

Аналитическая записка
о проблемах администрирования страховых взносов
по дополнительному тарифу для работодателей-организаций,
использующих труд членов летных экипажей
воздушных судов гражданской авиации

(по результатам экспертно-аналитического мероприятия по анализу эффективности администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в территориальных органах Пенсионного фонда Российской Федерации по Республике Коми и Ставропольскому краю)

Введение

Целью проведения экспертно-аналитического мероприятия являлись анализ эффективности организации работы территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации по администрированию страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, и подготовка предложений по совершенствованию этой работы.

Предметом мероприятия служили:

- деятельность территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации (далее - ПФР, Фонд)) по администрированию страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации;
- показатели, характеризующие результаты деятельности органов ПФР по администрированию страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации;
- нормативные правовые акты, регламентирующие администрирование страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

Объектами мероприятия являлись:

- отделения ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю; управления ПФР в г. Сыктывкаре, в г. Ухте, в г. Пятигорске; предприятия, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации: ФГУП «Комиавиатранс», филиал ФГУП «Комиавиатранс» (аэропорт «Ухта»); Ухтинский филиал ООО «Авиапредприятие «Газпром авиа», ГУАП «Кавминводоавиа».

Правовая основа уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу
для работодателей-организаций, использующих труд членов
летных экипажей воздушных судов гражданской авиации

Федеральным законом от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации» (далее - Закон №37-ФЗ) был изменен существующий в то время порядок пенсионного обеспечения применительно к летному составу гражданской авиации.

Согласно статье 1 Закона №37-ФЗ в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации» было внесено изменение, устанавливающее, что максимальный размер пенсии определяется на уровне общего максимального размера пенсии по старости, а для летного состава гражданской авиации (за исключением членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации) - на уровне 3,5 ми-

нимальных размеров пенсии по старости. Максимальный размер пенсии членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации определяется на уровне размера 2,2 среднемесячной заработной платы в стране.

Статьей 2 Закона №37-ФЗ сверх ежегодно утверждаемых федеральными законами тарифов страховых взносов в ПФР был установлен дополнительный тариф страховых взносов в ПФР для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (далее - страховые взносы по дополнительному тарифу), в размере 14% от выплат, начисленных в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг.

Согласно статье 3 Закона №37-ФЗ финансирование расходов на выплату пенсий членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации в части, превышающей 3,5 минимальных размера пенсии по старости, производится за счет средств, поступающих в ПФР от уплаты работодателями-организациями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, страховых взносов в ПФР по дополнительному тарифу, установленному статьей 2 названного Закона. При этом размер повышения пенсий в этой части устанавливается исходя из суммы фактического поступления страховых взносов в ПФР за предшествующий квартал по дополнительному тарифу.

Согласно статье 6 Закона №37-ФЗ статья 2 этого Закона, устанавливающая дополнительный тариф страховых взносов в ПФР, вступает в действие с 1 января 1999 года.

С целью реализации статьи 2 вышеназванного Закона Федеральным законом от 25 октября 1999 года №189-ФЗ внесены соответствующие изменения в Федеральный закон от 4 января 1999 года №1-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год». В названный Федеральный закон была введена статья 1.1, устанавливающая на 1999 год сверх предусмотренного пунктом «а» статьи 1 этого Федерального закона дополнительный тариф в ПФР для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в размере 14% выплат, начисленных в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг. Указанные средства аккумулируются на отдельном счете ПФР для обеспечения контроля за их целевым использованием.

Аналогичные нормы были включены в Федеральный закон от 20 ноября 1999 года №197-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 2000 год». Статьей 1 этого Федерального закона на 2000 год были установлены следующие тарифы страховых взносов в ПФР:

- для работодателей-организаций - в размере 28%;
- для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, - сверх предусмотренного абзацем 1 основного тарифа дополнительный тариф в размере 14% выплат, начисленных в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации по всем основаниям независимо от ис-

точников финансирования, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг.

Было также установлено, что страховые взносы по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, считаются уплаченными только при условии уплаты в полном объеме страховых взносов по основному тарифу за отчетный период и отсутствия просроченной задолженности по страховым взносам за предшествующие периоды.

Начиная с 2001 года, страховые взносы, уплачиваемые в бюджеты государственных внебюджетных фондов, были заменены единым социальным налогом, уплачиваемым в соответствии с главой 24 Налогового кодекса Российской Федерации. Соответственно, отдельный федеральный закон, устанавливающий тарифы страховых взносов в ПФР, в 2001 году не принимался. Однако статья 2 Закона №37-ФЗ, вводящая страховые взносы по дополнительному тарифу, была сохранена в редакции, предусматривающей установление этого дополнительного тарифа именно «сверх предусмотренных ежегодно утверждаемых федеральными законами тарифов страховых взносов в ПФР». В связи с поступающими запросами ПФР направил письмо 6 апреля 2001 года №СД-16-25/2939 «О применении Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ», в котором разъяснил, что «Федеральный закон от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации» содержит норму прямого действия, устанавливающую дополнительный тариф страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в размере 14% от выплат, начисленных в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг.

В связи с этим работодатели-организации, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, обязаны впредь до отмены названного Закона уплачивать в ПФР страховые взносы в размере 14% независимо от уплаты единого социального налога.

База для начисления страховых взносов по дополнительному тарифу, установленная этим же Законом, остается прежней, впредь до ее изменения в законодательном порядке.

Расчетные ведомости по страховым взносам от организаций-работодателей, уплачивающих страховые взносы в ПФР по дополнительному тарифу, принимаются органами ПФР в установленном порядке».

В соответствии со статьей 6 Федерального закона от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» (далее - Закон №155-ФЗ) Закон №37-ФЗ был признан утратившим силу.

Согласно преамбуле Закона №155-ФЗ данный Закон определяет условия, порядок назначения и выплаты ежемесячной доплаты к пенсии, установленной в соответствии с законодательством Российской Федерации, членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации за счет средств, дополнительно поступающих в ПФР от работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в качестве дополнительной гарантии в области социального обеспечения в связи с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющего особый характер, а также порядок финансирования расходов на выплату указанной доплаты.

Статьей 1 Закона №155-ФЗ установлено, что члены летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, получающие пенсии, установленные в соответствии с за-

конодательством Российской Федерации, имеют право на ежемесячную доплату к пенсии за счет страховых взносов, уплачиваемых работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, по установленному сверх ставки единого социального налога (взноса) тарифу страховых взносов в ПФР.

Доплата к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации назначается при наличии выслуги в должности члена летного экипажа воздушного судна гражданской авиации не менее 25 лет у мужчин и не менее 20 лет у женщин, а при оставлении летной работы по состоянию здоровья - не менее 20 лет у мужчин и не менее 15 лет у женщин.

Список должностей членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и должностей, тождественных должностям, работа в которых дает право на доплату к пенсии, а также правила исчисления выслуги лет для установления доплаты к пенсии утверждаются Правительством Российской Федерации.

Такой список первоначально был утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 7 сентября 1999 года №1012 «О мерах по реализации Федерального закона от 25 февраля 1999 года «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации»». В настоящее время действует список, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 14 марта 2003 года №155 «Об утверждении списка должностей членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, работа в которых дает право на ежемесячную доплату к пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации», и правил исчисления выслуги лет, дающей право на ежемесячную доплату к пенсии». В этот список включены следующие должности:

- пилоты - командир корабля, воздушного судна, вертолета, самолета, командир-инспектор (-инструктор, -наставник) корабля, воздушного судна, вертолета, самолета, летчик, пилот, второй пилот, летчик-инспектор (-инструктор, -наставник), пилот-инспектор (-инструктор, -наставник), летчик-наблюдатель, главный летчик-наблюдатель, старший летчик-наблюдатель, летчик-пилот, старший летчик-пилот, летчик-штурман, шеф-пилот;

- штурманы - штурман, бортовой штурман корабля, воздушного судна, самолета, вертолета, экипажа, штурман, бортовой штурман, штурман-инспектор (-инструктор, -наставник), бортовой штурман-инспектор (-инструктор, -наставник), главный штурман (его заместители), штурман-лидировщик, штурман-аэрофотосъемщик, штурман-аэросъемщик, флаг-штурман;

- бортовые инженеры - бортовой инженер корабля, воздушного судна, самолета, вертолета, экипажа, бортовой инженер, бортовой инженер-инспектор (-инструктор, -наставник), бортовой инженер-штурман, бортовой инженер-оператор по облету радиотехнических средств;

- бортовые механики - бортовой механик корабля, воздушного судна, самолета, вертолета, бортовой механик, бортовой механик-инспектор (-инструктор, -наставник), бортовой механик-оператор по облету радиотехнических средств;

- бортовые радисты - бортовой радист корабля, воздушного судна, самолета, вертолета, бортовой радист-инспектор (-инструктор, -наставник).

- другие члены летного экипажа - инспектор, инструктор-летчик (-пилот, -бортинженер, -бортмеханик, -бортрадист), инструктор-методист-летчик (-пилот, -бортинженер, -бортмеханик, -бортрадист), генеральный директор, директор (их заместители), командир, руководитель, начальник, ректор (их заместители), летный директор (его заместители).

Доплата к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации выплачивается при условии оставления летной работы.

Согласно статье 4 Закона №155-ФЗ для работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, сверх ставки единого социального налога (взноса), зачисляемого в ПФР, установлен тариф страховых взносов в ПФР в размере 14% выплат, начисленных работодателями в пользу указанных лиц в денежном выражении по всем основаниям, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг, независимо от источников финансирования.

Начисление страховых взносов по указанному тарифу не производится на начисленные работодателями в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации выплаты, которые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации не подлежат обложению единым социальным налогом (взносом).

Ответственность работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за своевременное перечисление средств по установленному сверх ставки единого социального налога (взноса) тарифу страховых взносов в ПФР для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Финансирование расходов на выплаты установленных доплат к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации производится за счет поступающих в ПФР страховых взносов, уплачиваемых работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, по установленному сверх ставки единого социального налога тарифу страховых взносов (статья 5 Закона №155-ФЗ).

Закон №155-ФЗ согласно статье 9 вступает в силу со дня официального опубликования (опубликован в «Российской газете» от 30 ноября 2001 года №235).

При реформировании системы пенсионного обеспечения и введении обязательного пенсионного страхования в 2002 году порядок дополнительного социального обеспечения членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации изменен не был.

Таким образом, основанием для уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, являлись и являются следующие нормативные правовые акты:

- с 1 января 1999 года по 31 декабря 1999 года - статья 2 Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации», статья 1.1 Федерального закона от 4 января 1999 года №1-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год»;

- с 1 января 2000 года по 31 декабря 2000 года - статья 2 Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации», статья 1 Федерального закона от 20 ноября 1999 года №197-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 2000 год»;

- с 1 января 2001 года по 29 ноября 2001 года - статья 2 Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации»;

- с 30 ноября 2001 года по настоящее время - статья 4 Федерального закона от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации».

Вопросы правовой природы страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации

Нормы законодательства, регулирующие вопросы исчисления и уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (далее - страховые взносы по дополнительному тарифу) сформулированы таким образом, что до настоящего времени позволяют вести дискуссию по вопросу обязательности или добровольности их уплаты соответствующей категорией работодателей. В законодательстве отсутствует официальное определение этих взносов, которое позволило бы однозначно отнести их к налоговым или обязательным неналоговым платежам. Такое положение приводит к тому, что, например, в определении Ханты-Мансийского городского суда от 7 октября 2004 года по делу о рассмотрении иска В. И. Иванова к ОАО «Авиакомпания Ютэйр» об обязанности последней к перечислению задолженности по установленному сверх ставки единого социального налога тарифу страховых взносов в размере 14% за период с 1 декабря 2001 года по 31 декабря 2003 года в ПФР, отмечено следующее:

«Третье лицо, представитель Пенсионного фонда Российской Федерации, пояснила, что взносы, предусмотренные Законом №155-ФЗ от 27 ноября 2001 года, не являются взносами, которые предусмотрены законодательством как подлежащие обязательному перечислению в ПФР. Поэтому ГУ Управление ПФР по ХМАО не обращалось в суд с иском об обязанности «Авиакомпания Ютэйр» перечислять взносы, предусмотренные Законом №155-ФЗ от 27 ноября 2001 года».

В то же время анализ совокупности норм действующего законодательства, правовых позиций Конституционного суда Российской Федерации, судебной практики позволяют сделать некоторые предположения о правовой природе страховых взносов по дополнительному тарифу.

Как отмечалось выше, в преамбуле Закона №155-ФЗ указано, что этот Закон определяет условия, порядок назначения и выплаты ежемесячной доплаты к пенсии, установленной в соответствии с законодательством Российской Федерации, членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации за счет средств, дополнительно поступающих в ПФР от работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в качестве дополнительной гарантии в области социального обеспечения в связи с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющего особый характер.

Таким образом, законодатель указывает на то, что введение страховых взносов по дополнительному тарифу для соответствующих категорий работодателей направлено на финансовое обеспечение реализации конституционного права на социальное обеспечение одной из категорий обеспечиваемых - членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

Конституция Российской Федерации признает право каждого гражданина на социальное обеспечение и одновременно возлагает на государство обязанность создавать все необходимые условия для осуществления этого права. Государство, установив в законодательном порядке право бывших членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации на доплату к пенсии как дополнительную гарантию в области социального обеспечения, одновременно должно взять на себя и обязанность по формированию финансовых ресурсов для осуществления соответствующих выплат. Таким образом, установив источник финансирования названных выплат (средства, поступающие от уплаты соответствующей категорией работодателей страховых взносов по до-

полнительному тарифу), государство обязано принять все предусмотренные действующим законодательством меры по обеспечению получения этих средств.

Что касается вопроса добровольности уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, то в законодательстве не содержится упоминаний о ней. Следует отметить, что если законодатель вводит добровольный порядок уплаты какого-либо платежа, то в тексте законодательного акта непосредственно указывается на добровольность его уплаты. Так, Федеральный закон 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», вводящий особый порядок обеспечения пособиями по обязательному социальному страхованию некоторых категорий работающих граждан, содержит положения статьи 2, устанавливающие, что работодатели (организации или индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения либо являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или единого сельскохозяйственного налога), вправе добровольно уплачивать в Фонд социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС) страховые взносы на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности по тарифу в размере 3,0% налоговой базы, определяемой в соответствии с главой 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

При уплате работодателями страховых взносов в ФСС выплата пособий по временной нетрудоспособности работникам осуществляется полностью за счет средств ФСС.

Таким образом, нормы, предусматривающие добровольность уплаты указанных выше страховых взносов, сформулированы диспозитивно: работодатель сам может решить - уплачивать ли ему страховые взносы (и в этом случае его работники будут обеспечиваться пособиями по временной нетрудоспособности из средств ФСС), или не уплачивать их (и в этом случае его работники будут обеспечиваться пособиями по временной нетрудоспособности из средств ФСС лишь частично, оставшаяся часть пособия должна выплачиваться за счет средств работодателя). При этом никаких норм, предусматривающих ответственность работодателя за неуплату названных страховых взносов, в законодательстве не содержится.

Обязательный характер уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу подтверждается следующими обстоятельствами:

1. Императивным характером норм, устанавливающих для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, дополнительный тариф страховых взносов; отсутствием в законодательстве упоминания о добровольности внесения работодателями этих платежей.

2. Положениями статьи 4 Закона №155-ФЗ, определяющими, что ответственность работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за своевременное перечисление средств по установленному сверх ставки единого социального налога тарифу страховых взносов в ПФР для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Положениями Федерального закона от 15 августа 1996 года №115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации», наделяющими ПФР статусом администратора поступлений в бюджеты Российской Федерации в части страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

4. Положениями подпункта н) пункта 107 Федеральных авиационных правил «Сертификационные требования к эксплуатантам коммерческой гражданской авиации. Про-

цедуры сертификации» (утверждены приказом Минтранса России 4 февраля 2003 года №11). Согласно указанному выше подпункту основаниями для введения ограничений в действие, приостановления действия или аннулирования сертификата эксплуатанта могут являться ухудшение основных производственных и финансово-экономических показателей деятельности эксплуатанта, влияющие на безопасность полетов и права потребителей, в том числе задолженность в ПФР по начислению страховых взносов сверх ставки единого социального налога, предусмотренных статьей 4 Федерального закона от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации».

5. Позиторией Минфина России, изложенной в письме первого заместителя Министра финансов Российской Федерации Т. А. Голиковой от 31 марта 2003 года №12-05-02/452 «О проекте заключения на проект федерального закона «О внесении изменений в статью 4 Федерального закона «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации»¹. В письме отмечается, что «...Минфину России не предоставлено право толковать действующее законодательство Российской Федерации.

Вместе с тем Минфин России считает, что страховые взносы, уплачиваемые работодателями-авиапредприятиями в ПФР по установленному сверх ставки единого социального налога тарифу страховых взносов в размере 14% выплат, начисленные в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, носят обязательный характер и учитываются при определении себестоимости услуг авиапредприятий.

По мнению Минфина России, законопроект не предусматривает перевод данного страхового взноса в обязательный платеж, каковым он является, а был разработан и внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации группой депутатов Государственной Думы в целях принятия необходимых мер по отношению к недобросовестным работодателям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, которые несвоевременно перечисляют в ПФР страховые взносы либо уклоняются от их перечисления, что влечет за собой уменьшение величины доплаты к пенсии всем пенсионерам из числа членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации».

6. Позиторией Конституционного Суда Российской Федерации. В пункте 2 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 12 июля 2005 года №331-О сказано, что «Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации», согласно его преамбуле и статье 1, предоставляет право на ежемесячную доплату к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (за счет страховых взносов, уплачиваемых работодателями, использующими труд этих работников, по установленному сверх ставки единого социального налога (взноса) тарифу страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) в качестве дополнительной гарантии в области социального обеспечения в связи с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями их труда, имеющего особый характер. Условием назначения такой доплаты законодатель закрепил наличие определенной продолжительности выслуги в должности члена

¹ Проектом федерального закона №342391-3 «О внесении изменений в статью 4 Федерального закона «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации», внесенному в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации депутатом А.К. Исаевым и другими, предусматривалось внесение в указанный Федеральный закон положений, включающих определение страховых взносов по дополнительному тарифу, порядок начисления и уплаты этих взносов, регистрации плательщиков в органах ПФР, сроков уплаты взносов, представления отчетности по взносам в органы ПФР, меры ответственности плательщиков за нарушение сроков регистрации и представления отчетности.

летного экипажа воздушного судна гражданской авиации, т. е. времени соответствующей летной работы в той отрасли, в системе которой на работодателя возложена обязанность уплачивать дополнительные страховые платежи в ПФР, являющиеся финансовой основой выплаты таких доплат.

7. Положениями письма Правительства Российской Федерации от 27 мая 2003 года №3543п-П12 «Заключение по проекту федерального закона «О внесении изменений в статью 4 Федерального закона «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации», вносимому в Государственную Думу депутатами А. К. Исаевым и другими», в котором сказано:

«Законопроектом предлагается внести изменения в статью 4 Федерального закона от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» в части изменения характера выплаты и повышения ответственности работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за неполную уплату или неуплату в Пенсионный фонд Российской Федерации страховых взносов по дополнительному тарифу в размере 14% от выплат, начисленных работодателями в пользу указанных лиц.

Введение дополнительных финансовых санкций к работодателям, не уплачивающим либо уплачивающим страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации в неполном объеме...не вызывается объективной необходимостью, поскольку согласно статье 4 данного Закона ответственность указанных работодателей за своевременное перечисление средств для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации, которое предусматривает достаточное количество санкций за нарушение этих обязательств. Так, статья 199 Уголовного кодекса Российской Федерации предусматривает уголовную ответственность должностных лиц в случае уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды».

Таким образом, согласно рассмотренному выше письму Правительство Российской Федерации не поддерживает представленный законопроект, в том числе по мотивам достаточности в действующем законодательстве количества санкций за нарушение обязательств по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, тем самым подтверждая обязательность уплаты этих взносов соответствующей категорией работодателей.

Следует отметить, что Правительство Российской Федерации в своем письме обходит вопрос о том, какие именно административные санкции и какому органу надлежит применять при нарушении обязательств по уплате страховых взносов, однако косвенно подтверждает обоснованность применения таких санкций.

В действующем законодательстве можно выделить 2 вида административных санкций за нарушение обязательств по уплате обязательных платежей: санкции, содержащиеся в налоговом законодательстве и применяющиеся за нарушение обязательств по уплате налогов и сборов, и санкции, содержащиеся в отраслевом законодательстве об обязательном социальном страховании (в том числе обязательном пенсионном страховании и страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), и применяющиеся за нарушение обязательств по уплате страховых взносов на осуществление соответствующих видов обязательного социального страхования.

В связи с вышеизложенным для решения вопроса о том, какие нормы действующего законодательства следует применять при нарушении обязательств по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, необходимо рассмотреть вопрос о правовой природе этих платежей. И здесь вновь приходится вернуться к правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации.

В обширной практике Конституционного Суда Российской Федерации, посвященной проблемам конституционности финансового законодательства, выделяется серия решений, принятых на основе или с учетом правовой природы того или иного публичного платежа. Необходимость подобного анализа обусловлена требованиями статьи 57 Конституции Российской Федерации, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Фискальные взимания (налоги и сборы) необходимо отграничивать от отчуждения материальных благ, которое также происходит на основе обязательности и безвозмездности (штрафы, конфискации, пени), а также от уплаты возмездных платежей (страховые взносы на обязательное пенсионное страхование). Для решения данной задачи Конституционный суд Российской Федерации прибегает к выявлению природы конкретного платежа.

Конституционный Суд Российской Федерации не исследовал природу страховых взносов по дополнительному тарифу. Однако ряд принципиальных позиций Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам исследования природы страховых взносов, уплачиваемых в государственные внебюджетные фонды до введения в 2001 году единого социального налога, позволяет сделать некоторые выводы о природе этих платежей.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в пункте 2 своего постановления от 24 февраля 1998 года №7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов», в законодательном определении названных страховых взносов не была раскрыта социально-правовая природа этих платежей, хотя некоторые содержательные признаки их были названы - установление законом, обязательность и целевой характер. Указанные признаки страховых взносов не позволяют, однако, отграничить их от налогов. Конституционный Суд Российской Федерации отмечает, что целевое расходование средств на выплату трудовых пенсий вовсе не предполагает, что размер и общая сумма пенсии, на которые может рассчитывать ее получатель в течение всего периода жизни после выхода на пенсию, будут соответствовать сумме страховых взносов, уплаченных конкретными работодателем и работником либо индивидуальным предпринимателем или другим samozанятым гражданином. Тем самым, по существу, уравниваются права различных категорий плательщиков как получателей пенсий, а страховым взносам в ПФР, лишенным персонально-целевого назначения, придается обезличенно-безвозмездный характер.

Следует отметить, что страховые взносы по дополнительному тарифу были установлены с 1 января 1999 года именно сверх тарифа страховых взносов в ПФР, о которых идет речь в упомянутом выше постановлении Конституционного Суда Российской Федерации (а затем с введением единого социального налога - сверх ставки единого социального налога, зачисляемого в ПФР (с 1 января 2002 года - в федеральный бюджет). Что касается целевого назначения средств, полученных от уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу (финансирование доплаты к пенсии бывшим членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации), то к ним также можно применить приведенное выше рассуждение Конституционного Суда Российской Федерации о том, что целевое расходование средств на выплату доплат к пенсиям бывшим членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации не предполагает, что размер и общая сумма доплаты, на которые может рассчитывать ее получатель в течение всего периода жизни после выхода на пенсию, будут соответствовать сумме страховых взносов, уплаченных конкретным работодателем с его заработка. Размер допла-

ты к пенсии в рассматриваемом случае зависит лишь от общей суммы полученных от уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу средств за определенный период времени и количества пенсионеров, имеющих в соответствии с действующим законодательством право на получение доплаты (т. е. размер доплаты увязан лишь с объемом источника финансирования этой доплаты, но не с конкретным объемом средств, внесенных плательщиком взносов в пользу конкретного работника, как это предусмотрено действующим законодательством об обязательном пенсионном страховании в части определения размеров страховой и накопительной частей трудовой пенсии).

Таким образом, можно сделать вывод, что страховые взносы по дополнительному тарифу нельзя отграничить от налогов, и вопросы ответственности за нарушение обязательств по уплате этих взносов следует решать на основе положений налогового законодательства.

Следует отметить, что подобный вывод содержится и в некоторых решениях арбитражных судов. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15 апреля 2005 года №А29-5630/2004а, отмечено, что государственное учреждение - Управление ПФР в г. Печоре Республики Коми (далее - Управление) обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о взыскании с федерального государственного унитарного предприятия «Комиавиатранс» (далее - Предприятие, ФГУП «Комиавиатранс») 3693353 рубля страховых взносов по установленному дополнительному тарифу для членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации сверх предусмотренных тарифов страховых взносов в ПФР.

Как видно из материалов дела, Управление провело документальную проверку Предприятия по вопросу правильности расчетов по страховым взносам в ПФР за работников летного состава, результаты которой отражены в акте от 18 апреля 2003 года №2.

В ходе проверки установлена задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, установленному сверх предусмотренных тарифов страховых взносов в ПФР, за период с 1 января по 30 ноября 2001 года в сумме 3693353 рубля.

Требование от 1 апреля 2004 года №30 об уплате данной суммы в добровольном порядке Предприятие не исполнило, поэтому Управление обратилось за ее принудительным взысканием в Арбитражный суд Республики Коми.

Арбитражный суд Республики Коми первой инстанции, удовлетворяя заявленное требование Управления, руководствовался статьями 1, 2, 3 Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации», статьей 4 Федерального закона от 9 июля 1999 года №155-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О введении части первой Налогового кодекса Российской Федерации», статьей 29 Федерального закона от 5 августа 2000 года №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах», главой 24 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии со статьями 1, 3 Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации» с 1 января 1999 года для членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации установлена пенсия в повышенном размере.

Финансирование расходов на выплату указанной пенсии производится за счет средств, поступающих в ПФР от уплаты работодателями-организациями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, страховых взносов в ПФР по дополнительному тарифу.

С этой целью в статье 2 данного Федерального закона установлен сверх предусмотренных ранее тарифов страховых взносов в ПФР дополнительный тариф страховых взносов в ПФР для указанных работодателей-организаций в размере 14% от выплат, начисленных в пользу членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации по всем основаниям, независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг.

Федеральным законом от 9 июля 1999 года №154-ФЗ, вступившим в действие с 18 августа 1999 года, в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) внесены изменения и дополнения, согласно которым органы внебюджетных фондов включены в состав участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и, соответственно, наделены полномочиями налоговых органов (пункт 7 статья 9 Кодекса).

С момента введения в действие указанного закона к налоговым правоотношениям с участием органов государственных внебюджетных фондов подлежат применению нормы Кодекса.

Согласно статье 8 Кодекса под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Страховые взносы по дополнительному тарифу в размере 14%, уплачиваемые организациями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, отвечают понятию налога, приведенному в статье 8 Кодекса, поэтому в случае их принудительного взыскания с организации применяются положения налогового законодательства.

Как следует из приведенных выше рассуждений Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, у суда не возникает сомнения в том, что применять положения налогового законодательства в случае принудительного взыскания страховых взносов по дополнительному тарифу должны органы ПФР. Однако следует отметить, что в Законе №155-ФЗ не содержится положений, непосредственно возлагающих на ПФР функции по осуществлению контроля за уплатой страховых взносов по дополнительному тарифу. Статья 4 этого Закона определяет лишь то, что ответственность работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за своевременное перечисление средств по установленному сверх ставки единого социального налога (взноса) тарифу страховых взносов в ПФР для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Данный Закон не устанавливает, какой орган должен применять к плательщикам взносов соответствующие меры ответственности.

Для решения поставленного выше вопроса следует обратиться к анализу всей совокупности законодательных актов, регулировавших ранее и регулирующих в настоящее время отношения, связанные с уплатой страховых взносов по дополнительному тарифу.

До введения единого социального налога, заменившего собой страховые взносы, уплачиваемые в бюджеты государственных внебюджетных фондов (т. е. до 1 января 2001 года), контроль за правильностью исчисления и полнотой перечисления этих взносов осуществляли органы управления соответствующих государственных внебюджетных фондов, в том числе и органы ПФР в соответствии с Порядком уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд Российской Федерации, утвержденным постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27

декабря 1991 года №2122-I (далее - Порядок). Указанный Порядок не содержал упоминания о страховых взносах по дополнительному тарифу, однако в нем речь шла в общем об уплате страховых взносов в ПФР. К таким взносам следует отнести и страховые взносы по дополнительному тарифу, тем более что соответствующие положения об их установлении включались в федеральные законы о тарифах страховых взносов в государственные внебюджетные фонды на 1999 и 2000 годы, и никаких оговорок в части особого порядка осуществления контроля за их уплатой в нормативных правовых актах, действовавших в то время, не содержалось.

Соответственно, можно сделать вывод, что ПФР должен был с момента введения страховых взносов по дополнительному тарифу осуществлять контроль за их уплатой в соответствии с названным выше Порядком.

Начиная с 2001 года, взносы, уплачиваемые в ПФР по основному тарифу, были включены в состав единого социального налога. Согласно статье 9 Федерального закона от 5 августа 2000 года №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» (далее - Закон №118-ФЗ) с 1 января 2001 года контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные внебюджетные фонды (ПФР, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования), уплачиваемыми в составе единого социального налога (взноса), осуществляется налоговыми органами.

В отношении налогоплательщиков единого социального налога налоговые органы проводят все предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации мероприятия налогового контроля, осуществляют взыскание сумм недоимки, пеней и штрафов по платежам в государственные социальные внебюджетные фонды, проводят зачет (возврат) излишне уплаченных сумм единого социального налога в порядке, установленном Кодексом.

Взыскание сумм недоимки, пеней и штрафов по взносам в государственные социальные внебюджетные фонды (ПФР, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования), образовавшиеся на 1 января 2001 года, осуществляется налоговыми органами в порядке, установленном Кодексом.

Однако следует отметить, что страховые взносы по дополнительному тарифу не были включены в состав единого социального налога. Хотя с 2001 года отдельные федеральные законы о тарифах страховых взносов в ПФР не принимались, продолжала действовать норма Закона №37-ФЗ, а с 30 ноября 2001 года - норма Закона №155-ФЗ, устанавливающая такой дополнительный тариф, но уже сверх ставки единого социального налога. Таким образом, если полагать, что до введения единого социального налога ПФР осуществлял контроль за уплатой страховых взносов по дополнительному тарифу, то никаких нормативных правовых актов, освобождающих его от этой обязанности, принято не было.

С учетом того, что согласно пункту 7 статьи 9 Налогового кодекса Российской Федерации государственные внебюджетные фонды были включены в состав участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, можно предположить, что при осуществлении контроля за уплатой страховых взносов по дополнительному тарифу (с учетом их налоговой природы) ПФР следует руководствоваться налоговым законодательством.

Начиная с 2005 года, с введением в бюджетное законодательство понятия «администратор поступлений в бюджеты Российской Федерации» (статья 2 Федерального зако-

на от 15 августа 1996 года №115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации») администратором страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (код 1 02 02080 06 0000 160), определен Пенсионный фонд Российской Федерации (приложение 11.1 «Главные распорядители средств федерального бюджета - администраторы поступлений в бюджеты Российской Федерации»). Согласно статье 2 Федерального закона «О бюджетной классификации Российской Федерации» под администраторами поступлений в бюджеты Российской Федерации понимаются федеральные органы государственной власти, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним.

Анализ общих условий установления страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации

Статья 17 Налогового кодекса Российской Федерации определяет общие условия установления налогов и сборов. Согласно этой статье налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Рассмотрим, содержатся ли в действующем законодательстве названные выше элементы по отношению к страховым взносам по дополнительному тарифу.

Из приведенных выше элементов в действующем законодательстве применительно к страховым взносам по дополнительному тарифу непосредственно определены: плательщики взносов, объект обложения, база обложения, ставка (тариф).

Согласно статье 4 Закона №155-ФЗ плательщиками страховых взносов по дополнительному тарифу определены работодатели, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации; объектом обложения являются выплаты, начисленные работодателями в пользу указанных лиц в денежном выражении по всем основаниям, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг, независимо от источников финансирования (соответственно, базой обложения следует признать сумму начисленных выплат); тариф определен в размере 14 процентов.

Что касается налогового периода, порядка исчисления, а также порядка и сроков уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, то законодательство не содержит норм, непосредственно устанавливающих эти элементы для указанного платежа.

Однако необходимо отметить, что перечисленные выше элементы можно считать законодательно установленными, хотя и несколько необычным способом.

Во всех законодательных актах, принятых с 1999 года по настоящее время и содержащих нормы, посвященные установлению страховых взносов по дополнительному тарифу (Законы №37-ФЗ и №155-ФЗ, федеральные законы о тарифах страховых взносов в государственные внебюджетные фонды на 1999 и 2000 годы), содержатся одни и те же слова: страховые взносы по дополнительному тарифу устанавливаются сверх тарифа (ставки) другого обязательного платежа. Так, статьей 2 Закона №37-ФЗ дополнительный тариф страховых взносов был установлен сверх предусмотренных ежегодно утверждаемых федеральными законами тарифов страховых взносов в ПФР; Федеральный закон от 4 января 1999 года №1-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный

фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» (статья 1.1) устанавливал этот тариф на 1999 год сверх предусмотренного пунктом «а» статьи 1 этого Федерального закона. Федеральный закон от 20 ноября 1999 года №197-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 2000 год» (статья 1) устанавливал этот тариф на 2000 год сверх предусмотренного абзацем первым основного тарифа. Согласно статье 4 Закона №155-ФЗ дополнительный тариф установлен сверх ставки единого социального налога (взноса), зачисляемого в ПФР (с 2002 года - в федеральный бюджет).

Таким образом, можно сделать вывод, что страховые взносы по дополнительному тарифу в совокупности с основным платежом являются единым обязательным платежом, имеющим самостоятельный объект обложения (и, соответственно, базу обложения) и уплачиваемым отдельной категорией плательщиков по определенному тарифу. Соответственно, для этого платежа и были законодательно определены плательщики, объект обложения и база обложения, а также тариф.

Что касается остальных элементов платежа - налогового периода, порядка исчисления, а также порядка и сроков уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, то их отдельного установления не требуется, поскольку для тех обязательных платежей, дополнительно к которым были установлены страховые взносы по дополнительному тарифу (страховые взносы в ПФР, единый социальный налог), эти элементы законодательно определены и, соответственно, должны применяться и к платежу, являющемуся своего рода «продолжением» основных платежей. Это же касается и мер ответственности, применяемых в случае нарушения обязательств по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, а также механизмов и процедур принудительного взыскания задолженности по их уплате.

Изложенное выше находит подтверждение и в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. Так, в пункте 2 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 17 октября 2001 года №237-О отмечено, что «с 1 мая 1999 года на основании Федерального закона «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации» максимальный размер пенсии за выслугу членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации определяется на уровне размера 2,2 среднемесячной заработной платы в стране, определяемой для целей пенсионного обеспечения. Финансирование расходов в части, превышающей 3,5 минимальных размера пенсии по старости, производится за счет целевых средств, поступающих на отдельный счет в Пенсионный фонд Российской Федерации от уплаты работодателями-организациями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, страховых взносов по дополнительному тарифу - увеличенному по сравнению с другими работодателями на 14 процентов». Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации ведет речь не о самостоятельном дополнительном платеже, а об увеличенном основном.

В подтверждение сказанного выше также можно привести положения Закона №155-ФЗ, определяющие меры ответственности работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за своевременное перечисление средств по установленному сверх ставки единого социального налога (взноса) тарифу страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации для финансирования доплаты к пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, без расшифровки, какое именно законодательство должно применяться.

Очевидно, таковыми являются налоговое, административное и уголовное законодательства, содержащие меры ответственности за нарушение обязательств по уплате налогов. Видимо, именно это и подразумевалось в рассмотренном выше письме Правительства Российской Федерации, в котором не был поддержан законопроект о внесении в Закон №155-ФЗ дополнений, предусматривающих меры ответственности за несоблюдение обязательств по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, по причине достаточности в действующем законодательстве таких мер.

Анализ имеющейся судебной практики в Республике Коми (а также в других субъектах Российской Федерации - Калининградской, Волгоградской, Пермской областях) показывает, что вне зависимости от принятого решения арбитражными судами не ставилось под сомнение право органов ПФР обращаться в суды с исками о взыскании такой задолженности. Это также подтверждает обязательность уплаты таких взносов соответствующей категорией работодателей.

Следует отметить, однако, что ситуация, когда администратор обязательного платежа (применительно к страховым взносам по дополнительному тарифу - ПФР) при разрешении тех или иных вопросов его администрирования вынужден прибегать к выстраиванию достаточно сложных правовых конструкций, основанных на толковании норм различных отраслей законодательства, не представляется оправданной. В отсутствии обобщений арбитражной практики по данному вопросу возможны различные толкования соответствующих положений законодательства арбитражными судами.² Однако, если при отрицательных решениях судов по искам ПФР о взыскании задолженности по страховым взносам государство не несет прямых убытков (за исключением затрат трудовых ресурсов), поскольку ПФР освобожден от уплаты соответствующей государственной пошлины (статьи 333.36, 333.37 Кодекса), то при принятии органом ПФР решения, например, о бесспорном взыскании недоимки по страховым взносам по дополнительному тарифу путем выставления инкассового поручения на счет плательщика в кредитной организации в случае признания судом действий органа ПФР неправомерными возможна ситуация, когда плательщиком будет предъявлен иск к органу ПФР с целью возмещения ущерба, понесенного истцом в результате неправомерных действий со стороны органа ПФР. Таким образом, в сложившейся ситуации не следует допускать механического распространения положений налогового законодательства в части процедур администрирования налогов на страховые взносы по дополнительному тарифу.

В подтверждение вышесказанного следует отметить, что в ряде решений Арбитражного суда Республики Коми (решение от 13 апреля 2005 года по делу №А29-2358/05А, постановление апелляционной инстанции от 24 декабря 2004 года по делу №А29-5630/04А) по вопросам взыскания недоимки по страховым взносам по дополнительному тарифу отмечено, что согласно пункту 2 статьи 25 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» взыскание недоимки по страховым

² В постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа (кассационная инстанция) от 10 августа 2005 года по делу №Ф04-5084/2005 (13714-А75-18) отмечено, что исходя из юридического и логического толкования данного Закона следует, что он носит возмездный характер, принятый с определенной целью - обеспечить дополнительными гарантиями на пенсионное обеспечение членов летных экипажей, плательщиками являются только работодатели, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, следовательно, Закон не может быть отнесен к налоговому, поскольку регулирует иные, нежели налоговые, правоотношения.

Следует отметить, однако, что Конституционный Суд Российской Федерации в подобных ситуациях исследует не характер закона, который устанавливает тот или иной обязательный платеж и может включать в себя нормы различных отраслей права, а правовую природу самого платежа. Кроме того, например, администрирование страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленных Федеральным законом от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и носящих индивидуально возмездный (и, следовательно, неналоговый) характер, осуществляется с использованием положений налогового законодательства, что прямо предусмотрено статьей 2 указанного Федерального закона.

вносам и пеней осуществляется органами ПФР в судебном порядке. При такой постановке вопроса (достаточно спорной, поскольку она включает отношения по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу в систему обязательного пенсионного страхования, в то время как статья 9 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» не относит доплату к пенсии бывшим членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации к обязательному страховому обеспечению по обязательному пенсионному страхованию) трудно предположить, что указанным судом были бы признаны обоснованными решения органа ПФР о взыскании задолженности в бесспорном порядке, например, путем выставления инкассового поручения.

Следует отметить, что в письме заместителя Генерального прокурора Российской Федерации А.Г. Звягинцева в адрес заместителя Председателя Правительства Российской Федерации А.Д. Жукова от 5 сентября 2005 года №7/4-4319-04 «О состоянии исполнения законодательства о дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» излагается позиция Генеральной прокуратуры Российской Федерации по вопросу нормативно-правового регулирования порядка взыскания страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации. В письме отмечено, что «...законодателем не регламентирован порядок контроля за исчислением и уплатой этих средств, взыскания недоимки, пеней и штрафов по ним, а также привлечения нарушителей Закона к ответственности».

При этом рассматриваемые взносы - это установленные Законом обязательные платежи, взимаемые с организаций в бюджетную систему Российской Федерации, уплата которых является одним из условий совершения в отношении их плательщиков государственными органами и должностными лицами юридически значимых действий. Федеральные авиационные правила «Сертификационные требования к эксплуатантам коммерческой гражданской авиации. Процедуры сертификации», утвержденные приказом Минтранса России от 4 февраля 2003 года №11, предусматривают наличие задолженности в Фонд по их начислению в качестве основания для введения ограничений, приостановления или аннулирования сертификата эксплуатанта. Однако данная мера носит исключительный характер и не может использоваться во всех случаях невнесения (несвоевременного внесения) рассматриваемых платежей, ее практическое применение является крайне редким.

Неуплата авиапредприятиями дополнительных страховых взносов приводит к нарушению положений статей 7 и 39 Конституции Российской Федерации, прав и законных интересов лиц, которым государством предоставлена дополнительная гарантия в области социального обеспечения в связи с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющими особый характер.

В связи с изложенным необходимо принять безотлагательные меры по обеспечению надлежащего нормативного правового регулирования вопросов контроля за исчислением и уплатой названных взносов, взыскания недоимки, пеней и штрафов по ним, привлечения к ответственности руководителей авиапредприятий, нарушивших Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации».

Представляется, что совершенно справедливым является вывод Генеральной прокуратуры Российской Федерации о необходимости незамедлительного принятия мер по нормативному урегулированию процедур администрирования взносов по дополнительному тарифу.

В этой связи необходимо отметить позицию Минздравсоцразвития России по данному вопросу, высказанную после обнародования указанной выше позиции Генеральной прокуратуры Российской Федерации. В письме в Счетную палату Российской Федерации от 25 ноября 2005 года №5701-Пр по вопросам совершенствования нормативной правовой базы пенсионного и социального страхования, направленном во исполнение поручения Правительства Российской Федерации от 27 октября 2005 года №МФ-П12-5465, отмечено, что «внесение дополнения в Федеральный закон от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации», касающегося введения дополнительных финансовых санкций к работодателям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, которые не уплачивают или уплачивают страховые взносы по дополнительному тарифу в ПФР в неполном объеме, не соответствует предмету правового регулирования данного закона».

Кроме того, это не вызывается объективной необходимостью, так как согласно статье 4 указанного Закона ответственность работодателей за несвоевременное перечисление средств для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с действующим законодательством».

При этом, как показали результаты проведенного экспертно-аналитического мероприятия, органы ПФР не применяют никаких мер ответственности к работодателям, имеющим задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу. Методологическое обеспечение со стороны ПФР вопросов работы территориальных органов ПФР с задолженностью по уплате страховых взносов практически отсутствует. Документы методического характера, посвященные вопросам администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу, ПФР доводились до своих территориальных органов только в части порядка учета этих страховых взносов (письмо ПФР и Центрального банка Российской Федерации от 11 апреля 2000 года №МЗ-03-27/2950, от 12 апреля 2000 года №779-У с последующими изменениями), продолжения представления в установленном порядке в органы ПФР расчетных ведомостей по страховым взносам от организаций-работодателей, уплачивающих страховые взносы по дополнительному тарифу (письмо ПФР от 8 апреля 2000 года №СД-16-25/2939, телеграмма ПФР от 16 апреля 1999 года №ЕВ-16-31/3554), неначисления штрафных санкций за несвоевременное представление дополнительных расчетных ведомостей и пеней за «несвоевременное поступление средств по дополнительному тарифу» (телеграмма ПФР от 16 апреля 1999 года №ЕВ-16-31/3554).

Что касается несоответствия предмету правового регулирования Закона №155-ФЗ вопросов введения мер ответственности к работодателям, нарушающим порядок исчисления и уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, то с этим также трудно согласиться. Указанный Закон вводит страховые взносы по дополнительному тарифу. Федеральные законы от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и от 24 июля 1998 года №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», вводящие страховые взносы на осуществление соответствующих видов обязательного социального страхования, содержат нормы, устанавливающие меры ответственности за нарушение порядка их исчисления и уплаты.

Следует отметить также, что некоторые положения Закона №155-ФЗ в части страховых взносов по дополнительному тарифу сформулированы весьма небрежно. Так, статья 4 Закона №155-ФЗ устанавливает, что ответственность работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, за несвоевременное перечисление средств по установленному сверх ставки единого социального

налога тарифу страховых взносов в ПФР для финансирования доплаты к пенсии определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Следует отметить, однако, что ответственность должна наступать все же в случае несвоевременного перечисления указанных средств работодателями.

Кроме того, указание в статье 4 Закона №155-ФЗ на то, что в объект обложения страховыми взносами по дополнительному тарифу входят вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, свидетельствует о механическом включении в указанный Закон положений, регулировавших порядок уплаты страховых взносов в ПФР по основному тарифу (в дальнейшем - единого социального налога), без учета специфики отношений, складывающихся между работодателями и членами летных экипажей воздушных судов гражданской авиации. Соответствующая запись в Законе №155-ФЗ привела к необходимости принятия Федеральной службой воздушного транспорта разъяснений со ссылкой на федеральные авиационные правила обязательной сертификации, инспектирования и контроля деятельности эксплуатантов в Российской Федерации (письмо от 26 апреля 2000 года №11.3.9-294) о том, что прием на работу летного состава на основании гражданско-правового договора является неправомерным действием со стороны работодателя.

В связи с изложенным представляется, что для обеспечения возможности ПФР реализовать в полном объеме свои права администратора страховых взносов по дополнительному тарифу в Закон №155-ФЗ должны быть внесены изменения и дополнения, предусматривающие непосредственно или со ссылкой на конкретные положения налогового законодательства и (или) законодательства об обязательном пенсионном страховании:

- порядок и сроки регистрации страхователей в территориальном органе ПФР;
- сроки уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу;
- размер и сроки начисления пеней при несвоевременной или неполной уплате страховых взносов по дополнительному тарифу;
- периодичность и сроки представления, а также порядок утверждения форм отчетности плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу;
- механизмы принудительного взыскания задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу;
- меры ответственности плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу за нарушение законодательства об их уплате, порядка регистрации их в органах ПФР и представления отчетности;
- формы и периодичность осуществления органами ПФР контрольных мероприятий у плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу;
- порядок зачета (возврата) излишне уплаченных сумм страховых взносов по дополнительному тарифу;
- порядок списания безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу.

Предлагаемые изменения направлены не на установление каких-либо дополнительных финансовых санкций к работодателям, имеющим задолженность по страховым взносам по дополнительному тарифу, а призваны упорядочить и детализировать в принципе существующие правовые механизмы администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу.

В то же время с учетом того, что ПФР законодательно наделен статусом администратора страховых взносов по дополнительному тарифу, он должен использовать все имеющиеся в действующем законодательстве возможности (в том числе и путем работы арбитражной практики и с учетом ее формирования) по взысканию задолженности страхователей по названным обязательным платежам.

**Выполнение плановых показателей доходной части бюджета ПФР
по поступлению страховых взносов по дополнительному тарифу
для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей
воздушных судов гражданской авиации**

По состоянию на 1 января 2005 года в территориальных органах ПФР в целом по Российской Федерации зарегистрировано 249 страхователей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

По данным отчетов об исполнении бюджетов ПФР, утвержденных соответствующими федеральными законами, а также информации ПФР, поступления страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, составили: в 1999 году - 123970,2 тыс. рублей, 2000 году - 142974,9 тыс. рублей, 2001 году - 182820,9 тыс. рублей, 2002 году - 480550,6 тыс. рублей, 2003 году - 659196,3 тыс. рублей, 2004 году - 785531,9 тыс. рублей, за 9 месяцев 2005 года - 982337,8 тыс. рублей.

Объемы поступлений указанных страховых взносов утверждались в доходной части бюджетов ПФР как отдельной строкой (2001 год, 2002 год, 2005 год), так и в составе прочих доходов Фонда (1999 год, 2000 год, 2003 год, 2004 год).

ПФР доводил до своих территориальных органов плановые показатели по поступлению страховых взносов по дополнительному тарифу в целом на год и с разбивкой по кварталам. В 1999-2000 годах указанные показатели территориальным органам не устанавливались. В 2001-2003 годах доводимые до территориальных органов показатели значительно отличались от утвержденных в бюджетах Фонда объемов поступлений (как отдельной строкой, так и в составе прочих доходов). В 2001 году доведенный до территориальных органов объем поступлений страховых взносов был значительно ниже утвержденных в бюджете Фонда объема - на 103917,4 тыс. рублей (36,6%), фактическое исполнение которого составило 101,6%, в 2002-2003 годах превышал утвержденные показатели: в 2002 году - на 43266,0 тыс. рублей (18,9%), исполнен на 176,2%, в 2003 году - на 69681,9 тыс. рублей (25,0%), исполнен на 189,2%. Доведенные до территориальных органов показатели по поступлению страховых взносов по дополнительному тарифу на 2004-2005 годы соответствовали утвержденным в соответствующих бюджетах объемам их поступлений.

Исполнение доходной части бюджетов ПФР в части поступлений страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (при выделении отдельной строкой бюджета), составило: в 2001 году - 64,4%, 2002 году - 209,5%, за 9 месяцев 2005 года - 114,0% от утвержденного на год объема поступлений.

**Динамика и структура задолженности по уплате страховых взносов
по дополнительному тарифу; задолженность организаций,
признанных банкротами, задолженность ликвидированных организаций**

Данные о задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, представленные ПФР, свидетельствуют о тенденции роста указанной задолженности. По состоянию на 1 января 2000 года задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу составляла в целом по Российской Федерации 102323,9 тыс. рублей, на 1 января 2001 года - 269946,7 тыс. рублей (увеличилась в 2,6 раза), на 1 января 2004 года - 776820,0 тыс. рублей, на 1 января 2005 года - 840731,5 тыс. рублей, что в 8,2 раза превышает объем задолженности на 1 января

2000 года. Данными о задолженности по состоянию на 1 января 2002 года и 1 января 2003 года ПФР не располагает.

Следует отметить, что в 2004 году темпы роста задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу значительно ниже темпов роста задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, зачисляемым в ПФР, а также по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет. За 2004 год задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, выросла на 8,2%, по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, зачисляемым в ПФР, - на 39,1%, по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет, - на 27,7 процента.

Задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу на 1 января 2005 года в объеме 840731,5 тыс. рублей сложилась по организациям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, зарегистрированным в 78 отделениях ПФР. Наибольшие суммы задолженности сложились по следующим отделениям: по г. Москве и Московской области - 172807,0 тыс. рублей (20,5% от общей суммы задолженности), Ханты-Мансийскому автономному округу - 160887,0 тыс. рублей (19,1%), Красноярскому краю - 94806,0 тыс. рублей (11,3%), Ямало-Ненецкому автономному округу - 47601,7 тыс. рублей (5,7%), Республике Саха (Якутия) - 36350,4 тыс. рублей (4,3%), Орловской области - 30955,0 тыс. рублей (3,7%), Оренбургской области - 26075,0 тыс. рублей (3,1%), Самарской области - 25627,0 тыс. рублей (3,0%), Томской области - 25422,0 тыс. рублей (3,0 процента).

Из 108 организаций, имевших по состоянию на 1 января 2005 года задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, 29 имели задолженность в объеме свыше 1 млн. рублей. Крупнейшими из них являются следующие авиапредприятия: АК «ЮТэйр» (бывшее ОАО «АК ТюменьАвиаТранс») с суммой задолженности 40199,7 тыс. рублей (Ханты-Мансийский автономный округ); ОАО АК «Красноярские авиалинии» Емельяновского района - 25055,9 тыс. рублей (Красноярский край); ОАО «Трансаэро» - 22897,9 тыс. рублей (Орловская область); ВГУП «Оренбургские авиалинии» - 9742,8 тыс. рублей (Оренбургская область); ФГУП Комиавиатранс» - 8961,7 тыс. рублей (Республика Коми); ОАО Авиакомпания «Самара» - 7433,0 тыс. рублей (Самарская область); ГУП АК «Якутия» - 6505,7 тыс. рублей (Республика Саха (Якутия); Пермское ГУП «Пермские авиалинии» - 5741,3 тыс. рублей (Пермская область и Коми-Пермяцкий АО); ОАО «Авиационная транспортная компания «Ямал» - 4701,6 тыс. рублей (Ямало-Ненецкий автономный округ); ФГУП Авиакомпания «Ма-виал» - 4535,6 тыс. рублей (Магаданская область); ФГУ АП АК «САТ» - 3965,8 тыс. рублей (Сахалинская область).

Информация о структуре задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу в части задолженности ликвидированных организаций и организаций, признанных банкротами, в ПФР отсутствует.

Динамика задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу свидетельствует о том, что объем указанной задолженности в Республике Коми и Ставропольском крае также имеет тенденцию роста.

По состоянию на 1 января 2000 года общая сумма задолженности по этим взносам по Республике Коми составила 2923,4 тыс. рублей. На 1 января 2001 года задолженность сократилась до 392,3 тыс. рублей, т. е. уменьшилась по сравнению с предыдущим годом в 7,5 раза.

По состоянию на 1 января 2002 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 4739,2 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2001 года на 4346,9 тыс. рублей, или в 12 раз.

По состоянию на 1 января 2003 года задолженность осталась на том же уровне и составила 4754,4 тыс. рублей.

За 2003 год общая сумма задолженности по этим взносам увеличилась на 7828,0 тыс. рублей, или в 2,6 раза, и составила на 1 января 2004 года 12582,4 тыс. рублей.

По состоянию на 1 января 2005 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 14162,6 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2004 года на 1580,2 тыс. рублей, или на 12,6 процента.

В общем объеме задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу на 1 января 2005 года задолженность ФГУП «Комиавиатранс» составляла 63,3%, или 8961,7 тыс. рублей; ФГУП «Комиавиатранс» (Аэропорт «Печора») - 26,1%, или 3693,4 тыс. рублей; ФГУП «Комиавиатранс» (Аэропорт «Ухта») - 7,0%, или 998,3 тыс. рублей; филиал ФГУ «Сыктывкарская авиабаза» - 1,6%, или 226,7 тыс. рублей; Ухтинский филиал ООО «Авиапредприятие «Газпромавиа» - 1,6%, или 221,2 тыс. рублей; ОАО «Коминтеравиа» - 0,4%, или 61,3 тыс. рублей.

По состоянию на 1 октября 2005 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 13812,8 тыс. рублей.

По Ставропольскому краю по состоянию на 1 января 2000 года общая сумма задолженности составила 551,0 тыс. рублей. На 1 января 2001 года задолженность возросла до 2634,7 тыс. рублей, т. е. увеличилась по сравнению с предыдущим годом в 4,8 раза.

По состоянию на 1 января 2002 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 9255,6 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2001 года в 3,5 раза. По состоянию на 1 января 2003 года задолженность сократилась до 2977,4 тыс. рублей, или в 3,1 раза. Сокращение задолженности в основном произошло за счет погашения долга ГУАП «Кавминводьявиа» в размере 8768,7 тыс. рублей.

За 2003 год общая сумма задолженности по этим взносам увеличилась в 2,6 раза и составила на 1 января 2004 года 7682,5 тыс. рублей.

По состоянию на 1 января 2005 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 10553,7 тыс. рублей и увеличилась по сравнению с ее объемом на 1 января 2004 года на 2871,2 тыс. рублей, или на 27,2 процента.

В общем объеме задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу на 1 января 2005 года задолженность ГУАП «Кавминводьявиа» составляла 95,3%, или 10054,3 тыс. рублей. Оставшаяся сумма задолженности в основном числится за ликвидированными организациями (197,3 тыс. рублей) и организациями, признанными банкротами (168,9 тыс. рублей).

По состоянию на 1 октября 2005 года общая сумма задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу составила 3132,9 тыс. рублей.

Из числа организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, зарегистрированных в территориальных органах ПФР по Ставропольскому краю, ликвидированы 2 организации - ГУП «Пятигорск-Авиаагро» (определение Абитражного суда Ставропольского края о завершении конкурсного производства от 18 сентября 2003 года, дело №Ф63-4/98-С5) и ООО «Стааэро» (определение Абитражного суда Республики Адыгея о завершении конкурсного производства от 30 мая 2005 года, дело №А01-Б2467-2004-11), признана банкротом 1 организация - ОАО «СААК» (решение Абитражного суда Ставропольского края от 17 сентября 2002 года, дело №А63-140/98-С5). В период конкурсного производства задолженность ОАО

«СААК» по страховым взносам по дополнительному тарифу, сложившаяся по состоянию на 1 января 2002 года в сумме 168,9 тыс. рублей, не погашалась в связи с отсутствием средств.

Таким образом, фактически безнадежная к взысканию задолженность на 1 октября 2005 года по Ставропольскому краю составила 366,2 тыс. рублей, или 11,7% к общей сумме задолженности (3132,9 тыс. рублей). Порядок списания указанной задолженности отсутствует.

**Осуществление взыскания недоимки по страховым взносам
по дополнительному тарифу
(досудебный и судебный порядок взыскания задолженности)**

Как отмечалось выше, методологическое обеспечение деятельности территориальных органов ПФР в части взыскания недоимки по страховым взносам по дополнительному тарифу со стороны Фонда практически отсутствует.

В Республике Коми к 2005 году сложилась следующая технология работы в части администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу:

1. Работодатели, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, ежеквартально представляют в Управление ПФР расчетные ведомости по страховым взносам в Фонд по форме, утвержденной постановлением Правления Пенсионного фонда Российской Федерации от 11 ноября 1994 года №258 (приложение 9).

2. Управления ПФР, в которых зарегистрированы страхователи, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, с периодичностью не реже 1 раза в 2 года либо в случае реорганизации или иного изменения правового статуса страхователя, а также в случае получения информации о наличии задолженности страхователя по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу (по данным персонального учета либо представляемой отчетности) принимают решения о проведении: документальной проверки правомерности и полноты начисления страховых взносов по дополнительному тарифу (Управление ПФР в г. Ухте, форма решения разработана Управлением самостоятельно на основании постановления Правления ПФР от 25 октября 2000 года №126 «Об утверждении порядка назначения документальных (выездных) проверок») или документальной проверки достоверности индивидуальных сведений о стаже и заработке застрахованных лиц (Управление ПФР в г. Сыктывкаре). В последнем случае в рамках указанной проверки затрагиваются также вопросы начисления и уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу. В ходе проверки составляется справка о начислении страховых взносов по дополнительному тарифу, в которой отражаются (помесячно) суммы оплаты труда, сокрытая (заниженная) сумма оплаты труда, суммы начисленных и перечисленных в бюджет ПФР сумм страховых взносов (по данным работодателя и по результатам проверки), которая подписывается проверяющими, а также руководителем и главным бухгалтером страхователя.

В акте по результатам документальной проверки отражаются вопросы, связанные с начислением и перечислением страховых взносов по дополнительному тарифу, указывается размер задолженности по их уплате на дату проведения проверки.

3. В сроки, определенные налоговым законодательством (статья 70 Налогового кодекса Российской Федерации), - не позднее 3 месяцев после наступления срока уплаты (если задолженность выявлена по данным представленной страхователем отчетности); - в десятидневный срок с даты вынесения решения по результатам документальной проверки), управлением ПФР страхователю, имеющему задолженность по страховым взносам по дополнительному тарифу, направляется требование (форма требования оп-

ределяется управлением ПФР) с предложением в определенный в требовании срок погасить имеющуюся задолженность.

4. В случае неисполнения страхователем требования об уплате страховых взносов управление ПФР в установленные налоговым законодательством сроки (в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования) обращается в арбитражный суд с исковым заявлением о взыскании имеющейся задолженности.

В 1999-2000 годах, т. е. в период действия Федерального закона от 25 февраля 1999 года №37-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О государственных пенсиях в Российской Федерации», работа по принудительному взысканию сумм недоимки по страховым взносам по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, территориальными органами ПФР по Республике Коми не производилась.

В 2001-2005 годах управлениями ПФР по актам документальных проверок и по данным расчетных ведомостей выставлено организациям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, 9 требований об уплате страховых взносов по дополнительному тарифу на сумму 23835,6 тыс. рублей. Две организации добровольно погасили имеющуюся задолженность на сумму 4132,4 тыс. рублей. По 7 неисполненным требованиям территориальные органы ПФР по Республике Коми обратились в арбитражные суды с исковыми заявлениями о взыскании имеющейся задолженности на сумму 19703,2 тыс. рублей. По 1 иску в связи с уплатой задолженности в процессе рассмотрения дела был произведен отказ от исковых требований (на сумму 850,3 тыс. рублей).

Арбитражным судом Республики Коми удовлетворено 5 исков на сумму 14161,3 тыс. рублей. По 1 иску на сумму 4691,6 тыс. рублей Арбитражным судом Республики Коми отказано в удовлетворении требований (ФГУП «Комиавиатранс»). Причина отказа - истечение срока исковой давности.

Таким образом, из общей суммы задолженности в объеме 13812,8 тыс. рублей, сложившейся на 1 октября 2005 года, 4691,6 тыс. рублей, или 34% к общей сумме задолженности, являются безнадежными к взысканию.

В результате взыскания задолженности в судебном порядке по страховым взносам по дополнительному тарифу по состоянию на 1 октября 2005 поступило 9911,2 тыс. рублей, или 41,6% к сумме выставленных требований. Не взыскано 4250,1 тыс. рублей. Причина неполного получения сумм присужденной задолженности - предоставление Арбитражным судом Республики Коми ФГУП «Комиавиатранс» рассрочки исполнения решений Арбитражного суда Республики Коми от 6 августа 2004 года по делу №А29-4349/04А в части взыскания страховых взносов по дополнительному тарифу в размере 1197,6 тыс. рублей сроком на 6 месяцев до сентября 2005 года (определение Арбитражного суда Республики Коми от 13 апреля 2005 года) и от 20 апреля 2005 года по делу №А29-2359/04А в части взыскания страховых взносов по дополнительному тарифу в размере 6785,1 тыс. рублей - на 8 месяцев до февраля 2006 года (определение Арбитражного суда Республики Коми от 27 июня 2005 года). По состоянию на 1 октября 2005 года по определениям Арбитражного суда Республики Коми от 13 апреля 2005 года и от 27 июня 2005 года не оплачено, соответственно, 15,0 тыс. рублей и 4235,1 тыс. рублей.

Таким образом, за 2001-2005 годы региональными органами ПФР по Республике Коми взыскано задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу на сумму 14893,9 тыс. рублей, или 62,5% к сумме выставленных требований за этот период (23835,6 тыс. рублей).

В Ставропольском крае к ноябрю 2005 года сложилась следующая технология работы в части администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу:

1. Работодатели, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, ежеквартально представляют в управления ПФР расчетные ведомости по страховым взносам в Фонд по форме, утвержденной постановлением Правления ПФР от 11 ноября 1994 года №258 (приложение 9).

2. Управления ПФР, в которых зарегистрированы страхователи, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, не реже 1 раза в год или в случае получения информации о наличии задолженности страхователя по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу (по данным персонифицированного учета либо представляемой отчетности) принимают решения о проведении документальной проверки расчетов страхователя с ПФР. В ходе проверки составляется справка о начислении страховых взносов по дополнительному тарифу, в которой отражаются (помесячно) суммы оплаты труда, суммы начисленных и перечисленных в бюджет ПФР сумм страховых взносов (по данным работодателя и по результатам проверки), суммы выявленной задолженности. Справка подписывается проверяющими, а также руководителем и главным бухгалтером страхователя.

В акте по результатам документальной проверки отражаются вопросы, связанные с начислением и перечислением страховых взносов по дополнительному тарифу, указывается размер задолженности по их уплате на дату проведения проверки.

3. После проведения проверки управление ПФР направляет работодателю, использующему труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и имеющему задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, уведомление о необходимости ее погашения (по произвольной форме) и с предупреждением о возможности обращения управления ПФР в арбитражный суд с целью взыскания указанной задолженности.

4. Руководители организаций, имеющих задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, приглашаются на заседания комиссий по работе с недобросовестными страхователями, созданными при каждом из территориальных управлений ПФР по Ставропольскому краю.

Территориальные органы ПФР по Ставропольскому краю в судебные органы с исками о взыскании задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу не обращались.

В соответствии с телеграммой ПФР от 16 апреля 1999 года №ЕВ-16-31/3554 начисление пеней за несвоевременное поступление средств организациям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и имеющим задолженность по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу, территориальными органами ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю не производилось.

Что касается применения мер ответственности за несвоевременную и неполную уплату страховых взносов по дополнительному тарифу, то в связи с отсутствием каких-либо рекомендаций ПФР по данному вопросу территориальные органы ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю таких мер к страхователям не применяли.

Как отмечалось выше, согласно подпункту н) пункта 107 Федеральных авиационных правил «Сертификационные требования к эксплуатантам коммерческой гражданской авиации. Процедуры сертификации» (утверждены приказом Минтранса России 4 февраля 2003 года №11) основаниями для ограничений в действии, приостановление действия или аннулирования сертификата эксплуатанта могут являться ухудшение основных производственных и финансово-экономических показателей деятельности эксплуатанта, влияющие на безопасность полетов и права потребителей, в том числе задолженность в ПФР по начислению страховых взносов сверх ставки единого социального налога, предусмотренных статьей 4 Закона №155-ФЗ. Однако до настоящего вре-

мени правовые механизмы реализации предусмотренной в указанном документе меры ответственности отсутствуют.

Для того, чтобы соответствующий уполномоченный орган мог приостановить действие или аннулировать сертификат эксплуатанта, он должен располагать официальной информацией о наличии такой задолженности, поступившей от администратора страховых взносов по дополнительному тарифу - Пенсионного фонда Российской Федерации. Для передачи такой информации должна быть создана соответствующая правовая основа (норма законодательного акта, соглашение между ПФР и Минтрансом России), которой в настоящее время нет.

Письмом начальника Управления организации персонифицированного учета ПФР И.В. Кучмия от 18 ноября 2005 года №08/1212 в соответствии с поручением Минздравсоцразвития России территориальным органам ПФР предписано направить авиапредприятиям, использующим труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и имеющим задолженность по дополнительному тарифу страховых взносов, уведомление о необходимости ее погашения до 15 декабря 2005 года с предупреждением о предполагаемых санкциях со стороны Минтранса России - приостановка или аннулирование сертификата эксплуатанта в соответствии с указанными выше сертификационными требованиями.

Следует отметить, что применение к плательщику, имеющему задолженность по страховым взносам по дополнительному тарифу, такой меры ответственности как аннулирование сертификата (что означает фактически полное прекращение его деятельности) в отсутствие механизмов предварительного урегулирования вопросов погашения задолженности, аналогичных механизмам, применяемым в отношении других обязательных платежей, представляется неоправданно жестким. Такая мера ответственности должна применяться только в исключительных случаях и при наличии четко определенной процедуры ее применения, которая в настоящее время также отсутствует.

**Организация учета страховых взносов по дополнительному тарифу
для работодателей-организаций, использующих труд членов
летных экипажей воздушных судов гражданской авиации,
в том числе начисленных и уплаченных сумм взносов**

В соответствии с письмом ПФР и Центрального банка России от 11, 12 апреля 2000 года №№МЗ-03-27/2950, 7779-У установлен Порядок учета страховых взносов по дополнительному тарифу в ПФР работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, и перечисления региональными отделениями ПФР этих взносов на счет ПФР, открытый в ОПЕРУ-1 при Банке России.

Согласно вышеназванному Порядку для учета сумм страховых взносов по дополнительному тарифу региональным отделениям ПФР в учреждениях Банка России на балансовом счете №40401 «Пенсионный фонд Российской Федерации» в установленном порядке открываются отдельные лицевые счета с отличительным признаком «4» в 16 разряде номера лицевого счета.

Для указанных целей Отделению ПФР по Республике Коми 3 мая 2000 года в ГРКЦ Национального Банка Республики Коми Банка России, г. Сыктывкар, открыт счет №40401810300000040005; Отделению ПФР по Ставропольскому краю 16 мая 2000 года открыт счет №40401810300000040006 в РКЦ при Главном управлении Банка России по Ставропольскому краю.

Работодатели-организации, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, перечисляют начисленные страховые взносы по дополнительному тарифу платежными поручениями на вышеуказанные лицевые счета.

Региональные отделения ПФР в сроки, установленные Правлением ПФР, перечисляют остатки средств с указанных лицевых счетов, платежными поручениями на лицевой счет ПФР №40401810200000040004, открытый в ОПЕРУ-1 при Банке России.

В соответствии с телеграммой ПФР от 21 апреля 1999 года №АК-03-31/3684 Отделения ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю перечисляли поступившие средства по дополнительному тарифу страховых взносов 1 раз в месяц.

Распоряжением Председателя Правления ПФР Г.Н. Батанова от 18 августа 2005 года №146р в указанный порядок перечисления этих взносов внесены изменения, в соответствии с которыми средства по дополнительному тарифу страховых взносов должны перечисляться региональными отделениями на указанный выше лицевой счет ПФР на следующий день после поступления средств от плательщиков. В настоящее время Отделения ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю в своей деятельности руководствуются названным распоряжением.

Страхователи-организации, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, ежегодно до 1 марта в соответствии с постановлением Правления ПФР «О формах документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования и инструкции по их заполнению» представляют в региональные органы ПФР «Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование» (форма АДВ-11), на основании которой региональными органами ПФР ведутся лицевые счета застрахованных лиц, в том числе в части страховых взносов по дополнительному тарифу, в которых отражаются суммы начисленных и уплаченных страховых взносов, а также задолженность по этим взносам.

Осуществление органами ПФР контрольной работы в части страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в том числе начисленных и уплаченных сумм взносов

Методологическое обеспечение работы территориальных органов ПФР по осуществлению контрольной работы в части исчисления и уплаты работодателями-организациями страховых взносов по дополнительному тарифу со стороны Фонда практически отсутствует, информация по контрольной работе территориальных органов в ПФР отсутствует. В то же время, как показали результаты экспертно-аналитического мероприятия, территориальными органами ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю соответствующая контрольная работа ведется.

В 1999-2000 годах в рамках Порядка уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в ПФР, утвержденного постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 года №2122-1, управлениями ПФР по Республике Коми было проведено 5 документальных проверок правильности начисления и уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу.

В 2001-2005 годах управлениями ПФР по Республике Коми проведено 17 документальных проверок правильности начисления и уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, по результатам которых выставлено 9 требований об уплате этих страховых взносов на сумму 23835,6 тыс. рублей. Были проверены следующие организации: ФГУП «Комиавиатранс» (2 проверки), ОАО «Комиинтеравиа» (2 проверки), ФГУ «Сыктывкарская авиабаза» (2 проверки), филиал ФГУ «Сыктывкарская авиабаза» (1 проверка), Ухтинский филиал ООО «Авиапредприятие «Газпромавиа» (4 проверки), Аэропорт «Ухта» ФГУП «Комиавиатранс» (3 проверки), Аэропорт «Печора» ФГУП «Комиавиатранс» (1 проверка), Аэропорт «Воркута» ФГУП «Комиавиатранс» (2 проверки).

В 2001-2005 годах управлениями ПФР по Ставропольскому краю проведено 14 документальных проверок правильности начисления и уплаты страховых взносов по до-

полнительному тарифу. Были проверены следующие организации: ГУАП «Кавминводьявиа» (2 проверки), ООО Авиакомпания «Симаргл» (1 проверка), ООО «Авиакомпания «Аннушка» (2 проверки), ГУА «КАВМИНВОДЫ-авиа» (3 проверки), ООО Авиакомпания КМВ «Ставрополье 411-АВИА» (3 проверки), ООО «АК «Спецавиа» (1 проверка); ООО «Стаэро» (1 проверка), ООО «СААК» (1 проверка).

Следует отметить, что в ходе осуществления проверок деятельности территориальных органов ПФР контрольными структурами ПФР затрагиваются вопросы работы со страховыми взносами по дополнительному тарифу. Так, в примерной структуре акта проверки деятельности территориальных органов ПФР по исполнению доходной части бюджета, организации персонифицированного учета, а также организации работы в субъектах Российской Федерации по реализации постановлений Правительства Российской Федерации от 17 марта 2003 года №158 и от 31 декабря 2003 года №807, утвержденной председателем ревизионной комиссии - руководителем аппарата ревизионной комиссии ПФР И.П. Белистовым 25 апреля 2005 года, под пунктом 9 предусмотрено отражение вопросов организации работы по сбору и перечислению в ПФР средств, поступающих по дополнительному тарифу страховых взносов.

Вопросы соблюдения порядка по сбору средств, поступающих от работодателей, использующих труд членов летных экипажей, предусматриваются отделениями ПФР по Республике Коми и Ставропольскому краю в программах проведения комплексных ревизий финансово-хозяйственной деятельности управлений ПФР.

Выводы

1. Определение страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в законодательстве отсутствует.

2. В законодательстве практически отсутствуют положения, определяющие механизмы администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

3. Нормы, устанавливающие ответственность плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу, носят отсылочный к действующему законодательству характер без указания, положениями каких законодательных актов следует руководствоваться при принятии решений о привлечении к ответственности указанных плательщиков.

4. Анализ действующего законодательства, правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации и сложившаяся судебная практика показывает, что:

4.1. Страховые взносы по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, являются обязательными платежами.

4.2. Страховые взносы по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, нельзя отграничить от налогов, и в совокупности с основным платежом (в настоящее время - единым социальным налогом, зачисляемым в федеральный бюджет) эти взносы являются единым обязательным платежом, имеющим самостоятельный объект обложения (и, соответственно, базу обложения) и уплачиваемым установленной категорией плательщиков по определенному тарифу.

4.3. Все элементы обязательного платежа, исходя из требований налогового законодательства применительно к страховым взносам по дополнительному тарифу в совокупности с основным платежом, можно считать законодательно установленными, соот-

ответственно, вопросы его администрирования следует решать на основе положений налогового законодательства.

4.4. В условиях недостаточного законодательного урегулирования вопросов администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу и складывающейся арбитражной практики механическое распространение положений налогового законодательства в части процедур администрирования налогов на страховые взносы по дополнительному тарифу, особенно в части бесспорного порядка взыскания задолженности, не представляется оправданным.

4.5. Органом, уполномоченным осуществлять администрирование страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, является Пенсионный фонд Российской Федерации.

5. Данные о задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, представленные Пенсионным фондом Российской Федерации, свидетельствуют о тенденции роста указанной задолженности, при этом информация о структуре задолженности в ПФР отсутствует.

6. Методологическое обеспечение деятельности территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации по вопросам администрирования страховых взносов в части взыскания недоимки по страховым взносам по дополнительному тарифу и осуществления контрольной работы со стороны Фонда практически отсутствует, однако при осуществлении ПФР проверок деятельности своих территориальных органов по исполнению доходной части бюджета затрагиваются вопросы организации работы по сбору средств, поступающих по дополнительному тарифу страховых взносов.

7. Региональные органы Пенсионного фонда Российской Федерации в вопросах администрирования страховых взносов по дополнительному тарифу принимают самостоятельные решения при выборе технологии этого администрирования.

8. Анализ имеющейся судебной практики показывает, что вне зависимости от принятого решения арбитражными судами не ставилось под сомнение право органов Пенсионного фонда Российской Федерации обращаться в суды с исками о взыскании задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу.

Предложения

Учитывая, что ежемесячная доплата к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации за счет средств, дополнительно поступающих в Пенсионный фонд Российской Федерации от работодателей, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, рассматривается законодателем в качестве дополнительной гарантии в области социального обеспечения в связи с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющего особый характер, а также то, что размер этой доплаты напрямую увязан с объемом средств, поступивших в бюджет ПФР от уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу, Счетная палата Российской Федерации полагает целесообразным рекомендовать рассмотреть вопросы в части:

1. Внесения в Федеральный закон от 27 ноября 2001 года №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» изменений и дополнений, устанавливающих непосредственно или со ссылкой на положения налогового законодательства и (или) законодательства об обязательном пенсионном страховании:

- порядок и сроки регистрации работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, в территориальном органе ПФР;

- сроки уплаты страховых взносов по дополнительному тарифу;

- размер и сроки начисления пеней при несвоевременной или неполной уплате страховых взносов по дополнительному тарифу;

- периодичность и сроки представления, а также порядок утверждения форм отчетности плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу;

- механизмы принудительного взыскания задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу;

- меры ответственности плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу за нарушение законодательства об их уплате, порядка регистрации их в органах ПФР и представления отчетности;

- формы и периодичность осуществления органами ПФР контрольных мероприятий у плательщиков страховых взносов по дополнительному тарифу;

- порядок зачета (возврата) излишне уплаченных сумм страховых взносов по дополнительному тарифу;

- порядок списания безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам по дополнительному тарифу.

2. Осуществление Пенсионным фондом Российской Федерации с учетом сложившейся арбитражной практики всего комплекса мер, связанных с взысканием в судебном порядке задолженности по уплате страховых взносов по дополнительному тарифу для работодателей-организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

С.А. АГАПЦОВ