МИНИСТЕРСТВО ОБЩЕГО И ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

**Экономический факультет**

Кафедра “Финансы и кредит”

**Курсовая работа на тему:**

*“ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ”*

|  |  |
| --- | --- |
|  | Выполнила: студентка гр. ФКЗ-971 Карленкова А.А.Проверила: доцент Ермоченко О.Н.  |

Волгоград - 2002

##### СОДЕРЖАНИЕ

СОДЕРЖАНИЕ 2

Введение 3

ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА, ЕГО СУЩНОСТЬ 5

1. Экономические предпосылки введения единого социального налога 5

2.Сущность Единого социального налога 8

3. Метод снижения ЕСН 10

ГЛАВА 3. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ В 2002 ГОДУ 15

1. Законно ли введение в действие Федерального закона № 198-ФЗ? 15

2. Изменения ЕСН по сравнению с 2001 годом 18

2.1. Изменение основных элементов налога по сравнению с НК РФ 2001 года 18

2.2 Пенсионная реформа 2002 года 24

ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ВВЕДЕНИЕМ ЕСН 28

Заключение 33

Литература 34

##### *Введение*

Налоги являются одним из главных источников формирования доходов государства. Их место в жизнедеятельности общества, жестко-принудительный механизм поступления потребовали выработки основных принципов формирования налоговой системы. Создание стабильной налоговой системы – основной принцип государственной политики России в области налогообложения. В связи с этим вопросы правого регулирования налогообложения относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни российского государства. Это обусловлено новыми явлениями в экономике России, ее нацеленностью на рыночные отношения, где управление народным хозяйством требует активного исполнения инструментов финансового механизма, в частности налогов.

Налоги – один из древнейших экономических инструментов в обществе. Они могут использоваться для регулирования производства, стимулирования развития определенных отраслей, возможно регулирование потребления, а также доходов населения. Налоги могут быть элементом механизма, регулирующего демографические процессы, молодежную политику, иные социальные явления.

Только всесторонний учет всех функций налогов может обеспечить успешную налоговую политику страны.

На современном этапе в условиях перехода от централизованного командного управления народным хозяйством к рыночным отношениям усилилось внимание со стороны государства к системе налогообложения. Она существенно перестроена. Налоги должны стать одним из главных инструментов государственного регулирования экономики, процессов производства, распределения и потребления. В Российской Федерации, как и в других странах, проведена и продолжает развиваться кардинальная реформа налоговой системы. В основных своих положениях она была построена с учетом опыта зарубежных стран, для которых характерна развитость рыночных отношений. Но механизм системы налогообложения в РФ требует еще существенной обработки, учета особенностей перехода к рыночным отношениям периода своеобразия хозяйственных связей в стране. Это обусловило разработку дальнейших мер по регулированию налогообложения и совершенствованию регулирующего его законодательства.

Вопрос о совершенствовании налоговой системы на сегодняшний день настолько актуален, что не перечесть статей и не пересчитать авторов, занимающихся данной проблемой. Среди авторов можно выделить таких, как Черник, Брызгалин, Криксунова, Тимофеева и многие другие. Цель же моей работы – изучить историю возникновения Единого Социального Налога, его сущность, изменения в 2002 году, а также проблемы, связанные с его введением и применением. Для этого я поставила следующие задачи:

* изучить экономические предпосылки возникновения ЕСН, его сущность;
* выявить изменения ЕСН, связанные с введение Федерального закона № 198-ФЗ в 2002 году;
* рассмотреть пенсионную реформу 2002 года;
* попытаться проанализировать проблемы, связанные с введением ЕСН.

# ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА, ЕГО СУЩНОСТЬ

##### 1. Экономические предпосылки введения единого социального налога

Развитие системы социальной защиты в Российской Федерации ранее было ориентировано, главным образом, на смягчение негативных социально-экономических последствий экономического спада, высокой инфляции и безработицы. В частности, на это были направлены такие нововведения, как система социальных внебюджетных фондов, механизмы индексации социальных выплат, развитие сети учреждений социальной поддержки незащищенных категорий граждан. Одним из важных следствий этих усилий явилось то, что доля расходов на социальные нужды в совокупных государственных расходах возросла почти в два с половиной раза – приблизительно с 25 до более 60 процентов. При этом в отдельные периоды наблюдался рост социальных расходов и в реальном выражении, и в процентах к валовому внутреннему продукту. Однако наращивание доли социальных расходов не смогло предотвратить кризиса в социальной сфере, поскольку эффективность социальных программ была крайне низкой. Сложившаяся в России система социальной помощи была похожа на решето, с помощью которого государство пыталось переносить воду от богатых к бедным. Финансирование социальной сферы было организованно настолько нерационально, что значительная часть ресурсов терялась по дороге, так и не достигая людей, которые действительно нуждались в социальной защите.

Действующая пенсионная система, организованная по распределительному принципу, сложилась в условиях, когда экономические отношения базировались исключительно на государственной собственности. Пенсионное законодательство являлось неоправданно усложненным и, подобно другим элементам социального обеспечения, разделяло пенсионеров на большое число льготных категорий, каждая из которых получала право на пенсионные выплаты, непропорциональные их личному вкладу в финансирование пенсионной системы. Наличие многочисленных пенсионных льгот поставило трудящихся в неравные условия и создало парадоксальную ситуацию, когда лица, платившие меньшие взносы, получали пенсию в более высоком размере. Одновременно это вело к тому, что пенсионеры, не пользующиеся льготами, получали относительно низкую пенсию, в то время как Пенсионный фонд России испытывал хронический недостаток средств и постоянно был вынужден задерживать выплату пенсий. Отсутствие связи между страховыми взносами, уплачиваемыми в Пенсионный фонд за каждого конкретного работника, и размером его будущей пенсии резко снижало заинтересованность работников в своевременной и полной уплате взносов, способствовало массовому уклонению от уплаты взносов и, тем самым, еще более обостряло финансовые трудности пенсионной системы.

С точки зрения фракции "Яблока", основной проблемой, связанной с социальными платежами, являлся чрезвычайно высокий уровень отчислений в социальные фонды (29% - в пенсионный фонд, 5,4% - в фонд соцстрахования, 3,6% - в фонд медстрахования и 1,5% - в фонд занятости; итого - 39,5% к величине фонда заработной платы). При этом уровень социальных гарантий, предоставляемых из этих фондов, был уравнительный и крайне низкий. С другой стороны, высокая верхняя ставка подоходного налога "выталкивала" лиц с высокими доходами в "тень".

Исходя из вышесказанного, для предотвращения развала системы социальной защиты необходимо было обеспечить условия для ее длительного устойчивого функционирования при крайне ограниченных финансовых возможностях государства. К таким условиям можно отнести повышение уровня поступлений страховых взносов в различные социальные фонды, а также приведение социальных расходов в соответствие с реальными возможностями государства.

В июле 1998 года в Правительстве РФ был представлен проект Федерального закона “О социальном налоге”. Согласно этому законопроекту, в качестве базы взимания социального налога выступают валовые доходы физических лиц, полученные от предприятий, организаций и учреждений. По данным Госналогслужбы, унификация базы обложения и процесса взимания страховых взносов с подоходным налогом при прочих равных условиях обеспечит прирост поступлений в денежной форме более чем в полтора раза, причем увеличение на 40% достигается за счет расширения облагаемой базы, в то время как остальной прирост происходит за счет более высокой фактической собираемости подоходного налога по сравнению со страховыми взносами в социальные внебюджетные фонды.

МНС РФ предложило ввести для всех фондов единую налогооблагаемую базу и передать функции учета и контроля одному ведомству, сохраняя существующий механизм сбора страховых взносов. Однако, в то время эти предложения остались невостребованными, но проблемы остались, которые и должны были быть решены с введением единого социального налога.

Раньше плательщик страховых взносов представлял отдельные формы отчетов в каждый в установленные сроки, производил уплату страховых взносов в сроки, установленные каждым фондом. При этом фонды предоставляли отсрочки по просроченным платежам на различных условиях. Каждый фонд проводил отдельные проверки предприятий, составляя свое мнение, как облагать любую выплату из множества видов различных выплат работникам предприятия. Каждый фонд вводил различные условия их обложения. Необходимость введения единого социального налога диктовалась, прежде всего, интересами предприятий и организаций, являющихся плательщиками страховых взносов. Раньше категории плательщиков взносов, облагаемая база, ставки, льготы и порядок их уплаты определялись большим количеством различных нормативных актов (законами РФ, федеральными законами, постановлениями Верховного Совета РФ и многочисленными разъяснениями руководящих органов государственных внебюджетных фондов, действие которых с 1 января 2001 года прекратилось), что ставило в сложнейшее положение бухгалтеров предприятий и организаций. Как определить объект налогообложения и налогооблагаемую базу? Как получить право на применение регрессивной шкалы ставок? Как правильно рассчитать сумму авансового платежа? Когда представлять в налоговые органы налоговую декларацию? И это лишь часть проблем, с которыми сталкивался бухгалтер. В связи с этим вместо нескольких платежей, имеющих сходную облагаемую базу, круг плательщиков, вводится налог, исчисляемый и уплачиваемый по единым правилам.

Налогообложение фонда оплаты труда в России подвергалось совершенно справедливой критике. На протяжении многих лет было ясно, что массовое уклонение от налогов и различные схемы выплаты заработной платы искажают общую картину налогообложения. И данный налог – это одна из попыток реальных шагов в решении этой проблемы.

##### 2.Сущность Единого социального налога

Единый социальный налог устанавливается для мобилизации средств, предназначенных для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение, а также медицинскую помощь. Цель Единого социального налога – упростить процедуру сбора средств, упростить механизм начисления страховых взносов, сделать единообразной налоговую базу, сократить отчетность, ввести единый порядок применения финансовых санкций и сократить количество проверок плательщиков.

Идея единого социального налога возникла у нас в стране не на пустом месте. Она выстрадана налогоплательщиками. Это – альтернатива существующей до 2001 года неразберихе в обложении предприятий взносами в различные внебюджетные социальные фонды - пенсионный, медицинского страхования, социального страхования, занятости. У всех этих фондов, в принципе, одна и та же облагаемая база – фонд оплаты труда и выплаты, начисленные в пользу работников, но разные ставки. Казалось бы, чего проще: достаточно применить к этим выплатам по единым правилам какую-то одну твердую ставку налога, обязать плательщика перечислить эту сумму одним платежным поручением в государственный банк на нейтральный счет или казначейство, а затем уже без участия плательщиков распределить эти средства на части по фондам согласно утвержденным каждому фонду нормативам, и также автоматически зачислить эти части на счет фондов для расходования. Однако, несмотря на простоту, эта идея долго не могла пробить себе дорогу.

Введение ЕСН вместо страховых платежей – это комплекс мер, цель которого ослабить налоговое давление на фонд оплаты труда. За счет этого предполагается частично легализовать большие заработки и облегчить налогообложение трудовых доходов.

Введение налога не приводит к ликвидации Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования и фондов обязательного медицинского страхования как самостоятельных государственных учреждений, не ставит целью ущемить эти фонды, которые будут продолжать осуществлять оперативное управление и расходование поступающих средств. Поскольку ЕСН носит строго целевой характер, каждый из фондов получит причитающуюся часть налога, зафиксированную в НК РФ.

Тем не менее, введение Единого социального налога внесло много нового в порядок исчисления взносов в государственные страховые фонды. Глава 24 НК РФ установила новый порядок взимания единого социального налога (ЕСН). С 1 января 2001 года этот налог заменил страховые взносы практически во все внебюджетные социальные фонды. Исключение составили страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве, профессиональных заболеваний и квотирование в Фонде занятости (там, где оно ранее осуществлялось).

Единый социальный налог уплачивается с 01.01.2001 в соответствии с частью второй НК РФ, утвержденной Федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ и введенной в действие с 01.01.2001 Федеральным законом от 05.08.2000 № 118-ФЗ “О введении в действие части второй НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах”.

Ставки единого социального налога отличаются в зависимости от категории плательщиков. В соответствии с 24 Главой НК РФ для налогоплательщиков-работодателей (за исключением сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования) применяются следующие ставки:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонд социального страхования Российской Федерации | Фонды обязательного медицинского страхования | Итого |
| Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования  |
| До 100000 рублей | **28%** | **4,0%** | **0,2%** | **3,4%** | **35,6%** |
| От 100001 рубля до 300000 рублей | 28000 руб.+15,8% с суммы, превышающей 100000 руб. | 4000 руб.+2,2% с суммы, превышающей 100000 руб. | 200 руб.+0,1% с суммы, превышающей 100000 руб. | 3400 руб.+1,9% с суммы, превышающей 100000 руб. | 35600 руб.+20% с суммы, превышающей 100000 руб. |
| От 300001 рубля до 600000 рублей | 59600 руб.+7,9% с суммы, превышающей 300000 руб. | 8400 руб.+1,1% с суммы, превышающей 300000 руб. | 400 руб.+0,1% с суммы, превышающей 300000 руб. | 7200 руб.+0,9% с суммы, превышающей 300000 руб. | 75600 руб.+10% с суммы, превышающей 300000 руб. |
| Свыше 600000 руб. | 83300 руб.+2% с суммы, превышающей 600000 руб. | 11700 руб. | 700 руб. | 9900 руб. | 105600 руб. +2% с суммы, превышающей 600000 руб. |

Для работодателей – организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, ставка налога значительно ниже, чем у других работодателей. Суммарная ставка налога в социальные внебюджетные фонды составляет 26,1% (ПФР – 20,6%; ФСС – 2,9; ФОМС – 0,1; ТФОМС – 2,5%). При этом сумма налога в зависимости от размера налогооблагаемой базы на каждого отдельного работника рассчитывается по аналогии с предыдущей таблицей. Минимальная ставка составляет 2% с суммы, превышающей 600000 рублей.

Вторая категория плательщиков, т.е. не работодатели, уплачивали единый социальный налог в размере 22,8% только в Федеральный бюджет РФ и в фонды обязательного медицинского страхования (при своей налоговой базе нарастающим итогом с начала года до 100000 рублей). Ставка для адвокатов – 17,6% (ПФР – 14%; ФОМС – 0,2%; ТФОМС – 3,4%). Минимальная ставка для этих категорий налогоплательщиков также составляет 2% с суммы, превышающей 600000 рублей.

##### 3. Метод снижения ЕСН

Большинство российских предприятий, выплачивающих заработную плату своим работникам обязаны уплачивать в бюджет единый социальный налог (ЕСН) в размере 35,6% от фонда заработной платы. Особенно тяжким бременем он ложится на крупные компании с сотнями и тысячами работающих, отвлекая значительные средства, которые можно было бы направить на развитие производства, или - самое простое - на увеличение заработной платы тем же самым работникам.

Вместе с тем, согласно законодательству существуют организации, полностью освобожденные от уплаты ЕСН (при условии, что сумма выплаты каждому отдельному работнику в них не превышает 100.000 рублей в год). Это - общественные организации инвалидов (см. ст.239 гл.24 НК РФ). На этом обстоятельстве и основан предлагаемый метод. Суть его состоит в следующем:

**1**. Предприятие (заказчик) заключает договор с Общественной Организацией Инвалидов (далее – ООИ) (исполнитель, подрядчик), предметом которого может являться:

- субподряд (т.е. выполнение в полном объеме или частично работ (или оказание услуг), которые предприятие обязано выполнить для своего заказчика).
Например, компания обязалась выполнить маркетинговое исследование для "внешнего" заказчика. Она заключает субподрядный договор с ООИ, в котором перепоручает ему выполнение части данной работы.

- выполнение работ (оказание услуг), которые предприятие, исходя из профиля его деятельности, может отнести на затраты производства (себестоимость продукции).Например, предприятие производит мелкоштучные металлоизделия (болты, шурупы и т.п.). В таком случае вполне правомерным будет являться отнесение на затраты сумм, уплаченных ООИ за оказание услуг по сортировке и упаковке данной продукции.

* любой другой предмет договора (им не могут быть работы и услуги, требующие лицензирования).

**2**. Один или группа работников предприятия (как физические лица) заключают с ООИ договор подряда или возмездного оказания услуг, в соответствии с которым обязуются выполнить работы (оказать услуги), порученные ООИ данным предприятием. По сути, это - субподрядный договор, согласно которому ООИ должно выплатить физическим лицам вознаграждение за работу, выполненную ими во исполнение основного договора между ООИ и предприятием. Размер вознаграждения устанавливается в сумме, уплачиваемой предприятием ООИ за вычетом комиссии (3 - 4%, см. ниже).

Вот так схематически будут выглядеть взаимоотношения предприятия, ООИ и работников:

1

2

Физические лица

ООИ

Предприятие

1. “Основной” договор;
2. Договор подряда.

Для большей ясности (хотя это и не совсем юридически грамотно), можно сказать, что ООИ выступает в качестве посредника между работниками и предприятием.

**3**. Предприятие принимает по акту сдачи-приемки работы (услуги) ООИ и оплачивает их по безналичному расчету.

**4**. ООИ подписывает аналогичный акт сдачи-приемки работ (услуг) с принятыми по гражданско-правовому договору физическими лицами (работниками) и выплачивает им вознаграждение.

***Размер вознаграждения = сумма, полученная от предприятия - комиссия ООИ – налог на доходы физических лиц (13%)***

Комиссия ООИ составляет:

- 3% полученной от Вашего предприятия суммы в случае перечисления вознаграждения работникам **по безналичному расчету** на их банковские счета,
Следует обратить внимание, что многие банки не берут своей комиссии за зачисление заработной платы и аналогичных выплат на счета физических лиц, поэтому данный способ представляется более удобным для клиентов.

- 4% полученной от предприятия суммы в случае выплаты вознаграждения работникам **наличными.**

Размер комиссии ООИ не может составлять менее 500 рублей с одного поступления оплаты от организации, и не менее 80 рублей с выплаты одному физическому лицу.

**Примеры расчета:**

1. ООИ получило 20.000 рублей, количество работников - 5, выплата - по безналичному расчету.

Т.к. 600 руб. больше минимальной комиссии "с полученной суммы" в 500 руб., и больше минимальной комиссии "от числа работников" (80 х 5 = 400 руб.),комиссия ООИ = 20.000 х 0,03 = 600 руб.

Налог на доходы физических лиц = (20.000 - 600) х 0,13 = 2.522 руб.

Выплата работникам = 20.000 - 600 - 2.522 = 16.878 руб., что составляет 84,39% полученной ООИ от предприятия суммы.

1. ООИ получило 20.000 рублей, количество работников - 15, выплата - по безналичному расчету. Минимальная комиссия "от числа работников" = 80 х 15 = 1.200 руб., что больше "стандартной" 3-процентной комиссии в размере 600 руб. Поэтому комиссия ООИ = 1.200 руб.

Налог на доходы физических лиц = (20.000 - 1.200) х 0,13 = 2.444 руб.

Выплата работникам = 20.000 - 1.200 - 2.444 = 16.356 руб., что составляет 81,78% полученной ООИ от предприятия суммы.

В результате предприятие сэкономило сумму ЕСН, а также уменьшило базу для обложения налогом на прибыль на сумму, уплаченную ООИ.

Сравним финансовые показатели предприятия, выплачивающего заработную плату в сумме 20.000 рублей непосредственно своим пяти постоянным работникам (по 4.000 рублей на человека), и предприятия, применяющего рассматриваемую **схему:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Обычное предприятие** | **Предприятие, использующееоптимизацию налогов** |
| **Фонд заработной платы** | 20.000 руб. | 20.000 руб. |
| **Комиссия ООИ** | нет | 20.000 х 0,03 = 600 руб. |
| **Стандартный налоговый вычет** (согласно п.п.3 п.1 ст.218 НК РФ) | 5 чел. х 400 руб. = 2.000 руб. | нет |
| **Налог на доходы физических лиц** | (20.000 - 2.000) х 0,13 = 2.340 руб. | (20.000 - 600) х 0,13 = 2.522 руб. |
| **ЕСН** | 7.120 руб. | нет |
| **Взносы в Пенсионный фонд** | 2.800 руб. | 2.800 руб. |
| **Итог:****Всего израсходовано предприятием****Выплачено работникам "на руки"****Налоговые "потери"** | 20.000 + 7120 + 2.800 = 29.920 руб.20.000 - 2.340 = 17.660 руб.2.340 + 7.120 + 2.800 = 12.260 руб.  | 20.000 +2.800 = 22.800руб.20.000 - 2.522 - 600 = 16.878 руб.2.522 + 2.800 = 5322 руб. |
| **Соотношение выплаченной работникам"на руки" суммы и суммы, израсходованнойдля этого предприятием** | 17.660 / 29.920 = **59 %** | 16.878 / 22.800 = **74 %** |

**Итак, согласно расчетам, экономия средств предприятия, использующего предлагаемую схему, составляет примерно 15 %.**

**Конечно же, это не единственный способ снижения ставки единого социального налога. Существует еще ряд законных методов, снижающих ставку ЕСН. Их применение зависит от желания руководства предприятия, а также от аналитических способностей для выбора более верной стратегии.**

# ГЛАВА 3. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ В 2002 ГОДУ

##### 1. Законно ли введение в действие Федерального закона № 198-ФЗ?

На исходе 2001 года Президентом был подписан целый ряд законодательных актов, направленных на регулирование налоговых правоотношений и имеющих, по сути, революционный характер. Это, в первую очередь, сразу несколько Федеральных законов, вносящих изменения в Налоговый кодекс РФ, а также пакет “пенсионных” законов.

Одним из последних Федеральных законов, подписанных Президентом в 2001 году, стал Федеральный закон № 198-ФЗ от 31.12.2001 г., признанный внести существенные дополнения и изменения в главу 24 Налогового кодекса РФ “Единый социальный налог” и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах. Однако, при внимательном анализе указанного закона вкупе с основополагающими нормами налогового законодательства возникает ряд вопросов. Один из наиболее интересных вопрос о том, когда же он все-таки вступает в силу. Если следовать положениям самого закона № 198-ФЗ, то в соответствии с его статьей 10 он должен был вступить в силу с 1 января 2002 года. И фактически именно с этой даты он и начал действовать. Об этом, в частности, говорится и в официальных документах Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (например, Письмо МНС РФ от 6.02.2002 г № СА-6-05/150 “Об уплате единого социального налога налогоплательщиками единого налога на вмененный доход”, где указывается, что “с 1 января 2002 года плательщики единого налога на вмененный доход уплачивают единый социальный налог в порядке, установленном главой 24 Кодекса (в редакции Федерального закона от 31.12.2001 № 198-ФЗ)”).

Однако представляется, что если рассуждать, опираясь исключительно на положения Налогового кодекса РФ, законность такого положения дел может быть, как минимум, поставлена под сомнение. И вот почему. Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что “каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы”. Из процитированной нормы Конституции однозначно следует, что государством, с одной стороны, устанавливается обязанность каждого платить законно установленные налоги и, с другой стороны, право не платить незаконно установленные. Принцип законного установления налогов не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной налог, и к процедуре его принятия. Определенным требованиям должно отвечать содержание этого акта, поэтому не может считаться законно установленным обязательный платеж, не соответствующий по существу конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах. Представляется, что внося изменения и дополнения в Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон Российской Федерации “О едином налоге на вмененный доход”, федеральный законодатель должен был учитывать общие принципы налогообложения, а также их развитие и истолкование, которое нашло отражение, в частности, в постановлениях Конституционного Суда РФ и в части первой Налогового кодекса РФ. Вводя Закон в действие с 1 января 2002 года, федеральный законодатель был обязан исходить из однозначно сформулированного им самим требования о недопустимости противоречия актов налогового законодательства Налоговому кодексу РФ (статья 6 Кодекса). Однако, как будет показано далее, совершенно очевидно, что в данном случае это требование не было обеспечено.

Обратимся к содержанию статьи 5 НК РФ, определяющей общие принципы действия актов законодательства о налогах и сборах во времени и условия их вступления в силу. В соответствии с абзацем 1 пункта 1 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных статьей 5 Налогового кодекса.

Указанной статьей не предусматривается возможность введения в действие изменений к Налоговому кодексу (законодательству о налогах) в ином порядке. Исключение сделано в отношении федеральных законов, вносящих изменения в Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов. Такие акты могут вступать в силу с 1 января года, следующего за годом принятия, однако, не ранее одного месяца со дня их официального опубликования. Изменения же и дополнения, вступающие в действие в соответствии со ст. 10 Федерального закона № 198-ФЗ от 31.12.2001 г. не вводят новые налоги и сборы. Для такого рода законодательных актов Налоговым кодексом предусмотрен специальный порядок вступления в силу, установленный, как указано выше, абзацем 1 пункта 1 статьи 5 НК РФ.

Эта норма Кодекса сформулирована таким образом, что отсутствует полная определенность относительно вложенного в нее законодателем смысла. Неясность касается того, что по смыслу нормы следует считать первым числом очередного налогового периода: первое число налогового периода, наступающего после даты официального опубликования или первое число налогового периода, следующего за датой истечения месячного срока со дня опубликования? Если принять за основу первое утверждение, то следует сделать вывод о том, что Закон № 198-ФЗ должен был вступить в силу не ранее 31 января 2002 года. Между тем, указанный Закон вступил в силу уже на следующий день после официального опубликования, что уже само по себе не согласуется с правилами, установленными Налоговым кодексом РФ.

Однако имеются достаточные основания для того, чтобы считать верным второе толкование. Во-первых, в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах трактуются в пользу налогоплательщика. Во-вторых, анализируемая норма уже была предметом рассмотрения Высшего Арбитражного Суда РФ, который в своем постановлении от 28.02.2001 года указал, что “при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании п.1. ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта”.

 Последним днем месячного срока с указанной даты является 30 января 2002 года. В соответствии со ст.240 Налогового кодекса налоговым периодом по единому социальному налогу признается календарный год. Следовательно, принимая во внимание сказанное выше, очередной налоговый период по этому налогу наступит только 1 января 2003 года, а это, в свою очередь, означает, что положения статьи 10 Федерального закона № 198-ФЗ “О внесении дополнений и изменений в НК РФ и в некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах” о введении в действие данного Закона с 1 января 2002 года противоречат конституционным принципам налогообложения и не соответствуют конституционному понятию “законно установленного налога”.

Таким образом, Федеральный закон № 198-ФЗ от 31.12.2001 г. не может вступить в силу с 1 января 2002 года. Те положения этого Закона, которые вносят изменения в Федеральный закон № 148-ФЗ “О едином социальном налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности”, начали законно действовать с 1 апреля 2002 года, поскольку налоговым периодом по данному налогу признается квартал. Для положений, изменяющих главу 24 НК РФ (“ЕСН”) этот срок гораздо больше. В новой редакции глава в силу положений ст. 5 НК РФ может начать действовать только с 2003 года.

##### 2. Изменения ЕСН по сравнению с 2001 годом

2.1. Изменение основных элементов налога по сравнению с НК РФ 2001 года

На основании введения в действие Федерального закона № 198-ФЗ “О внесении дополнений и изменений в НК РФ и в некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах” существенно изменились некоторые статьи гл.24 “Единый социальный налог”, касающиеся его основных элементов.

Изменения содержаться в новой редакции ст.236 **“Объект налогообложения”**. В п.1 содержится определение объекта налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам: выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам. Во-первых, исчезло упоминание о выплатах в виде материальной помощи и иных безвозмездных выплатах в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, либо договором гражданско-правового характера. Таким образом, решена проблема выплат благотворительными организациями соответствующих сумм нуждающимся в помощи, которая вызывала ожесточенные споры, доходящие до международных скандалов.

Во-вторых, четко обусловлено, что не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Также ст.236 определяет, что выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организации в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В прежней редакции выплаты не признавались объектом налогообложения, если они производились за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы. Такая запись породила массу проблем, связанных с составом и сроками выплат, которые не подлежали налогообложению. В частности, налоговые органы в 2001 году выражали позицию, что для неуплаты ЕСН организация должна доказать наличие средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль, а это было затруднительно сделать в первые месяцы каждого года.

Наверное, эта мысль более четко прозвучала бы в иной постановке: выплаты и вознаграждения признаются объектом налогообложения, если такие выплаты отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Но суть от этого не меняется: если те или иные выплаты отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль – ЕСН уплачивается, если не отнесены – ЕСН не уплачивается.

Изменения коснулись и статьи 237 **“Налоговая база”**. В п.1 статьи база определяется как сумма выплат, предусмотренных п.1 ст. 236. При этом учитываются выплаты в любой форме. Правда, не лишним было бы при этом упоминание о том, что при этом должен учитываться п.3 ст.236, характеризующий выплаты, не признающиеся объектом налогообложения. При отсутствии такого упоминания могут возникнуть определенные споры и разногласия с налоговыми органами.

При анализе пункта может смущать то, что в базу для исчисления ЕСН включены: оплата товаров (работ, услуг), питания, отдыха, обучения в интересах работника. Но здесь уместно обратиться к ст.255 “Расходы на оплату труда”, где указано:

“В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются … расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами”.

Таким образом, если те или иные расходы, в частности, оплата обучения в высшем учебном заведении в интересах работника, предусмотрены в трудовом договоре и входят в расходы по оплате труда, то они, соответственно, облагаются ЕСН, поскольку отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

В п.2 повторена позиция законодателя по поводу определения налоговой базы отдельно по каждому физическому лицу, что, очевидно, вытекает из необходимости учета пенсионных поступлений.

Из статьи в новой редакции исчезло упоминание о налогообложении материальной выгоды, содержащейся ранее в п.4. Таким образом, в 2002 году закончатся споры, возникавшие при применении этого пункта, поскольку товары, работы, услуги, оплачиваемые за работника, выплачивались за счет прибыли после уплаты налога на прибыль. Аналогично не возникает и налогообложения при выдаче займов работникам.

Из статьи 236 “Объект налогообложения” в прежней редакции в п.п.14 п.1 ст.238 **“Суммы не подлежащие налогообложению”** перенесено положение о том, что не облагаются налогом выплаты в натуральной форме товарами собственного производства – сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей – в размере до 1000 рублей в расчете на одно физическое лицо – работника за календарный месяц. Следует обратить внимание на то, что добавлено в вышеприведенную фразу слово “собственного”, чего ранее в тексте не было.

Кроме этого, в статью 238 “Суммы, не подлежащие налогообложению”, кроме редакционных поправок, внесено изменение, касающееся налогообложения страховых платежей. В соответствии с новой редакцией ЕСН не облагаются:

* платежи по обязательному страхованию;
* платежи по договорам личного страхования на срок не менее 1-го года, предусматривающие оплату страховщиками медицинских расходов (эти расходы не облагаются ЕСН вне зависимости от их размеров, а в затраты они включаются в соответствии с п.15 ст.255 г.25 в размере 3% от фонда оплаты труда);
* договоры личного страхования на случай смерти или утраты трудоспособности – в связи с исполнением трудовых обязанностей (в затраты включаются не более 10 тыс. руб. на 1-го застрахованного, ЕСН – не облагаются в любом размере);
* долгосрочное страхование жизни, пенсионное (в затраты включаются в размере 12% от фонда оплаты труда). ЕСН – облагается в пределах 12%, если более норматива – не облагается.

**Отчетными периодами** с 2002 года признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговым периодом по-прежнему признается календарный год (ст.240).

Кардинальным образом изменился п.2 с.241 , касающийся условий применения **регрессивной шкалы налогообложения.**

Законодатель не требует составления предварительного расчета по итогам 2001 г. для получения права на применение регрессивной шкалы. Такое право возникает в процессе деятельности по результатам каждого периода с начала года, если величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество истекших месяцев, составила 2500 руб. или более, без учета работников, имеющих наибольшие доходы.

**Пример №1**

*У организации в 2002 году налоговая база в среднем на одно физическое лицо (без учета работников, имеющих наибольшие доходы) составила:*

*Январь – 3000 руб.*

*Январь-февраль – 3500 руб.*

*Январь-март – 2500 руб.*

*Январь-апрель – 3100 руб.*

*Январь-май – 3200 руб.*

*Январь-июнь – 3000 руб.*

*Январь-июль – 2800 руб.*

*Январь-август – 2600 руб.*

*Январь-сентябрь – 2450 руб.*

При данных условиях, до августа включительно, организация вправе использовать регрессивную шкалу налогообложения для работников, у которых налоговая база превысила 100000 рублей. Начиная с сентября и до конца 2002 года, организация не вправе применять регрессивную шкалу налогообложения.

Таким образом, вводится достаточно жесткое ограничение применения регрессивной шкалы в 2002 году. Ранее такое ограничение составляло 4200 рублей, но действовало только на тот период, когда налоговая база становилась менее 4200 рублей, а не до конца налогового периода, как это есть, начиная с 2002 года.

Серьезно изменилась с.243 **“Порядок исчисления и сроки уплаты налога налогоплательщиками-работодателями”.**

Упростилась ситуация с уплатой ежемесячных авансовых платежей – теперь они производятся не позднее 15 числа следующего месяца (без увязки с получением средств в банке на оплату труда). Как и прежде ежеквартально сдается форма в региональное отделение ФСС РФ.

Ежеквартально сдается и расчет по ЕСН за каждый период, а не ежемесячно, как это было в 2001 году. Расчет за отчетный период сдается до 20-числа месяца, следующего за отчетным периодом. В п.7 статьи определены взаимоотношения между налоговыми органами и органами Пенсионного фонда РФ по обмену документами, связанными с уплатой налога.

Пункт 8 статьи определил порядок уплаты налога обособленными подразделениями организации. Обязанности организации по уплате налога, а также по представлению налоговых расчетов и налоговых деклараций выполняют только обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, а также начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Вместо ст.245 “Переходные положения” в главу 24 включена иная статья 245 **“Обязанности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков”.** Эта статья определила порядок уплаты налога министерствами и ведомствами РФ.

В условиях, когда налог на прибыль с 2002 года составляет 24%, а ставка единого социального налога – 35,6%, у организаций может возникнуть мысль о перенесении выплат за счет прибыли, поскольку эффект здесь якобы достигается в размере 11,6% от суммы выплат. На самом деле – это иллюзия. Проиллюстрируем это на примере.

**Пример № 2**

*Расходы организации составляют 1000000 рублей. Необходимо выплатить премию работникам в размере 100000 рублей. Выплату можно произвести двумя путями:*

*-за счет расходов организации;*

*-за счет прибыли, остающейся в ее распоряжении.*

Рассмотрим оба варианта.

1. Премия включается в расходы организации. Таким образом, возникает необходимость уплаты ЕСН. Прибыль при этом составила 200000 рублей. Расходы организации составят: 1000000 руб. + 135600 руб. (с учетом ЕСН). Налог на прибыль – 48000 руб. Прибыль, остающаяся в распоряжении организации – 152000 руб.
2. Премия выплачивается из чистой прибыли. Расходы организации уменьшаются на 135600 руб. и соответственно возрастает налогооблагаемая прибыль на эту же сумму. Она составит 335600 руб. Налог на прибыль составит 80544 руб. Чистая прибыль составит 255056 руб. Но из этой суммы необходимо выплатить работникам 100000 руб., т.е. прибыль, направляемая на другие цели, составит 155056 руб.

Сравним два варианта. Во втором прибыль увеличилась на 3056 руб. В процентах это увеличение составит к чистой прибыли первого варианта 2,3% (3056 : 152000) х 100%). Таков эффект от применения второго варианта. Кроме того, следует отметить, что во втором варианте мы лишаем работников накопительных взносов, приходящихся на эту сумму выплат. Определить эту сумму в абстрактном примере невозможно, поскольку это зависит от возраста работников.

Приказом МНС России от 27.12.2001 № БГ-3-05/573 утверждена новая форма **налоговой декларации** по единому социальному налогу. В целях реализации главы 24 “Единый социальный налог” НК РФ, утверждается Инструкция по заполнению налоговой декларации по единому социальному налогу. Новая форма декларации по ЕСН является общей для всех категорий налогоплательщиков, выступающих в качестве работодателей. Декларация представляется налогоплательщиками в территориальные инспекции МНС России не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.2 Пенсионная реформа 2002 года

В 2002 году началась радикальная реформа пенсионного обеспечения жителей России. Она коснулась, конечно же, и порядка уплаты единого социального налога. С 1 января 2002 года глава 24 Налогового кодекса должна применяться с учетом Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”. Указанный закон о пенсионном страховании вводит новый вид обязательного платежа – индивидуально возмездный обязательный платеж, который уплачивается в бюджет пенсионного фонда РФ (страховой взнос). При этом, страховой взнос не увеличивает для налогоплательщиков налоговое бремя, поскольку в совокупности страховой взнос и единый социальный налог, причитающийся Пенсионному фонду, и по прежнему составляет не более 28% от величины налоговой базы. Сумма, которая раньше направлялась в Пенсионный фонд, сейчас направляется в федеральный бюджет. Однако сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных страховых взносов в Пенсионный фонд.

С 1 января взносы в Пенсионный фонд выделены из состава единого социального налога, введены обязательные страховые взносы на страховую и накопительную часть трудовой пенсии. Это два совершенно самостоятельных доходных источника с самостоятельным порядком исчисления, уплаты и отчетностью. Это неналоговые платежи, не связанные ни с Налоговым кодексом РФ, ни со старой системой сбора страховых взносов.

Основные черты новой модели обязательного пенсионного страхования:

* Позволяет создать условия для партнерства поколений. В ней более молодые, работающие поколения всем объемом пенсионного налога и основной массой пенсионных взносов будут обеспечивать выплату пенсии нынешним пенсионерам и тем, кто будет выходить на пенсию в дальнейшем. И пенсии нынешним молодым людям, когда они достигнут пенсионного возраста, тоже в решающей мере финансироваться будут за счет взносов следующих поколений. Но в связи с прогнозируемым уменьшением в будущем числа работников по отношению к числу пенсионеров новая пенсионная модель будет включать в себя персонифицированный резерв для компенсации относительного падения доходов пенсионной системы при грядущем ухудшении демографической ситуации.
* Новая пенсионная модель в значительно большей мере является страховой моделью, в которой размер пенсии зависит от размеров заработной платы. Перераспределительную функцию играет только одна из частей пенсии, получившая название базовой. Она должна быть повышена до уровня прожиточного уровня пенсионера. Остальная же часть пенсии является страховой и учитывает пенсионные права граждан в зависимости от размеров их зарплат или уплачиваемых пенсионных взносов.
* Зарплата учитывается в полном объеме и на протяжении всего трудового стажа. Ранее ЕСН в части пенсионных взносов составлял 28% и направлялся в Пенсионный фонд РФ. Сейчас же эту сумму поделили на 2 части (по 14%) и одну часть направляют в федеральный бюджет для финансирования базовых пенсий. Вторая часть в виде страховых взносов направляется в Пенсионный фонд. При этом взносы в ПФ РФ направляются раздельно на две части пенсий: на страховую часть трудовой пенсии и на накопительную часть трудовой пенсии. Мужчины 1952 года рождения и старше и женщины 1957 года рождения и старше не направляют средства на накопительную часть.

Базовая часть пенсии является минимальным гарантированным государством уровнем пенсии и выплачивается за счет средств федерального бюджета.

Страховые части пенсий определяются путем деления суммы расчетного пенсионного капитала пенсионера, учтенного по состоянию на день, с которого ему назначается пенсия, на количество месяцев ожидаемого периода выплаты пенсии по старости.

Для выплаты накопительной части пенсии учитываются средства, учтенные в специальной части индивидуального счет застрахованного. Размер накопительной части пенсии не ограничивается.

* Работающих пенсионеров уравняли в правах с неработающими. Так же, как и не работающим, пенсия им рассчитывается по ИКП с учетом среднего заработка за последний год работы или за любые пять трудовых лет. Очень важно, что при расчете пенсии работающим пенсионерам учитывается наличие иждивенцев.

Уплата страховых взносов (авансовых платежей по страховым взносам) на обязательное пенсионное страхование осуществляется отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов (на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии) в Пенсионный фонд РФ в сроки, установленные для уплаты единого социального налога (авансовых платежей по ЕСН).

Одновременно с органами Пенсионного фонда контроль за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование будет осуществляться налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов. Сущность этого контроля заключается в том, что налоговые органы при одновременном получении от налогоплательщиков единого социального налога расчетов (деклараций) по единому социальному налогу и расчетов (деклараций) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование определяют исполнение обязанности налогоплательщиков по уплате платежей ЕСН в Пенсионный фонд за вычетом платежей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, произведенных налогоплательщиками.

На основе вышесказанного можно сделать вывод, что введение Закона “Об обязательном пенсионном страховании и внесение изменений в главу 24 НК РФ полностью разрушили едва устоявшийся за год порядок сбора единого социального налога по всем категориям налогоплательщиков. Проводимая реформа – это строительство новой пенсионной системы, которая в будущем сможет без социальных катаклизмов и повышения нагрузки на работающих обеспечить пенсионеров за счет их накопленных средств. Кроме того, накопительный элемент, то есть прямая зависимость размера пенсии от отчислений в пенсионную систему, приведет к тому, что люди выведут из “тени” свои реальные заработки, будут отчислять пенсионные взносы от реальной заработной платы, и доходная часть пополнится.

# ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ВВЕДЕНИЕМ ЕСН

 С 1 января прошлого года налоговым органам были переданы функции мобилизации средств на социальные нужды общества сразу от четырех федеральных ведомств, имеющих хорошо отлаженную систему, разветвленную и многочисленную структуру.

Передача функций администрирования – не просто технический вопрос. Обеспечить взаимовыручку поколений, социальную стабильность в обществе, справедливое перераспределение национального дохода в пользу тех , кто в свое время отдал силы и здоровье для развития государства, - вот что означала эта передача. С самого начала эта работа находилась под пристальным вниманием органов власти, профсоюзов, фондов, средств массовой информации. К сожалению, эта задача не сопровождалась кадровым и материально-техническим подкреплением налоговых органов. Личное время, профессиональная гордость и честь работников налоговой системы стали единственным ресурсом ее выполнения.

Особенно напряженным было первое полугодие. Юридически правильное оформление передачи потребовало подготовки свыше миллиона различных документов на бумажных носителях – актов, реестров, индивидуальной сверки взаимных расчетов с каждым налогоплательщиком, и так – по каждому фонду.

Передача осуществлялась в три этапа по согласованному с фондами плану совместных мероприятий. В результате от фондов было принято для взыскания огромная сумма задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам. Эта сумма, копившаяся годами, превышала годовую потребность фондов в средствах.

Взыскивать долги фондов оказалось гораздо труднее, чем предполагалось. Законодатель не предусмотрел права на продление сроков для принятия мер по взысканию в связи с передачей функций и налоговые органы сразу натолкнулись на массу ограничений. Ситуация осложнялась тем, что страховые взносы, не являющиеся налоговыми платежами, подпадали под действие специального законодательства, которое во многом не совпадало с требованиями Налогового кодекса РФ. В результате более чем на 47% задолженности фонды не выставили даже инкассовые распоряжения, практически не направлялись требования об уплате, и ее большая часть оказалась либо с просроченными сроками для принятия мер по взыскания, либо безнадежна.

Сложность первого полугодия заключалась не только в передаче функций. Одновременно нужно было ввести совершенно новый режим налогообложения для всех категорий плательщиков. Единый социальный налог радикально менял всю систему сбора средств, сложившуюся за 10 лет, но не принес долгожданного облегчения в механизм налогообложения. Назвать “единым” этот налог можно лишь формально. Раздельное исчисление каждой доли налога и раздельное перечисление средств, индивидуальное исчисление налога по каждому работающему, многократное увеличение налоговой отчетности, чрезвычайно сложный механизм расчета права на применение регрессивных ставок, нечеткость и противоречивость льгот – все это делает налог несовершенным и до сих пор вызывает заслуженную критику.

К сожалению, несмотря на сложность и радикальность перемен, законодатель не дал времени на освоение нового механизма исчисления и уплаты налога ни налоговым органам, ни налогоплательщикам. То, что в развитых странах осваивается годами, нам предложили освоить за одну ночь. Получив закон 31 декабря, налогоплательщики и налоговые органы вступили в новую жизнь с 11 противоречивыми статьями, без бланков, без форм отчетности, без четких указаний.

План сбора ЕСН на 2001 год был установлен налоговым органам со значительным превышением плановых значений, доводимых ранее до фондов. Не принималось во внимание и то, что налоговая база по соцналогу в сравнении со страховыми взносами значительно сократилась. Это вызывало большое сомнение в способности налоговых органов обеспечить выполнение поставленных задач и выйти на заданный уровень сбора средств. Но отрицательные факторы были компенсированы значительным ростом заработной платы в отдельных отраслях экономики, а также стремлением большого количества налогоплательщиков выйти в режим текущих платежей для получения права на реструктуризацию задолженности. Основное условие реструктуризации - регулярная выплата очередных и ежеквартальная уплата части задолженности прошлых лет по графику, рассчитанному на 5 лет. Это удобно и значительно облегчает выплату больших долгов, поднакопленных за многие годы. Поэтому многие предприятия, которые стабильно работают и думают о своем будущем, на реструктуризацию пошли охотно. Ну а к тем предприятиям и организациям, которые не пошли на реструктуризацию задолженности перед государственным внебюджетным социальным фондом, налоговые органы были вынуждены применить меры принудительного взыскания, включая процедуру банкротства. В результате в 2001 году поступления ЕСН и сумм в счет погашения задолженности предыдущих лет по взносам в государственные внебюджетные фонды составили 603,2 млрд. рублей.

 Из них поступило: в ПФ РФ - 470,0 млрд. рублей, в ФСС РФ (в том числе расходы, произведенные налогоплательщиком на нужды государственного социального страхования, с учетом сумм возмещения произведенных расходов, полученных от исполнительного органа Фонда - 49,8 млрд. рублей) 73,8 млрд. рублей, в ФОМС - 3,8 млрд. рублей, в ТФОМС - 55,6 млрд. рублей. При этом 566,9 млрд. рублей - единый социальный налог и 36,3 млрд. рублей - платежи в счет погашения задолженности предыдущих лет по взносам в государственные социальные внебюджетные фонды.

Задание в размере 515,0 млрд. рублей, установленное на 2001 год, было выполнено на 117,1% (603,2 млрд. рублей). При этом средств собрано больше, чем сами фонды собрали в 2000 году.

2002 год преподнес налогоплательщикам и налоговым органам новые сюрпризы. Самым неожиданным образом задела налоговые органы пенсионная реформа. Вновь за одну ночь законодатель предложил осмыслить новый механизм, и снова – без инструкций, форм отчетности, механизма проведения налоговых вычетов. Следует отметить, что целью изменений, внесенных в главу 24 НК РФ, было желание увязать ЕСН с законом об обязательном пенсионном страховании, а не стремление устранить недостатки по единому социальному налогу. Предложенная взаимоувязка вызывает недоумение. Вместо введения самостоятельных раздельных таблиц ставок по ЕСН и по страховым взносам налогоплательщикам – через налоговые вычеты страховых взносов из единого социального налога – предложен механизм, который чрезвычайно усложняет исчисление налога и полностью меняет сложившуюся систему налоговой отчетности.

С ведением страховых взносов государство частично отошло от принципа солидарности поколений, предложив самим гражданам позаботиться о своей старости через накопительную часть трудовой пенсии, которая будет формироваться из фактически перечисленных страховых взносов. Это наделяет налоговые органы большой ответственностью перед каждым жителем нашего государства, т.к. от эффективности их работы будет теперь зависеть объем пенсионного капитала каждого гражданина и его пенсионный стаж.

Еще одна проблема, которую законодатель создал налоговым органам и налогоплательщикам с 1 января 2002 года, это перевод всех плательщиков единого налога на вмененный доход на уплату ЕСН и страховых взносов. Неожиданное многократное увеличение налоговой нагрузки не могло не вызвать серьезного недовольства у налогоплательщиков, которые обратились к Президенту с просьбой об отмене ЕСН для плательщиков единого налог на вмененный доход. В мае 2002 года Постановлением Правительства РФ единый социальный налог для плательщиков единого налога на вмененный доход был отменен с начала этого года. Т.е. налогоплательщикам, уплатившим ЕСН за период с января по май 2002 года вернут уплаченные суммы из бюджета.

Особенностью этого года в отличие от предыдущего является также и то, что закончился первый в истории ЕСН налоговый период и налоговые органы входят в новый этап работы – проведение выездных документальных проверок. Необходимость и важность этой работы заключается в том, что сложность исчисления этого налога, частая смена отчетности, нежелание налогоплательщиков вести индивидуальное начисление налога наверняка породили много ошибок. Устранить их можно только в ходе серьезных проверок, продолжительность которых, в отличие от проводимых ранее фондами, увеличивается многократно.

Увеличению налоговых поступлений во многом могло бы способствовать принятие нормативно-правовых актов, способствующих легализации заработной платы, позволяющих налоговым органам самостоятельно исчислять ЕСН хотя бы на минимальную заработную плату, а не на, порой, умышленно копеечные размеры. К сожалению, в новом КЗОТе не предложено эффективного механизма легализации зарплаты.

##### Заключение

Подводя итог всему вышесказанному следует отметить, что реально оценить все достоинства и недостатки единого социального налога на данном этапе пока невозможно – прошло слишком мало времени. Да, он решил ряд проблем, касающихся социальной сферы, пенсионного обеспечения, но и много вопросов появилось в связи с его введением, которые требуют своего решения. Хотя этот налог введен достаточно недавно, у него уже появились и свои сторонники, и свои недоброжелатели.

Отдельно нужно сказать о ставке единого социального налога, применяемой в Российской Федерации. Несомненно, нужно добиться ее снижения, и привести ставку ЕСН к приемлемому европейскому уровню. Но резкое снижение невозможно, ибо тогда разрушится и та существующая скромная система социальных гарантий. Следовательно, нужен эволюционный характер реформы. При этом, главным образом, за счет собираемых налогов и за счет сокращения расходов на сборы самих налогов. Уже сейчас в Правительстве РФ задумываются о том, чтобы с 2004 года добиться постепенного снижения ставки единого социального налога на 2-3% в год, чтобы к 2006 году она составляла не более 30%.

Особо следует отметить и нынешнее состояние налогового законодательства в Российской Федерации. Анализ налоговой системы на данном этапе ее развития позволяет сделать вывод, что в том состоянии, в котором она находится сейчас ее можно определить как сочетание различных видов платежей и процедур их определения, внутренне не гармонизированных между собой и ставших предметом частых законодательных изменений, уточнений и поправок, которые порой противоречат друг другу. Новые задачи накладываются на серьезные трудности, которые испытывают в настоящее время налоговые органы и налогоплательщики в связи с принятием новых законов, касающихся налогообложения, введением поправок и дополнений в Налоговый кодекс РФ. Время покажет целесообразность этих шагов в условиях перехода России к рыночной экономике.

##### Литература

1. Донин Ю. Л. “Единый социальный налог в 2002 году” //Бух.1С, №2 (14) 2002
2. Шишкин В.Ю.”ЕСН и страховые взносы в ПФР РФ: как применять регрессивную шкалу ставок в 2002 году” // Главбух, №6, 2002.
3. “Налогоплательщики дружно невзлюбили ЕСН” // Главбух №6, 2002
4. Колесников В.Н. “Единый социальный налог: что было, что есть, что будет…” // КоммерсантЪ, №37, 2002.
5. Яхонтова Г. “Налог, который больше, чем налог” //Липецкие извести, №4, 2002.
6. Камышан В. А. “Социальный налог: вводить или не вводить?” // КоммерсантЪ, №229, 2001.
7. “В 2002 год с новыми налогами?” // Вести Гаранта, №№ 12-13, 2002.
8. Дмитриев М. Э. “Приоритетные направления реформирования социальной сферы в современных условиях” //Страна.ru, № 47, 2001.
9. Дон С., Михайлов А. “Нужен единый социальный налог” // Ведомости, 21.09.1999.
10. Колесников А. С. “МНС РФ готовится к введению ЕСН” // Финансы, №11, 2000.
11. Гук С. "Налоговые поправки или Бег на месте", "Время МН", №227, 15.12.2001,
12. Котова Л.А. “Комментарий к главе 24 части второй НК РФ “Единый социальный налог” // Бухгалтерский бюллетень, №5, 2002
13. Криксунова Н. В. “О едином социальном налоге” // Налоговый вестник, №10, 2000.
14. Морозова Ж.А., Ильин М. В. “Исчисление и уплата ЕСН организациями” Главбух, №4, 2001.
15. Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога (взноса).
16. Налоговый кодекс РФ.
17. . Соколов А. В. “Как уменьшить единый социальный налог” // Главбух, №8, 2001.
18. Смирнова С. А. “Исчисление и уплата единого социального налога в соответствии с НК РФ” // Налоги
19. “Информационное сообщение о поступлении налогов и сборов, контролируемых МНС России в федеральный бюджет в 2001 году” // Новости МНС, 2002