Шелемех, Надежда Николаевна Совершенствование механизма взимания и администрирования единого социального налога в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 Москва, 2006

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Единый социальный налог как элемент системы страхования и налогообложения в Российской Федерации

1.1. Система социальных гарантий и источники её финансового обеспечения в Российской Федерации 9

1.2. Единый социальный налог как источник формирования финансовых ресурсов государственных внебюджетных фондов 23

1.3. Зарубежный опыт взимания социальных платежей 40

Глава 2. Анализ практики функционирования механизма единого социального налога

2.1. Налогоплательщики и элементы единого социального налога 53

2.2. Порядок применения льгот и налоговых вычетов при исчислении единого социального налога 87

2.3. Особенности расчёта и распределения единого социального налога в связи с применением специальных налоговых режимов 104

Глава 3. Совершенствование элементов единого социального налога и практики его администрирования

3.1. Концептуальные подходы к совершенствованию единого социального налога 114

3.2. Совершенствование методики исчисления и уплаты единого социального налога 131

3.3 Формирование предложений по совершенствованию практики администрирования единого социального налога 141

Заключение 164

Список литературы 170

Приложения 183

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**С начала 90-х годов XX века мобилизация средств на социальное обеспечение в России осуществляется через систему уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

С 2001 г. в России введен и функционирует единый социальный налог (далее ЕСН), который заменил страховые взносы, уплачиваемые во внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Являясь элементом системы налогообложения и системы социального страхования в России, ЕСН остаётся объектом дискуссий экономистов, политиков, профсоюзных деятелей.

Цель введения ЕСН определялась в законодательстве как мобилизация средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь, однако с 01. 01. 2005г. эта норма закона была отменена.

Особенностью применения правовых норм функционирования ЕСН является их неразрывная взаимосвязь с законодательством о социальном страховании. При введении ЕСН уже предусматривался зачетный механизм уплаты единого социального налога в Фонд социального страхования Российской Федерации, а в связи с началом пенсионной реформы с 01 января 2002 г. страховые взносы на обязательное пенсионное страхование учитываются при исчислении ЕСН в федеральный бюджет в качестве налогового вычета.

Снижение ставки ЕСН до 26% не привело к увеличению его налоговой базы, что снизило доходы внебюджетных фондов и потребовало изыскания иных источников их формирования. Таким образом, в настоящее время ЕСН не может рассматриваться как основной источник доходной части внебюджетных фондов.

Реализация фискальной функции ЕСН и его администрирование налоговыми органами осложнено некоторой противоречивостью законодательства, определяющего механизм исчисления и уплаты налога. Несмотря на многочисленные изменения, которые претерпел ЕСН за более чем пятилетний период своего функционирования, практически каждый элемент налога нуждается в уточнении.

Одним из побудительных мотивов введения ЕСН выдвигался аргумент о концентрации администрирования ЕСН в одном ведомстве, однако, возложение на налоговые органы функций контроля за взиманием ЕСН, не отменило контрольных функций и органов внебюджетных фондов. Более того, появилась разорванность контрольных функций между налоговыми органами и органами пенсионного фонда по поводу взыскания страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Анализ действующего механизма функционирования ЕСН свидетельствует о наличии проблем в определении налогоплательщиков и элементов налога, а также в механизме его администрирования, что предполагает необходимость разработки предложений по их совершенствованию, исходя из баланса интересов общества и налогоплательщиков.

Отход от цели введения ЕСН, начало социальных реформ требуют уточнения природы данного налога, его назначения, что даст возможность наиболее полно использовать заложенные в нём налоговые и страховые принципы.

**Степень научной разработанности проблемы.**По вопросам применения главы 24 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее Налоговый Кодекс) имеется много публикаций специалистов, однако целостных научных работ по проблемам формирования и функционирования ЕСН не имеется. Автором учтены результаты исследований отдельных направлений функционирования ЕСН проведённые В.Г Пансковым, Л.П. Павловой, А.Б. Паскачёвым, С.Д. Шаталовым, Д.Г. Черником и др.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационного исследования является разработка основных направлений и предложений по совершенствованию механизма взимания и администрирования единого социального налога в Российской Федерации.

Исходя из указанной цели сформулированы следующие задачи, определившие логику и структуру исследования:

раскрыть особенности развития системы социальных гарантий в России;

исследовать зарубежный опыт взимания социальных платежей с целью использования его для России;

рассмотреть природу ЕСН и его роль в формировании финансовых ресурсов государственных внебюджетных фондов;

проанализировать практику функционирования ЕСН и провести оценку изменений в механизме его взимания;

обосновать концептуальные подходы к совершенствованию механизма взимания ЕСН **с**учётом необходимости финансового обеспечения базовых социальных гарантий;

разработать предложения по совершенствованию методики исчисления и уплаты ЕСН и практики его администрирования.

Объектом исследования является действующая система налогообложения оплаты труда в Российской Федерации.

Предметом исследования выступает механизм взимания и администрирования единого социального налога.

**Методологические и теоретические основы исследования.**Диссертация основывается на принципах диалектической логики, системного анализа и синтеза, а также практическом опыте работы автора в финансовых и налоговых органах Российской Федерации, В работе применялись различные методы и приёмы экономического анализа и моделирования.

Теоретической базой исследования послужили труды ведущих учёных по проблемам социальной защиты и налогообложения.

**Информационную базу исследования**составили законодательные и нормативные правовые акты, другие регламентирующие документы в рассматриваемой области, статистические материалы, опубликованные в периодической печати и помещённые в Интернете, собственные разработки и расчёты автора.

**Научная новизна результатов исследования:**

проведена оценка изменений в механизме взимания ЕСН и обоснован комплексный подход к совершенствованию его элементов;

разработаны концептуальные подходы к совершенствованию единого социального налога, реализация которых позволит создать стабильную финансовую основу для обеспечения базовых социальных гарантий, и одновременно стимулировать развитие иных форм социальной защиты. Предложено установить законодательством определение ЕСН как специального налога, сочетающего в себе и налоговую и страховую природу, целевое назначение которого состоит в мобилизации средств для финансирования базовых социальных гарантий. Предлагается использовать в качестве объекта налогообложения расходы лица, осуществляющего оплату труда физическим лицам по любым основаниям на уровне минимального размера оплаты труда, введение которого предусмотрено Трудовым Кодексом Российской Федерации. При этом налоговую базу рассчитывать на всех физических лиц, в пользу которых осуществлены указанные расходы, как произведение минимального размера оплаты труда и численности физических лиц, в пользу которых произведены расходы на оплату труда по всем основаниям;

обоснованы рекомендации по совершенствованию методики исчисления и уплаты ЕСН и практики его администрирования:

- в качестве объекта налогообложения предлагается считать расходы в виде доходов выплачиваемых работникам, выплат физическим лицам по договорам возмездного оказания работ (услуг) заключённым в любой форме, а также иных выплат, чётко прописанных в законе; доходы должны включать

**7**все выплаты, предусмотренные системой оплаты труда конкретного налогоплательщика;

- предложено по обособленным подразделениям российских  
организаций за рубежом начисление и уплату ЕСН производить  
организацией по месту регистрации в Российской Федерации с учетом  
межправительственных соглашений;

уточнены понятия элементов ЕСН по индивидуальным предпринимателям и адвокатам: доходов от предпринимательской и профессиональной деятельности и связанных с этой деятельностью расходов, даты фактического получения дохода;

- сформулировано определение налоговой базы главы и членов  
крестьянского (фермерского) хозяйства для исчисления ЕСН, которое в  
настоящее время отсутствует;

выработаны рекомендации *по определению элементов ЕСИ в целях*исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для категорий лиц, осуществляющих деятельность в условиях специальных режимов налогообложения;

предложена и обоснована передача налоговым органам функций по взысканию недоимки и пеней по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, а также по контролю за расходами на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные в ней положения и рекомендации направлены на совершенствование механизма взимания единого социального налога путём создания условий для вывода из «тени» налоговых баз для уплаты налога, и как следствие формирование стабильных ресурсов для финансового обеспечения социальных гарантий. В работе содержатся конкретные предложения по совершенствованию единого социального налога, которые позволят:

фискальную функцию налога дополнить стимулирующей для работодателей и работников, что позволит развивать корпоративные и индивидуальные формы социальной защиты;

существенно упростить действующий порядок исчисления и уплаты налога, устранить проблемы при его исчислении и администрировании, и как следствие увеличить поступления в бюджетную систему и сократить затраты на его администрирование.

Основные результаты диссертационной работы используются **в**учебном процессе при преподавании дисциплин «Налогообложение организаций», «Методика, методология и практика исчисления налогов» для студентов Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные положения и выводы диссертационной работы докладывались и обсуждались на межвузовских конференциях «Повышение конкурентоспособности промышленности региона» (Рязань, апрель 2005г.), «Государственное регулирование рыночной экономики 21 века: проблемы и перспективы» (Москва, декабрь 2005г.), на научно-практическом семинаре «Актуальные вопросы налоговой политики и налогового администрирования в Российской Федерации» (Москва, ВГНА Минфина России, апрель 2006 г.). Материалы диссертационного исследования использованы в научном отчёте по теме: «Анализ практики налогового администрирования единого социального налога и страховых взносов и разработка предложений по совершенствованию налогового механизма формирования средств для финансирования социальных гарантий населения», выполненной для Федеральной налоговой службы ГНИЙ развития налоговой системы (июнь 2005 г.).

**Публикации по теме диссертации.**По теме диссертации опубликовано 17 работ общим объёмом 8,35 п. л. (в т.ч. 5 статей **в**рецензируемом журнале «Налоговая политика и практика»).

## Система социальных гарантий и источники её финансового обеспечения в Российской Федерации

Национальные системы социальной защиты формируются на основе конвенций Международной организации труда (далее МОТ) с учётом специфики экономического, социального развития и демографических особенностей конкретной страны.

«По сути, социальная защита практически совпадает с разветвлённой системой социальных гарантий, обеспечивающих каждому члену общества соблюдение конституционных прав личности» .

Международное бюро труда (МБТ) относит к социальной защите социальное страхование и социальную помощь.

Основные принципы социальной защиты (гарантий) населения сформулированы в конвенциях МОТ, которые нацеливают каждое государство на предоставление социальных гарантий всему населению при различных обстоятельствах, угрожающих здоровью или материальному благополучию. При этом в конвенции МОТ приводятся основные виды социальной защиты, регламентируются их минимальный уровень и категории населения, на которые они должны распространяться. Рекомендации Конвенции № 67 МОТ «Об обеспечении доходов» устанавливают, что обеспечение дохода по возможности должно быть организовано на основе обязательного социального страхования, посредством которого лица, удовлетворяющие установленным требованиям, имеют право с учётом уплаченных ими взносов в страховые учреждения на пособия, выплачиваемые в размерах и случаях, определённых законом. Потребности лиц, не охваченных обязательным социальным страхованием, обеспечиваются системой социального вспомоществования. Определённые категории лиц, в особенности находящиеся на иждивении дети и нуждающиеся инвалиды, престарелые люди и вдовы, должны иметь право на пособия в приемлемых размерах в соответствии с установленной шкалой. При этом соответствующие денежные пособия (либо частично деньгами и частично натурой) должны выдаваться всем нуждающимся1.

Следует обратить внимание на то, что в вышеуказанной Конвенции МОТ обязательное социальное страхование, как механизм социальных гарантий должно быть организовано по возможности. Таким образом, международные нормы, ориентируясь на соединение в единую систему социальной защиты населения программ социальной помощи и социального страхования, не рассматривают социальное страхование в качестве её обязательного механизма.

Общие требования к системе социальных гарантий включают: необходимый и достаточный объем, обеспеченность финансовыми и материальными ресурсами, адресность, учёт территориальных особенностей, механизм доведения до получателя.

## Налогоплательщики и элементы единого социального налога

Отнесение тех или иных субъектов предпринимательской деятельности к плательщикам ЕСН имеет большое социально-экономическое значение, так как этот налог формирует средства на финансирование базовой части трудовой пенсии, а также обязательного социального и медицинского страхования.

Если за физическое лицо не осуществляется уплата взносов на обязательное социальное и (или) медицинское страхование, то данные лица не имеют права на выплату страхового возмещения в случае наступления страхового случая.

Кроме того, объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные гл. 24 «Единый социальный налог» Налогового Кодекса1.

В главе 24 Налогового Кодекса не определен порядок налогообложения ЕСН физических лиц в случаях получения выплат от лица, находящегося за пределами Российской Федерации. Также не определен порядок представления расчетов по авансовым платежам и налоговой декларации по единому социальному налогу в указанных ситуациях.

Физические лица - граждане Российской Федерации, как резиденты, так и не резиденты Российской Федерации, могут получать выплаты по трудовому, гражданско-правовому или авторскому договору от обособленных подразделений (имеющих счет и начисляющих выплаты в пользу физических лиц) российских организаций за рубежом. Нормы Налогового Кодекса не освобождают налогоплательщиков ЕСН от уплаты данного налога при возникновении объекта обложения за рубежом, но и не определяют порядок его уплаты в указанной ситуации. Предусмотренный Налоговым Кодексом порядок1, предусматривающий, что обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты, и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения, не может быть применим к обособленным подразделениям российских организаций за рубежом.

## Концептуальные подходы к совершенствованию единого социального налога

Основная цель, которую ставили перед собой законодатели, принимая изменения к главе 24 Налогового Кодекса, это - снижение налогового бремени налогоплательщиков и создание условий для формирования достаточного объема средств, необходимых для социального обеспечения. Указанная цель реализована, в основном, путём снижения ставок ЕСН и введения новой шкалы налогообложения.

Предельная ставка ЕСН с 1 января 2005 года снижена до 26 % (вместо ранее применявшейся ставки в размере 35,6 %) - при годовом фонде оплаты труда до 280 тысяч рублей (в расчете на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года). При размере этого показателя в диапазоне 280-600 тысяч рублей налог взимается в размере 72,8 тыс. руб. плюс 10 % от сумм, превышающих 280 тыс, руб., и свыше 600 тыс. рублей -104,8 тыс. рублей плюс 2 % от сумм, превышающих 600 тыс. рублей.

Снижение ставок при этом рассматривалась как мера, способная поощрить предприятия легализовать выплачиваемые ими «серые» зарплаты -и, в конечном счете, даже получить увеличение поступлений от этого налога (за счет расширения его налоговой базы).

Вместе с тем, следует заметить, что при введении с 01.01.2001 года ЕСН совокупная ставка социальных платежей уже была снижена на 4

Закон от 20.07.2004г. № 70-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положении законодательных актов Российской Федерации» процентных пункта (с 39,6 до 35,6), была введена также регрессивная шкала налоговых ставок, однако все это не привело к росту налоговой базы.

Рассмотрим, как изменится налоговая нагрузка на налогоплательщика, осуществляющего выплаты в пользу физических лиц с 1 января 2005года в расчёте на одно физическое лицо для каждого интервала налоговой базы. Произведём расчёты изменений налоговой нагрузки налогоплательщика по ЕСН в 2005 г. при условии применения действовавших в 2004 г. максимальной и регрессивной ставки (приложение 2),

Из приложения 2 видно, что разница между суммами ЕСН, исчисленными по ставкам, действующим в 2004 г., и ставкам установленным на 2005 г. (далее разница) составит от 5760 руб. до 9600 руб. при налоговой базе на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года (далее налоговая база) в размере от 60000 руб. до 100000 руб. соответственно (зарплата от 5000 руб. до 8333, 33 руб. в месяц). Начиная с налоговой базы выше 100 000 руб. разница начинает уменьшаться и, если при налоговой базе в І 20 000 руб. (зарплата 10 000 руб. в месяц) разница составляет ещё 8400 руб., то при налоговой базе в 240 000 руб. (зарплата 20 000 руб. в месяц) разница уже составляет 1200 руб., при налоговой базе 260 000 руб. (зарплата 21666,67 руб. в месяц) разницы не будет, а при налоговой базе в 280 000 руб. (зарплата 23 333, 33 руб. в месяц) сумма ЕСН в 2005 г. будет на 1200 руб. больше, чем в 2004году. Начиная с налоговой базы в 360 000руб. (зарплата 30 000 руб. в месяц) разница будет составлять 800 рублей.