

РЕФОРМА ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА: ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Л. В. Бурнышева – старший преподаватель
кафедры экономики и финансового права Омско-
го юридического института

*Не чини, что не сломано.
Пословица*

С 1 января 2010 г. вступил в силу Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ).

Содержание Закона № 212-ФЗ сводится к замене единого социального налога на самостоятельные страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Администрирование взносов возлагается на фонды. Федеральная налоговая служба России теперь администрировать отчисления из фонда оплаты труда не будет. В результате с введением нового порядка увеличится количество сотрудников в фондах, так как теперь каждый фонд будет иметь свой отдел по учету, контролю, ревизии, получению отчетности и т. д. Вместе с тем возникнут некоторые проблемы администрирования при осуществлении фондами контрольных функций.

Единый социальный налог (далее – ЕСН) был введен в систему налогов и сборов Российской

Федерации в 2001 г. и заменил совокупность уплачиваемых обязательных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Инициатива объединения страховых взносов в один налог принадлежала Государственной налоговой службе России, по мнению которой, эта реформа была необходима для обеспечения устойчивого и рационального функционирования системы социальной защиты.

По данным налоговой службы, введение такого унифицированного порядка определения базы и процесса взимания страховых взносов в виде социального налога должно было обеспечить прирост поступлений в бюджет, а передача функции по учету и контролю одному ведомству в лице налоговой службы значительно упрощала администрирование.

Введение ЕСН, действительно, вместо существовавших ранее отчислений в государственные внебюджетные фонды вызвало резкий рост поступлений социального налога на 32 % в первый же год, поскольку он снижал налоговое бремя на фонд оплаты труда. Начался частичный выход из «тени»

заработной платы (номинальный рост – 10 %, реальный – 4,5 %)¹.

При этом такая реформа не привела к ликвидации Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования и фондов обязательного медицинского страхования как самостоятельных государственных учреждений. Поскольку ЕСН носил строго целевой характер, каждый из фондов получал причитающуюся часть налога, зафиксированную в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ).

Наделение контрольной функцией только налоговой службы было рациональным по причине наличия общего объекта налогообложения и налоговой базы для всех ранее взимавшихся взносов. А значит, к налогоплательщику с проверкой вместо трех проверяющих из разных ведомств мог теперь явиться только один налоговый инспектор. Таким образом, государство сэкономило, сокращая количество служащих, а налогоплательщик был рад уменьшению количества проверок. Налоговый орган при этом в процессе налогового контроля мог одновременно корректировать взаимоотношения между собой налоги (например, доначисления по единому социальному налогу приводят к уменьшению налога на прибыль).

К 2001 г. налоговая служба, образованная в 1990 г., уже накопила большой опыт контрольной работы, совершенствуя постепенно приемы и методы, применяемые в ходе проверок. Изменялось неоднократно действующее законодательство. Так, с вступлением в силу в 1999 г. первой части НК РФ налоговые служащие получили первый кодифицированный акт, детально регламентирующий налоговый процесс. В соответствии с НК РФ налоговый инспектор имеет право применять следующие методы налогового контроля:

- 1) проведение инвентаризации имущества налогоплательщика;
- 2) проведение экспертизы достоверности документов, качества материальных ценностей и т. д.;
- 3) привлечение специалиста для оказания содействия по некоторым вопросам, требующим компетентной оценки;
- 4) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- 5) проверка данных учета и отчетности;
- 6) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- 7) получение информации и документов от различных государственных органов, банков, налогоплательщиков;

8) привлечение свидетеля.

Помимо этого, налоговые органы наделены правом на такие процессуальные действия, как истребование документов при проведении налоговой проверки, а также выемка документов и предметов.

Многие из этих методов и действий активно применяются налоговыми инспекторами для сбора доказательств при проведении выездных налоговых проверок и, в частности, для подтверждения занижения ЕСН. Так, в ходе выездной налоговой проверки ижевской фирмы ООО «Редуктор-Энерго» с участием сотрудника милиции у организации были изъяты компьютеры, с жестких дисков которых были восстановлены ранее удаленные файлы, содержавшие информацию как о реально начисленной заработной плате, так и о заработной плате, заявленной в декларации. В результате опроса свидетелей было установлено, что сотрудники расписывались в двух ведомостях – официальной и неофициальной. Эти и прочие методы позволили налоговой инспекции доказать в суде правомерность своих выводов о занижении предприятием ЕСН и НДФЛ². Таким образом, при проведении выездной налоговой проверки ижевской фирмы налоговый орган правомерно и целесообразно использовал весь комплекс полномочий, предоставленных ему Налоговым кодексом. Это позволило налоговой службе в итоге доказать наличие у организации двойного учета зарплаты и принять обоснованное решение о привлечении организации к налоговой ответственности.

Следует отметить, что с положительным для налоговых органов решением именно этого судебного дела началась массовая работа налоговой службы по борьбе с заработной платой «в конвертах». С начала 2006 г. в налоговых органах всех регионов России были созданы комиссии по легализации теневой заработной платы. Аналогичные комиссии с участием представителей налоговой службы работали также при администрациях городов, районов, муниципальных образований. На заседания приглашались налогоплательщики, которые платили заработную плату ниже прожиточного минимума, установленного в регионе.

В ходе работы комиссий налоговые органы проводили анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, поскольку низкая заработная плата может являться как объективным результатом хозяйственной деятельности, так и свидетельствовать об использовании различных «серых» схем. В результате уже в 2006 г. количество

¹ См.: URL: <http://www.nalog.ru>.

² См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Уральского округа от 22 сент. 2005 г. № Ф09-4201/05-С2.

налогоплательщиков, выплачивающих заработную плату ниже прожиточного минимума, сократилось в четыре раза. При прогнозе Минфина России по поступлению налога на доходы физических лиц в размере 848 млрд руб. в действительности поступило на 10 % больше. По сравнению с итогами работы комиссий за 2006 г в 2007 г количество представленных налоговыми агентами сведений о доходах физических лиц увеличилось более чем на 6 млн и составило 101 млн сведений³.

Помимо органов, осуществляющих административные процедуры, направленные на снижение уровня скрытой заработной платы, задействованы многочисленные органы государственной власти, в круг полномочий которых в той или иной степени входит выявление правонарушений в сфере трудовых отношений, – органы прокуратуры, налоговые органы, органы внутренних дел, трудовые инспекции. При проведении проверочных мероприятий указанными государственными органами последние вынуждены руководствоваться законодательными актами, регламентирующими порядок проведения таких проверочных мероприятий. Соответствующие нормативные правовые акты регламентируют и сбор доказательств. Применительно к налоговым органам такие процедуры урегулированы НК РФ.

Именно сбор доказательств и становится в правоприменительной практике самым сложным моментом, который в значительной степени препятствует повышению эффективности мер по легализации скрытой заработной платы. В процессе доказывания средствами установления фактов, имеющих юридическое значение для дела, выступают судебные доказательства.

В арбитражном процессе традиционно решающую роль играют письменные доказательства – содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа (ч. 1 ст. 75 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Какие же полномочия предоставляет Закон № 212-ФЗ Пенсионному фонду Российской Федерации, в ведении которого находится теперь контроль за основной частью страховых взносов? Сможет ли Пенсионный фонд осуществлять администрирование на том же уровне, что и налоговая служба?

Очевидно, что основные положения Закона № 212-ФЗ заимствованы из НК РФ, но при проведении сравнительного анализа полномочий при осуществлении контрольных мероприятий налоговых органов становится ясно, что значительно меньше прав у вновь испеченного контрольного органа в лице Пенсионного фонда Российской Федерации. В законе отсутствуют такие действия и методы контроля, как осмотр территории, привлечение специалиста или эксперта, а также переводчика, выемка документов (широко применяемая налоговыми органами при выявлении «зарплатных» схем, в том числе с использованием договоров аутсорсинга), опрос свидетелей (на свидетельских показаниях также налоговой службе часто удается выстраивать доказательственную базу)⁴. Кроме того, Пенсионный фонд России не имеет права приостанавливать операции по счетам в банке и налагать арест на имущество налогоплательщика.

Возникает вопрос: какими методами будет пользоваться Пенсионный фонд России в своей контрольной работе? Председатель правления Пенсионного фонда Российской Федерации А. В. Дроздов на вопрос: «Будет ли ПФР учитывать опыт налоговой службы в своей работе?», – ответил: «Безусловно, мы будем учитывать богатейшую судебную практику налоговой службы. Но наша цель – обеспечить погашение задолженности плательщика, не доводя до судебного разбирательства. Досудебное урегулирование – это, на мой взгляд, самый разумный способ преодоления разногласий»⁵.

Таким образом, глава Пенсионного фонда рассматривает на мирный путь и сознательность плательщиков. Но если учесть, что процент отчислений во внебюджетные фонды увеличится с 2011 г на треть, а для малого бизнеса, использующего упрощенную систему налогообложения, – почти в 2,5 раза, то о какой сознательности может идти речь? Заместитель директора департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации Д. Е. Фадеев полагает, что «увеличение в условиях кризисных явлений финансовой нагрузки на фонд оплаты труда для всех без исключения категорий предпринимателей будет означать, что организации различными способами начнут искусственно занижать свою прибыль, уводить ее в офшорные зоны, применять иные схемы налоговой оптимизации. Есть также большая вероятность, что многие компании перейдут на схемы, связанные с сокрытием от налогообложе-

³ См.: Дерябина Н. Итоги «зарплатной» борьбы // Практическая бухгалтерия. 2007. № 12.

⁴ См.: Куликов А. А. Обзор судебной практики. Дела о сокрытии заработной платы: по какому пути идет практика? // Арбитражное правосудие в России. 2008. № 3.

⁵ Дроздов А. В. Работа со страхователями – главное звено в процессе администрирования // Налоговая политика и практика. 2010. № 3.

ния налога на доходы физических лиц и выплатой заработной платы «в конвертах». Первое фактически будет означать «оптимизацию» численности работников, прежде всего сокращение рабочих мест, занятых в малом предпринимательстве, и, соответственно, рост безработицы. Второе может уменьшить поступления от налога на доходы физических лиц, которыми так «гордился» Минфин России в результате перехода на «плоскую» шкалу налогообложения»⁶. Профессор, академик РАЕН Д. Г. Черник отмечает: «Есть опасность, что «белая» зарплата вновь будет уводиться в «тень». Это также будет тормозить рост заработной платы, хотя во время кризиса, особенно при росте инфляции, нужно добиваться прямо противоположного результата. Снижение заработной платы и уход ее в «тень» – не только социальная проблема. Стремясь увеличить поступления социального налога, страна будет терять и налог на доходы физических лиц»⁷. Кроме того, многие эксперты прогнозируют огромную волну судебных споров.

Есть ли надежды на мирный путь в такой ситуации? Если нет, значит, необходимо расширять полномочия Пенсионного фонда России? Но здесь опять возникает вопрос: каков статус Пенсионного фонда в Российской Федерации на сегодняшний день? Деятельность Пенсионного фонда до настоящего времени осуществляется на основании Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации, утвержденного почти 20 лет назад постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2122-1⁸. В соответствии с этим Положением Пенсионный фонд России не имеет отношения к органам государственной власти, а является самостоятельным финансово-кредитным учреждением. Из этого следует, что страховые взносы должны уплачиваться на основе договора в рамках гражданско-правовых отношений. В условиях действующего законодательства можно вообще поставить под сомнение легитимность правоприменительной деятельности Пенси-

онного фонда России. Стоит согласиться с членом Президиума Российской ассоциации налогового права Э. М. Цыганковым, что «механическое переписывание законодательства всегда приводит к юридическим парадоксам»⁹.

Существуют и другие вопросы, возникающие в результате проведенной реформы. Может возникнуть путаница в полномочиях по предоставлению разъяснений по действию норм Закона № 212-ФЗ между Пенсионным фондом, Фондом социального страхования, Минздравсоцразвития России. Кроме того, теперь невозможно зачесть переплату по одному взносу в счет другого взноса и налога. Также нет никаких указаний о взаимодействии Пенсионного фонда России с органами внутренних дел, о взаимном информировании или проведении совместных проверок.

Остается неясным вопрос о возможном привлечении к уголовной ответственности за неуплату страховых взносов. В частности, п. 4 ст. 40 Закона № 212-ФЗ установлено, что привлечение организации к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной и иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации. При этом, учитывая, что страховые взносы в государственные внебюджетные фонды не являются разновидностью налогов и сборов, уклонение от их уплаты нельзя квалифицировать по ст.ст. 198, 199, 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Конечно, следовало бы сохранить налоговое администрирование в одних руках, а также воздержаться от увеличения налогового бремени на фонд оплаты труда, но если Закон № 212-ФЗ уже начал действовать, то сомнительно надеяться на его отмену. Значит, необходимо приводить в порядок действующее законодательство, определив правовой статус Пенсионного фонда Российской Федерации и расширив его полномочия при осуществлении администрирования.

⁶ Фадеев Д. Е. Взгляд бизнеса на отмену ЕСН // Налоговый вестник. 2009. № 12.

⁷ Черник Д. Г. Налоговое планирование в условиях кризиса // Налоговый вестник. 2009. № 9.

⁸ См.: Вопросы Пенсионного фонда Российской Федерации (России) : постановление Верховного Совета Российской Федерации от 27 дек. 1991 г. № 2122-1 // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 5.

⁹ Цыганков Э. М. Назад... в будущее // Налоговая политика и практика. 2009. № 11.