|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Факультет |  | Кафедра |
| *Финансы и кредит* |  | *Налоги и налогообложение* |

Выпускная квалификационная работа на тему:

Единый социальный налог и механизм его взимания в РФ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Студент  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |
| (подпись) |  |  |
| Руководитель  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |
| (подпись) |  |  |
| Консультант  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |
| (подпись) |  |  |
| Рецензент  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |
| (подпись) |  |  |
| Зав. кафедрой  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |
| (подпись) |  |  |

Москва 2008 г.

**СОДЕРЖАНИЕ**

**Введение……………………………………………………………………………..3**

**1. Единый социальный налог и его роль в реализации социальной политики государства:**

**1.1. Правовые аспекты единого социального налога;………………....5**

**1.2. Плательщики единого социального налога, объект налогообложения,**

**ставки………………………………………………………………………...…16**

**1.3. Налоговая база, налоговые льготы, налоговый и отчетный**

**периоды единого социального налога;…………………………………30**

**1.4. Суммы, не подлежащие налогообложению;……………………….41**

**1.5. Порядок исчисления и уплаты единого социального налога…...46**

**2. Анализ практики исчисления и уплаты единого социального налога в ООО«Организация»……………..........……………………………..…………....66**

**3. Направления совершенствования единого социального налога…….…..84**

**Заключение…………………………………………………………………….…..93**

**Список литературы…………………………………………………………….....97**

**Приложения**

**Введение.**

В состав федеральных налогов единый социальный налог включен в соответствии с Федеральным законом N 118-ФЗ от 05.08.2000 г. "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" и с 1 января 2001 г. включен в НК РФ в качестве главы 24. За прошедшие семь лет в эту главу вносились изменения и дополнения, обусловленные необходимостью учета недостатков и недочетов выявленных в ходе функционирования механизма взимания единого социального налога.

ЕСН, введенный взамен ранее существующей системы взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, при происходящей в стране налоговой реформе, представляется интересным объектом для анализа на материалах конкретной организации.

Целью данной работы является исследование организации учета и исчисления единого социального налога на примере ООО «Организация». Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть правовые аспекты ЕСН;

- рассмотреть порядок формирования налоговой базы ЕСН;

- исследовать порядок исчисления и уплаты ЕСН;

- исследовать порядок формирования отчетности по ЕСН.

- дать организационно-экономическую характеристику деятельности исследуемой организации;

- изучить порядок организации учета расчетов по единому социальному налогу;

- провести анализ структуры и динамики платежей по единому социальному налогу.

Объектом исследований данной дипломной работы выбрана организация ООО «Организация».

Главным источником информации при написании дипломной работы является Налоговый кодекс РФ часть 2 гл. 24 « Единый социальный налог». Также использовались Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, Федеральные Законы, литература экономистов-теоретиков, статьи периодической печати, а также данные годовых отчетов и учетная политика анализируемой организации.

Структура выпускной квалификационной работы состоит из введения, трех глав и заключения.

В первой главе рассмотрена эволюция развития внебюджетных фондов, роль ЕСН, характеристика основных элементов налога: налогоплательщики, объект налогообложения, ставки налога, налоговые льготы, налоговая база, порядок исчисления и уплаты ЕСН.

Во второй главе отражен порядок исчисления единого социального налога на примере исследуемой организации. В ней дана экономическая характеристика и динамика исчисления ЕСН на примере ООО «Организация».

В третьей главе рассматриваются основные направления совершенствования единого социального налога.

**1. Единый социальный налог и его роль в реализации социальной политики государства**

**1.1. Правовые аспекты единого социального налога.**

Наиболее известной формой организации финансовых ресурсов в общегосударственном масштабе выступает государственный бюджет. Бюджет – это форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Но ряд факторов обуславливает целесообразность использования другой формы аккумулирования финансовых ресурсов – внебюджетных фондов, обслуживающих социальные и экономические потребности отдельных групп населения или общества в целом.

Первоначально внебюджетные фонды появились в виде специальных фондов или особых счетов задолго до возникновения бюджета. Государственная власть с расширением своей деятельности нуждалась во все новых расходах, требовавших средств для своего покрытия. Эти средства концентрировались в особых фондах, предназначенных для специальных целей. Такие фонды носили, как правило, временный характер. С выполнением государством намеченных мероприятий фонды заканчивали свое существование. В связи с этим количество фондов постоянно менялось.

С укреплением централизованного государства начинался период унификации специальных фондов. На основе объединения различных фондов был создан государственный бюджет. Наряду с бюджетом вновь повышалось значение внебюджетных фондов.

Институт социального страхования в западноевропейских странах возник в период перерастания капитализма в монополистическую фазу и учащения экономических кризисов. Первая система государственного страхования возникла в Германии в конце XIX века, чуть позже в Австрии, Дании, Франции, Великобритании. Но, несмотря на то, что своими корнями социальные услуги уходят еще в XIX столетие, относительно широкое распространение они получили после II мировой войны, в связи с тяжелыми последствиями предшествующего мирового экономического кризиса, мировыми разрушениями и резким падением уровня жизни населения, вызванными войной.

Необходимость создания социальных фондов, предназначенных для естественных потребностей, была научно обоснована К. Марксом. Возникновение и рост таких фондов является объективной закономерностью существования и развития общества.

Одним из важнейших факторов, под воздействием которого возрастает необходимость социального страхования, его роль и значение в жизни рабочего класса, было ускорение пролетаризации населения, когда в процесс капиталистического производства вовлекалась все новая и новая рабочая сила.

Переход к рынку ознаменовался в России рядом кардинальных изменений в организационной структуре хозяйства, в ходе чего произошла модернизация финансовой системы и, прежде всего ее центрального звена – общегосударственных финансов. Постепенно стали возникать, отделяться от бюджетной системы один за другим внебюджетные фонды.

В силу ряда обстоятельств, таких, как продолжающийся спад производства, неплатежи, бюджетный дефицит, инфляция, рост непредвиденных расходов, средств для социальных программ хронически не хватает. Кризисная ситуация в финансировании социальной сферы в России имеет свою историю. Недостаточность выделяемых ресурсов и их неэффективное использование были отмечены задолго до проведения коренных экономических преобразований. На рубеже 70-80-х гг. в стране велись поиски модернизации действующего механизма хозяйственно деятельности учреждений социального обслуживания, а также новых форм финансирования, к числу которых относится и институт внебюджетных фондов.

Социалистическая экономика, базировавшаяся на планово-централизованной системе управления экономическим и социальным развитием, сформировала и утвердила систему социального обслуживания населения, в основу которой был положен принцип бесплатности. Ориентиры социальной политики на бесплатность в социально-культурном обслуживании населения были логическим следствием господствовавших идеологических установок. Данная система и связанная с ней модель финансирования основных отраслей социальной сферы за счет бюджета некоторое время достаточно успешно выполняли свои функции. Однако по мере роста спроса и увеличения выплат на социальные услуги централизованное финансирование социального обслуживания стало давать сбой. Поэтому через государственный бюджет, как показала практика прошлых лет, не всегда удавалось достаточно последовательно проводить в жизнь те или иные социальные и экономические программы. В начале 90-х годов ситуация обострилась, так как в результате гигантского бюджетного дефицита, инфляции, продолжающегося спада производства и его эффективности вся система пенсионного обеспечения и социального страхования начала финансироваться по «остаточному» принципу. В этих условиях развитие социальной сферы стало отставать от требований времени.

Немаловажными факторами, обуславливающими целесообразность образования внебюджетных фондов, являются бюджетный дефицит, инфляция.

Создание в начале 90-х гг. внебюджетных фондов позволило ослабить негативные последствия либерализации цен и несколько сдержать снижение уровня жизни пенсионеров и других незащищенных слоев населения. Тогда самостоятельный статус фондов препятствовал прямому покушению государственных финансовых органов на средства внебюджетных социальных фондов при подготовке и исполнении федерального бюджета и других звеньев бюджетной системы. К сожалению, анализ практики бюджетирования на федеральном и местном уровнях в последнее время показал, что использование средств внебюджетных фондов, и нередко не по назначению, получило достаточно широкое распространение. На федеральном уровне это проявилось, например, в отношении Пенсионного Фонда России, в форме платежей и задолженностей по формированию средств для выплаты военнослужащим рядового, сержантского и старшинского состава, а также социальных пенсий. На местных уровнях – в форме прямого привлечения средств соответствующих подразделений ПФР для выплат местных пособий.

Внебюджетные фонды представляют собой достаточно динамичный элемент финансовой системы. Это обусловлено тем, что они, в отличие, от государственного бюджета, находятся в распоряжении специального государственного органа. Поэтому, в сравнении с бюджетом, перераспределение внутри внебюджетных фондов и их использование осуществляется более оперативно. Кроме того, внебюджетные фонды создаются для реализации конкретных целей. Таким образом, необходимость образования внебюджетных фондов вызвана объективной закономерностью существования и развития общества, что связано в первую очередь с потребностью перераспределения финансовых ресурсов для решения наиболее важных направлений, не предусмотренных бюджетом.

Внебюджетные фонды в финансовой системе России созданы в соответствии с Законом РСФСР "Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР" (от 10 октября 1991 г.). Главная причина их создания - необходимость выделения чрезвычайно важных для общества расходов и обеспечение их самостоятельными источниками дохода

Внебюджетные фонды - один из методов перераспределения национального дохода органами власти в пользу определенных социальных групп населения. Государство мобилизирует в фонды часть доходов населения для финансирования своих мероприятий. Внебюджетные фонды решают две важные задачи: обеспечение дополнительными средствами приоритетных сфер экономики и расширение социальных услуг населения.

На основе Закона РСФСР "Об основах бюджетного устройства и бюджетного планирования в РСФСР" от 10 октября 1991 года органы власти в рамках законодательства РФ могут образовывать целевые внебюджетные фонды, обладающие правом самостоятельного юридического лица и независимые от бюджетов соответствующих органов власти.

Государственные внебюджетные фонды создаются на базе соответствующих актов высших органов власти, в которых регламентируется их деятельность, указываются источники формирования, определяются порядок и направленность использования денежных средств.

Внебюджетные фонды, являясь составной частью финансовой системы РФ, обладают рядом особенностей:

- запланированы органами власти и управления и имеют строгую целевую направленность;

- денежные средства фондов используются для финансирования государственных расходов, не включенных в бюджет;

- формируются в основном за счет обязательных отчислений юридических и физических лиц;

- страховые взносы в фонды и взаимоотношения, возникающие при их уплате, имеют налоговую природу, тарифы взносов устанавливаются государством и являются обязательными;

- на отношения, связанные с исчислением, уплатой и взысканием взносов в фонды, распространено большинство норм и положений Закона РФ "Об основах налоговой системы РФ";

- денежные ресурсы фонда находятся в государственной собственности, они не входят в состав бюджетов, а также других фондов и не подлежат изъятию на какие-либо цели, прямо не предусмотренные законом;

- расходование средств из фондов осуществляется по распоряжению Правительства или специально уполномоченного на то органа (Правление фонда).

Внебюджетные фонды - форма использования финансовых ресурсов, привлекаемых государством для финансирования не включаемых в бюджет некоторых общественных потребностей и комплексно расходуемых на основе оперативной самостоятельности строго в соответствии с целевыми назначениями фондов.

Решение об образовании внебюджетных фондов принимает Федеральное собрание РФ, а также государственные представительные органы субъектов Федерации и местного самоуправления. Внебюджетные фонды находятся в собственности государства, но являются автономными. Они имеют, как правило, строго целевое назначение.

Начиная с 1992 года в РФ, создано и действует большое количество внебюджетных фондов. В зависимости от уровня управления, внебюджетные фонды подразделяются на государственные (федеральные) и региональные; по целевому назначению – на экономические и социальные. Общее число федеральных внебюджетных фондов в 1998 г. составляло около 40.

Внебюджетные фонды создаются двумя путями. Один путь - это выделение из бюджета и финансирование определенных расходов, имеющих особо важное значение, другой - формирование внебюджетного фонда с собственными источниками доходов для использования в определенных целях.

Внебюджетные фонды предназначены для целевого использования. Обычно в названии фонда указана цель расходования средств.

Материальным источником внебюджетных фондов является национальный доход. Преобладающая часть фондов создается в процессе перераспределения национального дохода. Основные методы мобилизации национального дохода в процессе его перераспределения при формировании фондов - специальные налоги и сборы, средства из бюджета и займы.

Специальные налоги и сборы устанавливаются законодательной властью. Значительное количество фондов формируется за счет средств центрального и региональных (местных) бюджетов. Средства бюджетов поступают в форме безвозмездных субсидий или определенных отчислений от налоговых доходов бюджета. Доходами внебюджетных фондов могут выступать и заемные средства, полученные фондом у ЦБ РФ или коммерческих банков. Кроме того, к доходам внебюджетных фондов относятся отчисления от прибыли предприятий, учреждений, организаций и прибыль от коммерческой деятельности, осуществляемой фондом как юридическим лицом (имеющиеся у внебюджетных фондов положительное сальдо может быть использовано для приобретения ценных бумаг и получения прибыли в форме дивидендов или процентов).

Единый социальный налог является серьезным новаторством, включенным во вторую часть Налогового кодекса. Введенный в действие с 1 января 2001 г., этот налог заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда - Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования.      В состав единого социального налога не включены страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые будут уплачиваться в соответствии федеральными законами об этом виде социального страхования. Подобное исключение обусловлено тем, что ставки взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний дифференцированы в зависимости от категорий профессионального риска, к которым относится сфера деятельности налогоплательщика (Закон РФ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ с изменениями и дополнениями).

Таким образом, включение данных взносов в состав ЕСН не позволило бы установить единую для всех предприятий, не зависимо от сферы деятельности, шкалу ставок и расчет налога был бы значительно усложнен.

Согласно статье 18 Федерального закона от 24.07.1998 года № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» сбор указанных страховых взносов возложен на страховщика, то есть на Фонд социального страхования Российской Федерации.

Уже через год после введения ЕСН, когда сложилась определенная практика его применения, в связи с проводимой реформой пенсионной системы и вступлением в силу Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в порядок исчисления и уплаты налога были внесены существенные изменения и дополнения (Федеральный закон от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты о налогах и сборах»). Со временем проявилась противоречивость принятых законов по некоторым нормам и положениям.

С 1 января 2005 года согласно Федеральному закону от 20 июля 2004 года № 70-ФЗ «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» произошло изменение ставок ЕСН и механизма применения регрессии, которое сняло часть возникавших ранее вопросов исчисления ЕСН.

ЕСН не ликвидирует государственные социальные внебюджетные фонды и не изменяет порядок формирования их бюджетов. Вместо нескольких платежей, имеющих сходную облагаемую базу, круг плательщиков, вводится единый налог, исчисляемый и уплачиваемый по одним правилам и в одни и те же сроки. Замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать не в бюджеты всех уровней, а в указанные выше фонды. Основное предназначение этого налога именно в том и состоит, чтобы обеспечить мобилизацию средств для реализации права граждан России на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

В связи с этим возникает неизбежный вопрос о необходимости и экономической целесообразности преобразования производимых предприятиями, учреждениями и организациями отчислений в социальные фонды в единый налог.

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально не являясь налогами, поскольку не входили в установленную Законом "Об основах налоговой системы Российской Федерации" налоговую систему России, они по своему экономическому содержанию для налогоплательщиков были все-таки одной их форм налогов. При этом, учитывая высокие ставки этих взносов, они были одним из определяющих моментов сокрытия работодателями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования тем самым скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, призвано стать серьезным стимулом для легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников, и, в конечном счете - расширить базу обложения налогом на доходы физических лиц.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды являлся функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определенные трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу пяти контролирующих органов. Вместе с тем, эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низка. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов, не имея в достаточной степени предоставленных налоговым органам прав, не сумели в полном объеме обеспечить постановку на учет юридических и физических лиц, являющихся по закону налогоплательщиками отчислений в фонды. Достаточно сказать, что количество стоящих на учете плательщиков взносов было примерно на четверть ниже, чем зарегистрированных в налоговых органах налогоплательщиков. С введением единого социального налога контроль за его исчислением и уплатой полностью переходит к налоговым органам. Они же должны осуществлять и взыскание сумм недоимки, пени и штрафов по платежам во внебюджетные фонды, (за исключением взносов на обязательное страхование от несчастных случаев)

Принципиальное значение имеет также и то обстоятельство, что с введением единого социального налога для всех налогоплательщиков — работодателей установлен единый порядок ис­числения налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчит исчисление налога не только чисто техни­чески, но и с позиций предотвращения ошибок в расчетах.

Единый социальный налог является одним из наиболее значимых как в формировании доходов государства, так и для финансового положения налогоплательщиков.

Единый социальный налог (взнос) - это налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации) и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь. При этом в самостоятельном порядке исчисляются и уплачиваются в Пенсионный фонд РФ страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию. Связь между этими двумя платежами состоит в том, что сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму уплаченного страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию.

Социальное страхование и обеспечение – это система материального обеспечения трудящихся в случае старости, инвалидности, временной потери трудоспособности, потери кормильца, а также система оздоровительных мероприятий – профилактории, санатории, дома отдыха, лечебное питание.

Социальное страхование и обеспечение производится в основном за счет предприятий, учреждений, организаций и распространяется на всех работников, не зависимо от форм собственности предприятия.

Таким образом, ЕСН состоит из следующих четырех частей:

* ЕСН в части федерального бюджета;
* ЕСН в части федерального фонда обязательного медицинского страхования (далее - ФФОМС);
* ЕСН в части территориального фонда обязательного медицинс­кого страхования (далее - ТФОМС);
* ЕСН в части Фонда социального страхования Российской Феде­рации (далее - ФСС РФ).

Каждая часть ЕСН рассчитывается по собственной ставке и зачисляется отдельными платежными поручениями в соответствующий фонд или федеральный бюджет. Величина налоговой базы для разных частей налога также может отличаться.

**1.2. Плательщики единого социального налога, объект налогообложения, ставки.**

**Плательщиками** единого социального налога признаются: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, адвокаты. Налогоплательщики объединены в две категории, различающиеся объектом налогообложения, порядком исчисления и уплаты налога.

К первой категории налогоплательщиков – лицам производящим выплаты физическим лицам, относятся:

- организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образовании, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. Например, филиал иностранной компании, созданной на территории Российской Федерации, является налогоплательщиком единого социального налога, если он производит выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц;

- индивидуальные предприниматели;

- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

Ко второй категории налогоплательщиков, то есть тех, кто самостоятельно обеспечивает себя работой, относятся индивидуальные предприниматели и адвокаты. Налогоплательщики, относящиеся ко второй категории, не уплачивают налог в части сумм, зачисляемых в ФСС РФ.

Одно и то же лицо может признаваться налогоплательщиком по двум основаниям, то есть, относится одновременно и к первой и ко второй категории налогоплательщиков единого социального налога. Например, индивидуальный предприниматель, использующий труд работников, является налогоплательщиком со своего дохода и с выплат в пользу физических лиц. Соответственно он исчисляет и уплачивает налог отдельно по каждому основанию.

Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, в связи с ведением такой деятельности единый социальный налог не уплачивают, но для них сохраняется обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

**Объектом налогообложения** для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые этими налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Таким образом, объект обложения единым социальным налогом для лиц, производящих выплаты физическим лицам, определен путем перечисления оснований осуществления выплат и иных вознаграждений:

- трудовой договор;

- гражданско-правовой договор, предметом которого является выполнение работ, оказание услуг;

- авторский договор.

**Трудовой договор** – это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные Трудовым кодексом РФ, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными актами, содержащими нормы, трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнить определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка. Сторонами трудового договора являются работодатель и работник.

Оплата труда – это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

К объекту налогообложения по ЕСН относятся также выплаты по гражданско-правовому договору, предметом которого является выполнение работ, оказание услуг.

К категории договоров, предметом которых не является выполнение работ и оказание услуг, относятся договоры купли-продажи (включая поставку, контрактацию), мены, дарения, ренты, пожизненного содержания, аренды (за исключением договора аренды транспортного средства с предоставлением услуг по ремонту и эксплуатации транспортного средства в части, касающейся предоставления перечисленных услуг), найма помещения, займа, кредита, факторинга, банковского счета и вклада, страхования, коммерческой концессии, публичного обещания награды, публичного конкурса, проведения лотерей.

Не подлежат налогообложению все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), в том числе связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Компенсационными считаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работниками затрат, связанных с выполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных федеральным законом.

Следует отметить, что законы и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются, в частности, на лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера.

Таким образом, оплату расходов, производимую на основании заключенных гражданско-правовых договоров, нельзя признать компенсационной выплатой.

При заключении гражданско-правового договора налогоплательщику следует разграничивать собственно размер вознаграждения и иные выплаты, связанные с оплатой инвентаря, материалов и т.п.

Например, выплаты по договору аренды не являются объектом налогообложения. Но договором аренды транспортного средства может быть предусмотрено предоставление физическим лицом услуг по ремонту и эксплуатации транспортного средства. Выплаты в этой части, касающейся предоставления перечисленных услуг, будут облагаться налогом.

Вознаграждение исполнителя, подлежащее налогообложению единым социальным налогом, может трактоваться в узком смысле: только как собственно вознаграждение без учета компенсации издержек. Гражданский кодекс различает вознаграждение и компенсацию издержек.

В случае если понятию «выплата» придавать широкую трактовку, то есть рассматривать его как любую выплату, начисленную физическому лицу на основании гражданско-трудового договора, можно обратиться к статье 237 НК РФ, согласно которой в налоговую базу включаются выплаты в любой форме, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг). Но при этом в указанной статье речь идет о физическом лице – работнике, то есть о стороне трудового договора.

Можно сделать вывод, что если положениями гражданско-правового договора предусматривается выплата вознаграждения и возмещение расходов исполнителя в виде оплаты налогоплательщиком товаров, работ, услуг, имущественных или иных прав, то указанная оплата при наличии подтверждающих документов не включается в объект налогообложения. В ином – все выплаты по договору рассматриваются как вознаграждение за выполненные работы, (оказанные услуги) и подлежат налогообложением единым социальным налогом в общеустановленном порядке.

**Авторский договор** – это договор о передаче имущественных прав автора. Видами договора являются: авторский договор о передаче исключительных прав или авторский договор о передаче неисключительных прав. Авторский договор должен предусматривать: способы использования произведения (конкретные права, передаваемые по данному договору); срок и территорию, на которые передается право; размер вознаграждения и (или) порядок определения размера вознаграждения за каждый способ использования произведения, порядок и сроки его выплаты, а также другие условия, которые стороны сочтут существенными для данного договора.

В части суммы единого социального налога, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования РФ, помимо прочего не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам. Таким образом, сумма единого социального налога, причитающаяся с выплат по указанным договорам, меньше суммы налога, начисляемой на выплаты по трудовым договорам.

Для налогоплательщиков производящих выплаты в пользу физических лиц, в объект налогообложения не включаются вознаграждения, выплачиваемые индивидуальным предпринимателям – физическим лицам, зарегистрированным в установленном порядке и осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

В целях НК РФ индивидуальными предпринимателями признаются также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Физическое лицо для подтверждения своего освобождения от уплаты ЕСН должно предъявить организации документы, свидетельствующие о его государственной регистрации в качестве предпринимателя без образования юридического лица и о постановке на учет в налоговых органах. Для подтверждения правомерности невключения в объект налогообложения единым социальным налогом выплат, произведенных в пользу такого физического лица, организации рекомендуется сохранить копии соответствующих документов.

В 2005-2007 гг. налогоплательщики – индивидуальные предприниматели уплачивают единый социальный налог для налоговой базы до 280000 руб. по ставке 10 %. Ставка налога для организаций с такой налоговой базы составляет 26 %.

В случае если индивидуальный предприниматель будет применять упрощенную систему налогообложения, то единый социальный налог не будет уплачиваться ни одной из сторон.

Но следует иметь ввиду, что индивидуальный предприниматель, работающий по трудовому договору, выступает в качестве наемного работника – физического лица, а не в качестве индивидуального предпринимателя. Налогоплательщиком с выплат и вознаграждений в пользу такого физического лица признается организация, заключившая с ним договор.

Кроме того, в ходе контрольных проверок налоговые органы вправе изменять юридическую квалификацию сделок, а также юридическую квалификацию статуса и характера деятельности налогоплательщика, в том числе оценивать содержание заключенного договора и правильность отнесения его к трудовому или гражданско-правовому договору, а также определять статус физического лица как наемного работника или индивидуального предпринимателя.

С выплат в пользу физических лиц, не выступающих в качестве индивидуального предпринимателя, исчисление и уплата налога производится налогоплательщиком, производящим выплаты.

Поскольку подобное изменение квалификации влияет на исполнение обязанности по уплате налога, то в этих случаях взыскание налога производится в судебном порядке.

Единый социальный налог исчисляется по регрессивной шкале **налоговых ставок**. Ставка, по которой уплачивается налог, определяется величиной налоговой базы.

Налоговая ставка зависит и от категории налогоплательщиков, но для всех категорий сохраняется главный принцип регрессивного исчисления – чем выше сумма налогооблагаемых выплат и вознаграждений, тем ниже ставка.

Обратим внимание на нестыковку расчета налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в части определения категорий налогоплательщиков и страхователей. Пониженные ставки единого социального налога установлены для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а пониженные размеры страховых взносов – для организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции.

В категорию налогоплательщиков, которая применяет пониженные налоговые ставки, наряду с сельскохозяйственными товаропроизводителями, родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, включены организации народных художественных промыслов. Данная категория к налоговой базе до 280000 руб. применяет ставку 20 %.

Федеральный закон от 06.01.99 № 7-ФЗ «О народных художественных промыслах» относит к организациям народных художественных промыслов юридические лица любых организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме отгруженных (подлежащих реализации путем поставки или иной продажи либо обмена) товаров собственного производства (работ, услуг, выполненных, оказанных своими силами) которых изделия народных художественных промыслов, по данным федерального государственного статистического наблюдения за предыдущий год составляют не менее 50 %.

**Ставки ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (кроме отдельных категорий налогоплательщиков)**

Ставки ЕСН представляют собой регрессивную шкалу (чем выше размер налоговой базы, тем ниже ставка налога), в виде соответствующих таблиц для разных налогоплательщиков.

Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам (а именно – организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями), начиная с 2006 года, уплачивает ЕСН по ставкам указанным в Таблице 1, представленной ниже.

Исключение составляют следующие налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам:

- выступающие в качестве работодателей организации и индивидуальные предприниматели, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны;

- сельскохозяйственные товаропроизводители;

- организации народных художественных промыслов;

- родовые, семейные общины коренных малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования.

Для указанных налогоплательщиков установленные иные ставки.

Таблица 1

**Ставки для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (кроме отдельных категорий налогоплательщиков)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастаю-щим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонд социального страхования РФ | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд | Территориаль-ные фонды |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| До 280 000 рублей | 20,0 процента | 2,9 процента | 1,1 процента | 2,0 процента | 26,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 56 000 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 8 120 рублей + 1,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3 080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5 600 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 72 800 рублей + 10,0 процента с суммы, превы-шающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 81 280 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 11 320 рублей | 5 000 рублей | 7 200 рублей | 104 800 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб. |

**Ставки ЕСН для сельскохозяйственных товаропроизводителей, организации народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования.**

Начиная с 2006 года указанные в Таблице 2 ставки применяются следующими налогоплательщиками:

- сельскохозяйственными товаропроизводителями;

- организациями народных художественных промыслов;

- родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования.

Таблица 2

**Ставки ЕСН для отдельных категорий налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонд социального страхования РФ | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд | Территориаль-ные фонды |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| До 280 000 рублей | 15,8 процента | 1,9 процента | 1,1 процента | 1,2 процента | 20,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 44 240 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5 320 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3 080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3 360 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 56 000 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 69 520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 8 200 рублей | 5 000 рублей | 5 280 рублей | 88 000 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

**Особенности применения налоговых ставок сельскохозяйственными товаропроизводителями**

В настоящее время сложилась ситуация, когда в законодательстве содержится три официально установленных определения понятия «сельскохозяйственный товаропроизводитель».

В целях главы 26.1 **«Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ** сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товара (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70 %. К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации.

Федеральный закон от 09.07.2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» содержит иной критерий отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к сельскохозяйственным товаропроизводителям. Согласно данному закону под «сельскохозяйственными товаропроизводителями понимаются организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, доля выручки которых от реализации произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции в общей выручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий год составила не менее 50 %».

Согласно ст. 1 Федерального закона от 08.12.95 г. 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» сельскохозяйственный товаропроизводитель – физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 % общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 % общего объема производимой продукции.

Учитывая изложенное, представляется что для использования пониженных ставок единого социального налога налогоплательщик вправе воспользоваться наиболее приемлемым для себя критерием.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся юридические лица, основными видами экономической деятельности которых согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг являются сельское хозяйство и рыболовство, занимающиеся либо производством и сбытом, либо производством, переработкой и сбытом сельскохозяйственной продукции.

Организации, занимающиеся только переработкой и сбытом сельскохозяйственной продукции (молокозаводы, мясокомбинаты, хлебокомбинаты и др.), не относятся к сельскохозяйственным товаропроизводителям и должны применять ставки налога указанные в Таблице 1.

При определении объема производимой продукции применяются цены, по которым сельскохозяйственным товаропроизводителем осуществляется реализация продукции.

При этом вес сельскохозяйственной продукции определяется в стоимостном выражении в процентах от общего объема выручки, полученной по всем видам деятельности, ежемесячно, нарастающим итогом. Например: для определения размера ставки налога за март удельный вес сельскохозяйственной продукции в общем объеме произведенной продукции определяется по результатам работы за январь-март.

Плательщиками единого социального налога признаются организации. Таким образом, если организация (включая ее обособленные подразделения) не является сельскохозяйственным товаропроизводителем, то для обособленного подразделения, занимающегося производством сельскохозяйственной продукции, не могут быть применены ставки налога, указанные в Таблице 3 для налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей, и наоборот, если организация (включая ее обособленные подразделения) признается сельскохозяйственным товаропроизводителем, то она вправе применять ставки, установленный для налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей, для обособленного подразделения, не занимающегося сельскохозяйственной продукции.

Но не следует упускать из виду одно важное обстоятельство. Если вы будете начислять ЕСН по пониженной ставке 20%, пользуясь льготой, установленной для сельхозпредприятий, тогда как сельскохозяйственная продукция составит в стоимостном выражении менее 50 % общего объема произведенной вами продукции, то вам придется пересчитать налог по ставкам, установленным для налогоплательщиков не относящихся к сельскохозяйственным товаропроизводителям, то есть по ставке 26% для налоговой базы до 280000 руб., уплатить пеню, а также подать уточненные расчеты по авансовым платежам.

**Ставка ЕСН для налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны**

Начиная с 2006 года для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, установлены ставки единого социального налога, приведенные в Таблице 3.

Таблица 3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Итого |
| 1 | 2 | 3 |
| До 280 000 рублей | 14,0 процента | 14,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 39 200 рублей + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 39 200 рублей + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 57 120 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 57 120 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |
|  |  |  |

**Ставки ЕСН для индивидуальных предпринимателей**

Индивидуальные предприниматели (к которым в целях исчисления ЕСН приравниваются и члены крестьянских (фермерских) хозяйств), уплачивают единый социальный налог по ставкам, указанным в Таблице 4.

Таблица 4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд | Территориальные фонды |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| До 280 000 рублей | 7,3 процента | 0,8 процента | 1,9 процента | 10,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 20 440 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 2 240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей  280 000 рублей | 5 320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 28 000 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 29 080 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 3 840 рублей | 6 600 рублей | 39 520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Если у индивидуального предпринимателя (в крестьянском (фермерском) хозяйстве) работают физические лица, привлекаемые по трудовых или гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам, то с выплат и иных вознаграждений, начисленных этим физическим лицам, исчисление единого социального налога производится:

- индивидуальными предпринимателями (главами крестьянских (фермерских) хозяйств), являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями, по ставкам, установленным в Таблице 2.

- индивидуальными предпринимателями, имеющими статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, - по ставкам, установленным в Таблице 3.

- иными индивидуальными предпринимателями (главами крестьянских (фермерских) хозяйств) – по ставкам установленным в Таблице 1.

**Ставка ЕСН для адвокатов**

Адвокаты уплачивают единый социальный налог по ставкам указанным в Таблице 5.

Таблица 5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд | Территориальные фонды |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| До 280 000 рублей | 5,3 процента | 0,8 процента | 1,9 процента | 8,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 14 840 рублей + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 2 240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5 320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 22 400 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 23 480 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 3 840 рублей | 6 600 рублей | 33 920 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

**1.3. Налоговая база, налоговые льготы, налоговый и отчетный период единого социального налога.**

Налоговая база по любому налогу, в том числе и по единому социальному налогу, представляет собой характеристику объекта налогообложения. Налоговая база организаций-плательщиков ЕСН определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных этими налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты (это может быть, в частности, полная или частичная оплата товаров, работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенные для физического лица- работника, в том числе оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ; суммы взносов налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы взносов налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей).

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) – исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров – и соответствующая сумма акцизов.

При включении в налоговую базу выплат работникам, в том числе и в натуральной форме, следует учитывать, 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 налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, выплаты и вознаграждения, указанные в п. 1 ст. 237 НК РФ, в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования, не подлежат включению в налоговую базу при исчислении единого социального налога, если они не отнесены налогоплательщиками - организациями к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном периоде.

При отнесении выплат и вознаграждений к расходам, уменьшающим или не уменьшающим налоговую базу по прибыли, следует руководствоваться положениями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Выплатами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль организаций, признаются выплаты, включение которых в состав расходов при определении налоговой базы предусмотрено главой 25 НК РФ. При этом источники расходов и порядок отражения таких выплат в бухгалтерском учете не имеет значения. Таким образом, к выплатам, которые не являются объектом обложения единым социальным налогом, относятся выплаты, определенные ст. 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения».

В целях налогообложения прибыли налогоплательщик умешает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Статьей 252 НК РФ предусматривается включение в состав расходов, учитываемых для налогообложения прибыли, обоснованных и документально подтвержденных затрат (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ «Внереализационные расходы», - убытков), осуществленных (понесенных) налогоплательщиком.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются:

1. на материальные расходы;
2. расходы на оплату труда;
3. суммы начисленной амортизации;
4. прочие расходы.

Таким образом, если расходы на оплату труда, не указанные в ст. 270 НК РФ, произведены в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода (в том случае и по обслуживающим производствам), то такие расходы должны признаваться для целей налогообложения прибыли.

Если же это условие не соблюдено, то расходы по оплате труда для целей налогообложения прибыли не учитываются.

Перечень расходов по оплате труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, предусмотрен ст. 255 НК РФ.

К расходам, не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, относятся расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, предусмотренных в трудовых договорах (контрактах).

Здесь следует иметь в виду, что вознаграждения, выплачиваемые на основании трудовых договоров (контрактов), учитываются в составе расходов на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ. При этом нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и (или) других локальных нормативных актов, принятых организацией, должны реализовываться в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником. Иными словами, для включения в состав расходов затрат, осуществляемых в пользу работника, необходимо, чтобы в трудовом договоре были указаны эти расходы непосредственно или со ссылкой на коллективный договор (локальный нормативный акт, утвержденный организацией).

Соответственно, если в трудовой договор, заключенный с конкретным работником, не включены ссылки на те или иные начисления, предусмотренные в упомянутых коллективном договоре и (или) локальных нормативных актах, то такие начисления принимаются для целей налогообложения прибыли и, следовательно, не облагаются единым социальным налогом.

Если в дальнейшем в трудовом договоре будут конкретно указаны выплаты или начисления работнику или сделаны ссылки на выплаты или начисления, предусмотренные коллективным договором и (или) локальными нормативными актами, то они включаются в состав расходов на оплату труда и подлежат обложению единым социальным налогом.

Аналогичный подход осуществляется и при применении иных пунктов ст. 270 НК РФ.

Однако расходы, указанные в ст. 270 НК РФ, не могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций даже в случаях, если обязанность их осуществления организацией закреплена коллективным и (или) трудовым договором.

При рассмотрении вопроса о расходах организаций в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений, следует учитывать, что под «средствами специального назначения», в частности, следует понимать средства, предназначенные собственниками организаций для выплаты премий.

В соответствии с п. 49 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ «Расходы. Группировка расходов».

Таким образом, при рассмотрении иных расходов, прямо не указанных в ст. 270 НК РФ, следует принимать во внимание, что для целей налогообложения прибыли учитываются только расходы, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. А значит, все понесенные организацией расходы в пользу работника следует рассматривать с учетом связи этих расходов с деятельностью, направленной на получения дохода.

В ходе проверки налоговыми органами правильности применения цен по сделкам может быть установлено, что примененные налогоплательщиком цены реализации продукции своим работникам отклоняются более чем на 20 % от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в иных сделках. Данное обстоятельство может стать основанием для возможного доначисления налогов.

Выявленное в порядке, установленном ст. 40 НК РФ, отклонение может рассматриваться как частичная оплата налогоплательщиком за работника товаров и должно включаться в налоговую базу по единому социальному налогу.

Если соответствующие товары оформлены организацией не на своего работника, а на какое-то третье лицо, тогда разница в ценах не будет облагаться единым социальным налогом.

Однако при этом следует обратить внимание, что согласно ст. 270 НК РФ оплата ценовых разниц при реализации по льготным ценам (ниже рыночных цен) товаров работникам относится к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В этом случае такая оплата (выплата) не будет признаваться объектом налогообложения единым социальным налогом на основании п. 3 ст. 236 НК РФ.

На выплаты, начисляемые организациями за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, начисление налога в текущем году не производится при условии, что такие выплаты отнесены к расходам, не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, то есть к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ. Что, собственно говоря, всегда должно иметь место, поскольку речь идет о выплатах за счет прибыли (естественно, при условии, что в качестве таковых не маскируются обычные расходы на оплату труда).

В случае если организация, финансируемая из бюджета, имеет доходы от предпринимательской деятельности, ведет раздельный учет и производит выплаты работникам, которые не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, то она вправе применить к вышеуказанным выплатам п. 3 ст. 236 НК РФ.

При этом необходимо учитывать, что на выплаты в виде материальной помощи работникам, производимые за счет доходов, полученных от предпринимательской деятельности организации, финансируемой их бюджета, не распространяется ограничение в размере 3000 руб., предусмотренное пп. 15 п. 1 ст. 238 НК РФ.

Организациям, выплачивающим вознаграждения по авторским договорам, следует иметь в виду положение п. 5 ст. 237 НК РФ, согласно которому сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется в соответствии со ст. 210 НК РФ с учетом расходов, предусмотренных п. 3 части первой ст. 221 НК РФ.

При оплате товаров (работ, услуг) за физическое лицо-работника следует различать оплату в интересах работника и представление работнику предусмотренных законодательством компенсационных выплат, в том числе в натуральной форме.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в том числе с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

В частности, разъездной характер работы должен подтверждаться должностной инструкцией работника.

При отсутствии обеспечения работника специальным транспортом на время выполнении служебных обязанностей для оплаты проезда сотрудников, работа которых носит разъездной характер, организация может применяться следующие формы оплаты:

- приобретение проездных билетов или выдача денежных средств под отчет работникам для приобретения проездных билетов. Пользование проездными билетами осуществляется в рабочее время для проезда к месту выполнения работ (оказания услуг). Для подтверждения производственного характера поездок используется книга (журнал) местных командировок;

- оплата работникам стоимости проезда на общественном транспорте для выполнения ими служебных обязанностей. Основанием для таких выплат должны быть: заявление работника об оплате транспортных расходов, проездные билеты, а также соответствующий приказ организации.

При наличии документально подтвержденных расходов физического лица производственного (служебного) характера оплата организацией в любой форме стоимости проезда не рассматривается как произведенная в интересах физического лица и, следовательно, в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежит налогообложению ЕСН.

Во многих организациях приказами руководителя или другими локальными актами организации установлены нормы суточных более 100 руб.

Условия освобождения компенсационных выплат, связанных с возмещением расходов по командировкам, определены пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ. Объект обложения ЕСН возникает лишь в отношении сумм превышения суточных над установленными в соответствии с действующим законодательством, то есть над размерами возмещения, установленными коллективным договором или локальным актом, т.е. аналогично определению налоговой базы по НДФЛ.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ выплаты и вознаграждения не признаются объектом обложения ЕСН, если такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в прочие расходы включаются суточные в пределах норм, установленных Правительством РФ. Согласно п. 38 ст. 270 НК РФ в случае превышения установленных норм такие расходы для целей налогообложения прибыли не принимаются.

Как уже отмечалось выше, для целей исчисления налога на прибыль расходы на оплату суточных принимаются в размере, не превышающем 100 руб. Превышение установленных норм не уменьшает базу по налогу на прибыль, и соответственно сумма такого превышения не подлежит обложению ЕСН.

Обратим внимание, что в решении Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.01.2005 по делу № 16141/04 отражена точка зрения, согласно которой в налогооблагаемый доход физического лица не включаются суммы суточных, не превышающие размер, установленный коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Аналогичным образом должен решаться и вопрос, связанный с налогообложением выплачиваемых суточных единым социальным налогом. То есть сумма суточных, выплаченная в пределах, которые установлены коллективным договором или локальным нормативным актом организации, не подлежит налогообложению как компенсационная выплата.

Начисление единого социального налога, например, на стоимость товаров, приобретаемых налогоплательщиком для работника, не производится с момента прекращения отношений работник – работодатель.

Налогоплательщики определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящихся к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Формой ведения налогоплательщиком учета сумм начисленных по каждому физическому лицу выплат и иных вознаграждений, сумм единого социального налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов, является индивидуальная карточка. Приказом МНС России от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@ утверждены формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и порядок их заполнения.

**Налоговые льготы**

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налоговыми льготами называются предусмотренные налоговым законодательством преимущества (включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере), предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками.

От уплаты налога освобождаются:

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории работодателей — с сумм вып­лат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей в течение налогового периода на каждого отдель­ного работника:

общественные организации инвалидов (в том числе со­зданные как союзы общественных организаций инвали­дов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их регио­нальные и местные отделения;

организации, уставный капитал которых полностью со­стоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов состав­ляет не менее 50 процентов, а доля заработной платы инва­лидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 про­центов;

учреждения, созданные для достижения образователь­ных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных соци­альных целей, а также для оказания правовой и иной по­мощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, един­ственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные в настоящем подпункте льготы не распрос­траняются на организации, занимающиеся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных това­ров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правитель­ством Российской Федерации по представлению общерос­сийских общественных организаций инвалидов;

3) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, являющиеся инвали­дами I, II или III группы, в части доходов от их предпри­нимательской деятельности и иной профессиональной де­ятельности в размере, не превышающем 100 000 рублей в течение налогового периода.

Использование льгот должно быть подтверждено документально: организации вместе с отчетностью по ЕСН представляют в налоговые органы сведения о работающих инвалидах с указанием группы инвалидности, номера и даты выдачи справки учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида; а также сведения о величине выплат, начисленных в пользу работающих инвалидов. Налоговая льгота применяется в месяце, в котором работником получена инвалидность, и перестает применяться в месяц, в котором работником потеряна инвалидность.

Налогоплательщик также вправе отказаться от использования льготы либо приостанавливать ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. При принятии решения об отказе от использования льготы, налогоплательщик представляет в налоговые органы заявление в письменной форме об отказе применения преимущества (льготы), установленного ст. 239 НК РФ.

В случае если налогоплательщик отказывается от предоставленной НКРФ льготы после начала календарного года, он должен произвести уплату налога за весь налоговый период (включая предшествующие отчетные периоды). Учитывая, что налоговым периодом по единому социальному налогу является календарный год, уплата налога должна быть произведена за весь календарный год.

При этом налогоплательщик помимо причитающихся к уплате за предшествующие отчетные периоды сумм единого социального налога обязан уплатить соответствующие суммы пеней.

**Пример.** Расчет ЕСН при использовании льготы по работникам-инвалидам.

За период с января по август 2007 г. налоговая база работника-инвалида, составляет 385 000 руб. Все документы, подтверждающие наличие у работника инвалидности, имеются. В данном случае организация имеет право на льготу, то есть преимущество не уплачивать единый социальный налог с суммы 100 000 руб., начисленной этому работнику.

Налоговая база, определенная согласно ст. 237 НК РФ, составляет 385 000 руб. Этой базе соответствует вторая строка таблицы ставок по ЕСН.

Поскольку организация имеет льготу на 100 000 руб., то с этой суммы (то есть первой части налоговой базы) налог не уплачивается, а уплачивается только с оставшейся части налоговой базы (то есть с 285 000 руб.).

В общем случае (при отсутствии еще каких-либо дополнительных льгот или вычетов) порядок расчета налога будет следующим:

- 100 000 руб. не облагаются ЕСН (используется льгота);

- 180 000 руб. (280 000 руб. – 100 000 руб.) по максимальной ставке 26 % (20%, 2,9%, 1,1% и 2,0% по соответствующей части ЕСН);

- 105 000 руб. (385 000 руб. – 280 000 руб.) облагаются по регрессивной ставке 10% (7,9%, 1,1%, 0,5%, и 0,5% по соответствующей части ЕСН).

**Налоговый и отчетный периоды**

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Отчетный период – это составная часть налогового периода, по итогам которого уплачиваются авансовые платежи. Порядок уплаты единого социального налога, предусматривающий авансовые платежи потребовал введение отчетного периода.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетным периодом по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

#### 1.4. Суммы, не подлежащие налогообложению.

#### Не подлежат налогообложению:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соот­ветствии с законодательством Российской Федерации, за­конодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспо­собности, пособия по уходу за больным ребенком, посо­бия по безработице, беременности и родам;

Выплата пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам регулируется Федеральным законом от 22.12.2005 № 180-ФЗ «Об отдельных вопросах исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам в размерах страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваниях в 2006 году», Федеральным законом от 19.05.95 № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей», выплата пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием – Федеральным законом от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

2) все виды установленных законодательством Россий­ской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных вып­лат (в пределах норм, установленных в соответствии с за­конодательством Российской Федерации), связанных с:

возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

бесплатным предоставлением жилых помещений и ком­мунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося на­турального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получае­мых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

увольнением работников, включая компенсации за не­использованный отпуск;

возмещением иных расходов, включая расходы на по­вышение профессионального уровня работников;

трудоустройством работников, уволенных в связи с осу­ществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

выполнением работником трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Рос­сийской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного загранич­ного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении до­кументов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во власт­ном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогично­го органа компании, прибывающим для участия в заседа­нии совета директоров, правления или другого аналогич­ного органа этой компании;

3) суммы единовременной материальной помощи, ока­зываемой работодателями:

работникам в связи со стихийным бедствием или дру­гим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здо­ровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, реше­ний представительных органов местного самоуправления;

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

работникам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также воен­нослужащим, направленным на работу (службу) за грани­цу, налогоплательщиками — финансируемыми из федераль­ного бюджета государственными учреждениями или орга­низациями — в пределах размеров, установленных зако­нодательством Российской Федерации;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяй­ства, получаемые в этом хозяйстве от производства и ре­ализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее пере­работки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства.

Настоящая норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой;

6) доходы (за исключением оплаты труда наемных ра­ботников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, по­лученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (взносов) по обязательно­му страхованию работников, осуществляемому работода­телями в порядке, установленном законодательством Рос­сийской Федерации, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты в возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных работников и оплаты страховщиками медицинских расходов застрахо­ванных физических лиц при условии отсутствия выплат застрахованным физическим лицам;

8) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая рабо­тодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

9) суммы, выплачиваемые физическим лицам избира­тельными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандида­тов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государ­ственной Думы, кандидатов, зарегистрированных канди­датов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Фе­дерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта Россий­ской федерации, кандидатов, зарегистрированных канди­датов в выборный орган местного самоуправления, кан­дидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федераль­ном государственном органе, государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном Кон­ституцией Российской Федерации, конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, и избираемых непосред­ственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуп­равления, предусмотренную уставом муниципального об­разования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и из­бирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных компаний, кампаний референдума;

10) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в лич­ном постоянном пользовании;

11) стоимость льгот по проезду, предоставляемых за­конодательством Российской Федерации отдельным кате­гориям работников, обучающихся, воспитанников;

12) суммы материальной помощи, выплачиваемой физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 рублей на одно физическое лицо за налоговый период.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежа­щей зачислению в Фонд социального страхования Российской федерации), помимо выплат, указанных в пунктах 1 и 2 настоящей статьи, не включаются также любые воз­награждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

Кроме того, не облагаются налогом выплаты, если их освобождение от обложения налогами предусмотрено международным договором Российской Федерации. Это следует из ст. 7 НК РФ, в которой указано, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

**1.5. Порядок исчисления и уплаты единого социального налога.**

**Порядок исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц.**

Сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и в каждый фонд: Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Дата осуществления выплат определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого производятся выплаты).

Заработная плата начисляется на основании первичных документов по учету фактического обработанного времени и других документов.

Дата составления расчетных документов, содержащих сумму, предназначенную к выплате, является датой начисления выплат и вознаграждений в пользу работника.

Иными словами, отпускные должны включаться в налоговую базу того месяца, в котором они были начислены. Например, отпуск работника начинается в июле, а заканчивается в августе. В этом случае ЕСН с отпускных, начисленных в июле, организация должна уплатить не позднее 15 августа.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и в каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы, то есть в общем случае рассчитывается по формуле:

**Н = НБ \* С,**

где Н – сумма налога по соответствующей части ЕСН (нарастающим итогом с начала налогового периода);

НБ – налоговая база (нарастающим итогом с начала налогового периода) по соответствующей части ЕСН (для федерального бюджета и каждого из фондов);

С – ставка налога (в процентах) по соответствующей части ЕСН (для федерального бюджета и каждого из фондов).

В случае применения регрессивной ставки налога формула расчета налога (по каждой из частей отдельно) будет выглядеть так:

**Н = Ср + (НБ – В) \* С,**

где Н – сумма налога по соответствующей части ЕСН (нарастающим итогом с начала налогового периода);

Ср – ставка налога (в рублях), указанная в строке таблицы ставок, соответствующей диапазону, к которому относится налоговая база (НБ).

НБ – налоговая база по соответствующей части ЕСН (нарастающим итогом с начала налогового периода);

В – величина, вычитаемая из налоговой базы, при расчете процентной части налога согласно таблице ставок ЕСН, указанной в статье 241 НК РФ, т.е. нижняя граница диапазона налоговой базы;

С – ставка налога (в процентах), указанная в строке таблицы ставок, соответствующей диапазону, к которому относится налоговая база.

Рассмотрим на примере, как производится расчет налога по этой формуле.

Пример. Расчет ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ.

Налоговая база работника по единому социальному налогу в части, зачисляемой в Фонд социального страхования, рассчитанная нарастающим итогом с января по сентябрь 2006 г., составила 380000 руб. Рассчитаем сумму ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ, нарастающим итогом за указанный период.

Итак, налоговая база равна 380 000 руб. Эта сумма попадает в диапазон налоговых баз от 280 001 руб. до 600 000 руб., то есть соответствует второй строке таблицы ставок ЕСН.

Следовательно, налог будет рассчитываться по формуле:

5320 руб. (Ср) + 0,9% (С) с суммы, превышающей 280 000 (В)

В нашем случае сумма налога (Н) составит:

5320 + (380 000 – 280 000) \* 0,9% 5320 + 100 000 \* 0,95% = 95320 руб.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подле­жит уменьшению налогоплательщиками на сумму произ­веденных ими самостоятельно расходов на цели государ­ственного социального страхования, предусмотренные за­конодательством Российской Федерации.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 года N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики-организации производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из ставки налога и величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Таким образом, сумма авансового платежа по ЕСН за определенный месяц будет рассчитываться следующим образом:

**А за мес. = А по расч. мес. – А по пред. мес.,**

где А за мес. – размер авансового платежа по налогу за отчетный месяц (месяц, за который производится расчет);

А по расч. мес. – сумма авансовых платежей по налогу, начисленных нарастающим итогом с начала года по расчетный месяц (месяц, за который производится расчет), включительно;

А по пред. мес. - сумма авансовых платежей по налогу, начисленных нарастающим итогом с начала года по предыдущий месяц (месяц, предшествующий расчетному), включительно.

При этом А по расч. мес. (сумма авансовых платежей по налогу, начисленных нарастающим итогом с начала года по расчетный месяц (месяц, за который производится расчет), включительно) рассчитывается по формуле:

**А по расч. мес. = НБ по расч. мес. \* С,**

где НБ по расч. мес. - налоговая база по соответствующей части ЕСН, рассчитанная нарастающим итогом с начала года по расчетный месяц (включительно);

С – соответствующая ставка налога

Величина А по пред. мес. (сумма авансовых платежей по налогу, начисленных с начала года по месяц, предшествующий расчетному, включительно) определяется аналогично, например, так:

**А по пред. мес. = НБ по пред. мес. \* С,**

где НБ по пред. мес. - база по соответствующей части ЕСН, рассчитанная нарастающим итогом с начала года по месяц, предшествующий расчетному (включительно).

Пример. Определение суммы авансового платежа за расчетный месяц.

Допустим (для простоты и наглядности расчета) в организации работает один работник. Его налоговая база по ЕСН (для всех частей ЕСН база одинаковая) за период с января по июнь (включительно) составила 24 000 руб., за период с января по июль (включительно) – 28500 руб. Произведем расчет авансового платежа по ЕСН за июль.

Расчет суммы авансовых платежей по ЕСН приведен в таблице ниже.

Таблица 6

**Расчет суммы авансовых платежей по ЕСН**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период, за который ис-числяются авансовые платежи по ЕСН | Бюджет, в который зачисляется соответствующая сумма авансовых платежей по ЕСН | Расчет суммы авансовых платежей по ЕСН | Формула расчета |
| С января по июнь – включительно – А по июнь | Федеральный бюджет | 24 000 руб. \* 20% = 4800 руб. | А по июнь (фед. бюдж.) = НБ по июнь (фед. бюдж.) \* С (фед. бюдж.) |
| ФФСС РФ | 24 000 руб. \* 2,8% = 672 руб. | А по июнь (ФСС РФ) = НБ по июнь (ФСС РФ) \* С (ФСС РФ) |
| ФФОМС | 24 000 руб. \* 1,1% = 264 руб. | А по июнь (ФФОМС) = НБ по июнь (ФФОМС) \* С (ФФОМС) |
| ТФОМС | 24 000 руб. \* 2,0% = 480 руб. | А по июнь (ТФОМС) = НБ по июнь (ТФОМС) \* С (ТФОМС) |
| С января по июль – включительно – А по июль | Федеральный бюджет | 28 500 руб. \* 20% = 5700 руб. | А по июль (фед. бюдж.) = НБ по июль (фед. бюдж.) \* С (фед. бюдж.) |
| ФФСС РФ | 28 500 руб. \* 2,8% = 798 руб. | А по июль (ФСС РФ) = НБ по июль (ФСС РФ) \* С (ФСС РФ) |
| ФФОМС | 28 500 руб. \* 1,1% = 313,5 руб. | А по июль (ФФОМС) = НБ по июль (ФФОМС) \* С (ФФОМС) |
| ТФОМС | 28 500 руб. \* 2,0% = 570 руб. | А по июль (ТФОМС) = НБ по июль (ТФОМС) \* С (ТФОМС) |
| Сумма авансового платежа по ЕСН за июль | Федеральный бюджет | 5700 руб. – 4800 руб. = 900 руб. | А за июль (фед. бюдж.) = А по июль (фед. бюдж.) - А по июнь (фед. бюдж.) |
| ФФСС РФ | 798 руб. – 672 руб. = 126 руб. | А за июль (ФСС РФ) = А по июль (ФСС РФ) - А по июнь (ФСС РФ) |
| ФФОМС | 313,5 руб. – 264 руб. = 49,5 руб. | А за июль (ФФОМС) = А по июль (ФФОМС) - А по июнь (ФФОМС) |
| ТФОМС | 570 руб. – 480 руб. = 90 руб. | А за июль (ТФОМС) = А по июль (ТФОМС) - А по июнь (ТФОМС) |

Исчислением авансового платежа по единому социальному налогу расчет не заканчивается. Чтобы рассчитать сумму, непосредственно подлежащую перечислению в федеральный бюджет или фонд социального страхования, из рассчитанной величины авансового платежа нужно вычесть суммы, установленные Налоговым кодексом.

При уплате, ЕСН уменьшается на суммы расходов, произведенных за счет ФСС и суммы налогового вычета (страховых взносов на ОПС).

Расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством РФ, произведенные налогоплательщиком самостоятельно, уменьшают сумму единого социального налога, уплачиваемую в составе налога в ФСС РФ.

Таким образом, сумма превышения произведенных расходов на цели государственного социального страхования зачитывается в счет предстоящих авансовых платежей по налогу в части уплаты в ФСС РФ.

Такими расходами могут быть:

1. выплата пособий:

- по временной нетрудоспособности;

- по беременности и родам;

- по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;

- по уходу за детьми-инвалидами;

- при рождении ребенка;

- пособие на усыновление ребенка;

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности;

- возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социальное пособие на погребение;

2. оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей, в частности:

- оплата путевок в санатории и пансионаты с лечением;

- оплата путевок в санатории для взрослого с ребенком;

- оплата путевок в санатории-профилактории;

- оплата путевок в детские оздоровительные лагеря;

- оплата путевок в санаторные оздоровительные лагеря;

- компенсация стоимости невыданных путевок, в том числе в случае невозможности их предоставления.

Суммы расходов на цели государственного социального страхования учитываются нарастающим итогом за период с начала года с учетом сумм возмещения произведенных расходов, полученных от исполнительного органа ФСС РФ.

В расчете авансовых платежей суммы возмещения отражаются в том отчетном периоде, в котором они были получены от исполнительного органа ФСС РФ на расчетный счет, независимо от того периода, в котором произошел перерасход средств на цели государственного страхования над суммой начисленных авансовых платежей.

Постановлением ФСС РФ от 09.03.2004 № 22 утверждена инструкция о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования.

Страхователи-работодатели, являющиеся плательщиками единого социального налога, осуществляют расходы по обязательному социальному страхованию в счет начисленного единого социального налога, подлежащего зачислению в ФСС РФ.

Осуществление расходов на цели обязательного социального страхования в счет сумм, начисленных страхователями, а также налоговыми органами пеней за нарушение срока уплаты единого социального налога, сумм штрафов за совершение налоговых правонарушений, касающихся уплаты единого социального налога, не предусмотрено.

В случае превышения суммы расходов по обязательному социальному страхованию над суммой начисленного единого социального налога, подлежащего зачислению в ФСС РФ, а также страхователям, имеющим налоговые льготы по уплате единого социального налога, средства на осуществление (возмещение) расходов по обязательному социальному страхованию выделяются отделением (филиалом отделения) ФСС РФ на основании следующих документов:

- письменного заявления страхователя;

- расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования РФ (форма 4-ФСС РФ), утвержденной постановлением ФСС РФ от 22.12.2004 № 111, и (или) отчета по страховым взносам, добровольно уплачиваемым в Фонд социального страхования РФ отдельными категориями страхователей (форма 4а-ФСС РФ), утвержденная постановлением ФСС РФ от 25.04.2003 № 46 – за отчетный период или промежуточной расчетной ведомости по средствам ФСС РФ за соответствующий календарный месяц, подтверждающий начисление расходов по обязательному социальному страхованию;

-копий платежных поручений, подтверждающих уплату за соответствующий период единого социального налога (кроме страхователей, имеющих льготы по уплате единого социального налога), единого сельскохозяйственного налога, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или единого налога, уплачиваемого при упрощенной системе налогообложения;

- заверенных надлежащим образом копий документов, подтверждающих обоснованность и правильность расходов по обязательному социальному страхованию.

Копии документов, подтверждающих обоснованность и правильность расходов по обязательному социальному страхованию, предоставляются при обращении за выделением средств на осуществление (возмещение) расходов по обязательному социальному страхованию страхователями, имеющими льготы по уплате единого социального налога, страхователями, применяющими специальные налоговые режимы, а также по усмотрению отделения (филиала отделения) ФСС РФ иными категориями страхователей.

При выделении средств страхователям-работодателям, являющимся плательщиками единого социального налога, в случае необходимости отделение (филиал отделения) ФСС РФ проводит документальную камеральную или выездную проверку.

Налоговыми органами возврат (зачет) налога производится только в случае наличия переплаты в денежном выражении (письмо МНС России от 23.08.2001 № БГ-6-05/648@ «О едином социальном налоге (взносе), зачисляемом в ФСС РФ»).

Налогоплательщик самостоятельно указывает соответствующую сумму расходов, которая впоследствии может быть проверена на основании отчета по средствам ФСС РФ.

Сумма единого социального налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов авансовых платежей по страховому взносу на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога(сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период).

ЕСН в части федерального бюджета рассчитывается по максимальной ставке 20 %, уменьшается на сумму взносов в Пенсионный фонд, определенную по максимальной ставке 14 %.

Положения п. 2 ст. 243 НК РФ о том, что «сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за этот же период», следует читать как необходимость сравнения вычета, т.е. суммы взносов в Пенсионный фонд, с суммой начисленного ЕСН в федеральный бюджет до применения вычета.

Сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование учитывается нарастающим итогом.

Сумма страховых взносов считается поступившей в ПФР с момента ее зачисления на счета Пенсионного фонда РФ. Это не означает в случае непоступления на расчетный счет ПФ РФ возможности повторного взыскания суммы, списанной с расчетного счета добросовестного страхователя в счет уплаты взносов, запрета для страхователя уменьшать сумму единого социального налога на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. В такой ситуации наступят иные последствия – застрахованное лицо будет фактически лишено права на обязательное пенсионное страхование в части непоступивших сумм.

Максимальный размер налогового вычета ограничен суммой налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, начисленной за тот же период. При этом, если обнаружится, что размер налогового вычета превышает сумму уплаченного страхового взноса, НК РФ признает образовавшуюся разницу занижением налога, подлежащего уплате с 15-числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Иными словами, для целей применения налогового вычета сумма страхового взноса, исчисленного в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», должна быть равна сумме уплаченного страхового взноса (списанного с расчетного счета), что подтверждается копиями платежных поручений об уплате страховых взносов.

Пример. Применение налогового вычета.

Взносы на обязательное пенсионное страхование за июнь перечислены только 19 июля, хотя начислены еще 5-го (день выплаты зарплаты). ЕСН уплатили 15 июля.

В рассматриваемом примере допустимо применение налогового вычета по взносам, перечисленным 19 июля, поскольку страховые взносы все же перечислены.

Но в данной ситуации будут начислены пени:

- с 6-го по 19-е число по страховым взносам;

- с 16-го по 19-е число по ЕСН, если он перечислен с учетом вычета, несмотря на то, что на момент его применения страховые взносы еще не были уплачены.

Превышение суммы начисленного страхового взноса над суммой уплаченного страхового взноса (например, в результате отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, возврата органами Пенсионного фонда РФ страхователю сумм, поступивших за неустановленных застрахованных лиц) означает:

- возникновение недоимки по единому социальному налогу, которая подлежит взысканию налоговыми органами;

- возникновение недоимки по уплате страховых взносов, которая должна взыскиваться в бюджет Пенсионного фонда РФ органами Пенсионного фонда РФ;

- начисление пени на сумму недоимки по единому социальному налогу;

- начисление пени на сумму недоимки по страховым взносам.

Разница между суммой примененного налогового вычета и суммой уплаченных страховых взносов фиксируется в акте сверки расчетов. Акты сверки составляются по состоянию на 15 апреля, 15 июля, 15 октября текущего года и 14 апреля следующего года с помесячной разбивкой по состоянию на 15- е число месяца.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда Российской Федерации копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда Российской Федерации обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения и документы в соответствии с Федеральным законом "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда Российской Федерации представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

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.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ.

Уплата ежемесячных авансовых платежей по единому социальному налогу производится не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который производится расчет.

По итогам отчетного периода налогоплательщики определяют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу, то есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате на основании налоговой декларации, и суммами уплаченных авансовых платежей за налоговый период должна быть уплачена не позднее 15 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, либо налогоплательщик может воспользоваться правом на зачет (возврат) излишне уплаченных сумм. Иными словами, сумма налога, причитающаяся к уплате за 2005 год, включая последний квартал 2005 года, подлежит уплате не позднее 15 апреля 2006 г.

Если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику.

В случае, если по итогам месяца сумма, на которую уменьшена сумма единого социального налога (сумма авансового платежа по единому социальному налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, превысит сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за соответствующий месяц, такая разница признается с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по единому социальному налогу, занижением суммы единого социального налога.

В случае представления уточненного расчета в карточку лицевого счета суммы, подлежащие доначислению (уменьшению), проводятся по дате представления уточненного расчета по установленным законодательством о налогах и сборах срокам уплаты авансовых платежей того календарного месяца, за который вносятся уточнения.

При уплате авансовых платежей в более поздние сроки у налогоплательщика возникает обязанность уплатить пени.

Пени по налогу начисляются с 16-го числа после проведения в карточке лицевого счета начисленных к уплате сумм с распределением по каждому сроку уплаты.

Ежемесячный срок уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование: в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, или в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов страхователя на счета работников, но не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж.

Таким образом, сроки уплаты авансовых платежей по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование не совпадают.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов.

Расчет сумм пеней за недоимку 1, 2 и 3 кварталов производится на основании расчетов за соответствующие отчетные периоды, а за 4 квартал – на основании декларации.

Ответственность за неуплату (неполную уплату) единого социального налога по итогам отчетных периодов применяться не должна.

С 2002 г. единый социальный налог зачисляется организациями в федеральный бюджет, в фонды обязательного медицинского страхования, а также в Фонд социального страхования РФ.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиком отдельно в федеральный бюджет и в каждый фонд.

Следует принимать во внимание, что поскольку сумма единого социального налога исчисляется отдельно в отношении каждого фонда, при неправильном направлении средств в разные фонды будет возникать ситуация уплаты налога при наличии переплаты в один фонд и недоплаты в другой. Исправить сложившуюся диспропорцию будет невозможно, так как зачеты между различными бюджетами НК РФ не предусмотрены.

Излишне уплаченные (взысканные) суммы могут быть зачтены (возвращены) только в доле налога, которая подлежит зачислению именно в этот фонд. По другому фонду такой зачет не производится как в отношении сумм страховых взносов, так и доли единого социального налога.

Возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм осуществляется органом федерального казначейства на основании заключений налоговых органов.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

Таким образом, начиная с 2002 г. проведение зачета сумм излишне уплаченных налогов, поступивших в федеральный бюджет, возможно в счет исполнения обязанности по уплате единого социального налога в части, зачисляемой в федеральный бюджет.

В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Таким образом, начиная с 2002 г. проведение возврата сумм излишне уплаченных налогов, поступающих в федеральный бюджет, невозможно при наличии неисполненной обязанности по уплате единого социального налога в части, зачисляемой в федеральный бюджет.

Отсрочки и рассрочки по уплате единого социального налога органами Пенсионного фонда РФ с 2002 г. не предоставляются.

Отсрочки и рассрочки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, которые уплачиваются в бюджет Пенсионного фонда РФ, Федеральным законом № 167-ФЗ не предусмотрены. Это означает, что страхователь не имеет возможности ходатайствовать об изменении срока уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

При этом следует принимать во внимание, что сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных в Пенсионный фонд РФ.

Следовательно для соблюдения предусмотренного НК РФ порядка исчисления и уплаты налога целесообразно одновременное изменение срока уплаты ЕСН и страховых взносов в ПФР, что может быть обеспечено только в том случае, если правом принятия решения об изменении срока их уплаты будет наделен один орган.

Принятие решений об изменении сроков уплаты единого социального налога отнесено к компетенции федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таким органом в настоящее время является Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения. Решения об изменении сроков уплаты единого социального налога принимаются налоговыми органами по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

**Порядок исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц**

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода индивидуальными предпринимателями, адвокатами, нотариусами, занимающимися частной практикой, производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и ставок, указанных в Таблице 4.

Если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и ставок, указанных в Таблице 4.

В случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода - вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Расчет налога по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями и нотариусами, занимающимися частной практикой, самостоятельно, исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и ставок, указанных в Таблице 4.

При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговым период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в том же порядке, который предусмотрен для налогоплательщиков производящих выплата физическим лицам, без применения налогового вычета.

Данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, представляют налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката включительно.

Уплата налога, исчисленного по представляемой в соответствии с настоящим пунктом налоговой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), производится не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации.

**Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков**

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации.

От уплаты налога освобождаются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, исполнения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, Государственная противопожарная служба Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации, Военная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации.

**3. Направления совершенствования единого социального налога.**

В заключение следует отметить, что в целом изменения и дополнения, внесенные в гл.24 НК РФ Законом, направлены на облегчение налогового бремени налогоплательщика с предоставлением ему возможностей для развития его производственной базы.

Так, с 2002 г. значительно снижена налоговая нагрузка в отношении благотворительных и подобного рода организаций (в частности, исключены из объекта налогообложения благотворительная помощь, призы, подарки, в том числе производимые в пользу детей).

Значительные изменения претерпели нормы, касающиеся вопросов применения ставок налогообложения.

Длительное время при взимании страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды сохранялся высокий уровень процентных отчислений. С целью устранения тенденций сокрытия реально получаемых работниками доходов и увеличения объемов выплат неучтенными наличными средствами или их переведения в доходы, не подлежащие налогообложению (например, с использованием страховых и банковских схем), при определении ставок ЕСН в основу был положен регрессивный подход. В 2001 г. организация имела право применять регрессивные ставки налогообложения при условии выплаты достаточно высокой средней заработной платы работникам организации в предыдущем году и ее сохранении на минимально допустимом уровне в текущем. С 2002 г. предусмотрено упрощение этих условий. В 2005 году для применения регрессивной ставки необходимо, чтобы налоговая база превысила установленные пределы (280 000 руб. и 600 000 руб.). Выполнение каких-либо дополнительных условий уже не требуется. Поэтому уже многие организации могут воспользоваться в течение года регрессивными ставками налогообложения и, тем самым, снизить уровень своих издержек.

С 01.01.2005 г. гл. 24 НК РФ претерпела значительные изменения:

1) Снижена налоговая ставка ЕСН:

- эффективная ставка ЕСН снижена с 35,6% до 26%.

2) Изменена регрессивная шкала:

- установлена регрессивная шкала налоговых ставок для основной категории налогоплательщиков:

при величине выплат до 280 000 руб. в год- 26%;

при величине выплат от 280 000 руб. до 600 000 руб. в год- ставка составит

72 000 руб. + 10% с суммы, превышающей 280 000 руб.;

при величине выплат свыше 600 000 руб. в год- 104 800 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.;

3) Выплаты, не подлежащие налогообложению:

- сумма материальной помощи, выплачиваемая за счет бюджетных источников бюджетными организациями не облагаемая ЕСН, увеличена с 2000 до 3000 руб.

Когда семь лет назад вводили ЕСН, власть предполагала, что с его помощью можно сделать систему социальных гарантий более справедливой. Налог начисляется исходя из фонда оплаты труда предприятия, а зарплаты в стране начали расти, поэтому ожидалось, что сборы будут вполне достаточными. Эффект оказался обратным: зарплаты еще активнее стали уходить в тень. А суммы, выданные в конвертах, естественно, налогом не облагаются.

С введением ЕСН предприниматели постоянно говорили о своем желании понизить его ставку. По мнению представителей бизнес-сообщества, именно высокая ставка ЕСН препятствует выплате «белых» зарплат. Тем не менее государство, пойдя навстречу предпринимателям и снизив с 1 января 2005 года базовую ставку ЕСН с 35,6 до 26%, уже два года отвергает всякую возможность дальнейшего ее уменьшения одновременно для всех категорий работающих. Уже немало публично сказано о том, какими проблемами это оборачивается для государства и самих налогоплательщиков. Какие же аргументы используют стороны, отстаивая свои позиции?

Для начала кратко обозначим доводы государства в пользу сохранения существующей ставки ЕСН. С 1 января 2005 года и до сегодняшнего дня, если годовой доход сотрудника не превышает 280 тыс. руб., работодатель рассчитывает налоговую базу согласно ст. 237 НК РФ и платит ЕСН в размере 26% от нее. Снижая ставку ЕСН, государство надеялось, что предприниматели сделают ответный шаг, то есть выведут зарплаты «из тени». Ведь ни для кого не секрет, что многие организации минимизируют выплаты ЕСН с помощью различных незаконных схем. Одна из наиболее распространенных схем уклонения от уплаты ЕСН состоит в выплате сотрудникам зарплаты в конвертах из получившего неофициальное название «фонда руководителя».

Схема состоит в том, что руководителю начисляется высокая зарплата. Это приводит к тому, что благодаря регрессивной шкале налоговых ставок (ст. 241 НК РФ) организация платит ЕСН с налоговой базы руководителя по самой низкой ставке. Однако часть полученных им средств он раздает в конвертах своим сотрудникам. Как отмечают налоговики, раскрыть такую схему особого труда не представляет. Однако крайне сложно доказать, что она использовалась.

Снижая ЕСН, государство рассчитывало, что большинство предпринимателей откажется от использования подобных схем. Эти надежды не оправдались. Кроме того, снижение ЕСН преследовало еще одну цель —уменьшить суммарную налоговую нагрузку на фонд оплаты труда. Особенно хорошо это должно было сказаться на так называемых «зарплатоемких» предприятиях, например занятых научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельностью (далее — НИОКР). Как известно, основные налоговые поступления от таких организаций сильно зависят от размера фонда оплаты труда.

Тем не менее снижение ставок ЕСН не дало положительных результатов. Как неоднократно признавали чиновники Минфина России и ФНС России — массовой легализации зарплат не произошло. Первыми открыто заявить об этом решили аудиторы Счетной палаты (далее — СП). В середине 2006 года СП обнародовала доклад, в котором анализируются последствия реформы ЕСН на примере Волгоградской области. В нем сказано: «Поставленные при снижении указанного налога цели не были достигнуты: снижение ставки ЕСН не привело к увеличению объема его поступлений вследствие вывода из «тени» значительной части оплаты труда». По подсчетам СП в 2005 году сборы ЕСН в Волгоградской области сократились на 31,9%, а налоговая база за тот же период увеличилась на 8,6%.

Нет точных данных о доле «серых» зарплат в общем объеме трудовых выплат, а результаты различных исследований сильно различаются. Например, согласно исследованию ВЦИОМ, 27% работающих граждан России в настоящее время вовлечены в «серые» и «черные» зарплатные схемы. При этом 9% из них зарплата выплачивается «вчерную», а 18% — по «серым» схемам. Данные ВЦИОМа слишком оптимистичны, считают многие эксперты. Ведь даже государственные чиновники, не говоря уж о независимых экспертах, нередко приводят большие цифры.

Несколько лет назад Пенсионный фонд оценивал долю зарплат в конвертах в размере одной трети от фонда оплаты труда. Примерно на те же цифры ориентируются и в Минфине России. Ведь заместитель министра финансов в середине прошлого года сообщил, что доля «серых» зарплат, которые выдаются в конвертах, составляет в России около 30% от фонда оплаты труда.

Еще более высокие цифры приводят независимые источники. Так, по данным Всемирного банка, около 46% ВВП в России производит «серая» экономика. Исходя из этой оценки, совершенно очевидно, что данные ВЦИОМа занижены.

Обобщим доводы противников дальнейшего снижения ЕСН, к которым относится большая часть чиновников Минфина России и ФНС России, то есть тех, кто несет ответственность за наполнение государственного бюджета. После снижения ставок ЕНС в 2005 году зарплаты по-прежнему платят в конвертах, а бюджет потерял значительные суммы, считают многие налоговики. Отсюда следует вывод, что дальнейшее снижение ставок ЕСН нецелесообразно. Ведь тогда поступления денежных средств в федеральный бюджет и в государственные внебюджетные фонды еще больше уменьшатся. А это уже будет препятствовать реализации прав граждан на пенсионное и социальное обеспечение, медицинскую помощь. Ведь при последнем снижении ставки ЕСН в бюджете ПФР образовался дефицит около 300 млрд руб.

В марте 2006 года Министерство экономического развития и торговли РФ представило в Правительство РФ свои предложения к основным направлениям налоговой политики. С 2008 года предлагается увеличить ставку страховых взносов в ПФР с 14 до 17% за счет уменьшения на 3% ставки ЕСН, зачисляемой в федеральный бюджет. Установленную в ст. 241 НК РФ регрессивную шкалу ЕСН предложено периодически индексировать (см. «Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке», 2006, № 4, с. 7).

На заседании Правительства РФ 23 марта 2006 года был рассмотрен Проект сценарных условий социально-экономического развития России на 2007 год и на период до 2009 года. Согласно этому документу ставки регрессивной шкалы ЕСН до 2009 года не изменятся.

Для того чтобы Госдума смогла рассмотреть и принять в 2008 году (для ввода в действие с 2009 года) сложные изменения в НК РФ, связанные с реформированием условий начисления и уплаты ЕСН и, возможно, с необходимостью компенсации выпадающих доходов бюджета, все детали этих нововведений должны быть согласованы в 2007 году.

Рассмотрим аргументы сторонников дальнейшего снижения ставок ЕСН. Нет ничего удивительного в том, что надежды чиновников не сбылись, ведь Правительство РФ снизило ставку ЕСН недостаточно для того, чтобы бизнесмены «обелили» зарплаты, — считают предприниматели. В этой связи любопытно посмотреть на исследование общественной организации, представляющей интересы мелкого и среднего бизнеса, то есть «Деловой России». Она выступает за снижение ставки единого социального налога (ЕСН) с 26% до 12% с отменой регрессии по нему. "Мы за то, чтобы ЕСН был снижен. Наше предложение - до 12% с ликвидацией регрессии", - заявил глава "Деловой России" Борис Титов.

Он объяснил, что в настоящее время ставка этого налога (максимальная 26%) индивидуальна для каждого сектора из-за наличия регрессии - чем больше доход, тем меньше ставка. Это ставит налогоплательщиков в разные условия, подчеркнул Титов. Он привел пример: в нефтегазовом секторе ставка налога доходит до 10%, а в легкой промышленности - до 26%. Там, где есть реальная конкуренция, нет сверхприбылей, и там ставка налога выше, заключил глава "Деловой России". Он подчеркнул, что, по оценкам "Деловой России", ставка в 12% даст возможность бизнесменам выйти из "тени", развивать малый и средний бизнес и будет стимулировать их на выплату налогов.

О планах Экспертного управления президента по дальнейшему реформированию ЕСН стало известно еще в 2005 году, то есть уже через полгода после начала действия новой ставки налога. В 2006 году Экспертное управление президента обнародовало предварительную концепцию реформы ЕСН, которую начальник Экспертного управления А. Дворкович озвучил на встрече с активистами «Деловой России» весной 2006 года. Суть предложения А. Дворковича заключалась в том, чтобы ликвидировать ЕСН как единый налог и вернуться к существовавшей до 1 января 2001 года системе, при которой предприниматели делали одновременно несколько платежей в фонды социального, пенсионного и обязательного медицинского страхования.

Как считают в Экспертном управлении президента, регрессивная шкала ЕСН должна быть отменена. Финансирование базовой части пенсии, которое сейчас осуществляется за счет ЕСН, должно взять на себя государство. За счет этого налоговая нагрузка на облагаемую сейчас ЕСН базу, считает А. Дворкович, должна снизиться примерно до 15%.

Излагая концепцию новой системы, А. Дворкович дал понять, что она может начать действовать не ранее 2009 года и только после детальных расчетов.

Все без исключения предпринимательские объединения, естественно, поддерживают реформу. Однако у нее есть весьма влиятельные противники (Минфин России, ФНС России и ПФР), которые ничего не хотят слышать о дальнейшем снижении ставок ЕСН. Поэтому сейчас можно утверждать только одно: уменьшение налогового бремени на фонд оплаты труда вряд ли произойдет раньше 2009 года.

По всей видимости, в ближайшее время Правительству РФ придется рассмотреть предложения по реформированию ЕСН. Оно окажется перед трудным выбором. В случае принятия решения о снижении ставок ЕСН потребуется компенсация так называемых выпадающих доходов бюджета. Однако такой шаг может дать неплохой результат в том случае, если зарплаты действительно почти полностью выйдут из «тени», и за счет этого увеличатся поступления ЕСН в бюджет. Предложенный Экспертным управлением президента вариант снижения ЕСН, как нам кажется, можно считать наиболее приемлемым. При колоссальном бюджетном профиците такой эксперимент в принципе возможен.

В заключение хочу добавить, что 28 декабря 2007 г. Правительство РФ подписало 3-летнее генеральное соглашение с общероссийскими объединениями работодателей и общероссийскими объединениями профсоюзов. Об этом сообщила пресс-служба кабинета министров.  
Все участники соглашения уже пришли к единому, компромиссному решению по вопросу увеличения минимального размера оплаты труда до уровня прожиточного минимума, добавил премьер.

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) может дорасти до прожиточного минимума 1 декабря 2008 года.

Если верить главе правительства России Виктору Зубкову, этим сроком все остались довольны. «Все участники соглашения пришли к единому компромиссному решению по главному вопросу – я имею в виду увеличение минимального размера оплаты труда до уровня прожиточного минимума», – сказал премьер-министр.

Решение еще не окончательное, уточнила глава Минздравсоцразвития Татьяна Голикова. «В апреле мы вернемся к этим консультациям», – сказала она.

Какую сумму видят перед собой члены трехсторонней комиссии, говоря о повышении МРОТ до прожиточного уровня, не ясно. Но известно, например, что в октябре 2007 года совет Госдумы представил им проект закона, предусматривающего увеличение МРОТ до 4300 рублей с 1 декабря 2008 года. По мнению законодателей, именно эта величина на тот момент максимально приближена (на 96,8%) к прожиточному минимуму. Что, конечно, выглядит сомнительно, учитывая высокие прогнозы по инфляции на 2008 год. Стоимость фиксированного набора из 83 потребительских товаров и услуг, который считает Росстат, например, уже в октябре 2007 года в среднем по России была больше уровня, запланированного правительством, и составляла 5930,4 рубля (минимум – 4683,5 рубля в Северной Осетии – Алании, максимум – 12461,9 рубля в Чукотском автономном округе). «Надеюсь, что правительство все-таки повысит МРОТ до уровня прожиточного минимума, который будет установлен на момент принятия», – сохраняет оптимизм начальник департамента стратегического анализа компании ФБК Игорь Николаев.

С другой стороны, о бюджетниках позаботился президент России Владимир Путин, предложивший увеличить им зарплаты «не на 7%, а на 14%» с 1 февраля 2008 года. И Кудрин пообещал исполнить сценарий повышения зарплат.

Таким образом, существенное увеличение минимального размера оплаты труда должно стимулировать легализацию и рост заработной платы большинства отраслей, а, следовательно, и поступлений в бюджеты от налога на доходы физических лиц и ЕСН. Необходимо в ближайшие 2-3 года установить минимальный размер оплаты труда на уровне не ниже прожиточного минимума, то есть более 3,5 тыс. рублей в месяц. Для этого минимальная месячная тарифная ставка большинства отраслей, в том числе в сельском хозяйстве, установленная в отраслевых соглашениях, также должна существенно превышать минимальный размер оплаты труда.  
Практика показала, что в регионах, где минимальный размер оплаты труда был установлен на уровне или выше прожиточного минимума, поступления в бюджет значительно возросли. Необходимо стимулировать субъекты Российской Федерации по мере возможности устанавливать на своей территории минимальный размер оплаты труда на уровне прожиточного минимума. Кроме того, возможно введение минимальной почасовой заработной платы, позволяющей установить МРОТ на уровне прожиточного минимума, прежде всего во внебюджетном секторе, тем самым существенно легализовав фонд оплаты труда.

Повышение минимального размера оплаты труда будет способствовать поступлению дополнительных средств в бюджеты от налога на доходы физических лиц и ЕСН, а также выводу из тени до 30% фонда оплаты труда.

**Заключение.**

Основываясь на приведенных выше основных характеристиках ЕСН можно выделить следующие отличия ЕСН от существовавшей ранее системы внебюджетных платежей:

1) Введение регрессивной шкалы;

2) Изменение ставок налога;

2) Функция контроля передана налоговым органам;

3) Единый порядок исчисления налоговой базы;

4) Ликвидирован Государственный фонд занятости населения РФ.

Изменение в главе 24 второй части Налогового кодекса РФ были приняты по двум направлениям: по снижению размеров базовых налоговых ставок единого социального налога и изменению шкалы регрессии.

Снижение ставки ЕСН имеет свои плюсы и минусы.

К явным преимуществам относятся:

1) Снижение ставки ЕСН является серьёзным стимулом для предприятий. Освободившиеся средства могут быть направлены в инвестиции, что в свою очередь сможет повысить темпы экономического роста всей страны в целом.

2) Действующая ранее ставка налога была слишком обременительной - налогом облагалось более трети фонда заработной платы, что стимулировало сокрытие истинных доходов. В связи со снижением ставки произойдет легализация заработной платы.

3) Увеличение порога годового дохода для того, чтобы воспользоваться регрессивной шкалой уплаты ЕСН со 100000 до 280000 рублей акцентирует вытеснение зарплат на более высокий уровень, где сумма ЕСН будет меньше. Отсюда простой логический вывод - выше заработная плата, следовательно, выше уровень жизни, далее или повысится спрос, что повысит предложение и ВВП, или увеличатся сбережения в банках, что понизит процентную ставку на кредиты, тем самым, делая их более доступными для предприятий и организаций. В любом случае, это пойдет на благо национальной экономики.Кроме того, в базу для исчисления ЕСН не включаются выплаты в пользу работников за счёт средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль. Это определено п.3 ст.236 НК РФ, согласно которому выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения ЕСН, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, а у налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчётном (налоговом) периоде.

5) Снижение ставок единого социального налога до разумных пределов позволило бы резко повысить собираемость не только этого налога, но и другого «зарплатного» налога – налога на доходы физических лиц.

Таким образом, деятельность правительства по снижению налогового бремени в целом позитивна.

Однако, не смотря на всю оптимистичность прогнозов, есть и свои "подводные камни"

1) Основная проблема единого социального налога, состоящая в снижении ставок до разумных пределов не решена. Базовая ставка снижена существенно, до 26 процентов, то есть, более чем на 10 процентов, но этого, к сожалению, недостаточно: общая налоговая нагрузка на заработную плату (единый социальный налог + налог на доходы физических лиц + взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) все равно застряла между нынешней половиной и искомой третью.

Такое снижение ставок может привести и к потерям собираемости единого социального налога, а совсем не к «выводу зарплат из тени» и повышению собираемости зарплатных налогов.

2) Доступ к регрессивной шкале налогообложения был не облегчен, как предполагалось, а наоборот затруднен в том плане, что порог годового дохода для применения регрессивной шкалы налогообложения был увеличен более чем в два раза со 100000 до 280000 рублей.

Предполагалось, что высвобождаемые денежные средства налогоплательщики направят на повышение заработной платы работникам, расширение производства. Но, несмотря на существенное снижение налоговой нагрузки, работодатели не спешат выводить зарплату из "тени". Это значит, что в федеральный бюджет и во внебюджетные фонды не допоступают суммы отчислений с фонда оплаты труда, которую могли бы получать с реальных выплат в пользу работников.

Недопоступление указанных платежей может привести к недофинансированию медицинских и социальных программ, возникновению задолженности по заработной плате медицинским работникам, сокращению объёмов бесплатной медицинской помощи, оплате проездных инвалидам и пенсионерам, не позволит увеличивать пенсии, пособия.  
В будущем сложившаяся ситуация с выплатой "теневой" зарплаты может привести к социальным проблемам. От того, насколько добросовестно налогоплательщик-работодатель исполнит свой конституционный долг, зависит, какой будет трудовая пенсия его работников. Лицевой счёт гражданина формируется исходя из страховых взносов в Пенсионный фонд России, которые исчисляются от выплат, производимых в пользу граждан и уплачиваемых работодателями.

К сожалению, далеко не все налогоплательщики законопослушны: некоторые используют всевозможные незаконные схемы ухода от налогов, выдают заработную плату "в конвертах", скрывая реальные доходы своих работников и занижая в отчётности реальную налогооблагаемую базу. Такая негативная практика, имеющая место на отдельных предприятиях и применяемая индивидуальными предпринимателями, может значительно затруднить своим работникам впоследствии жизнь, лишая предусмотренных законодательством социальных гарантий.

Бесспорно, предусмотреть абсолютно все при введении столь сложного по своей сути налога чрезвычайно трудно. Но уже сегодня исходя из положительных результатов проделанной работы можно смело сказать: введение единого социального налога - правильный и обоснованный шаг. При вне­сении взвешенных законодательных поправок единый социальный налог макси­мально способен показать свою эффективность и жизнеспособность, а это в интересах и государства, и налогоплательщика, и граждан.

Подводя итог всему вышесказанному хочу отметить, что роль и значение единого социального налога велики. Само название налога и направленность использования средств говорит о том, с его помощью решаются насущные проблемы жизнедеятельности народа и конкретно каждого человека: обеспечение достойной пенсии, стимулирование эффективной демографической политики, включая рост продолжительности жизни нации за счет проведения своевременной квалифицированной медицинской помощи, создание условий для нормального трудового процесса и отдыха.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.

**1.** Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г).

**2.** Федеральный Закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 10.01.2003) «О бухгалтерском учете» (принят ГД ФС РФ 23.02.1996).

**3.** Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изм. и доп.).

**4.** Федеральный закон от от 20.07.2004 года № 70-ФЗ «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации».

**5.** Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (с изменениями от 2 февраля 2006 г.)

**6.** Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию»

**7.** Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. N 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в РФ» (с изменениями от 22 августа 2004 г.)

**8.** Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на  
производстве и профессиональных заболеваний» (с изменениями от 22 декабря 2005 г.)

**9.** Приказ Минфина РФ от 31 января 2006 г. N 19н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и Порядка ее заполнения»

**10.** Приказ Минфина РФ от 27 февраля 2006 г. N 30н «Об утверждении формы декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам, и Порядка ее заполнения»

**11.** Касьянова Г.Ю. ЕСН и взносы на ОПС. Глава 24 НК РФ и Закон № 137-ФЗ: практический комментарий с учетом последних изменений / Под ред. Касьяновой Г.Ю.

**12.** Гейц И.В. Новые условия назначения и выплаты пособий по социальному страхованию. – М.:Дело и сервис, 2007.

**13.** «Российская газета» - Федеральный выпуск № 4556 от 28 декабря 2007 года.

**14.** Методический журнал «Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке» № 2/2007. Автор статьи - А.В. Сапожков, независимый эксперт.

**15.** Налоги и налогообложение: Учебн. Пособие для вузов/Под ред. Проф. Г.Б.Поляка. – М.: ЮНИТИ, 2006.

**16.**  Юткина А.М. «Налоги и налогообложение».. М. Учебник. М.: ИНФРА-М, 2006 г.

**17.** Черник Д.Г. «Налоги» - М.: Финансы и статистика, 2006

**18.** Дубова М.Д. «ЕСН в реализации социальной политики государства» - Финансы, 2005, №12.

**19.** Евмененко Т.О. «Единый социальный налог и страховые взносы» - Бухгалтерский учет, 2006, №7

**20.** Евстигнеев Е.Н. – «Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие» – М.: ИНФРА-М, 2007

**21.** Курбангалеева О.Д. «Исчисление и уплата единого социального налога» - Главбух, 2006, №4.

**22.** Бесплатная справочная информация, бланки отчетности, ПБУ [www.buhgalteria.ru](http://www.buhgalteria.ru/)

**23.** Официальный сервер МНС РФ [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru/)

**24.** Официальный сервер Министерства финансов [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru/).