

Аналитическая записка по результатам установления единого социального налога

Единый социальный налог был введен с 2001 года и заменил собой страховые взносы, уплачиваемые в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации (далее - ПФР), Фонд социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее - ФФОМС) и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (далее - ТФОМС). Единый социальный налог (далее - ЕСН) установлен главой 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) и предназначен, согласно статье 234 этого Кодекса, для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

Таким образом, средства, получаемые в результате администрирования единого социального налога, носят целевой характер.

С введением единого социального налога контроль за его уплатой возложен на налоговые органы.

В 2002 году, с введением в действие Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ "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 Пенсионного фонда Российской Федерации и направляемые на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии. В соответствии с положениями главы 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса 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 уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование возложен на налоговые органы, а взыскание недоимки и пеней по ним осуществляется органами ПФР в судебном порядке.

1. Результаты администрирования налоговыми органами единого социального налога характеризуются следующими данными.

1.1. Поступления единого социального налога (по данным формы налоговой отчетности № 1-НМ "Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации") за 2001 год составили 566,9 млрд. рублей, в том числе в разрезе государственных внебюджетных фондов: ПФР - 439,5 млрд. рублей, ФСС (с учетом сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) - 71,1 млрд. рублей, ФФОМС - 3,6 млрд. рублей, ТФОМС - 52,7 млрд. рублей. За указанный период по Управлению МНС России по г. Санкт-Петербургу поступления единого социального налога составили 25763,7 млн. рублей, в том числе: в ПФР - 20295,3 млн. рублей, ФСС - 2886,6 млн. рублей, ФФОМС - 158,6 млн. рублей, ТФОМС - 2423,2 млн. рублей; по Управлению МНС России по Саратовской области - 6012,8 млн. рублей, в том числе: в ПФР - 4687,8 млн. рублей, ФСС - 731,3 млн. рублей, ФФОМС - 36,5 млн. рублей, ТФОМС - 557,2 млн. 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 %, ФФОМС - 135,7 процента. Ис-

полнение указанных показателей по г. Санкт-Петербургу составило: ПФР - 104,3 %, ФСС - 122,1 %, ТФОМС - 104,6 %; по Саратовской области: ПФР - 96,0 %, ФСС - 132,4 %, ТФОМС - 106,7 процента.

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

По УМНС России по г. Санкт-Петербургу коэффициент собираемости сложился в целом на уровне 96,4 %, в том числе: ПФР - 96,2 %, ФСС - 98,6 %, ФФОМС - 95,3 %, ТФОМС - 95,1 %; по УМНС России по Саратовской области - в целом 93,0 %, в том числе: ПФР - 92,6 %, ФСС - 97,0 %, ФФОМС - 92,2 %, ТФОМС - 90,7 процента.

За 2002 год поступления единого социального налога составили 503,3 млрд. рублей, в том числе: единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, - 339,5 млрд. рублей, в ФСС - 81,7 млрд. рублей, в ФФОМС - 4,9 млрд. рублей, в ТФОМС - 77,2 млрд. рублей. Кроме того, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в ПФР, поступили в сумме 299,1 млрд. рублей. За указанный период по УМНС России по г. Санкт-Петербургу поступления ЕСН составили 24085,5 млн. рублей, в том числе: в федеральный бюджет - 16194,7 млн. рублей, в ФСС (с учетом сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) - 3973,8 млн. рублей, ФФОМС - 230,6 млн. рублей, ТФОМС - 3686,4 млн. рублей; кроме того, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, зачисляемых в ПФР, поступило 14258,3 млн. рублей. По УМНС России по Саратовской области поступления ЕСН составили 5455,0 млн. рублей, в том числе: в федеральный бюджет - 3693,3 млн. рублей, ФСС - 873,6 млн. рублей, ФФОМС - 52,1 млн. рублей, ТФОМС - 836,0 млн. рублей; кроме того, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, зачисляемых в ПФР, поступило 3352,4 млн. рублей.

Бюджеты государственных внебюджетных фондов в части поступлений единого социального налога за 2002 год также исполнены со значительным превышением утвержденных показателей: ПФР - 117,9 %, ФСС - 109,7 %, ФФОМС - 129,4 %, в том числе по г. Санкт-Петербургу: ПФР - 113,2 %, ФСС - 104,0 %, ТФОМС - 100,3 %; по Саратовской области: ПФР - 121,7 %, ФСС - 110,1 %, ТФОМС - 108,8 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 %, ФФОМС - 115,5 %, ТФОМС - 106,1 процента. 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. По г. Санкт-Петербургу коэффициент собираемости по ЕСН сложился в целом на уровне 101,7 %, в том числе: по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, - 103,8 %, ФСС - 94,1 %, ФФОМС - 109,9 %, ТФОМС - 103,0 %; по Саратовской области - в целом 101,6 %, в том числе: по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, - 105,2 %, ФСС - 91,4 %, ФФОМС - 105,9 %, ТФОМС - 97,9 процента.

За 10 месяцев 2003 года поступления единого социального налога составили 454,3 млрд. рублей, в том числе: единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, - 290,7 млрд. рублей, в ФСС - 88,4 млрд. рублей, в ФФОМС - 4,5 млрд. рублей, в

ТФОМС - 70,7 млрд. рублей. Кроме того, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в ПФР, поступили в сумме 310,8 млрд. рублей. По УМНС России по г. Санкт-Петербургу поступило единого социального налога в сумме 22453,3 млн. рублей, в том числе в федеральный бюджет - 14596,4 млн. рублей, в ФСС - 4081,4 млн. рублей, в ФФОМС - 225,7 млн. рублей, в ТФОМС - 3549,8 млн. рублей, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 15116,2 млн. рублей; по Саратовской области - в целом 5077,7 млн. рублей, в том числе: федеральный бюджет - 3235,4 млн. рублей, ФСС - 1031,4 млн. рублей, ФФОМС - 47,0 млн. рублей, ТФОМС - 763,9 млн. рублей, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 3480,5 млн. рублей.

При этом исполнение бюджетов федеральных государственных внебюджетных фондов в части доходов от единого социального налога за 10 месяцев 2003 года составило: по ПФР - 82,2 %; ФСС - 81,3 %; ФФОМС - 88,2 процента. По г. Санкт-Петербургу исполнение указанных показателей за I полугодие 2003 года составило: ПФР - 51,1 %, ФСС - 47,2 %, ТФОМС - 47,4 %; по Саратовской области: ПФР - 48,0 %, ФСС - 52,0 %, ТФОМС - 40,3 процента. Следует отметить, что в 2003 году по сравнению с 2001 и 2002 годами складывается относительно низкий уровень исполнения заданий по мобилизации единого социального налога в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Одной из основных причин недопоступления в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов единого социального налога является выпадение значительных сумм налога в связи с переходом налогоплательщиков на специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения и единого налога на вмененный доход, предусматривающих освобождение от уплаты единого социального налога налогоплательщиков - субъектов малого предпринимательства, применяющих указанные системы налогообложения. По проведенным расчетам, выпадающие суммы единого социального налога в связи с применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов в 2003 году значительно превышают их объем, учтенный при составлении проекта федерального бюджета на 2003 год, что приводит к невыполнению утвержденных показателей по мобилизации единого социального налога. Общий объем выпадающих сумм единого социального налога в целом за 2003 год составит, по предварительной оценке, свыше 30 млрд. рублей (5,3 % от общей суммы бюджетных назначений по ЕСН на 2003 год), из них по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - свыше 20 млрд. рублей (5,5 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) составил в целом за I полугодие 2003 года 101,7 %, в том числе: по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - 101,2 %, ФСС - 102,6 %, ФФОМС - 106,9 %, ТФОМС - 102,1 процента.

Сопоставление темпов роста фонда заработной платы, являющегося основным объектом налогообложения по единому социальному налогу, и роста объемов поступлений ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (для сопоставимости показателей) с уровнем прошлого года свидетельствует о том, что в 2002 году темп роста объема поступлений ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (141,5 %) опережал темп роста фонда заработной платы (134,5 %); темп роста номинально начисленной среднемесячной заработной платы одного наемного работника (136,2 %) также был ниже темпов роста ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Однако темп роста ЕСН и страховых

взносов на обязательное пенсионное страхование по утвержденным на 2003 год объемам к их фактическим поступлениям за 2002 год (118,8 %) ниже темпов роста фонда заработной платы, принятой при расчете ЕСН на 2003 год, к его фактическому объему за 2002 год (119,3 %) и ниже темпов роста номинально начисленной среднемесячной заработной платы одного наемного работника за аналогичный период (123,0 процента).

1.2. Динамика задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование свидетельствует о том, что объем указанной задолженности, как в целом, так и в разрезе государственных внебюджетных фондов, продолжает увеличиваться.

Так, по сравнению с суммой задолженности по ЕСН на 1 января 2002 года (46,9 млрд. рублей) общий объем задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (для сопоставимости данных) на 1 января 2003 года увеличился на 26,4 млрд. рублей, или на 56,1 %, и составил 73,3 млрд. рублей; за 10 месяцев 2003 года рост задолженности составил 33,8 млрд. рублей, или 46,1 %, и достиг 107,0 млрд. рублей, что в 2,3 раза, или на 60,1 млрд. рублей, превышает объем задолженности на 1 января 2002 года. Объем задолженности по ЕСН, без учета ее объема по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, составил на 1 ноября 2003 года 85,3 млрд. рублей и увеличился по сравнению с ее суммой на 1 января 2002 года на 38,4 млрд. рублей, или 81,6 процента. При этом в общей сумме задолженности недоимка по налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование увеличилась по состоянию на 1 ноября 2003 года по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года (43,3 млрд. рублей) на 43,3 млрд. рублей, или в 2 раза, и составила 86,6 млрд. рублей (по ЕСН увеличилась на 12,3 млрд. рублей, или 28,3 процента).

Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (для сопоставимости данных) составила на 1 января 2003 года 24,7 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с 1 января 2002 года (8,0 млрд. рублей) на 16,7 млрд. рублей (в 3,1 раза); на 1 ноября 2003 года - 38,2 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2002 года на 30,3 млрд. рублей, или в 4,8 раза. По ЕСН указанная задолженность составила на 1 ноября 2003 года 30,2 млрд. рублей и возросла по сравнению с ее суммой на 1 января 2002 года на 22,2 млрд. рублей, или в 3,8 раза.

Следует отметить, что в общей структуре задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование по состоянию на 1 ноября 2003 года значительный удельный вес занимают приостановленные к взысканию платежи (35,1 млрд. рублей, или 32,8 %), объем которых увеличился по сравнению с 1 января 2002 года на 31,6 млрд. рублей, или в 9,2 раза; по ЕСН они составили на 1 ноября 2003 года 29,2 млрд. рублей (34,2 %) и возросли на 25,7 млрд. рублей (в 8,5 раза). Данное положение распространяется и на задолженность по уплате пеней и налоговых санкций.

В разрезе государственных внебюджетных фондов, а также по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, сложилась аналогичная ситуация по динамике задолженности.

Задолженность по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, на 1 ноября 2003 года составила 67,4 млрд. рублей и увеличилась на 20,4 млрд. рублей (43,6 %) по сравнению с ее объемом на 1 января 2003 года (47,0 млрд. рублей); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций за указанный период составила 24,3 млрд. рублей и увеличилась на 7,3 млрд. рублей (43,1 процента).

По ФСС объем задолженности по налогу на 1 ноября 2003 года составил 3,7 млрд. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года (2,1 млрд. рублей) на 1,6 млрд. рублей (77,7 %); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 0,9 млрд. рублей и составила 1,3 млрд. рублей.

По ФФОМС объем задолженности по налогу на 1 ноября 2003 года составил 0,96 млрд. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года (0,38 млрд. рублей) на 0,58 млрд. рублей (в 2,5 раза); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 0,2 млрд. рублей и составила 0,28 млрд. рублей.

По ТФОМС задолженность по ЕСН на 1 ноября 2003 года составила 13,2 млрд. рублей и увеличилась по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года (5,7 млрд. рублей) на 7,5 млрд. рублей (в 2,3 раза); задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 3,3 млрд. рублей и составила 4,3 млрд. рублей.

Динамика задолженности по ЕСН и взносам на обязательное пенсионное страхование в разрезе территориальных управлений МНС России в основном соответствует общей динамике задолженности в целом по Российской Федерации.

По УМНС России по г. Санкт-Петербургу общий размер этой задолженности на 1 ноября 2003 года составил 1693,6 млн. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года на 682,9 млн. рублей, или 67,6 процента. При этом недоимка увеличилась на 468,1 млн. рублей (48,1 %) и составила 1441,5 млн. рублей. Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 466,4 млн. рублей (в 3,8 раза) и составила 633,0 млн. рублей. Суммарная задолженность по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование увеличилась по сравнению с уровнем задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в Пенсионный фонд Российской Федерации, на 1 января 2002 года на 607,5 млн. рублей (73,0 %) и составила 1440,1 млн. рублей; по ФСС объем задолженности по налогу возрос на 34,1 млн. рублей (81,6 %) и составил 75,9 млн. рублей; по ФФОМС - на 7,9 млн. рублей (98,8 %) и составил 15,9 млн. рублей; по ТФОМС - на 33,4 млн. рублей (26,1 %) и составил 161,7 млн. рублей.

По УМНС России по Саратовской области общий размер указанной задолженности на 1 ноября 2003 года составил 1320,2 млн. рублей и увеличился по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года на 846,7 млн. рублей (в 2,8 раза). При этом недоимка увеличилась на 359,7 млн. рублей (79,1 %) и составила 814,1 млн. рублей. Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций увеличилась на 328,6 млн. рублей (в 5 раз) и составила 410,4 млн. рублей. Суммарная задолженность по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование увеличилась по сравнению с уровнем задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в Пенсионный фонд Российской Федерации, на 1 января 2002 года на 688,9 млн. рублей (в 2,8 раза) и составила 1077,0 млн. рублей; по ФСС объем задолженности по налогу возрос на 38,5 млн. рублей (в 2,7 раза) и составил 61,5 млн. рублей; по ФФОМС - на 7,1 млн. рублей (в 3,1 раза) и составил 10,4 млн. рублей; по ТФОМС - на 112,1 млн. рублей (в 2,9 раза) и составил 171,2 млн. рублей.

Основными причинами задолженности по налогу в данных регионах являются:

- неуплата текущих платежей организациями, находящимися на различных стадиях процедуры банкротства, сумма задолженности по которым увеличивается;
- недофинансирование из бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов за выполненные работы и услуги;
- недостаточное финансирование предприятий и организаций военно-промышленного комплекса;
- недопоступление средств из бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов на компенсацию транспортным предприятиям части тарифа по проезду льготных категорий пассажиров (социальных перевозок).

В отраслевом разрезе общая сумма недоимки по единому социальному налогу по УМНС России по г. Санкт-Петербургу по состоянию на 1 июля 2003 года распределена

лась следующим образом: промышленность - 34,1 %, транспорт - 26,8 %, строительство - 6,4 %, торговля и общественное питание - 5,7 %, другие отрасли - 26,9 процента.

Следует отметить, что по УМНС России по г. Санкт-Петербургу задолженность по единому социальному налогу по состоянию на 1 июля 2003 года (716,9 млн. рублей) без учета задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование имела тенденцию к снижению по сравнению с ее уровнем на 1 января 2002 года (1010,7 млн. рублей). При этом ряд организаций, имеющих недоимку свыше 1 млн. рублей, длительное время не погашает числящуюся за ним задолженность. Так, на 47 таких организаций приходилось 62 % (366,3 млн. рублей) общей суммы недоимки по единому социальному налогу. Среди них: трамвайно-троллейбусные парки ГУП "Горэлектротранс" (88,3 млн. рублей); автопарки - филиалы ГУП "Пассажиравтотранс" (56,3 млн. рублей); ФГУП "Обуховский завод" (43,4 млн. рублей); ФГУП "Кронштадтский морской завод" (35,5 млн. рублей); ОАО "Пролетарский завод" (25,3 млн. рублей); ОАО "МЗ "Арсенал" (23,5 млн. рублей). Недоимка указанных организаций составила 272,3 млн. рублей, или 46 % к общей сумме недоимки по ЕСН в целом по г. Санкт-Петербургу.

По УМНС России по Саратовской области по состоянию на 1 июля 2003 года 49 организаций имели недоимку по ЕСН свыше 1 млн. рублей на сумму 164,8 млн. рублей, что составляет 44,4 % от общей суммы недоимки по единому социальному налогу. Среди них: ГУП "Саратовское пассажирское автотранспортное предприятие № 4" (20,1 млн. рублей); ФГУП "Петровский электромеханический завод "Молот" (14,6 млн. рублей); ФГУП "Саратовский завод приборных устройств" (11,0 млн. рублей); ООО "Капрон" (6,2 млн. рублей); ОАО "Нефтемаш-Сапкон" (5,8 млн. рублей); МУП "Тепловые сети и котельные" (5,8 млн. рублей); ГУП "Пассажирское автотранспортное предприятие "Балаковское" (5,3 млн. рублей); ЗАО ПЗА "АМО ЗИЛ" (5,0 млн. рублей).

В ходе экспертно-аналитического мероприятия установлено, что налоговыми органами указанных регионов принимаются все меры взыскания задолженности, предусмотренные Налоговым кодексом. Следует отметить, что предусмотренное Федеральным законом от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ разделение функций по контролю за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (осуществляемое налоговыми органами) и взысканием недоимок и пеней по ним (осуществляемое органами ПФР в судебном порядке) привело к снижению эффективности работы по взысканию задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Так, по Отделению ПФР по г. Санкт-Петербургу и Ленинградской области сумма взысканной задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за период с 1 января 2002 года (с введением в действие Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ) по 1 октября 2003 года составила 3,1 млн. рублей, или 0,4 % от общей суммы задолженности по Отделению на указанную дату. В то же время указанным Отделением за 2000 год было взыскано задолженности на сумму 959,5 млн. рублей, или 35,8 % от общей суммы задолженности на 1 января 2001 года, из них в судебном порядке - 12,6 млн. рублей. В немалой степени столь значительному снижению показателя по взысканию задолженности способствует низкая эффективность исполнительного производства.

1.3. Данные налоговой отчетности свидетельствуют о выпадении значительных сумм единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в результате применения налогоплательщиками регрессивной шкалы налогообложения, налоговых льгот и иных предусмотренных Налоговым кодексом освобождений от уплаты налога и взносов.

В 2001 году потери государственных внебюджетных фондов от применения льгот по налогу и регрессивной шкалы налогообложения составляли 57,1 млрд. рублей, или 9,2 % от суммы начисленных авансовых платежей. В 2002 году суммарные потери от

применения регрессивной шкалы налогообложения, налоговых льгот и иных предусмотренных Налоговым кодексом освобождений от налогообложения по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование составили 143,5 млрд. рублей, или 18,1 %, из них по ЕСН - 92,4 млрд. рублей (19,4 % от суммы начисленных авансовых платежей по налогу), страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 51,1 млрд. рублей (16,1 % от суммы начисленных авансовых платежей по взносам). За I полугодие 2003 года указанные потери составили 65,6 млрд. рублей (15,1 %), из них по ЕСН - 43,0 млрд. рублей (16,7 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 22,5 млрд. рублей (12,7 процента).

В результате применения налогоплательщиками регрессивных ставок налогообложения в доходы бюджетов государственных внебюджетных фондов недопоступило единого социального налога в 2001 году 40,3 млрд. рублей, или 6,5 % к сумме начисленных авансовых платежей, из них: в ПФР - 31,7 млрд. рублей; в ФСС - 4,4 млрд. рублей; в ФФОМС - 0,2 млрд. рублей; в ТФОМС - 4,0 млрд. рублей. По г. Санкт-Петербургу недопоступило ЕСН в сумме 1385,2 млн. рублей, или 4,9 % к сумме начисленных авансовых платежей, в том числе: в ПФР - 1077,4 млн. рублей; в ФСС - 152,9 млн. рублей; в ФФОМС - 8,6 млн. рублей, в ТФОМС - 146,2 млн. рублей.

В 2002 году потери доходов федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов от применения регрессивных ставок налогообложения составили с учетом потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование 70,2 млрд. рублей (8,8 % от начисленных авансовых платежей), без учета потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 42,1 млрд. рублей (8,8 %), в том числе: по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, - 27,5 млрд. рублей; ФСС - 6,9 млрд. рублей; ФФОМС - 0,4 млрд. рублей; ТФОМС - 7,3 млрд. рублей. По г. Санкт-Петербургу недопоступившие суммы ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составили 2496,3 млн. рублей, или 6,5 % к сумме начисленных авансовых платежей, без учета потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 1528,1 млн. рублей (6,6 %), в том числе: в федеральный бюджет - 991,4 млн. рублей; ФСС - 273,9 млн. рублей; ФФОМС - 14,5 млн. рублей, ТФОМС - 248,3 млн. рублей. По Саратовской области недопоступило ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование 140,4 млн. рублей, или 2,9 % к сумме начисленных авансовых платежей, без учета потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 91,0 млн. рублей, в том числе: в федеральный бюджет - 52,0 млн. рублей; ФСС - 22,5 млн. рублей; ФФОМС - 1,4 млн. рублей, ТФОМС - 15,1 млн. рублей.

В I полугодии 2003 года указанные потери составили с учетом потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование 24,3 млрд. рублей (5,6 % от начисленных авансовых платежей), без учета потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 14,7 млрд. рублей (5,7 %), в том числе: по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, - 9,2 млрд. рублей; ФСС - 3,1 млрд. рублей; ФФОМС - 0,1 млрд. рублей; ТФОМС - 2,3 млрд. рублей. По г. Санкт-Петербургу суммарные потери составили 890,6 млн. рублей (4,6 %), без учета потерь по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 533,9 млн. рублей (4,6 %), в том числе: по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, - 345,4 млн. рублей; ФСС - 99,1 млн. рублей; ФФОМС - 5,0 млн. рублей; ТФОМС - 84,4 млн. рублей.

Недопоступившие в бюджеты государственных внебюджетных фондов суммы единого социального налога в связи с предоставлением льгот по указанному налогу составили в 2001 году 28,2 млрд. рублей, или 4,5 % от суммы начисленных в указанные фонды авансовых платежей, в том числе по г. Санкт-Петербургу - 749,0 млн. рублей (2,6 %), Саратовской области - 285,9 млн. рублей (4,2 процента).

В 2002 году недопоставившая сумма ЕСН в связи с предоставлением льгот (статья 239 Налогового кодекса) составила 13,6 млрд. рублей (2,9 %), в том числе по г. Санкт-Петербургу - 715,5 млн. рублей (3,1 %), Саратовской области - 113,1 млн. рублей (2,1 процента). В I полугодии 2003 года недопоставившая сумма ЕСН в связи с предоставлением льгот составила 7,9 млрд. рублей (3,1 %), в том числе по г. Санкт-Петербургу - 366,3 млн. рублей (1,6 %), Саратовской области - 64,5 млн. рублей (1,2 процента).

В связи с применением налогоплательщиками пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса, в соответствии с которым не признаются объектом налогообложения по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование выплаты и вознаграждения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (налогу на доходы физических лиц) в текущем отчетном (налоговом) периоде, в доход федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов недопоставило в 2002 году 18,2 млрд. рублей (2,3 % от начисленных за 2002 год сумм платежей по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование), в том числе по г. Санкт-Петербургу - 613,1 млн. рублей (1,6 %), Саратовской области - 193,2 млн. рублей (2,1 процента).

В связи с применением налогоплательщиками пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса в I полугодии 2003 года недопоставило в доход федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов 10,1 млрд. рублей (2,3 %), из них по ЕСН - 6,2 млрд. рублей (2,4 %), по страховым взносам - 3,9 млрд. рублей (2,2 %), в том числе по г. Санкт-Петербургу - 436,1 млн. рублей (2,2 %), Саратовской области - 101,4 млн. рублей (2,1 процента).

Недопоставившие суммы налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в связи с выплатами сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса, составляли в 2002 году 41,5 млрд. рублей (5,2 % от общей суммы начисленных авансовых платежей), из них по ЕСН - 25,7 млрд. рублей (5,4 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 15,8 млрд. рублей (5,0 процента). В I полугодии 2003 года недопоставившие по указанным основаниям суммы налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составили 23,3 млрд. рублей (5,4 %), из них по ЕСН - 14,3 млрд. рублей (5,5 %), страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 9,0 млрд. рублей (5,1 процента). По г. Санкт-Петербургу указанные суммы в 2002 году составили в целом 1411,5 млн. рублей (3,7 %), из них по ЕСН - 875,6 млн. рублей (3,8 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 535,9 млн. рублей (3,5 %); в I полугодии 2003 года - в целом 678,9 млн. рублей (3,5 %), из них по ЕСН - 426,6 млн. рублей (3,7 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 252,3 млн. рублей (3,2 %). По Саратовской области суммы недопоставлений составили в 2002 году в целом 369,0 млн. рублей (4,1 %), из них по ЕСН - 226,8 млн. рублей (4,2 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 142,2 млн. рублей (3,9 %); в I полугодии 2003 года - в целом 237,4 млн. рублей (4,9 %), из них по ЕСН - 145,1 млн. рублей (5,1 %), по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 92,3 млн. рублей (4,6 процента).

2. Одним из аргументов целесообразности введения единого социального налога была замена страховых взносов, уплачиваемых в государственные социальные внебюджетные фонды в соответствии с различными нормативными правовыми актами, единым платежом, что позволило бы их плательщикам упростить учет и уменьшить количество оформляемых платежных документов.

В результате “трансформации” в 2001 году взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог, зачисляемый в соответствующих долях в эти фонды, и последующего “расщепления” в 2002 году доли единого соци-

ального налога, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации, 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, оформляемых плательщиками, увеличилось с 5 документов в 2000 году до 11 документов в 2002-2003 годах.

Если в 2000 году плательщик страховых взносов в государственные внебюджетные фонды оформлял отдельными платежными поручениями их уплату в каждый из 5 фондов (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальный фонд обязательного медицинского страхования, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации), то в 2003 году он должен оформлять отдельными платежными документами следующие платежи:

- единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет, (код бюджетной классификации 1010510);

- единый социальный налог, зачисляемый в Фонд социального страхования Российской Федерации, (1010520);

- единый социальный налог, зачисляемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, (1010530);

- единый социальный налог, зачисляемый в территориальные фонды обязательного медицинского страхования, (1010540);

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на выплату страховой части трудовой пенсии, (1010610);

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на выплату накопительной части трудовой пенсии, (1010620);

- задолженность предыдущих лет по уплате страховых взносов, пеней и штрафов в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации (1400305);

- задолженность по страховым взносам, пеням и штрафам, зачисляемым в Пенсионный фонд Российской Федерации, (1400310);

- задолженность по страховым взносам, пеням и штрафам, зачисляемым в Фонд социального страхования Российской Федерации, (1400311);

- задолженность по страховым взносам, пеням и штрафам, зачисляемым в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, (1400312);

- задолженность по страховым взносам, пеням и штрафам, зачисляемым в территориальные фонды обязательного медицинского страхования, (1400313).

Таким образом, введение ЕСН не только не сократило количество платежных документов для налогоплательщика, но и 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 производить его уплату одним платежным документом с последующим расщеплением средств этого налога органами федерального казначейства между бюджетами разных уровней по установленным нормативам. Так, в соответствии со статьей 48 Бюджетного кодекса Российской Федерации доходы от уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы Российской Федерации по следующим нормативам отчислений: в федеральный бюджет - 30 %; в бюджеты субъектов Российской Федерации - 15 %, в местные бюджеты - 45 %, в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования - 0,5 %, в бюджеты территориальных

фондов обязательного медицинского страхования - 4,5 %, в бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации - 5 процентов.

Статья 346.9 Налогового кодекса предусматривает, что суммы единого сельскохозяйственного налога, уплачиваемые организациями, зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения по следующим нормативам: в федеральный бюджет - 30,0 % общей суммы налога, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 0,2 %, в территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 3,4 %, в Фонд социального страхования Российской Федерации - 6,4 %, в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты - 60,0 % общей суммы налога.

Что касается единого социального налога, то в Налоговом кодексе имеются нормы, специально подчеркивающие, что этот «единый» налог исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд (статья 243). А пункт 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, пунктом 3 статьи 238 Налогового кодекса предусмотрено, что в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации) не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса при уплате единого социального налога сумма, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению на сумму произведенных налогоплательщиками самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации, а сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных налогоплательщиками 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.

3. 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, 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 Пенсионного фонда

Российской Федерации 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 Пенсионный фонд Российской Федерации, 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 - Фонду социального страхования Российской Федерации (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 Фонда социального страхования Российской Федерации; страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, уплачиваемые работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, администрируются органами Пенсионного фонда Российской Федерации. Контроль за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляет МНС 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 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 пункту 7 статьи 243, налогоплательщики представляют копию налоговой декларации по единому социальному налогу с отметкой налогового органа или иного документа, подтверждающего представление 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.

Со ссылкой на статьи 63 и 64 Налогового кодекса, наделяющих органы государственных внебюджетных фондов правом принимать решения об изменении срока уплаты налогов, поступающих в их бюджеты, органы ПФР и ФСС продолжают принимать участие в предоставлении налогоплательщикам отсрочек (рассрочек) по уплате авансовых платежей по единому социальному налогу. Постановлением Правления ПФР от 5 сентября 2001 года № 146 был утвержден Порядок организации работы по предоставлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемого в федеральный бюджет; постановлением ФСС от 19 марта 2002 года № 28 утвержден Порядок организации работы по предоставлению отсрочек или рассрочек по уплате авансового платежа по единому социальному налогу в части суммы, зачисляемой в ФСС.

Таким образом, и органы Пенсионного фонда Российской Федерации, и органы Фонда социального страхования Российской Федерации продолжают, как принимать участие в администрировании единого социального налога (получая при этом соответствующую отчетность от налогоплательщиков), так и осуществлять контроль за уплатой соответствующих страховых взносов, упомянутых выше.

4. До настоящего времени вопрос об отличии единого социального налога от страховых взносов, уплачиваемых в государственные внебюджетные фонды, как до его введения, так и в настоящее время, а также правовой природе страховых взносов и их отличии от налогов остается дискуссионным. Так, из четырех признаков налога, содержащихся в статье 8 Налогового кодекса (обязательность уплаты, индивидуальная безвозмездность для плательщика, взимание в форме отчуждения части собственности плательщика, направление налогов на финансовое обеспечение деятельности государства), страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний отвечают трем признакам, за исключением признака индивидуальной безвозмездности для плательщика, если в качестве индивидуальной возмездности рассматривать право страхователя требовать от ФСС возмещения расходов на выплаты пострадавшим в объемах, превышающих суммы начисленных страховых взносов и пеней (пункт 10 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства России от 2 марта 2000 года № 184). Однако при такой постановке вопроса единый социальный налог (в части, зачисляемой в ФСС) не отвечает признаку индивидуальной безвозмездности (и, соответственно, налогом с точки зрения налогового законодательства не является), поскольку его плательщики также вправе требовать от ФСС возмещения средств, выплаченных ими в качестве пособий по временной нетрудоспособности и др., в объемах, превышающих начисленные суммы единого социального налога (пункт 2.7 Инструкции о порядке расходования средств Фонда социального страхования Российской Федерации, утвержденной постановлением ФСС от 9 февраля 2001 года № 11).

5. Законодательно установленный целевой характер использования средств, получаемых от уплаты единого социального налога (на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь), наряду с зачислением части средств этого налога в федеральный бюджет, приводит при составлении федерального бюджета к невозможности реализации в полном объеме установленного статьей 35 Бюджетного кодекса принципа общего (совокупного) покрытия расходов федерального бюджета. Согласно части второй указанной статьи, доходы бюджета не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, за исключением доходов целевых бюджетных фондов, средств целевых иностранных кредитов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Однако в федеральные законы о федеральном бюджете на 2002 и 2003 годы были включены нормы, устанавливающие, что в доходы федерального бюджета на 2002 и 2003 годы зачисляются поступления единого социального налога, направляемые в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации на выплату базовой части трудовой пенсии (статья 1 Федерального закона от 30 декабря 2001 года № 194-ФЗ “О федеральном бюджете на 2002 год”, статья 1 Федерального закона от 24 декабря 2002 года № 176-ФЗ “О федеральном бюджете на 2003 год”). Таким образом, в федеральном бюджете без образования целевого бюджетного фонда и выполнения иных условий, предусмотренных статьей 35 Бюджетного кодекса, обособливается в определенном объеме часть доходов, увязываемая с конкретным направлением расходов в том же объеме (в 2003 году доходы федерального бюджета по коду 1010510 “Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет” увязаны с расходами по разделу 21 “Финансовая помощь другим бюджетам бюджетной системы”, подразделу 04 “Средства, передаваемые государственным внебюджетным фондам”, целевой статье 448 “Субсидии из федерального бюджета на выплату базовой части трудовой пенсии за счет средств единого социального налога”, виду расходов 322 “Пособия и социальная помощь”).

Соответствующие нормы включаются в федеральные законы о федеральном бюджете в соответствии с положениями статьи 18 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”, пункт 2 которой гласит, что средства, образовавшиеся в результате превышения сумм поступлений единого социального налога в части, зачисляемой в федеральный бюджет, над расходами, осуществляемыми на финансирование выплаты базовой части трудовой пенсии, зачисляются в бюджет ПФР в полном объеме.

6. Анализ действующего законодательства, связанного с единым социальным налогом, а также ведомственных актов (МНС России и др.) показывает наличие ряда пробелов, противоречий и излишней детализации, устранение которых позволило бы улучшить механизм администрирования ЕСН, сделать налоговое законодательство более понятным для налогоплательщиков.

6.1. Согласно статье 38 Налогового кодекса, объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Статьей 53 Налогового кодекса определено, что налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Таким образом, объекты налогообложения определяются как юридические факты (действия, события, состояния), с наступлением которых возникают обязанности по

уплате налогов, а налоговая база является характеристикой этих юридических фактов, выраженная в стоимостных (денежных) и других единицах измерения.

Статьей 236 Налогового кодекса установлен объект налогообложения по единому социальному налогу - 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, необходимыми условиями возникновения обязанности уплатить единый социальный налог для налогоплательщика являются:

- наличие трудовых (в определенных случаях - гражданско-правовых) отношений между налогоплательщиком и физическим лицом;

- начисление выплат, непосредственно (или со ссылкой на коллективный договор, локальный нормативный акт, утвержденный работодателем) предусмотренных в трудовом или гражданско-правовом договоре.

Статьей 237 Налогового кодекса определена налоговая база по единому социальному налогу - сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных статьей 236 Налогового кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц (т. е. налоговая база в данном случае является стоимостной (денежной) характеристикой объекта налогообложения и практически с ним совпадает).

Поскольку налоговая база является характеристикой объекта налогообложения, при решении вопроса о возникновении обязанности налогоплательщика уплатить налог первичным является наличие объекта налогообложения и лишь после установления факта его наличия следует определять налоговую базу. 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 излишними и приводящими лишь к возникновению неясностей.

6.1.1. Часть вторая пункта 1 статьи 237 гласит, что при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Представляется, что наличие этих положений в налоговом законодательстве излишне и не несет никакой самостоятельной информации. Если указанные в вышеназванном подпункте выплаты и вознаграждения (и не только они) осуществляются в соответствии с трудовым (определенного вида гражданско-правовым) договором (причем как в денежной, так и в натуральной форме) и непосредственно перечислены в нем, то они в денежном выражении подлежат включению в налоговую базу в силу статьи 236, определяющей объект налогообложения по единому социальному налогу. Если же эти выплаты производятся вне рамок трудового или гражданско-правового договора, то в силу той же статьи они при определении налоговой базы не учитываются.

6.1.2. Статья 238 Налогового кодекса определяет суммы, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом. Среди таких сумм в пункте 1 указаны:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия

по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

- все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

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

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

увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

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

трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

- стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, выплачиваемая налогоплательщикам лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

- стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников.

Однако перечисление указанных выше выплат в Налоговом кодексе, приведенное здесь так подробно, чтобы показать их объем, представляется излишним. Эти выплаты осуществляются работникам не потому, что обязанность их выплачивать предусмотрена в трудовом договоре, а в силу действующего законодательства, предусматривающего для работодателя при возникновении трудовых отношений обязанность осуществлять соответствующие выплаты. Положение трудового договора, дающее право работодателю не осуществлять какую-либо из перечисленных выше выплат, является юридически ничтожным и не влечет за собой каких-либо правовых последствий. Так, обязанность работодателя выплачивать работнику пособие по временной нетрудоспособности является не следствием наличия в трудовом договоре соответствующего пункта, а возникает в силу действующего законодательства об обязательном социальном страховании.

Из положений статьи 236, определяющих, что объектом налогообложения по единому социальному налогу признаются выплаты по трудовому договору, однозначно следует, что таким объектом являются выплаты, предусмотренные непосредственно и только в трудовом договоре (заработная плата, премии и др.), а не законодательно установленные выплаты, связанные с наличием трудовых отношений. Поэтому из статьи 238 “Суммы, не подлежащие налогообложению” целесообразно исключать все выплаты, осу-

пеществляемые в соответствии с действующим законодательством (т. е. не входящие в объект налогообложения).

6.1.3. В соответствии с пунктом 2 статьи 245 “Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков” от уплаты единого социального налога освобождаются Минобороны России, МВД России, Государственная противопожарная служба МЧС России, ФСБ России, ФСО России, СВР России, Спецстрой России и другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят службу военнослужащие, Минюст России, ГФС России, ГТК России, Госнаркоконтроль России, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации, Военная коллегия Верховного Суда Российской Федерации 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, сотрудниками органов налоговой полиции, уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации 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 и ведущим к возникновению спорных ситуаций.

Как отмечалось выше, для возникновения объекта налогообложения единым социальным налогом необходимым условием является наличие трудовых (или гражданско-правовых) отношений.

Статьей 11 Трудового кодекса Российской Федерации 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 военнослужащих при исполнении ими обязанностей военной службы, и органов, учреждений и организаций, в которых они ее проходят, не являются трудовыми и не могут быть оформлены трудовым договором. Следовательно, в силу статьи 236 Налогового кодекса выплаты в пользу военнослужащих, проходящих военную службу, не являются объектом налогообложения единым социальным налогом.

Кроме того, положение статьи 245 Налогового кодекса о том, что от уплаты единого социального налога освобождается, среди других ведомств, Минобороны России, является некорректным. В соответствии со статьей 2 Федерального закона “О воинской обязанности и военной службе” граждане Российской Федерации проходят военную службу в Вооруженных Силах Российской Федерации (но не в Министерстве обороны Российской Федерации), а также во внутренних войсках МВД России, в Железнодорожных войсках Российской Федерации и др. Таким образом, при буквальном прочтении названного положения статьи 245 Налогового кодекса можно сделать вывод, что от уплаты единого социального налога освобождаются не выплаты в пользу военнослужащих Вооруженных Сил Российской Федерации, а выплаты в пользу военнослужащих, проходящих военную службу в аппарате Минобороны России.

Содержащееся в статье 245 Налогового кодекса упоминание о том, что от уплаты единого социального налога с выплат в пользу военнослужащих освобождаются органы исполнительной власти, также вступает в противоречие со статьей 236 этого Кодекса, не учитывая возможность прохождения военной службы на невоенных должностях воен-

нослужащими, которые прикомандированы к органам, предприятиям и организациям, не являющимся органами исполнительной власти.

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

6.1.4. Согласно пункту 3 статьи 238 Налогового кодекса, в налоговую базу в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС, не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по лицензионным договорам. Упоминание лицензионных договоров в данном случае представляется излишним, поскольку выплаты по данному виду договоров в соответствии со статьей 236 Налогового кодекса не входят в объект налогообложения по единому социальному налогу.

6.1.5. Следует отметить, что глава 24 “Единый социальный налог” построена таким образом, что статья 236 “Объект налогообложения” не содержит исчерпывающее определение объекта налогообложения по ЕСН. Отдельные положения статьи 238 “Суммы, не подлежащие налогообложению” можно трактовать как расширяющие объект налогообложения, определенный статьей 236.

Исходя из названия статьи 238, а также ее пункта 3, исключаящего из налоговой базы в части сумм налога, уплачиваемых в ФСС, ряд вознаграждений, следует предположить, что она в целом посвящена исключению из налоговой базы по ЕСН перечисленных в ней сумм (слово “суммы” как характеристика выплат, использованное в ее названии, может быть применимо только к налоговой базе, исходя из ее определения, содержащегося в статье 237). Из этого можно сделать вывод, что все перечисленные в статье 238 выплаты входят в объект налогообложения по ЕСН в соответствии с его определением, содержащимся в статье 236, но их суммы исключаются из налоговой базы. Однако это не так.

Например, в силу пункта 13 статьи 238 не подлежат налогообложению выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10000 рублей в год. Из этого можно сделать вывод, что выплаты, осуществляемые чаще и в большем размере, ЕСН облагаются, т. е. являются объектом налогообложения. Указанные в пункте 13 статьи 238 выплаты не могут осуществляться вследствие включения соответствующих положений в трудовой договор (т. к. профсоюзная организация не является стороной трудового договора, за исключением случаев, когда она выступает в качестве работодателя), и, соответственно, не являются объектом налогообложения в силу статьи 236. Следовательно, можно сделать вывод о том, что в объект налогообложения по ЕСН дополнительно к статье 236 включаются выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся чаще одного раза в три месяца и превышают 10000 рублей в год.

Пунктом 2 статьи 238 из налоговой базы “исключаются” суммы выплат, которые даже исходя из их определения, приведенного в этой статье, не являются объектом налогообложения по ЕСН. Так, согласно этому пункту, “не подлежат налогообложению выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 2000 рублей на одно физическое лицо за налоговый период по каждому из следующих оснований:

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

- суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и (или) инвалидам) и (или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом”.

Отсюда, очевидно, должен следовать вывод о включении в объект налогообложения по ЕСН (и, соответственно, по взносам на обязательное пенсионное страхование) выплат налогоплательщиками пенсионерам и инвалидам - своим бывшим работникам материальной помощи и стоимости медикаментов в суммах свыше 2000 рублей за налоговый период.

В результате статья 238 “Суммы, не подлежащие налогообложению”, содержит, с одной стороны, перечень выплат, которые и без их упоминания в этой статье не подлежат обложению ЕСН в силу определения объекта налогообложения, содержащегося в статье 236 (различные пособия, предусмотренные действующим законодательством), а, с другой стороны, через “освобождение” от налогообложения части выплат, не являющихся объектом налогообложения в силу статьи 236, расширяет объект налогообложения.

Представляется, что исчерпывающее определение объекта налогообложения по ЕСН должно быть сформулировано в статье 236 “Объект налогообложения”, специально для этого предназначенной. Статья 238 “Суммы, не подлежащие налогообложению” должна, в свою очередь, содержать только положения, исключаящие из налоговой базы суммы тех или иных выплат, являющихся объектом налогообложения в силу статьи 236 (т. е. применительно к действующей ее редакции - в силу наличия в трудовом (гражданско-правовом) договоре (и только в нем) положений, предусматривающих их выплату).

6.2. Согласно пункту 3 статьи 236 Налогового кодекса, указанные в пункте 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. Следует предположить, что их появление является попыткой гармонизации налогового законодательства (поскольку в ином случае в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, будет включаться единый социальный налог, начисленный на суммы выплат, которые сами в состав этих затрат включены не будут).

Использование названных положений налогоплательщиками ведет к потерям 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). Потери в результате применения указанной нормы в 2002 году составили, по данным налоговой отчетности по форме № 5-НБН, 18,2 млрд. рублей, в том числе по ЕСН - 11,1 млрд. рублей и по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - 7,1 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, статью 270, определяющую, какие расходы не учитываются для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль). При этом, в соответствии с пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса

все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

В условиях установления ставки налога на прибыль организаций в размере 24 % (а также “плоской” ставки налога на доходы физических лиц - 13 %) при сохранении совокупной ставки единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на уровне 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 статье 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 целесообразным во избежания злоупотреблений дополнить пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса об исключении из объекта налогообложения по ЕСН выплат, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, ссылкой на статью 270 Налогового кодекса.

6.3. Согласно подпункту 8 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса не подлежат налогообложению ЕСН суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов (товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций.

Данная норма, помимо потерь средств единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, приводит к ограничению прав на обязательное социальное страхование работников, выполняющих работы (услуги) для перечисленных выше организаций. В условиях активного развития названных кооперативов, значительного объема средств, выплачиваемых лицам, выполняющим для них работы (услуги), и учитывая, что для них такая работа может быть единственным источником дохода, эти лица лишаются, например, возможности формировать средства на накопительную часть пенсии (поскольку страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются в порядке, аналогичном порядку уплаты единого социального налога). Это ставит работников названных кооперативов в неравные страховые условия с другими работниками, выполняющими аналогичную работу, оплачиваемую из иных источников. Представляется, что эта проблема может быть решена через предоставление указанным кооперативам права пользования льготами по уплате единого социального налога с выплат, осуществляемых за счет членских взносов (с установлением верхнего предела необлагаемых сумм, выплачиваемых каждому работнику).

6.4. 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 9 месяцев.

Согласно пункту 3 статьи 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 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, которая подлежит 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 пунктом 7 статьи 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.

6.5. Статьей 239 Налогового кодекса установлены налоговые льготы по уплате единого социального налога, в том числе освобождаются от уплаты налога организации любых организационно-правовых форм с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II и III группы (подпункт 1 пункта 1), а также для некоторых других категорий работодателей, использующих труд инвалидов.

В рамках прав, предоставленных МНС России пунктом 2 статьи 4 Налогового кодекса (издавать обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах), МНС России приказом от 5 июля 2002 года № БГ-3-05/344 утвердило Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога (далее - Методические рекомендации). Пунктом 20 Методических рекомендаций предусмотрено, что правомерность использования организациями льготы по подпункту 1 пункта 1 статьи 239 подтверждается при представлении ими в составе расчета по авансовым платежам и налоговой декларации по единому социальному налогу списка работающих инвалидов (номера и даты выдачи справки учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида).

Проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации, показали, что среди представляемых работодателями в целях обоснования льгот по уплате единого социального налога в налоговые органы копий справок об установлении групп инвалидности их работникам имеются справки, в графе “Заключение об условиях и характере труда” которых значится запись “Нетрудоспособен”. Однако в соответствии со статьей 83 Трудового кодекса Российской Федерации одним из оснований прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон, является признание работника полностью нетрудоспособным в соответствии с медицинским заключением.

С целью предотвращения неправомерного пользования льготами по единому социальному налогу целесообразно рекомендовать территориальным налоговым органам при представлении работодателями в целях обоснования льгот по уплате ЕСН справок об установлении групп инвалидности их работникам, в графе “Заключение об условиях и характере труда” которых значится запись “Нетрудоспособен”, сообщать о таких фактах в органы, осуществляющие контроль за соблюдением трудового законодательства (прокуратура, федеральная инспекция труда), а также в органы медико-социальной экспертизы с целью проверки правомерности наличия трудовых отношений между работодателем и инвалидом, признанным нетрудоспособным, а также проверки обоснованности призна-

ния такого инвалида нетрудоспособным. При этом не следует принимать такие справки в качестве документов, обосновывающих право пользования льготами.

Соответственно, в Методические рекомендации целесообразно включить дополнения, предусматривающие представление налогоплательщиками в налоговые органы с целью обоснования пользования льготами по уплате единого социального налога не только списков работающих у них инвалидов, но и копий справок об установлении им групп инвалидности.

6.6. В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 от уплаты ЕСН освобождаются налогоплательщики-работодатели - 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 с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100000 рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника.

Пользуясь этой льготой, некоторые налогоплательщики исключают из налогообложения по ЕСН значительные суммы. Так, Санкт-Петербургская общественная организация инвалидов “Белый медведь”, учредители которой физические лица - инвалиды (5 человек), являясь, согласно уставу, “некоммерческой организацией и осуществляющей предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению уставных целей”, осуществляет производство кондитерских изделий. В результате указанная организация, в которой занято 917 человек, не являющихся инвалидами, пользуется льготой по уплате ЕСН с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу названных работников, не превышающих 100000 рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника. Так, за 9 месяцев 2003 года этой организацией было начислено ЕСН, зачисляемого в ФСС, 9,4 тыс. рублей, при этом сумма налоговых льгот составила 60398,0 тыс. рублей, а от исполнительного органа ФСС получено в возмещение произведенных расходов (пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам и т. д.) 2077,5 тыс. рублей, что в 221 раз превышает сумму подлежащего уплате налога.

Аналогичные примеры по использованию налогоплательщиками указанной льготы имеются в Саратовской области. Так, Энгельсская городская общественная организация инвалидов “Альфа-Реабилитация”, учредителями которой являются 6 человек, 5 из которых инвалиды, пользуется льготой по единому социальному налогу на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса, и, соответственно, при осуществлении выплат в пользу наемных работников (222 человека) начислений единого социального налога не производит. Только за I полугодие 2003 года в федеральный бюджет недопоступило единого социального налога от данной организации в сумме 0,5 млн. рублей.

Представляется целесообразным в качестве одного из условий предоставления указанной льготы предусмотреть обязательное направление соответствующих средств на достижение уставных целей организации (социальной, психологической и профессиональной адаптации инвалидов; их социальной поддержки и защиты и др.).

6.7. Статьей 21 Налогового кодекса налогоплательщикам предоставлено право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных указанным Кодексом. Согласно пункту 5 статьи 63 Налогового кодекса, право принятия решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, поступающих во внебюджетные фонды, предоставлено органам соответствующих внебюджетных фондов. Однако пункт 7 статьи 61 Налогового кодекса содержит уточнение, гласящее, что правами, предусмотренными главой 9 “Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени” Налогового кодекса в части изменения срока уплаты налогов, пользуются органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов.

Кроме того, с 2002 года средства единого социального налога не зачисляются непосредственно в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации. Поступления от уплаты единого социального налога, предназначенные для финансирования выплаты базовой части пенсии, зачисляются в доходы федерального бюджета и лишь затем направляются в бюджет ПФР как финансирование расходов федерального бюджета.

Однако органы ПФР и ФСС продолжают принимать участие в предоставлении налогоплательщикам отсрочек (рассрочек) по уплате авансовых платежей по единому социальному налогу.

Пунктом 1 Порядка организации работы по предоставлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемого в федеральный бюджет, утвержденного постановлением Правления Пенсионного фонда Российской Федерации от 5 сентября 2001 года № 146 (в редакции постановления Правления ПФР от 11 октября 2002 года № 116п), предусмотрено, что в соответствии со статьями 63 и 64 Налогового кодекса отсрочка или рассрочка по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемого в федеральный бюджет, предоставляется органами ПФР и представляет собой изменение срока уплаты авансового платежа от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы авансового платежа в федеральный бюджет.

Согласно пункту 3 названного Порядка, вопрос о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа рассматривается по каждому конкретному налогоплательщику. При сумме ежемесячного авансового платежа менее 1 млн. рублей вопросы предоставления отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа рассматривают региональные отделения ПФР. При сумме ежемесячного авансового платежа в 1 млн. рублей и более вопросы предоставления отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа рассматривает ПФР по согласованию с Минфином России. ПФР ежемесячно информирует Минфин России об общем объеме авансовых платежей, на которые предоставлена отсрочка или рассрочка.

Постановлением ФСС от 19 марта 2002 года № 28 утвержден Порядок организации работы по предоставлению отсрочек или рассрочек по уплате авансового платежа по единому социальному налогу в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации. При этом соглашение между МНС России и ФСС по информационному взаимодействию, необходимое для исчисления и уплаты единого социального налога, а также осуществления обязательного социального страхования (такой обмен предусмотрено осуществлять в соответствии с пунктом 13 распоряжения Правительства Российской Федерации от 16 октября 2000 года № 1462-р), подписано только 19 августа 2003 года № БГ-16-05/113/02-08/06-1907П.

Федеральный фонд обязательного медицинского страхования до настоящего времени соответствующих документов не принимал. Более того, в письмах, направляемых Федеральным фондом в территориальные фонды обязательного медицинского страхования (например, в Липецкий областной фонд ОМС (письмо от 9 апреля 2002 года № 1239/20-2), территориальный фонд ОМС Санкт-Петербурга (письмо от 22 апреля 2002 года № 1355/20-2), со ссылкой на указанные выше противоречия в Налоговом кодексе сообщалось, что фонды обязательного медицинского страхования, не осуществляющие функции контроля за сбором единого социального налога, не вправе предоставлять налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате данного налога в части, подлежащей зачислению в фонды ОМС.

Таким образом, имеет место правовая неопределенность в вопросах предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате единого социального налога, в результате чего нарушаются установленные законодательством права налогоплательщиков, и отсутствует

единый подход к решению вопросов о предоставлении отсрочек (рассрочек) по различным частям так называемого “единого” социального налога.

Следует отметить, что по состоянию на 1 ноября 2003 года объем отсроченных (рассроченных) платежей по единому социальному налогу является незначительным (0,5 млрд. рублей, или 0,6 % от общей суммы задолженности по налогу).

6.8. Контрольными мероприятиями, проведенными Счетной палатой Российской Федерации, было установлено, что в нарушение статьи 78 Налогового кодекса налоговыми органами производятся зачеты переплаты налоговых платежей, не являющихся источником формирования государственных внебюджетных фондов, в счет единого социального налога, и зачеты переплаты единого социального налога в счет других налогов, а также зачеты переплаты долей единого социального налога и задолженности по страховым взносам между бюджетами различных фондов.

При этом следует отметить, что подобные решения о зачетах излишне уплаченных сумм единого социального налога между бюджетами различных государственных внебюджетных фондов (и бюджетов разного уровня) в ряде случаев позволяют сохранить уже поступившие в бюджетную систему средства, поскольку при возврате средств на счет налогоплательщика в кредитной организации, имеющий картотеку приоритетных перед бюджетной системой требований, возвращенные средства могли быть потеряны для бюджетов государственных внебюджетных фондов. Кроме того, недопустимость проведения зачетов между частями “единого” налога представляется неверной и компрометирующей само существование этого налога. Имея переплату по одной части единого социального налога и недоимку по другой его части, налогоплательщик, находящийся в трудном финансовом положении, не может требовать проведения зачета (даже между бюджетами Федерального и территориального фондов обязательного медицинского страхования, хотя части единого социального налога, зачисляемые в бюджеты этих фондов, отличаются только размером налоговой ставки), должен ждать возврата переплаты (при этом ему будет начисляться пеня на недоимку по другой части единого социального налога) и только затем сможет погасить задолженность, возросшую в результате начисления пени (и то только в том случае, если в “картотеке” к счету, на который будет возвращена сумма переплаты, будут отсутствовать требования, имеющие приоритет перед требованиями об уплате налогов).

6.9. Статьей 243 “Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками-работодателями” (абзац второй пункта 2) предусмотрено, что 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) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Согласно статье 10 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”, объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Налогового кодекса. Однако в названном законе не предусмотрены льготы по уплате страховых взносов.

Таким образом, суммы налоговых льгот, предоставленные плательщикам единого социального налога, должны облагаться взносами на обязательное пенсионное страхование. В результате у плательщиков, имеющих льготы по уплате единого социального

налога, сумма исчисленных страховых взносов (по ставке 14 % от объема налогооблагаемой базы без льгот) будет превышать сумму единого социального налога, уплачиваемую в федеральный бюджет (по ставке 28 % от налогооблагаемой базы, уменьшенной на сумму льгот, минус 14 % от налогооблагаемой базы без льгот). Соответственно, для таких организаций невозможно выполнить условие недопустимости превышения суммы налогового вычета над суммой налога (суммой авансового платежа по налогу), подлежащей уплате в федеральный бюджет, начисленной за тот же период.

В целях реализации положения, предусмотренного пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса, МНС России приказом от 1 февраля 2002 года № БГ-3-05/49 “Об утверждении формы расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу и Порядка ее заполнения” установило, что расчет авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в федеральный бюджет, производится по ставкам единого социального налога, определенным как одна вторая ставок по налогу, установленных для налогоплательщиков статьей 241 Налогового кодекса, с учетом соблюдения условия на право применения регрессивных ставок налога.

Представляется, что для разрешения противоречия между Налоговым кодексом и Федеральным законом “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации” вышеназванное положение приказа МНС России должно стать нормой налогового законодательства.

6.10. Пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса 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 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. Кроме того, за налогоплательщиком продолжает числиться недоимка в ПФР по страховым взносам. На обе эти суммы начисляются пени. Реализация положений пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса приводит к тому, что общая сумма начислений по ЕСН в федеральный бюджет и страховым взносам в ПФР превышает 28 процентов. В данном случае требуется превратить в налог неналоговый платеж, стимулируя работодателей к полному и первоочередному перечислению страховых взносов через угрозу дополнительного начисления пени и взыскания платежей в повышенном размере. В результате, создается искусственная недоимка по ЕСН, происходит двойное начисление пени на одну и ту же неуплаченную сумму, что отрицательно влияет на камеральную работу налоговых органов, увеличивает трудоемкость контрольной работы.

6.11. Статьей 119 Налогового кодекса установлена ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации. Однако до настоящего времени остается неясным статус расчета по авансовым платежам, который плательщики единого социального налога обязаны в соответствии с пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса представлять в налоговый орган не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Имели место многочисленные судебные споры по вопросу правомерности применения налоговыми органами штрафа, предусмотренного статьей 119 Налогового кодекса, за несвоевременное представление налогоплательщиками расчета по авансовым платежам. При этом арбитражными судами принимались прямо противоположные решения.

Соответствующая практика была обобщена в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 года № 71

“Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации”.

Из пункта 15 указанного письма следует, что, поскольку положения главы 24 Налогового кодекса разграничивают налоговую декларацию по единому социальному налогу и расчеты авансовых платежей по этому налогу, а также в силу пункта 1 статьи 108, устанавливающего, что никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом, несвоевременное представление расчетов по авансовым платежам не может повлечь применение ответственности, предусмотренной статьей 119 Налогового кодекса в отношении налоговой декларации.

Статья 122 Налогового кодекса предусматривает наложение на налогоплательщиков штрафа за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы и других действий (бездействия). Однако из пункта 16 указанного письма следует, что поскольку в процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности и поскольку в статье 122 Налогового кодекса прямо указывается на наступление ответственности в случае “неуплаты или неполной уплаты сумм налога”, ответственность за занижение сумм уплаченных авансовых платежей по данной статье не может быть применена.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в настоящее время практически отсутствует налоговая ответственность за несвоевременное представление расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу, а также неполную их уплату. Применение к налогоплательщику мер ответственности за несвоевременное представление расчета по авансовым платежам по статье 126 Налогового кодекса (непредставление в установленный срок документов или иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом) - наложение штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ - представляется недостаточным. Расчет по авансовым платежам, очевидно, следует рассматривать как единый документ, и, следовательно, за его непредставление может быть наложен штраф только в размере 50 рублей. Эта сумма представляется совершенно незначительной по сравнению с размерами штрафов, которые предусмотрены статьей 119 Налогового кодекса, - 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе несвоевременно представленной декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления (но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 рублей); а в течение срока более 180 дней по истечении установленного срока представления - 30 % суммы налога, подлежащей уплате на основе декларации, и 10 % за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181 дня.

6.12. С 2002 года из статьи 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 (пункт 14 Инструкции о порядке взимания и учета страховых взносов (платежей) на обязательное медицинское страхование, утвержденной постановлением Совета Министров Российской Федерации от 11 октября 1993 года № 1018; пункт 5 Порядка уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд Российской Федерации, утвержденного постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2122-1; пункт 2.13 постановления Фонда социального страхования Российской Федерации, Минтруда России, Минфина России и Госналогслужбы России от 2 октября 1996 года №№ 162, 2, 87, 07-1-07 “Об утверждении Инструкции о порядке начисления, уп-

латы страховых взносов, расходования и учета средств государственного социального страхования”).

Действующая в 2001 году норма Налогового кодекса носила половинчатый характер, т.к. в обязанность банкам не вменялось оценивать соответствие суммы уплачиваемого единого социального налога, согласно 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.

Следует восстановить обязанность 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.

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, т.е. средств, имеющих, по существу, целевой характер использования - финансовое обеспечение реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь (статья 234 Налогового кодекса).

Если оценивать эффективность единого социального налога именно как налога, то следует использовать критерии полноты собираемости, роста задолженности по уплате, выполнения бюджетных заданий и другие критерии, характеризующие администрирование налоговых платежей. С этой точки зрения можно утверждать, что данный налог администрируется удовлетворительно.

Однако, если рассматривать его эффективность с позиции достаточности получаемых средств для реализации целей, определенных статьей 234 Налогового кодекса, а также законодательством Российской Федерации о социальном обеспечении, то следует применять совершенно иные критерии, выработка которых наталкивается на ряд препятствий, связанных с недостаточной проработанностью и наличием пробелов в законодательстве о социальном обеспечении.

Во-первых, отсутствует перечень расходов, которые должны финансироваться за счет средств единого социального налога (коль скоро средства единого социального налога имеют целевой характер). Например, расходы Фонда социального страхования Российской Федерации на содержание детско-юношеских спортивных школ, детский отдых осуществляются постольку, поскольку такие расходы предусматриваются в федеральных законах о бюджетах фонда на очередной финансовый год. Эти расходы не предусмотрены в основополагающих законах о социальном обеспечении и финансируются по сложившейся еще с советских времен традиции.

Во-вторых, до настоящего времени отсутствуют четкие нормативы (или социальные стандарты) на осуществление ряда социальных расходов (например, нет нормативов обеспечения населения пособиями на санаторно-курортное лечение из средств Фонда социального страхования Российской Федерации).

Таким образом, сделать вывод об эффективности единого социального налога с точки зрения достаточности поступающих от его администрирования средств можно будет

только после установления четкого перечня выплат, подлежащих финансированию за счет этих средств, а также разработки и утверждения в установленном порядке соответствующих социальных нормативов. Наличие таких перечней и нормативов позволит определить объем средств, которые необходимо получить от уплаты единого социального налога. Это, в свою очередь, даст возможность определить объект налогообложения, налоговую базу, ставки этого налога, а также льготы по его уплате, ставки регрессивной шкалы и прочие элементы налогообложения, совокупность которых с учетом сложившейся практики администрирования позволит сформировать финансовые ресурсы социального обеспечения в достаточном объеме.

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 вышеизложенные подходы к достижению эффективности единого социального налога - 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 Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах” (подпункт 5 пункта 9 статьи 1).

Выводы

1. Цели, декларируемые при введении единого социального налога, не были достигнуты в полном объеме. Количество оформляемых плательщиком платежных документов не уменьшилось, а даже увеличилось; количество органов, осуществляющих контроль за поступлением платежей в государственные внебюджетные фонды, практически не сократилось.

2. Остается дискуссионной правовая природа единого социального налога, обладающего признаками индивидуальной возмездности для его плательщиков, что не соответствует определению налога, содержащегося в действующем налоговом законодательстве.

3. Действующее законодательство по вопросам единого социального налога противоречиво и нуждается в серьезной переработке.

4. Установленный в налоговом законодательстве целевой характер использования средств, получаемых от уплаты единого социального налога, не позволяет в полном объеме реализовать при составлении федерального бюджета принципы бюджетного законодательства.

Предложения

В части законодательства о едином социальном налоге Счетная палата Российской Федерации считает целесообразным рассмотрение следующих вопросов:

1. Создание условий для возможности его уплаты одним платежным документом с последующим расщеплением полученных сумм органами федерального казначейства для зачисления в соответствующие бюджеты.

2. Осуществление мер по администрированию единого социального налога в полном объеме Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

3. Переработку главы 24 “Единый социальный налог” Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе уточнение объекта налогообложения и налоговой базы.

4. Проработку в рамках осуществления мероприятий в соответствии с положениями Бюджетного послания Президента Российской Федерации “О бюджетной политике в 2004 году”, предусматривающими с 2005 года одновременно с осуществлением мер в области пенсионного, медицинского и социального страхования снижение эффективной ставки единого социального налога, вопросов:

- четкого разграничения страховых взносов, уплачиваемых в государственные внебюджетные фонды, от налогов;

- передачи функций по контролю за уплатой страховых взносов страховщикам (органам государственных внебюджетных фондов);

- установления исчерпывающего перечня выплат, подлежащих финансированию за счет средств единого социального налога.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

Г. Н. БАТАНОВ