

Из постановления Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 28 июня 2002 года № 22 (305) “О результатах тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год с выездами в регионы”:

Утвердить с учетом состоявшегося обсуждения отчет о результатах тематической проверки.

Направить с учетом состоявшегося обсуждения представление Счетной палаты МНС России.

Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации.

Направить письма с приложением отчета о результатах тематической проверки в Государственную Думу и Совет Федерации.

ОТЧЕТ

о результатах тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам, а также в территориальных налоговых органах и органах федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по Республике Карелия и Орловской области

Основание для проведения проверки: план работы Счетной палаты Российской Федерации на 2002 год (п. 5.8.), утвержденный постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 28 декабря 2001 года (протокол № 47 (283)).

Цель проверки

Проверить осуществление налоговыми органами контроля за уплатой единого социального налога (взноса) за 2001 год, а также своевременность перечисления этого налога органами федерального казначейства органам управления государственных внебюджетных фондов.

Предмет проверки

Организация сбора единого социального налога (взноса) и перечисление поступивших средств органам управления государственных внебюджетных фондов.

Объекты проверки

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

Управление Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Республике Карелия; Инспекции МНС России по г. Петрозаводску, по г. Кондопоге.

Управление Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Орловской области; Инспекции МНС России: по Северному району г. Орла, по г. Ливнам, межрайонная инспекция № 6.

Управление федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по Республике Карелия, отделения федерального казначейства по г. Петрозаводску и по г. Кондопоге.

Управление федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по Орловской области, отделения федерального казначейства по г. Ливнам и по Свердловскому району.

Перечень изученных документов прилагается (приложение № 1; приложения в Бюллетене не публикуются).

По результатам проверки составлены акты

Акт от 11 июня 2002 года (регистрационный номер КМ-651/14 от 13 июня 2002 г.) тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам (с актом ознакомлен заместитель Министра Российской Федерации по налогам и сборам С.Х. Аминев, без замечаний);

Акт от 31 мая 2002 года (регистрационный номер КМ-608/14 от 3 июня 2002 г.) тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Управлении Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Республике Карелия (с актом ознакомлен руководитель Управления МНС России по Республике Карелия А.В. Грищенко, без замечаний);

Акт от 19 апреля 2002 года (регистрационный номер КМ-411/14 от 22 апреля 2002 г.) тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Управлении Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Орловской области (с актом ознакомлен руководитель Управления МНС России по Орловской области В.И. Рыжов, без замечаний);

Акт от 31 мая 2002 года (регистрационный номер КМ-605/14 от 3 июня 2002 г.) тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Управлении федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по Республике Карелия (с актом ознакомлен руководитель Управления федерального казначейства Минфина России по Республике Карелия А.П. Максимов, без замечаний);

Акт от 19 апреля 2002 года (регистрационный номер КМ-412/14 от 22 апреля 2002 г.) тематической проверки полноты сбора и своевременности перечисления единого социального налога (взноса) в государственные внебюджетные фонды за 2001 год в Управлении федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по Орловской области (с актом ознакомлена руководитель Управления федерального казначейства Минфина России по Орловской области Р.Ф. Голяева, без замечаний).

Проверкой установлено

1. В проверенных организациях имеются и используются в работе нормативные правовые документы, регулирующие порядок сбора и своевременность перечисления единого социального налога в государственные внебюджетные фонды.

2. В соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 16 октября 2000 года № 1462-р и в целях обеспечения условий для введения в действие с 1 января 2001 года единого социального налога (взноса) и бесперебойного функционирования системы обязательного социального страхования государственные внебюджетные фонды должны были осуществить передачу территориальным органам Мини-

стерства Российской Федерации по налогам и сборам сведений о плательщиках страховых взносов. Конкретный срок завершения указанной работы постановлением не определен.

МНС России письмом от 7 февраля 2002 года № СА-6-05/153 обязало Управления МНС России по субъектам Российской Федерации подвести итоги работы по передаче сведений о плательщиках страховых взносов региональными отделениями государственных внебюджетных фондов налоговым органам и в срок до 1 апреля 2002 года проинформировать МНС России.

По состоянию на 1 апреля 2002 года в налоговые органы МНС России территориальными отделениями Пенсионного фонда Российской Федерации (далее - ПФР) переданы акты сверок расчетов по 5979619 плательщикам на общую сумму задолженности 501771688,0 тыс. рублей; региональными отделениями Фонда социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС России) - по 1619162 плательщикам (19658954,0 тыс. рублей); территориальными фондами обязательного медицинского страхования (далее - ТФОМС) - по 4202909 плательщикам в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее - ФОМС) на сумму задолженности 6070462,0 тыс. рублей и по 4324126 плательщикам - в ТФОМС (78395560,0 тыс. рублей).

3. В результате “трансформации” в 2001 году взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог, зачисляемый в соответствующих долях в эти фонды, и последующего “расщепления” в 2002 году доли единого социального налога, зачисляемой в ПФР, на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и долю единого социального налога, зачисляемую в федеральный бюджет, количество платежных документов по этим платежам, оформляемых плательщиками, увеличилось с 5 документов в 2000 году до 11 документов в 2002 году (включая платежи по единому социальному налогу, задолженности по страховым взносам, уплачиваемым до 2001 года, страховым взносам на обязательное пенсионное страхование).

Следует отметить, что само название - единый социальный налог (по аналогии с другими, имеющими в своем названии слово “единый”, налогами: единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог) предусматривает для плательщика указанного налога производить его уплату одним платежным документом с последующим “расщеплением” поступивших средств органами федерального казначейства между различными бюджетами по установленным нормативам. Однако в Налоговом кодексе имеются нормы, специально подчеркивающие, что этот “единый” налог исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд (статья 243).

В настоящее время структура налоговой базы по единому социальному налогу различна по его долям. Так, пунктом 3 статьи 238 Налогового кодекса предусмотрено, что в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС России) не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса, при уплате единого социального налога сумма, подлежащая уплате в ФСС России, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

Таким образом, в настоящее время порядок исчисления единого социального налога таков, что осуществлять его уплату единым платежом с последующим “расщеплением” этой суммы органами федерального казначейства по установленным действующим за-

конодательством ставкам практически не представляется возможным (за исключением платежей в фонды обязательного медицинского страхования).

4. МНС России в 2001 году доводило до своих территориальных управлений ежемесячные плановые задания (контрольные цифры) по мобилизации единого социального налога и ежеквартально проводило их уточнение. Указанные задания не предусматривали отдельных показателей по сбору единого социального налога и погашению недоимки, пеней и штрафов за 2001 год по этому налогу, а также задолженности предыдущих лет по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, и определялись по субъекту Российской Федерации одной суммой, включающей эти показатели.

5. За 2001 год по Российской Федерации поступило средств единого социального налога 567378456,0 тыс. рублей, в том числе в разрезе государственных внебюджетных фондов: ПФР - 439982611,0 тыс. рублей, ФСС России (с учетом сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) - 71067991,0 тыс. рублей, ФОМС - 3576787,0 тыс. рублей, ТФОМС - 52751067,0 тыс. рублей.

По сравнению с объемами страховых взносов, поступивших в 2000 году в государственные внебюджетные фонды (включая погашение задолженности прошлых лет), в 2001 году доходы этих фондов за счет единого социального налога и мобилизации задолженности прошлых лет по страховым взносам возросли в: ПФР - на 25,4%; ФСС России - на 4,7% (в условиях снижения ставки единого социального налога в доле фонда до 4,0% по сравнению с тарифами страховых взносов в этот фонд - 5,4%), ФОМС - на 31,0%, ТФОМС - на 19,8 процента.

Плановые показатели бюджетов федеральных государственных внебюджетных фондов на 2001 год, утвержденные соответствующими федеральными законами, согласно налоговой отчетности в части доходов от единого социального налога, значительно перевыполнены: ПФР - 110,0%, ФСС России - 136,0%, ФОМС - 136,0 процента.

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

6. Сумма недопоступивших средств по единому социальному налогу в связи с предоставлением льгот налогоплательщикам в 2001 году составила 28376169,0 тыс. рублей, в том числе:

- в соответствии со статьей 239 Налогового кодекса - 11316297,0 тыс. рублей, или 40,0% от общей суммы недопоступления;
- в соответствии со статьями 25 и 26 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2001 год" - 17059872,0 тыс. рублей, или 60,0 процента.

Потери от использования льгот налогоплательщиками составили 5,0% к сумме поступивших в 2001 году средств единого социального налога.

Статья 239 Налогового кодекса предусматривает освобождение организаций от уплаты единого социального налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы. Среди представляемых работодателями справок об установлении групп инвалидности их работникам (в целях обоснования льгот по уплате единого социального налога в налоговые органы по Республике Карелия и Орловской области) имеются справки, в графе "Заключение об условиях и характере труда" которых значится запись "нетрудоспособен". Однако в соответствии со статьей 83 Трудового кодекса Российской Федерации одним из оснований прекращения трудового

договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон, является признание работника полностью нетрудоспособным в соответствии с медицинским заключением.

7. Как показала проверка, проведенная в УМНС России по Республике Карелия, предполагаемые потери от применения налогоплательщиками регрессивной шкалы налогообложения в 2001 году ожидаются в размере 3,6% от общей суммы начисленных по расчетам авансовых платежей в 2001 году.

На момент завершения проверки соответствующие данные в целом по Российской Федерации МНС России не сведены.

По городу Петрозаводску воспользовались правом на регрессию 74 налогоплательщика, из них 14 плательщиков, или 18,9%, - органы государственной власти и управления Республики Карелия, 10 плательщиков, или 13,5%, - кредитные организации (включая учреждения Центрального банка России). По городу Кондопоге из 8 воспользовавшихся правом на применение регрессивной шкалы налогообложения плательщиков 3 организации (или 37,5% от общего количества) являются кредитными организациями.

8. В нарушение статьи 78 Налогового кодекса налоговыми органами в 2001 году производились зачеты переплаты налоговых платежей, не являющихся источником формирования государственных внебюджетных фондов, в счет единого социального налога и зачеты переплаты единого социального налога в счет других налогов, а также зачеты переплаты долей единого социального налога и задолженности по страховым взносам между бюджетами различных фондов.

Так, в Орловской области в 2001 году ИМНС России по Северному району г. Орла принято 25 таких решений, в том числе:

- от 25 апреля 2001 года (заключение № 226) о зачете переплаты в сумме 254303,87 рубля по заявлению плательщика (“ОСПАЗ-Крепёж” ОАО “ОСПАЗ”) с кода 1010520 (единый социальный налог, зачисляемый в ФСС РФ) на код 1010510 (единый социальный налог, зачисляемый в ПФР);

- от 3 июля 2001 года (заключение № 504) о зачете переплаты в сумме 109448,05 рубля по заявлению плательщика (Орловский завод силикатного кирпича) с кода 1010530 (единый социальный налог, зачисляемый в ФФОМС) на код 1010540 (единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС).

ИМНС России по г. Ливнам Орловской области:

- от 16 марта 2001 года (заключение № 125) о зачете переплаты в сумме 5690,0 рубля по заявлению плательщика (ООО “Ореол”) с кода 1010540 (единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС) на код 1010530 (единый социальный налог, зачисляемый в ФОМС);

- от 24 июля 2001 года (заключение № 502) о зачете переплаты в сумме 123265,0 рубля по заявлению плательщика (АК-1545) с кода 1010510 (единый социальный налог, зачисляемый в ПФР) на код 1010520 (единый социальный налог, зачисляемый в ФСС РФ);

межрайонной инспекцией № 6 УМНС России по Орловской области:

- заключение № 530 о зачете переплаты в сумме 2331,0 рубля по заявлению плательщика (“Орелтоппром”) с кода 1010520 (единый социальный налог, зачисляемый в ФСС РФ) на код 1010510 (единый социальный налог, зачисляемый в ПФР);

- заключение № 490 о зачете переплаты в сумме 1553,0 рубля по заявлению плательщика (ЗАО “Куракино”) с кода 1010520 (единый социальный налог, зачисляемый в ФСС РФ) на код 1400504 (налог на содержание жилищно-коммунального хозяйства).

Следует отметить, что принимаемые налоговыми органами в нарушение статьи 78 Налогового кодекса решения о зачетах излишне уплаченных сумм единого социального

налога между бюджетами различных государственных внебюджетных фондов (и бюджетов разного уровня) в ряде случаев позволяют сохранить уже поступившие в бюджетную систему средства, поскольку при возврате средств на счет налогоплательщика в кредитной организации, имеющий картотеку приоритетных перед бюджетной системой требований, возвращенные средства могли быть потеряны для бюджетов государственных внебюджетных фондов (например, заключения № 226 от 25 апреля 2001 года, № 504 от 3 июля 2001 года, принятые инспекцией МНС России по Северному району г. Орла).

Некоторые представленные инспекцией МНС России по г. Ливнам Орловской области копии заключений о зачетах переплат, выполненные “под копирку” и находящиеся в делах инспекции, практически не читаемы (например, заключения №№ 426-429 от 6 июня 2001 г.).

9. Пунктом 4 статьи 236 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2001 году) было предусмотрено, что выплаты, указанные в пунктах 1 и 2 этой статьи, не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль организаций, или средств, оставшихся в распоряжении индивидуального предпринимателя либо физического лица после уплаты налога на доходы физических лиц. Согласно пункту 3 статьи 236 Налогового кодекса (в редакции, действующей в 2002 году), указанные в пункте 1 этой статьи выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков - организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, а у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц - по налогу на доходы физических лиц.

Приведенные нормы являются новацией по сравнению с действовавшим до 2001 года законодательством о страховых взносах, уплачиваемых в бюджеты государственных внебюджетных фондов. Использование названных положений налогоплательщиками ведет к потерям доходов бюджетов государственных внебюджетных фондов и федерального бюджета за счет сокращения объекта налогообложения по единому социальному налогу (и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, объект обложения и база начисления по которым идентична единому социальному налогу). Оценить влияние этих норм на поступление единого социального налога не представляется возможным, поскольку составляемая в 2001 и 2002 годах налоговая отчетность не предусматривает соответствующих показателей.

Следует отметить, что глава 25 “Налог на прибыль организаций”, а также глава 23 “Налог на доходы физических лиц” Налогового кодекса не содержат прямого указания на обязанность налогоплательщика включать в состав затрат для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц все произведенные им расходы из предусмотренного налоговым законодательством перечня (статьи 221, 252 и др.), а в главе 24 “Единый социальный налог” отсутствуют ссылки на соответствующие статьи названных выше глав (например, статью 270, определяющую, какие расходы не учитываются для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль).

В условиях снижения в 2002 году ставки налога на прибыль организаций до 24% (а также “плоской” ставки налога на доходы физических лиц - 13%) при сохранении совокупной ставки единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на уровне 35,6% возможно намеренное завышение налогоплательщиками налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц путем невключения в расходы для целей исчисления названных налогов затрат на оплату труда и т. д. с целью сокращения налоговой базы по единому соци-

альному налогу и базы начисления по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

10. Между главами 25 “Налог на прибыль организаций”, 23 “Налог на доходы физических лиц” и главой 24 “Единый социальный налог” имеются противоречия. Так, среди выплат, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (и, соответственно, по налогу на доходы физических лиц), указаны расходы на оплату путевок на лечение и отдых (п. 29 ст. 270 Налогового кодекса). Таким образом, эти выплаты в соответствии с п. 3 ст. 236 не являются объектом налогообложения по единому социальному налогу.

Однако согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса, оплата отдыха физического лица - работника и членов его семьи учитывается при определении налоговой базы по единому социальному налогу. Поэтому на практике одновременная реализация требований статей 236, 237 и 270 невозможна (за исключением организаций, не формирующих налоговую базу по налогу на прибыль).

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

Поскольку, начиная с 2001 года, контроль за уплатой единого социального налога осуществляется налоговыми органами, правомерность принятия решений об изменении сроков уплаты этого налога органами управления государственных внебюджетных фондов в условиях сохранения названной выше нормы налогового законодательства представляется спорной.

Как следует из представленной МНС России налоговой отчетности за 2001 год по средствам единого социального налога, в 2001 году налогоплательщикам предоставлялись отсрочки и рассрочки по уплате единого социального налога. На 1 января 2002 года сумма отсроченных (рассроченных) платежей по единому социальному налогу в целом составила 236416,0 тыс. рублей, в том числе ПФР - 201473,0 тыс. рублей, ФСС России - 17502,0 тыс. рублей, ФОМС - 1991,0 тыс. рублей, ТФОМС - 15450,0 тыс. рублей. Отсроченные и рассроченные пени и налоговые санкции по данному налогу составили 212988,0 тыс. рублей.

Следует отметить, что в 2001 году только ПФР принял постановление от 5 сентября 2001 года № 146 “Об утверждении Порядка организации работы по представлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа в составе единого социального налога (взноса) в части, подлежащей зачислению в Пенсионный фонд Российской Федерации” (который фактически следует считать утратившим силу с 1 января 2002 года, поскольку, начиная с этой даты действующее законодательство не предусматривает непосредственного зачисления средств единого социального налога в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации).

Аналогичное постановление принято ФСС России лишь в 2002 году (от 19 марта 2002 года № 28 “О порядке организации работы по предоставлению отсрочек или рассрочек по уплате авансового платежа по единому социальному налогу в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации”).

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

12. Действующее законодательство не содержит норм, возлагающих на кредитные организации обязанность проверки правильности заполнения налогоплательщиком поля “Назначение платежа” расчетного документа в части соответствия кодов бюджетной классификации текстовой информации.

Допускаемые плательщиками несоответствия в реквизитах в условиях значительного объема информации, приводимой в поле “Назначение платежа” расчетного документа (код бюджетной классификации не соответствует указываемому названию фонда), приводят к невозможности классифицировать поступившие платежи и своевременно направить их в доходы соответствующего бюджета.

13. На 1 января 2002 года задолженность плательщиков по единому социальному налогу в государственные внебюджетные фонды составила 46934315,0 тыс. рублей, в том числе недоимка - 43217129,0 тыс. рублей, или 92,1% от общей суммы задолженности, отсроченные (рассроченные) платежи - 236416,0 тыс. рублей, или 0,5%, приостановленные к взысканию платежи - 3480770,0 тыс. рублей, или 7,4 процента. Задолженность плательщиков по единому социальному налогу на начало 2002 года в ПФР сложилась в сумме 38749728,0 тыс. рублей, в ФСС России - 2084276,0 тыс. рублей, в ФОМС - 375327,0 тыс. рублей, в ТФОМС - 5724984,0 тыс. рублей.

Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций по единому социальному налогу по состоянию на 1 января 2002 года составила 7965902,0 тыс. рублей, в том числе отсроченные (рассроченные) пени и налоговые санкции - 212988,0 тыс. рублей, приостановленные к взысканию пени и налоговые санкции - 410699,0 тыс. рублей.

В течение 2001 года имела место тенденция к увеличению недоимки по единому социальному налогу. По состоянию на 1 апреля 2001 г. недоимка составляла 3190965,0 тыс. рублей, на 1 июля 2001 г. - 25433891,0 тыс. рублей, на 1 октября 2001 года - 38330328,0 тыс. рублей, на 1 января 2002 г. - 46934315,0 тыс. рублей.

В целом сумма недоимки по единому социальному налогу и задолженности по уплате пеней и налоговых санкций на 1 января 2002 года в сумме 54900217,0 тыс. рублей равна 9,7% от объемов поступлений единого социального налога в 2001 году - 567378456,0 тыс. рублей.

14. За 2001 год налоговыми органами было проведено 37657 выездных проверок уплаты единого социального налога плательщиками - юридическими лицами. Из них выявлены нарушения соответственно у 3986 плательщиков этого налога. Дополнительно начислено 8398246,0 тыс. рублей, в том числе по выездным проверкам - 190064,0 тыс. рублей. Из этих средств взыскано 514419,0 тыс. рублей, или 6,1% от суммы дополнительно начисленных платежей, в том числе по выездным проверкам - 32368,0 тыс. рублей, или 17,0 процента.

В 2001 году инспекциями МНС России было проверено 44855 налогоплательщиков - физических лиц. Почти у каждого седьмого из проверяемых налогоплательщиков были выявлены нарушения в порядке уплаты единого социального налога. По результатам этих

проверок дополнительно начислено средств по единому социальному налогу 15671,0 тыс. рублей, в том числе налоговые санкции - 677,0 тыс. рублей, пени - 12832,0 тыс. рублей. Из этих средств взыскано 3443,0 тыс. рублей, или 22,0% от объема начислений.

Информацией о взысканных суммах в счет погашения задолженности по единому социальному налогу отдельно по каждому виду мер взыскания (выставленным требованиям, инкассовым поручениям, обращению взыскания на имущество, арест имущества, обращения в судебные органы и др.), предпринятых налоговыми органами в соответствии с Налоговым кодексом, в целом по Российской Федерации МНС России не располагает. Соответственно, не представляется возможным оценить эффективность применения тех или иных предусмотренных действующим законодательством мер принудительного взыскания единого социального налога.

Проверкой установлено, что ИМНС по г. Петрозаводску при подготовке требований об уплате недоимки по единому социальному налогу в отдельных случаях не учитывалась недоимка и пени на общую сумму менее 100 рублей.

15. Проверкой выявлены случаи приема налоговыми органами налоговых деклараций по единому социальному налогу, заполненных налогоплательщиками с нарушением установленного порядка. Так, в представленной в ИМНС России по г. Петрозаводску налоговой декларации АООТ “Автомобильная колонна № 2061” (камеральная проверка была проведена 14 мая 2002 года) на страницах 02, 05 и 06 отсутствовала подпись лица, которому следовало подтвердить достоверность и полноту сведений, указанных на данных страницах; на странице 02 не в полном объеме были заполнены данные об адресе, указанном в учредительных документах.

В ряде налоговых деклараций и расчетах по авансовым платежам имеются неоговоренные (не заверенные подписью, печатью) исправления “штрихом” (отчетность ООО “Русская линия”, ООО “Летучая мышь”, представленная в ИМНС России по г. Петрозаводску), суммы проставлены в “целых” рублях без копеек (налоговые декларации ООО “Карельская оценочная компания”, ООО “Веба-Плюс”, Центральная избирательная комиссия Республики Карелия, представленные в ИМНС России по г. Петрозаводску; налоговые декларации ОАО “Кондопога”, ОАО “Сунское”, представленные в ИМНС России по г. Кондопоге).

В результате проведения работниками налоговых органов камеральных проверок налоговых деклараций (расчетов по авансовым платежам), заполненных в “целых” рублях, возникают недоимки и переплаты (в копейках), что увеличивает количество налогоплательщиков, формально имеющих недоимку (переплату) по единому социальному налогу.

16. Средства единого социального налога, начиная с 2001 года, зачисляются на счета органов федерального казначейства и в соответствии с установленным порядком своевременно и в полном объеме перечисляются на счета органов управления государственных внебюджетных фондов в кредитных организациях.

По данным отчетности Главного управления федерального казначейства Минфина России (форма 606), всего на 1 января 2002 года в государственные внебюджетные фонды перечислено средств единого социального налога (без учета сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) 509348921,0 тыс. рублей, в том числе в ПФР - 432937032,0 тыс. рублей, ФСС России - 20974271,0 тыс. рублей, ФОМС - 3514134,0 тыс. рублей, ТФОМС - 51923484,0 тыс. рублей.

Пунктом 9 Правил зачисления взносов, уплачиваемых в составе единого социального налога (взноса) на счета органов федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации, и перечисления этих средств в бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов, а также по зачислению недоимки, пеней и

штрафов по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды (в том числе в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации), образовавшихся на 1 января 2001 г., на эти счета и перечисления указанных средств в бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов и федеральный бюджет Российской Федерации, утвержденных приказом Минфина России от 15 января 2001 г. №3н, предусмотрено, что органы федерального казначейства осуществляют возврат (зачет) излишне уплаченного или взысканного налога платежными поручениями на основании заключения налогового органа в порядке, установленном законодательными и иными нормативными правовыми актами.

Письмом Минфина России и МНС России от 17 ноября 2000 г. № 03-01-12/07-437, ФС-6-09/880 “О возврате или зачете излишне уплаченной (взысканной) суммы федерального налога, сбора, а также пеней” были даны разъяснения об участии органов федерального казначейства в осуществлении зачета (возврата) излишне уплаченных налогов. В связи с тем, что ответственность за принятие решений, связанных с возвратами и зачетами излишне уплаченных налогов и сборов несут налоговые органы, неисполнение органами федерального казначейства заключений налогового органа допустимо только в случаях неправильного их оформления (отсутствие печати, подписи уполномоченных лиц или оформление заключений с нарушением положений названного письма), несоответствия указанного в заключении кода бюджетной классификации доходов бюджетов Российской Федерации наименованию налога или сбора и т. п.

В 2001 году органы федерального казначейства по Орловской области и Республике Карелия при выполнении решений налоговых органов о зачете (возврате) средств единого социального налога руководствовались указанными выше документами.

17. Задолженность по страховым взносам, штрафам и пеням, принятая налоговыми органами Российской Федерации от государственных внебюджетных фондов по актам сверки расчетов плательщиков на 1 января 2002 г., составила 604699595,0 тыс. рублей, в том числе: по страховым взносам - 194057927,0 тыс. рублей, из них отсроченные и приостановленные к взысканию платежи - 14530897,0 тыс. рублей. Задолженность по уплате пеней и штрафов составила 410641668,0 тыс. рублей, из них отсроченные и приостановленные к взысканию пени и штрафы - 9531573,0 тыс. рублей. При этом в общей сумме задолженности плательщиков в государственные внебюджетные фонды на долю страховых взносов приходится 32,1% , на пени и штрафы - 67,9 процента.

Задолженность по страховым взносам, штрафам и пеням, переданная органам МНС России по состоянию на 1 января 2002 года, в разрезе государственных внебюджетных фондов составила:

	ПФР	ФСС России	ФОМС	ТФОМС
Задолженность по страховым взносам	165071042,0	12542583,0	1198000,0	15246302,0
Задолженность по уплате пеней и штрафных санкций	338715571,0	6390315,0	4513176,0	61022606,0

(тыс. руб.)

В счет погашения просроченной задолженности предыдущих лет в течение 2001 года налоговыми органами взыскано 36238700,0 тыс. рублей, в том числе: в ПФР - 30484555,0 тыс. рублей, ФСС России - 2662230,0 тыс. рублей, ФОМС - 188765,0 тыс. рублей, ТФОМС - 2903150,0 тыс. рублей.

В результате проведенной налоговыми органами работы по взысканию задолженности в государственные внебюджетные фонды по состоянию на 1 января 2002 года объем задолженности в целом составил: по страховым взносам - 152284706,0 тыс. рублей, или 78,5% к объему переданной государственными внебюджетными фондами задолженности, по пеням и налоговым санкциям - 418899255,0 тыс. рублей, в том числе:

по ПФР - 129461941,0 тыс. рублей (342049177,0 тыс. рублей), ФСС России - 9775655,0 тыс. рублей (8693067,0 тыс. рублей), ФОМС - 696230,0 тыс. рублей (3564424,0 тыс. рублей), ТФОМС - 12350880,0 тыс. рублей (64592587,0 тыс. рублей).

18. В соответствии со статьей 20 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ “О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах” Правительство Российской Федерации постановлением от 1 октября 2001 г. № 699 утвердило Порядок проведения реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года (далее - Порядок).

На 1 января 2002 года по Российской Федерации было подано организациями - налогоплательщиками 29754 заявления о предоставлении права на реструктуризацию просроченной задолженности в государственные внебюджетные фонды. По этим заявлениям налоговыми органами приняты 16308 решений о реструктуризации задолженности. Общая сумма реструктурированной задолженности - 118934,4 млн. рублей, в том числе по страховым взносам - 17661,7 млн. рублей; по пеням и штрафным санкциям - 101272,7 млн. рублей, из них подлежит погашению - 15190,9 млн. рублей, списанию - 86081,8 млн. рублей. По отношению к общей сумме задолженности, переданной государственными внебюджетными фондами и принятой к учету налоговыми органами по состоянию на 1 января 2002 года, объем реструктурированной задолженности составляет 20,8 процента.

На момент проведения проверки МНС России подведены итоги реструктуризации задолженности в соответствии с постановлением № 699. Общее количество поданных заявлений о предоставлении права на реструктуризацию задолженности на дату завершения их приема (1 апреля 2002 года) составило 59339. Приняты положительные решения по 56135 заявлениям (94,6% от количества поданных заявлений) на сумму задолженности 223121,1 млн. рублей, в том числе страховые взносы - 58546,8 млн. рублей, пени и штрафы - 163574,3 млн. рублей (из них подлежит рассрочке - 24536,1 млн. рублей, списанию - 139038,2 млн. рублей). По отношению к сумме задолженности, принятой к учету налоговыми органами по состоянию на 1 апреля 2002 года, объем реструктурированной задолженности составил 38,9 процента.

19. Проводимая в 2001-2002 годах реструктуризация задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, а также пеней и финансовых санкций по ним, имеет ряд недостатков.

19.1. В первоначальной редакции пункта 3 Порядка предусматривалось, что решение о реструктуризации задолженности может быть принято в отношении организации, которая осуществляла в течение 2 месяцев, предшествовавших месяцу подачи заявления, и в течение срока его рассмотрения и принятия налоговым органом соответствующего решения полное и своевременное внесение авансовых платежей по единому социальному налогу. Указание на своевременность внесения авансовых платежей значительно сузило круг налогоплательщиков, имеющих право на реструктуризацию (как показала проверка в Орловской области и Республике Карелия, решения об отказе в реструктуризации задолженности в основном принимались в результате несвоевременного внесения налогоплательщиками авансовых платежей).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 14 марта 2002 года № 155 “О внесении изменений и дополнений в постановление Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699” из перечня условий предоставления права на реструктуризацию было исключено условие своевременности внесения авансовых пла-

тежей. Однако срок окончания подачи заявлений на реструктуризацию (1 апреля 2002 года) продлен не был, и налогоплательщики, потерявшие ранее право на реструктуризацию из-за невыполнения условия своевременности уплаты авансовых платежей, за оставшееся время до даты окончания срока подачи заявлений на реструктуризацию (практически 2 недели) не могли выполнить условия полной уплаты авансовых платежей в течение 2 месяцев, предшествующих дате подачи заявления. Кроме того, подготовка документов, прилагаемых налогоплательщиками к заявлению на реструктуризацию (в частности, графиков погашения 15% по начисленным пеням и штрафам, утвержденных каждым государственным социальным внебюджетным фондом), требует достаточно продолжительного времени.

19.2. Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699 было установлено, что реструктуризации подлежит задолженность по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года (в соответствии со статьей 20 Федерального закона от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ). Однако, поскольку указанное постановление было принято в 2001 году, в течение периода с 1 января 2001 года и до принятия налоговым органом решения о реструктуризации задолженности продолжалось начисление пеней на сумму задолженности (согласно пункту 6 приказа МНС России от 11 октября 2001 года № БГ-3-05/397 “О применении Порядка проведения реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года”, начисление пени на сумму реструктурируемой задолженности по страховым взносам прекращается со дня принятия налоговым органом решения о реструктуризации). Названная сумма не вошла в подлежащие реструктуризации суммы, была “заморожена” на дату принятия решения о реструктуризации, и в настоящее время механизм работы с этой задолженностью аналогичен механизму работы с обычной задолженностью по налоговым платежам.

По Республике Карелия сумма пеней, начисленных в 2001 году на реструктурированную задолженность, составила 28664,0 тыс. рублей.

Следует отметить, что в постановлении Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699 не была определена дата, после которой прекращается начисление пени на сумму реструктурируемой задолженности. Указанный пробел был устранен приказом МНС России (хотя такого поручения в названном постановлении Правительства Российской Федерации не содержится).

19.3. В соответствии с пунктом 2 Порядка, организации имеют право произвести досрочное погашение реструктурированной задолженности. Соответственно, у организации возникает право на списание 85% задолженности по начисленным пеням и штрафам. Однако в названном Порядке не определена процедура принятия налоговыми органами решения о списании этой части задолженности. В пункте 4 письма МНС России от 7 марта 2002 г. № СА-6-05/270@ указано, что в случае погашения реструктурированных страховых взносов в полном объеме и 15% пеней и штрафов налоговые органы принимают решение о списании оставшейся суммы по пеням и штрафам в размере 85% и по дате принятия такого решения проводят соответствующую операцию в карточке лицевого счета налогоплательщика, однако процедура принятия такого решения (нужно ли заявление налогоплательщика, форма и сроки принятия решения, кем принимается решение, нужно ли его согласовывать с органами государственных внебюджетных фондов и т. д.) также не изложена.

В результате обращения налогоплательщиков в налоговые органы Республики Карелия по данному вопросу остаются без удовлетворения, самостоятельно налоговыми

органами соответствующие решения не принимаются (по ИМНС России по г. Петро- заводску на момент проведения проверки с подобными заявлениями обратились 4 налогоплательщика, по ИМНС России по г. Кондопоге полностью уплатил платежи по решению о реструктуризации 1 налогоплательщик).

20. В настоящее время отсутствует порядок списания безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам (не являющихся налогами) в государственные внебюджетные фонды, а также пеней по ним. В результате сложилась ситуация, когда по налогоплательщикам, по которым налоговыми органами принимаются решения о списании признанной безнадежной к взысканию недоимки по федеральным налогам в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 12 февраля 2001 года № 100 “О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам” (в связи с ликвидацией, признанием банкротом и т. д.), продолжает числиться задолженность по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды.

Согласно проведенному Управлением МНС России по Республике Карелия анализу, объем безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам, пеням и штрафным санкциям составляет на 1 января 2002 г. 935067,0 тыс. рублей, или 30% от общей суммы переданной государственными внебюджетными фондами задолженности.

21. Начиная с 2002 года, глава 24 “Единый социальный налог” Налогового кодекса претерпела значительные изменения. Единый социальный налог перестал быть прямым источником формирования бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации. Доля единого социального налога, зачисляемая в 2001 году в ПФР, была “разделена” на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (объектом обложения и базой для начисления которых являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 “Единый социальный налог” Налогового кодекса) и долю единого социального налога, зачисляемую в федеральный бюджет (с последующим направлением этих средств в бюджет ПФР на выплату базовой части пенсии).

21.1. Согласно статьи 25 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”, контроль за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами, однако взыскание недоимки по страховым взносам и пеней осуществляется органами ПФР в судебном порядке. Тем самым часть полномочий, связанных с процедурой уплаты и взыскания страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, предоставлена органам ПФР.

Таким образом, создан прецедент “расщепления” функций по сбору одного обязательного платежа между двумя различными ведомствами. Соответственно, для осуществления взыскания недоимки и пеней по страховым взносам ПФР требуется иметь в полном объеме информацию, которой обладают налоговые органы для целей контроля за уплатой этих взносов.

Пунктом 7 статьи 243 Налогового кодекса установлено, что налоговые органы обязаны представлять в органы ПФР копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате единого социального налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами ПФР обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Порядком обмена информацией между налоговыми органами и органами Пенсионного фонда Российской Федерации, подписанным МНС России и ПФР 4 февраля 2002 года № БГ-15-05/65, № МЗ-16-25/1043, предусмотрена передача налоговыми органами копий платежных документов на уплату единого социального налога; задолженности по уплате единого социального налога, пеням и штра-

фам, ранее зачислявшейся в ПФР; задолженности предыдущих лет по взносам, пеням и штрафам; страховых взносов в ПФР, направляемых на выплату страховой и накопительной части трудовой пенсии. Кроме этого, органами МНС России передаются: перечень организаций и физических лиц, являющихся налогоплательщиками единого социального налога с указанием соответствующих реквизитов; копии актов проверок налоговых органов, расчетов по авансовым платежам, деклараций по страховым взносам и налоговых деклараций по единому социальному налогу; данные об открытых налогоплательщикам счетах и другие материалы.

Фактически органами ПФР в 2002 году производится формирование базы данных, аналогичной базе данных налоговых органов по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, что приводит к увеличению документооборота, трудовых и материальных затрат у налоговых органов, дублированию информационных ресурсов различных ведомств.

Следует отметить, что введение единого социального налога и передача функций по его сбору налоговым органам не повлекли за собой освобождения органов государственных внебюджетных фондов от функций контроля за уплатой обязательных платежей. Так, в 2001 году и в настоящее время ПФР осуществляет сбор страховых взносов, уплачиваемых работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (а с 2002 года - взыскание недоимки и пеней по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование); ФСС России - страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; фонды обязательного медицинского страхования - страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения.

21.2. С 2002 г. из статьи 243 Налогового кодекса исключено положение о том, что кредитные организации не вправе выдавать своему клиенту средства на оплату труда, если тот не представил платежные поручения на уплату единого социального налога.

Указанная норма существовала в законодательстве о страховых взносах в государственные внебюджетные фонды практически с момента образования этих фондов (пункт 14 Инструкции о порядке взимания и учета страховых взносов (платежей) на обязательное медицинское страхование, утвержденной постановлением Совета Министров Российской Федерации от 11 октября 1993 года № 1018; пункт 5 Порядка уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд Российской Федерации (России), утвержденного постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2122-1; пункт 2.13. постановления Фонда социального страхования Российской Федерации, Минтруда России, Минфина России и Госналогслужбы России от 2 октября 1996 года №№ 162, 2, 87, 07-1-07 “Об утверждении Инструкции о порядке начисления, уплаты страховых взносов, расходования и учета средств государственного социального страхования”).

Действующая в 2001 году норма Налогового кодекса носила половинчатый характер, т. к. в обязанность банкам не вменялось оценивать соответствие суммы уплачиваемого единого социального налога, согласно представляемым платежным документам, получаемой сумме средств на оплату труда. Кроме того, в законодательстве не были определены меры ответственности кредитных организаций за ее нарушение.

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

21.3. Статьей 25 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации” предусмотрено, что взыскание недоимки по страховым взносам

на обязательное пенсионное страхование и пеней осуществляется органами ПФР в судебном порядке.

Следует отметить, что такой (исключительно через суд) порядок взыскания недоимки и пеней по обязательным платежам, каковыми являются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, представляет собой новацию не только по сравнению с ранее действовавшим законодательством о страховых взносах в государственные внебюджетные фонды, а также действующим налоговым законодательством, но и с порядком уплаты страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые также являются обязательными платежами. Согласно пункту 1 статьи 19 Федерального закона от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ “Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний”, задолженность по страховым взносам, начисленная пеня взыскиваются страховщиком (ФСС России) со страхователя - юридического лица в бесспорном порядке, со страхователя - физического лица - на основании решения суда.

Таким образом, для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сделано исключение из существующего в настоящее время принципа, согласно которому недоимка и пени по налогам (в том числе единому социальному налогу) и другим обязательным платежам (в том числе взносам в ФСС России) с юридических лиц взыскивается в бесспорном порядке и только с физических лиц - в судебном.

Выводы

1. Предусмотренные действующим законодательством мероприятия по введению с 2001 года единого социального налога, заменившего взносы в государственные внебюджетные фонды, практически завершены.

2. По сравнению с объемами страховых взносов, поступивших в 2000 году в государственные внебюджетные фонды (включая погашение задолженности прошлых лет), в 2001 году доходы этих фондов за счет единого социального налога и мобилизации задолженности прошлых лет по страховым взносам возросли: в ПФР - на 25,4 %; ФСС России - на 4,7 % (в условиях снижения ставки единого социального налога в доле фонда до 4,0 % по сравнению с тарифами страховых взносов в этот фонд - 5,4 %), ФОМС - на 31,0 %, ТФОМС - на 19,8 процента.

Плановые показатели бюджетов федеральных государственных внебюджетных фондов на 2001 год, утвержденных соответствующими федеральными законами, в части доходов от единого социального налога значительно перевыполнены: ПФР - 110,0 %, ФСС России - 136,0 %, ФОМС - 136,0 процента.

За 2001 год по Российской Федерации поступило средств единого социального налога 567378456,0 тыс. рублей, в том числе: в ПФР - 439982611,0 тыс. рублей, ФСС России (с учетом сумм расходов, произведенных на цели государственного социального страхования) - 71067991,0 тыс. рублей, ФОМС - 3576787,0 тыс. рублей, ТФОМС - 52751067,0 тыс. рублей.

В то же время в течение 2001 года имела место тенденция к увеличению недоимки по единому социальному налогу. По состоянию на 1 апреля 2001 г. недоимка составляла 3190965,0 тыс. рублей, на 1 июля 2001 г. - 25433891,0 тыс. рублей, или 797 % к сумме, сложившейся на конец предыдущего квартала; на 1 октября 2001 г. - 38330328,0 тыс. рублей, или соответственно 150,7 %; на 1 января 2002 г. - 46934315,0 тыс. рублей, или 122,5 % к объемам недоимки на конец III квартала.

В целом сумма недоимки по единому социальному налогу и задолженности по уплате пеней и налоговых санкций на 1 января 2002 года в сумме 54900217,0 тыс. рублей равна 9,7 % от объемов поступлений единого социального налога в 2001 году.

3. Средства единого социального налога, начиная с 2001 года, зачисляются на счета органов федерального казначейства и в соответствии с установленным порядком временно и в полном объеме перечисляются на счета органов управления государственных внебюджетных фондов в кредитных организациях. Тем самым с 2001 года практически введено казначейское исполнение бюджетов государственных внебюджетных фондов по доходам в части единого социального налога, и частично реализованы положения статьи 148 Бюджетного кодекса Российской Федерации, до настоящего времени не введенной в действие и предусматривающей исполнение бюджетов государственных внебюджетных фондов органами федерального казначейства.

4. Единый социальный налог в настоящее время по существу единым не является. Структура налоговой базы по этому налогу различна по его долям. Так, в налоговую базу в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС России, не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам. При исчислении единого социального налога сумма, подлежащая уплате в ФСС России, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, а сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Таким образом, порядок исчисления единого социального налога таков, что осуществлять его уплату единым платежом с последующим “расщеплением” этой суммы органами федерального казначейства по установленным действующим законодательством ставкам между бюджетами государственных внебюджетных фондов и федеральным бюджетом практически не представляется возможным (за исключением платежей в фонды обязательного медицинского страхования). В результате механизм уплаты этого налога практически идентичен механизму уплаты взносов в государственные внебюджетные фонды, действовавшему до 2001 года (отдельными платежными документами в каждый фонд и федеральный бюджет).

5. Провозглашаемые при введении единого социального налога цели упрощения для налогоплательщиков процедуры уплаты взносов в государственные внебюджетные фонды достигнуты не были. В результате “трансформации” в 2001 году взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог, зачисляемый в соответствующих долях в эти фонды, и последующего “расщепления” в 2002 году доли единого социального налога, зачисляемой в ПФР, на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и долю единого социального налога, зачисляемую в федеральный бюджет, количество платежных документов, оформляемых плательщиками, увеличилось с 5 документов в 2000 году до 11 документов в 2002 году (включая платежи по единому социальному налогу, задолженности по страховым взносам, уплачиваемым до 2001 года, страховым взносам на обязательное пенсионное страхование).

Введение единого социального налога и передача функций по его сбору налоговым органам не повлекли за собой освобождения органов государственных внебюджетных фондов от функций контроля за уплатой обязательных платежей. Так, в 2001 году и в настоящее время ПФР осуществляет сбор страховых взносов, уплачиваемых работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации (а с 2002 года - взыскание недоимки и пеней по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование); ФСС России - страховых взносов по обязательному

социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; фонды обязательного медицинского страхования - страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения.

6. Между главами 25 “Налог на прибыль организаций”, 23 “Налог на доходы физических лиц” и главой 24 “Единый социальный налог” имеются противоречия. Так, среди выплат, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (и, соответственно, по налогу на доходы физических лиц), указаны расходы на оплату путевок на лечение и отдых (п. 29 ст. 270 Налогового кодекса). Таким образом, в соответствии с п. 3 ст. 236 эти выплаты не являются объектом налогообложения по единому социальному налогу. Однако, согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса, оплата отдыха физического лица - работника и членов его семьи учитывается при определении налоговой базы по единому социальному налогу. Поэтому на практике одновременная реализация требований статей 236, 237 и 270 невозможна (за исключением организаций, не формирующих налоговую базу по налогу на прибыль).

7. В настоящее время затруднена реализация права налогоплательщика на получение отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов по единому социальному налогу, предусмотренного статьей 21 Налогового кодекса. Согласно пункту 5 статьи 63 Налогового кодекса, право принятия решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, поступающих во внебюджетные фонды, предоставлено органам соответствующих внебюджетных фондов. Однако пункт 7 статьи 61 кодекса содержит уточнение, гласящее, что правами, предусмотренными главой 9 “Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени” Налогового кодекса в части изменения срока уплаты налогов, пользуются органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов.

Поскольку, начиная с 2001 года, контроль за уплатой единого социального налога осуществляется налоговыми органами, правомерность принятия решений об изменении сроков уплаты единого социального налога органами управления государственных внебюджетных фондов в условиях сохранения названной выше нормы налогового законодательства представляется спорной.

Если ПФР в 2001 году и ФСС России в 2002 году утвердили соответствующие ведомственные документы, регулирующие порядок предоставления отсрочек и рассрочек по единому социальному налогу в доле, поступающей в эти фонды, то Федеральный фонд обязательного медицинского страхования официально придерживается позиции, что приведенные выше противоречия в Налоговом кодексе не позволяют фондам обязательного медицинского страхования предоставлять отсрочки и рассрочки по единому социальному налогу. При этом следует отметить, что соответствующий порядок, утвержденный в 2001 году ПФР, следует считать утратившим силу, т. к. с 2002 года единый социальный налог не зачисляется в бюджет этого фонда.

8. Согласно пункту 3 статьи 236 Налогового кодекса, с 2002 года не признаются объектом налогообложения по единому социальному налогу выплаты в том случае, если у налогоплательщиков - организаций они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, а у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц - по налогу на доходы физических лиц. При этом в главе 24 “Единый социальный налог” отсутствует перечень указанных выплат, а также ссылки на главу 25 “Налог на прибыль организаций” (статью 270 “Расходы, не учитываемые в целях налогообложения”).

В условиях снижения в 2002 году ставки налога на прибыль организаций до 24% (а также “плоской” ставки налога на доходы физических лиц - 13%) при сохранении со-

вокупной ставки единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на уровне 35,6% возможно намеренное завышение налогоплательщиками налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц путем невключения в расходы для целей исчисления названных налогов затрат на оплату труда и т. д. с целью сокращения налоговой базы по единому социальному налогу и базы начисления по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

9. Действующее законодательство не содержит норм, возлагающих на кредитные организации обязанность проверки правильности заполнения налогоплательщиком поля “Назначение платежа” расчетного документа в части соответствия кодов бюджетной классификации текстовой информации.

Несоответствия, допускаемые плательщиками в условиях значительно увеличившегося количества платежных документов по платежам в государственные внебюджетные фонды при их заполнении, приводят к невозможности классификации поступивших платежей и своевременного направления их в доходы бюджета соответствующего государственного внебюджетного фонда.

10. В нарушение статьи 78 Налогового кодекса налоговыми органами в 2001 году производились зачеты переплаты налоговых платежей, не являющихся источником формирования государственных внебюджетных фондов, в счет единого социального налога, и зачеты переплаты единого социального налога в счет других налогов, а также зачеты переплаты долей единого социального налога и задолженности по страховым взносам между бюджетами различных фондов.

Однако в ряде случаев такие решения позволяют сохранить уже поступившие в бюджетную систему средства, поскольку при возврате средств на счет налогоплательщика в кредитной организации, имеющей картотеку приоритетных перед бюджетной системой требований, возвращенные средства могли быть потеряны для бюджетов государственных внебюджетных фондов.

11. Имеют место факты предоставления работодателями в налоговые органы в целях обоснования льгот по уплате единого социального налога справок об установлении групп инвалидности их работникам, в графе “Заключение об условиях и характере труда” которых значится запись “нетрудоспособен”.

12. В ходе проверок территориальных налоговых органов установлены факты приема налоговых деклараций по единому социальному налогу, а также расчетов по авансовым платежам, заполненных налогоплательщиками с нарушением установленного порядка; направления требований налогоплательщику на уплату недоимки не в полном объеме от имеющейся у него суммы задолженности; наличия в делах налоговых органов “нечитаемых” копий документов.

13. Проводимая в 2001-2002 годах реструктуризация задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, а также пеней и финансовых санкций по ним, имеет ряд недостатков.

13.1. Постановлением Правительства Российской Федерации от 14 марта 2002 года № 155 “О внесении изменений и дополнений в постановление Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699” из перечня условий, дающих право на реструктуризацию задолженности, были исключено условие своевременности внесения авансовых платежей по единому социальному налогу в течение 2 месяцев, предшествующих дате подачи заявления на реструктуризацию. Однако срок окончания подачи этих заявлений (1 апреля 2002 года) продлен не был, и налогоплательщики, потерявшие ранее право на реструктуризацию из-за невыполнения условия своевременности уплаты

авансовых платежей, за оставшееся время до даты окончания срока подачи заявлений на реструктуризацию (практически 2 недели) не могли выполнить условия полной уплаты авансовых платежей в течение 2 месяцев, предшествующих дате подачи заявления. Кроме того, подготовка документов, прилагаемых налогоплательщиком к заявлению на реструктуризацию (в частности, графиков погашения 15% по начисленным пеням и штрафам, утвержденных каждым государственным социальным внебюджетным фондом), требует достаточно продолжительного времени.

13.2. Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699 было установлено, что реструктуризации подлежит задолженность по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года (в соответствии со статьей 20 Федерального закона от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ). Однако, поскольку указанное постановление было принято в 2001 году, в течение периода с 1 января 2001 года и до принятия налоговым органом решения о реструктуризации задолженности продолжалось начисление пеней на сумму задолженности. Названная сумма не вошла в подлежащие реструктуризации суммы, была “заморожена” на дату принятия решения о реструктуризации, и в настоящее время механизм работы с этой задолженностью аналогичен механизму работы с обычной задолженностью по налоговым платежам.

13.3. В постановлении Правительства Российской Федерации от 1 октября 2001 года № 699 не была определена дата, с которой прекращается начисление пени на сумму реструктурируемой задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды. Согласно пункту 6 приказа МНС России от 11 октября 2001 года № БГ-3-05/397 “О применении Порядка проведения реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам, имеющимся у организаций по состоянию на 1 января 2001 года”, начисление пени прекращается со дня принятия налоговым органом решения о реструктуризации, хотя такого поручения в указанном постановлении Правительства Российской Федерации не содержится.

13.4. В соответствии с пунктом 2 указанного выше Порядка, организации имеют право произвести досрочное погашение реструктурированной задолженности. Соответственно, у организации возникает право на списание 85% задолженности по начисленным пеням и штрафам. Однако в названном Порядке и письмах МНС России, направляемых в его территориальные органы по данному вопросу, не определена процедура принятия налоговыми органами решения о списании этой части задолженности (нужно ли заявление налогоплательщика, форма и сроки принятия решения, кем принимается решение, нужно ли его согласовывать с органами государственных внебюджетных фондов и т. д.).

13.5. В настоящее время отсутствует нормативный правовой акт, определяющий возможность и порядок списания безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам (не являющимся налогами) в государственные внебюджетные фонды, а также пеней по ним. В результате сложилась ситуация, когда по налогоплательщикам, по которым налоговыми органами принимаются решения о списании признанной безнадежной к взысканию недоимки по налогам (в связи с ликвидацией, признанием банкротом и т. д.), продолжает числиться задолженность по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды.

14. Согласно статьи 25 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”, контроль за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами, однако взыскание недоимки по страховым взносам и пеней осуществляется органами ПФР в су-

дебном порядке. Тем самым часть полномочий, связанных с процедурой уплаты и взыскания страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, предоставлена органам ПФР, и создан прецедент “расщепления” функций по сбору одного обязательного платежа между двумя различными ведомствами. Соответственно, для осуществления взыскания недоимки и пеней по страховым взносам органам ПФР необходимо иметь в полном объеме информацию, которой обладают налоговые органы для целей контроля за уплатой этих взносов.

В результате органами ПФР в 2002 году из передаваемых налоговыми органами документов производится формирование информационной базы, аналогичной базе данных налоговых органов по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, что приводит к увеличению документооборота, трудовых и материальных затрат у налоговых органов, дублированию информационных ресурсов различных ведомств.

15. Начиная с 2002 года, из Налогового кодекса исключено единственное положение, возлагающее на кредитные организации функции, стимулирующие налогоплательщика к своевременной уплате единого социального налога (статья 243 предусматривала, что кредитные организации не вправе выдавать своему клиенту средства на оплату труда, если тот не представил платежных поручений на уплату единого социального налога).

Указанная норма существовала в законодательстве практически с момента введения в Российской Федерации взносов в государственные внебюджетные фонды (начало 90-х годов), подчеркивала их социальную значимость и являлась одним из факторов, стимулирующих налогоплательщика к полной и своевременной их уплате.

16. Статьей 25 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации” предусмотрено, что взыскание недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и пеней осуществляется органами ПФР в судебном порядке. Таким образом, для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сделано исключение из существующего в настоящее время принципа, согласно которому недоимка и пени по налогам (в том числе единому социальному налогу) и другим обязательным платежам (в том числе взносам в ФСС России) с юридических лиц взыскивается в бесспорном порядке, а с физических лиц - в судебном, что усложнило их администрирование.

Предложения

1. Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации с предложениями.

1.1. Рассмотреть вопросы:

- ускорения введения в действие статьи 148 Бюджетного кодекса Российской Федерации, предусматривающей исполнение бюджетов государственных внебюджетных фондов органами федерального казначейства;

- внесения изменений в статью 78 Налогового кодекса Российской Федерации, допускающих проведение зачетов между бюджетами государственных внебюджетных фондов и федеральным бюджетом в части средств единого социального налога;

- упрощения для налогоплательщика процедуры уплаты единого социального налога (в частности, уплаты единого социального налога одним платежным документом в доле Федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования с последующим “расщеплением” поступивших средств органами федерального казначейства);

- уточнения пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса (предусматривающего, что не признаются объектом налогообложения по единому социальному налогу выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль или налогу на доходы физических лиц) путем установления конкретного перечня указанных выплат (или ссылкой на статью 270 Налогового кодекса);

- устранения противоречий между главой 25 “Налог на прибыль организаций”, главой 23 “Налог на доходы физических лиц” и главой 24 “Единый социальный налог” в части перечня выплат, не являющихся объектом налогообложения по единому социальному налогу;

- определения органов, имеющих право принимать решения о предоставлении налогоплательщикам отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов по единому социальному налогу по каждой его доле;

- возложения на кредитные организации обязанности проверки правильности заполнения налогоплательщиком всех реквизитов расчетных документов на уплату налогов и иных обязательных платежей, позволяющих идентифицировать назначение платежа;

- восстановления обязанности кредитных организаций не выдавать своему клиенту - налогоплательщику средства на оплату труда, если налогоплательщик не представил платежных поручений на перечисление единого социального налога, установив также обязанность банка проверять соответствие размера уплачиваемого налога и получаемой суммы средств на оплату труда, а также ответственность кредитной организации за нарушение данных обязанностей;

- включения в объемы подлежащей реструктуризации задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, пеням и штрафам по ним, пеней, начисленных в период с 1 января 2001 года;

- установления порядка списания безнадежной к взысканию задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, а также пеней по ним;

- предоставления возможности воспользоваться правом на реструктуризацию задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, пеням и штрафам по ним тем налогоплательщикам, которые потеряли это право из-за невыполнения отмененного впоследствии условия своевременности уплаты авансовых платежей по единому социальному налогу в течение 2 месяцев, предшествующих дате подачи заявления;

- устранения дробления функций по контролю за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также взысканию недоимки и пеней по ним, между органами МНС России и Пенсионного фонда Российской Федерации;

- упрощения процедуры взыскания недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и пеней по ним (с юридических лиц - в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном).

1.2. Обратить внимание на то, что в постановлении Правительства Российской Федерации № 699 от 1 октября 2001 года не определена дата, с которой прекращается начисление пени на сумму реструктурируемой задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды. Указанный пробел был устранен приказом МНС России, несмотря на то, что такого поручения в названном постановлении Правительства Российской Федерации не содержится.

2. Направить представление в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам с предложениями.

2.1. Принять меры к недопущению нарушения налоговыми органами статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в части проведения зачетов переплат между бюджетами разных уровней и бюджетами государственных внебюджетных фондов.

2.2. С целью предотвращения неправомерного пользования льготами по единому социальному налогу рекомендовать территориальным налоговым органам при предоставлении работодателями в целях обоснования льгот по уплате единого социального налога справок об установлении групп инвалидности их работникам, в графе “Заключение об условиях и характере труда” которых значится запись - “нетрудоспособен”, сообщать о таких фактах в органы, осуществляющие контроль за соблюдением трудового законодательства, а также в органы медико-социальной экспертизы, выдавшие соответствующие справки.

2.3. С целью оценки эффективности мер принудительного взыскания задолженности по единому социальному налогу, предусмотренных Налоговым кодексом, обеспечить мониторинг взысканных налоговыми органами сумм в счет погашения задолженности отдельно по каждому виду мер взыскания.

2.4. Довести до территориальных налоговых органов позицию Федерального фонда обязательного медицинского страхования о неправомерности принятия территориальными фондами обязательного медицинского страхования решений о предоставлении налогоплательщикам отсрочек (рассрочек) по единому социальному налогу в части, зачисляемой в фонды обязательного медицинского страхования, и обязать их не принимать к исполнению такие решения.

2.5. Установить процедуру принятия налоговыми органами решения о списании 85% задолженности по начисленным пеням и штрафам в случае досрочного погашения реструктурированной задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды.

2.6. Обратить внимание налоговых органов на необходимость недопущения фактов приема налоговых деклараций по единому социальному налогу, а также расчетов по авансовым платежам, заполненных налогоплательщиками с нарушением установленного порядка; наличия в делах налоговых органов “не читаемых” копий документов; направления требований налогоплательщику на уплату недоимки не в полном объеме от имеющейся у него суммы задолженности.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

Г. Н. БАТАНОВ