 января 2005 года.

Следует отметить, что примененные налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством меры взыскания задолженности недостаточно эффективны. Так, по МИ ФНС России № 9, поступление средств по выставленным требованиям составило лишь 4,7 % от суммы выставленных требований, по инкассовым поручениям списано 9,6 % от общей суммы выставленных инкассовых поручений, по МИ ФНС России № 2, соответственно - 19,9 % и 1,7 %. Во многом это обусловлено тем, что большая сумма задолженности по налогу приходится на предприятия, находящиеся на различных стадиях процедуры банкротства. На 1 января 2006 года задолженность указанной категории плательщиков ЕСН по УФНС по Волгоградской области составила 709106,0 тыс. рублей, или 57,0 % в общей сумме задолженности по данному налогу (по МИ ФНС России № 9 - 75,7 %), из них: задолженность, приостановленная к взысканию, - 647948,0 тыс. рублей (52,0 %), задолженность по текущим платежам - 61158,0 тыс. рублей (30,0 % к общей сумме недоимки по ЕСН). При этом задолженность по текущим платежам организаций, находящихся в конкурсном производстве, составила на указанную дату 54174,0 тыс. рублей, или 26,6 %. Эти средства практически не могут быть взысканы вследствие недостаточного разрешения 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.

В соответствии с пунктом 10 приказа ФНС России от 18 октября 2004 года № САЭ-3-19/2@ «Об утверждении порядка разграничения полномочий уполномоченного органа по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства между центральным аппаратом ФНС России и территориальными органами ФНС России» налоговые органы должны осуществлять контроль за выполнением должником, находящимся в процедуре банкротства, текущих обязательств. В случае выявления нарушений по уплате текущих платежей налоговые органы должны направлять арбитражному управляющему требование об уплате налога, выставять инкассовые поручения, приостанавливать операции должника по его счетам в банке.

Вместе с тем при обжаловании налогоплательщиками действий налоговых органов при взыскании текущих платежей арбитражными судами принимаются решения в пользу налогоплательщиков, действия налоговых органов признаются неправомерными, взыскание текущей задолженности в принудительном порядке - недопустимым.

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 входят взимание и взыскание соответствующих сумм платежей по обязательным платежам, возникшим после 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).

Однако согласно пункту 47 указанного постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 декабря 2004 года № 29 при рассмотрении вопросов, связанных с удовлетворением требований, возникших после открытия конкурсного производства, арбитражным судам следует учитывать, что такие требования удовлетворяются вне очереди (пункт 1 статьи 134 Закона), однако в силу специального указания пункта 4 статьи 142 Закона требования уполномоченных органов, возникшие после открытия конкурсного производства, независимо от срока их предъявления, удовлетворяются за счет оставшегося имущества должника после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов.

Отрицательная судебная практика по данному вопросу имеется и в Волгоградской области. Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 28 апреля 2006 года по делу № А12-4667/06-с51 в связи с обращением МУП «Поскомхоз», являющегося банкротом, о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений о списании ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет, ФОМС, ТФОМС, признаны не подлежащими исполнению указанные инкассовые поручения МИ ФНС России № 9.

Таким образом, вследствие правовой неурегулированности вопроса принудительного взыскания налоговой задолженности по текущим платежам организаций, находящихся в стадии конкурсного производства, после принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом, фактически отсутствует эффективный механизм взыскания задолженности с рассматриваемой категории должников, возможность начисления пеней и наложения на них штрафных санкций за налоговые правонарушения.

1.7. Принятие решений о зачете и возврате излишне уплаченных средств по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

Выборочная проверка в налоговых органах показала, что произведенные зачеты и возвраты излишне уплаченных или излишне взысканных сумм по ЕСН проводились МИ ФНС России № 2 и МИ ФНС России № 9 в соответствии с положениями статей 78, 79 Налогового кодекса. Зачет (возврат) излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС не производился.

Согласно статье 24 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов на ОПС, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам на ОПС или возврату страхователю.

Вместе с тем Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» не определены орган, который должен производить зачет (возврат) излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС, и порядок его проведения.

В письме ФНС России от 15 марта 2006 года № 19-4-06/000036 «О проведении зачета (возврата) излишне уплаченных сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование» сообщается, что правовые основания для проведения зачетов (возвратов) излишне уплаченных страховых взносов на ОПС в действующем законодательстве отсутствуют.

В настоящее время ФНС России направлены в Министерство финансов Российской Федерации соответствующие предложения по внесению изменений в Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», которые определяют порядок проведения зачета (возврата) излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС.

Однако судебная практика по Волгоградской области свидетельствует о принятии судом решений, обязывающих налоговые органы проводить зачеты и возвраты излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС.

Так, Арбитражный суд Волгоградской области первой инстанции признал недействительным решение МИ ФНС России № 9 об отказе предпринимателю И. В. Трофимову в проведении зачета переплаты по страховым взносам в виде фиксированного платежа в сумме 48478,1 рубля, образовавшейся в связи с ошибочным указанием кода бюджетной классификации, в счет погашения недоимки по страховым взносам на ОПС, зачисляемым на выплату страховой и накопительной части трудовой пенсии, и обязал налоговую инспекцию осуществить зачет. Указанное решение поддержано Арбитражным судом Волгоградской области апелляционной инстанции.

1.8. Работа с отсроченными (рассроченными) платежами, реструктурированной задолженностью

Статьей 21 Налогового кодекса налогоплательщикам предоставлено право получать отсрочку (рассрочку) в порядке и на условиях, установленных указанным кодексом. В соответствии со статьей 63 Налогового кодекса (подпункт 5 пункта 1) принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов по ЕСН возложено на ФНС России по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Действующим законодательством не предусмотрено предоставление отсрочек (рассрочек) по страховым взносам на ОПС. В течение 2005 года и I квартала 2006 года предприятиям и организациям, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков в налоговых органах по Волгоградской области, отсрочки (рассрочки) по ЕСН и страховым взносам на ОПС не предоставлялись.

В разделе IV «Задолженность по единому социальному налогу» формы отчетности № 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации» на 1 января 2005 года ошибочно отражены суммы отсроченных платежей вместо реструктуризированной задолженности в соответствии с Федеральным законом от 9 июля 2002 года № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей». Указанная ошибка допущена при составлении отчета по форме № 4-НМ инспекцией ФНС России по г. Волжский Волгоградской области и не повлияла на общую сумму задолженности по разделу IV «Задолженность по единому социальному налогу». При составлении отчета по форме № 4-НМ по состоянию на 1 марта 2005 года (раздел IV) указанная ошибка устранена.

Реструктуризация задолженности по ЕСН осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 9 июля 2002 года № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» в целях улучшения их финансового состояния до применения процедуры банкротства.

На налоговом учете в МИ ФНС России № 2 и МИ ФНС России № 9 не стоят организации, отнесенные к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей, в связи с чем реструктуризация задолженности по ЕСН в соответствии с указанным Законом не производилась. В целом по Волгоградской области по состоянию на 1 апреля 2006 года согла-

шения о реструктуризации долгов в соответствии с указанным Законом заключены по 172 организациям на общую сумму 572863,0 тыс. рублей. Нарушений не установлено.

2. Проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на предприятиях

Проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты ЕСН и страховых взносов на ОПС производилась в открытом акционерном обществе «Волгограднефтемаш» (далее - ОАО «Волгограднефтемаш») и закрытом акционерном обществе «Волгоградский инструментальный завод» инспекторской группой Счетной палаты совместно с МВД России.

2.1. Общая характеристика предприятий

ОАО «Волгограднефтемаш» является дочерним обществом ОАО «Газпром», поставлено на учет в Межрайонной ИМНС № 2 по Волгоградской области 26 июля 2002 года.

ОАО «Волгограднефтемаш» имеет один филиал - Котельниковский арматурный завод (г. Котельниково Волгоградской области). В состав ОАО «Волгограднефтемаш» входят 20 цехов, из них: 13 основных производственных и 7 вспомогательных, 39 отделов и служб, 6 обслуживающих производств.

В соответствии с уставом основными видами хозяйственной деятельности ОАО «Волгограднефтемаш» являются: изготовление и ремонт машин, оборудования, запасных частей и комплектующих к ним, а также создание образцов новой техники для предприятий нефтяной, газовой и нефтехимической промышленности.

По данным бухгалтерской отчетности, основные технико-экономические показатели ОАО «Волгограднефтемаш» составляли:

- в 2005 году: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) - 1911692,0 тыс. рублей, или 112,9 % к соответствующему показателю в 2004 году; себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - 1694813,0 тыс. рублей, или 109,2 %; прибыль до налогообложения - 176862,0 тыс. рублей, или 112,3 процента;

- в I квартале 2006 года: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) - 427010,0 тыс. рублей, или 119,5 % к соответствующему показателю в I квартале 2005 года; себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - 401535,0 тыс. рублей, или 113,1 %; прибыль до налогообложения - 15575,0 тыс. рублей, в I квартале 2005 года - убыток в размере 6746,0 тыс. рублей.

ЗАО «ВИЗ» является дочерним обществом ОАО «Волгоградский тракторный завод», поставлено на учет в ИМНС по Тракторозаводскому району г. Волгограда 7 апреля 1999 года.

По состоянию на 1 января 2006 года в состав ЗАО «ВИЗ» входили следующие структуры: руководство, 3 производственных цеха, 11 отделов. В соответствии с уставом основными видами хозяйственной деятельности ЗАО «ВИЗ» являются: разработка, производство и реализация специального инструмента и технологической оснастки, оборудования для технологических целей.

По данным бухгалтерской отчетности, основные технико-экономические показатели ЗАО «ВИЗ» составляли:

- в 2005 году: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) -

57631,0 тыс. рублей, или 79,4 % к соответствующему показателю в 2004 году; себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - 72369,0 тыс. рублей, или 79,3 %; убыток - 17054,0 тыс. рублей, или 83,0 процента;

- в I квартале 2006 года: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) - 2628,0 тыс. рублей, или 10,8 % к соответствующему показателю в I квартале 2005 года; себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - 8126,0 тыс. рублей, или 29,5 %; убыток - 2422,0 тыс. рублей, или 74,8 процента.

2.2. Состояние расчетов с федеральным бюджетом и бюджетами государственных внебюджетных фондов по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

На момент проведения проверки ОАО «Волгограднефтемаш» не имеет задолженности по уплате ЕСН и страховых взносов на ОПС, в течение 2005 года и I квартала 2006 года в основном своевременно и в полном объеме производило уплату ЕСН и страховых взносов на ОПС. Согласно выпискам из лицевого счета ОАО «Волгограднефтемаш» и актам сверки расчетов задолженность по уплате ЕСН и страховых взносов на ОПС по состоянию на 1 января 2005 года, 1 апреля 2005 года, 1 июля 2005 года, 1 октября 2005 года, 1 января 2006 года отсутствует; по состоянию на 1 апреля 2006 года имелась задолженность по уплате пеней по ЕСН, зачисляемому в ТФОМС (275,07 рубля), и пеней по страховым взносам на ОПС (1576,05 рубля).

Задолженность ЗАО «ВИЗ» по уплате ЕСН и страховых взносов на ОПС составляла (согласно выпискам из лицевого счета и актам сверки расчетов):

- по состоянию на 1 января 2005 года: по ЕСН - 1234929,0 рубля, по страховым взносам на ОПС - 1701506,0 рубля;

- на 1 апреля 2005 года, соответственно, - 246069,0 рубля; 735863,0 рубля;

- на 1 июля 2005 года - 1155263,0 рубля; 2756610,0 рубля;

- на 1 октября 2005 года - 1453034,0 рубля; 3536105,0 рубля;

- на 1 января 2006 года - 1258089,0 рубля; 2878886,0 рубля;

- на 1 апреля 2006 года - 333341,0 рубля; 1746200,0 рубля.

Задолженность по уплате ЕСН сложилась как по текущим платежам, так и по начислениям, по результатам камеральных проверок расчетов авансовых платежей, деклараций, налоговых деклараций.

2.3. Своевременность представления отчетности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

В ходе проверки установлено, что ОАО «Волгограднефтемаш» в течение 2005 года и I квартала 2006 года своевременно представляло в МИ ФНС России № 2 отчетность по ЕСН и страховым взносам на ОПС. Отчетность представлялась в электронном виде, заверенная электронно-цифровой подписью.

В ходе проверки установлено, что ЗАО «ВИЗ» в течение 2005 года и I квартала 2006 года в основном своевременно представляло в МИ ФНС России № 9 отчетность по ЕСН и страховым взносам на ОПС. Представление отчетности осуществлялось на бумажных носителях налогоплательщиком лично и в виде почтовых отправлений. Налоговая декларация по ЕСН и декларация по страховым взносам на ОПС за 2005 год отправлены 31 марта 2006 года, т. е. с нарушением срока представления. За несвоевременное представление налоговой декларации решением МИ ФНС России № 9 от 2 июня 2006 года № 15-11-21/2350 ЗАО «ВИЗ» привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 20720,0 рубля.

В период подготовки настоящего отчета составлен протокол об административном правонарушении от 13 июня 2006 года № 000961.

2.4. Правильность исчисления, своевременность и полнота уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, в том числе обоснованность применения налоговых льгот при уплате единого социального налога

При проверке правильности исчисления ЕСН и страховых взносов на ОПС инспекторской группой были изучены положения об учетной политике ОАО «Волгограднефтемаш» и ЗАО «ВИЗ», положение «Учетная политика для целей налогообложения ОАО «Волгограднефтемаш», проверено формирование сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений за 2005 год и за I квартал 2006 года (ОАО «Волгограднефтемаш»), их соответствие показателям, отраженным в ведомостях распределения зарплаты по видам выплат и удержаний, формирование сводных ведомостей распределения зарплаты по видам выплат и удержаний за 2005 год и I квартал 2006 года (ЗАО «ВИЗ»), правомерность применения показателей, уменьшающих налоговую базу для исчисления ЕСН и страховых взносов на ОПС, а также соответствие тарифов страховых взносов и налоговых ставок, утвержденных действовавшим законодательством и заложенных в программное обеспечение. Нарушений не установлено.

При составлении сводной карточки учета суммы начисленных выплат и иных вознаграждений ОАО «Волгограднефтемаш» за 2005 год налоговая база по страховым взносам на ОПС по видам деятельности, облагаемым по общепринятой системе, указана с учетом выплат, облагаемых единым налогом на вмененный доход. При этом в налоговой декларации по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, налоговый вычет за 2005 год рассчитан правильно, то есть по налогооблагаемой базе без учета выплат, облагаемых единым налогом на вмененный доход. В ходе настоящей проверки бухгалтерией ОАО «Волгограднефтемаш» внесены соответствующие изменения в формирование сводной карточки учета суммы начисленных выплат и иных вознаграждений за 2005 год с учетом указанных замечаний инспекторской группы.

В течение 2005 года и I квартала 2006 года ОАО «Волгограднефтемаш» в основном своевременно и в полном объеме осуществляло уплату ЕСН и страховых взносов на ОПС. Исключение составили платежи по страховым взносам на ОПС, направляемые на финансирование страховой части трудовой пенсии (за III квартал 2005 года - уплачены 21 октября 2005 года при сроке доплаты 20 октября 2005 года; за ноябрь 2005 года - уплачены 13 января 2006 года при сроке уплаты 15 декабря 2005 года), с нарушением установленного срока произведена также уплата ЕСН, зачисляемого в ТФОМС, ввиду ошибочного указания кода бюджетной классификации платежа (за декабрь 2005 года - 18 января 2006 года при сроке уплаты 15 января 2006 года). За несвоевременную уплату указанных платежей МИ ФНС России № 2 произведено начисление пеней. На момент проведения проверки задолженность по уплате пеней отсутствует.

В течение 2005 года и I квартала 2006 года ЗАО «ВИЗ» не в полном объеме и с нарушением установленных сроков уплаты осуществляло платежи по ЕСН и страховым взносам на ОПС. На неуплаченные и несвоевременно уплаченные суммы налога МИ ФНС России № 9 начислялись пени. При проведении камеральных проверок налоговой отчетности ЗАО «ВИЗ» за 2004 год и I квартал, полугодие и 9 месяцев 2005 года МИ ФНС России № 9 установлены факты занижения суммы ЕСН в связи с применением налогового вычета в размерах, превышающих сумму уплаченных страховых взносов на ОПС, что в соответствии с пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса является зани-

жением суммы ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет. На сумму занижения ЕСН произведено доначисление налога в размере 3299,4 тыс. рублей.

Инспекторской группой Счетной палаты установлено занижение суммы ЕСН в связи с применением налогового вычета в размерах, превышающих сумму уплаченных страховых взносов на ОПС: в 2005 году - 1415811,0 рубля, в I квартале 2006 года - 552798,0 рубля.

Камеральные проверки налоговой отчетности по ЕСН и страховым взносам на ОПС ЗАО «ВИЗ» за 2005 год и I квартал 2006 года МИ ФНС России № 9 на момент проведения контрольного мероприятия не завершены. Налоговому органу рекомендовано при проведении камеральных проверок данной отчетности уделить внимание указанным фактам занижения суммы ЕСН с целью применения к ЗАО «ВИЗ» мер налоговой ответственности.

ОАО «Волгограднефтемаш» и ЗАО «ВИЗ» пользовались льготой по уплате ЕСН в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса.

Для подтверждения правомерности применения налоговых льгот инспекторской группе были представлены списки работающих инвалидов, копии справок учреждений медико-социальной экспертизы, подтверждающие факт инвалидности, индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений физических лиц, в отношении которых применялись налоговые льготы.

В 2005 году льготы по ЕСН заявлены: ОАО «Волгограднефтемаш» - по выплатам в пользу 163 работников, являющихся инвалидами, ЗАО «ВИЗ» - по выплатам в пользу 14 работников; в I квартале 2006 года: ОАО «Волгограднефтемаш» - по выплатам в пользу 144 работников, ЗАО «ВИЗ» - по выплатам в пользу 6 работников.

Нарушений не установлено. Вместе с тем выявлены отдельные недостатки при пользовании льготами по ЕСН.

Так, ОАО «Волгограднефтемаш» были заключены трудовые договоры с работниками, имеющими 2 группу инвалидности, у которых в справках учреждений медико-социальной экспертизы, подтверждающих факт инвалидности указанных работников, отсутствовали заключения об условиях и характере труда, производились исправления, незаверенные подписью ответственного лица, выдавшего справку, и оттиском печати.

В ходе настоящей проверки приведено в соответствие с установленными требованиями оформление справки по одному работнику, по остальным ведется работа по устранению выявленных недостатков.

ЗАО «ВИЗ» при заполнении уточненной налоговой декларации по ЕСН за 2005 год допущена ошибка при отражении суммы выплат в пользу работающего инвалида, не повлиявшая на правильность расчета общей суммы налоговых льгот по ЕСН. В рамках проведения контрольного мероприятия рекомендовано МИ ФНС России № 9 при проведении камеральной проверки налоговой декларации по ЕСН уделить внимание правильности заполнения данных о выплатах в пользу физических лиц, являющихся инвалидами, на предмет исправления ошибки, установленной инспекторской группой Счетной палаты.

Выводы

1. В условиях снижения с 1 января 2005 года совокупной базовой ставки ЕСН в Волгоградской области в 2005 году произошло общее снижение поступлений единого социального налога на 31,9 %. Налоговая база по ЕСН за указанный период увеличилась на 8,6 %, увеличение фонда заработной платы в 2005 году по сравнению с предыдущим годом произошло в пределах ежегодного роста и составило, по предварительным данным, 19,2 %. Таким образом, поставленные при снижении указанного налога

цели не были достигнуты: снижение ставки ЕСН не привело к увеличению объема его поступлений вследствие вывода из «тени» значительной части оплаты труда.

Поступления страховых взносов на ОПС (в условиях неизменного базового тарифа) за 2005 год возросли на 26,2 %, поступления I квартала 2006 года возросли по сравнению с I кварталом 2005 года на 22,1 процента.

2. Функции администрирования ЕСН и страховых взносов на ОПС налоговыми органами по Волгоградской области исполнялись в полном объеме.

3. Налогоплательщиками Волгоградской области (ЗАО «ВИЗ» и ОАО «Волгоград-нефтемаш») исчисление и уплата ЕСН и страховых взносов на ОПС производилась в соответствии с требованиями Налогового кодекса и Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Вместе с тем в ходе контрольного мероприятия выявлены отдельные нарушения и недостатки при ведении учета начислений ЕСН, при применении налогового вычета, при пользовании льготами по ЕСН, при представлении налоговой отчетности. Налоговым органам по Волгоградской области рекомендовано при проведении налоговых проверок учесть выявленные недостатки в деятельности указанных организаций в целях устранения допущенных ошибок и применения к ним мер налоговой ответственности.

4. В налоговом законодательстве имеется ряд неурегулированных вопросов, касающихся правильности исчисления и сроков уплаты ЕСН и страховых взносов на ОПС, препятствующих эффективной работе налоговых органов по их администрированию.

4.1. Вопрос правомерности исключения из налоговой базы по ЕСН для плательщиков-организаций, производящих выплаты в пользу физических лиц, оплаты пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями с негосударственными пенсионными фондами.

Налогоплательщики Волгоградской области, производящие оплату пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения исключали перечисленные суммы из базы по ЕСН. Налоговые органы, руководствуясь нормами статей 237 и 238 Налогового кодекса, признавали данное исключение фактом занижения налоговой базы, производили доначисление ЕСН и пеней за неуплату налога.

При этом арбитражная практика рассмотрения дел о правомерности включения в налоговую базу по ЕСН указанных выплат показывает, что действия налоговых органов признаются судом неправомерными.

4.2. Вопрос сроков начисления пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по единому социальному налогу.

В Налоговом кодексе содержатся два срока уплаты авансовых платежей - 15 число следующего месяца и 20 число месяца, следующего за отчетным периодом (срок доплаты по итогам отчетного периода), при этом не установлено, с какой даты следует начислять пени за несвоевременную уплату авансовых платежей.

В условиях начисления налоговыми органами пеней с 16 числа следующего месяца складывается отрицательная для них практика рассмотрения Арбитражным судом Волгоградской области и Федеральным арбитражным судом Поволжского округа исков налогоплательщиков о неправомерности начисления пеней на сумму несвоеременно уплаченных авансовых платежей по ЕСН.

4.3. Пользуясь льготами по уплате ЕСН, общественные организации инвалидов Волгоградской области исключают из базы обложения ЕСН значительные суммы, используют схему ухода от налогообложения «аренда персонала», получают из ФСС возмещение произведенных расходов на пособия по временной нетрудоспособности работников при отсутствии платежей ЕСН, зачисляемых в ФСС, не производя при этом расходов, обеспечивающих защиту инвалидов, не создавая для них рабочие места.

4.4. Налоговый кодекс и Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» не устанавливают меры ответственности страхователя за нарушение сроков представления декларации и расчетов авансовых платежей по страховым взносам на ОПС в налоговые органы.

4.5. Для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, уплачивающих страховые взносы в бюджет ПФР в виде фиксированного платежа, действующим законодательством не установлена обязанность представлять расчеты и декларацию об исчисленных и уплаченных суммах страховых взносов, что практически исключает возможность администрирования указанных платежей налоговыми органами.

4.6. Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» предусмотрено проведение зачета либо возврата страхователю излишне уплаченных страховых взносов на ОПС, но не определен орган, на который возложено их проведение, а также не установлен порядок проведения зачета (возврата). При этом Арбитражным судом по Волгоградской области принимались решения, обязывающие налоговые органы проводить зачеты и возвраты излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС.

5. Координация и взаимодействие налоговых органов и органов ПФР по Волгоградской области в рамках администрирования страховых взносов на ОПС реализуется путем обмена информацией в соответствии с Соглашением по информационному взаимодействию между МНС России и ПФР: от налоговых органов - о результатах проверок и принятых решениях о привлечении налогоплательщиков к ответственности за совершение налогового правонарушения; от органов ПФР - о принятых судебных решениях по взысканию задолженности по страховым взносам на ОПС.

Однако в условиях «расщепления» функций администрирования страховых взносов на ОПС между налоговыми органами и органами ПФР законодательно неурегулированным остается вопрос сроков начисления пеней (помесячно или поквартально) за несвоевременную уплату авансовых платежей по страховым взносам на ОПС, в результате чего налоговые органы и территориальные органы ПФР на одну и ту же сумму недоимки производят начисление пеней, используя при этом разные подходы и начисляя разные суммы пеней.

6. При общей тенденции сокращения задолженности по ЕСН (на 5,8 % в 2005 году, на 8,9 % в I квартале 2006 года) продолжается рост задолженности по страховым взносам на ОПС, взыскание которой в 2005 году осуществлялось органами ПФР только в судебном порядке, а начиная с 1 января 2006 года - и по решению органов ПФР (на 9,9 % в 2005 году, на 3,8 % в I квартале 2006 года).

Налоговыми органами по Волгоградской области осуществлялся весь комплекс мер по взысканию задолженности по ЕСН, предусмотренный действующим законодательством. Однако примененные меры взыскания задолженности недостаточно эффективны. Во многом это обусловлено тем, что большая сумма задолженности по налогу приходится на предприятия, находящиеся на различных стадиях процедуры банкротства, в том числе конкурсного производства, в отношении которых законодательством не разрешен вопрос о порядке принудительного взыскания налоговой задолженности по текущим платежам.

Предложения

1. Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации.

2. Направить информационное письмо о результатах контрольного мероприятия

Министру финансов Российской Федерации А. Л. Кудрину с предложениями по инициированию внесения в действующее законодательство изменений и дополнений с целью устранения выявленных в ходе проверки неурегулированных вопросов в существующем порядке исчисления, уплаты и администрирования ЕСН и страховых взносов на ОПС в части, касающейся:

- правомерности исключения из налоговой базы по ЕСН оплаты пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

- обоснованности предоставления льгот по ЕСН общественным организациям инвалидов, имея в виду предусмотреть обязательное направление ими сэкономленных средств на достижение уставных целей организаций (социальной, психологической и профессиональной адаптации инвалидов; их социальной поддержки и защиты) в качестве одного из условий предоставления льготы по ЕСН;

- установления сроков начисления пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по ЕСН и страховым взносам на ОПС;

- установления мер ответственности страхователя за нарушение сроков представления декларации и расчетов авансовых платежей по страховым взносам на ОПС;

- установления для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, уплачивающих страховые взносы в бюджет ПФР в виде фиксированного платежа, обязанности представлять расчеты и декларацию об исчисленных и уплаченных суммах страховых взносов;

- установления порядка проведения зачета (возврата) излишне уплаченных страховых взносов на ОПС, а также органа, ответственного за их проведение;

- урегулирования порядка принудительного взыскания налоговой задолженности по текущим платежам предприятий, находящихся в процедуре конкурсного производства.

3. Направить информационное письмо о результатах контрольного мероприятия руководителю Федеральной налоговой службы А. Э. Сердюкову.

4. Направить информационное письмо заместителю Генерального прокурора Российской Федерации в Южном федеральном округе И. И. Сидоруку по фактам применения налогоплательщиками Волгоградской области схемы ухода от налогообложения по ЕСН через льготы, предоставленные налоговым законодательством общественным организациям инвалидов.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

С. А. АГАПЦОВ