

Практика

Применение норм налогового законодательства при взыскании сумм страховых взносов в Пенсионный фонд

Автор этой статьи не претендует на истину в последней инстанции,
но надеется, что подготовленный ею материал поможет нотариусам защитить свои права

1. Какие органы являются правомочными по про- ведению проверок по уплате страховых взносов в Пенсионный фонд РФ (т.е. за 1998–2000 гг.)?

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ (далее – НК) налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции, в том числе посредством налоговых проверок.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона “О введении в действие ч.2 НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах” (далее – Вводный закон к ч.2 НК РФ) контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд и др.), уплачиваемых в составе единого социального налога (взноса), осуществляется налоговыми органами (п.1 ст. 9).

Налоговые органы проводят все предусмотренные НК РФ мероприятия налогового контроля, осуществляют взыскание сумм недоимки, пеней и штрафов по платежам в государственные социальные внебюджетные фонды, проводят зачет (возврат) излишне уплаченных сумм единого социального налога (взноса) в отношении налогоплательщиков единого социального налога (п. 3 ст. 9).

Таким образом, налоговые органы (т.е. инспекции МНС) осуществляют контроль за уплатой единого социального налога с 01.01.2001 г.

Вправе ли инспекции МНС проводить проверки правильности и своевременности уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РФ за предыдущие годы?

Представляется, что такие проверки не входят в компетенцию инспекций МНС по следующим основаниям:

Высший арбитражный суд РФ в информационном письме “Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с уплатой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации” от 12.07.2000 г. № 55 разъяснил:

“Пунктом 7 ст.9 НК РФ установлено, что органы государственных внебюджетных фондов, к которым относится и ПФ, являются участника-

ми отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а согласно ст. 34-1 НК РФ в случаях, когда законодательством о налогах и сборах на органы государственных внебюджетных фондов возложены обязанности по налоговому контролю, эти органы пользуются правами и обязанностями налоговых органов, предусмотренных НК РФ.

В положении о Пенсионном фонде Российской Федерации, утвержденном постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27.12.91 г. № 2122-1, указано, что ПФ РФ обеспечивает контроль за своевременным и полным поступлением страховых взносов.

Таким образом, на отношения, связанные с уплатой страховых взносов в ПФ, распространяются требования ч. 1 НК РФ, а сами органы ПФ РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов”.

Исходя из изложенного, контроль за уплатой страховых взносов за 1998–2000 гг. возложен на ПФ РФ, а не на налоговые органы, т.е. инспекции МНС.

В соответствии с НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя или заместителя налогового органа. Форма решения в соответствии с НК РФ (абз. 6 ст.89) утверждена Приказом Министра по налогам и сборам от 08.10.1999 г. № АП-3-16/318, в соответствии с которым в решении должны быть указаны вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка).

Если при проведении проверок налоговые органы будут проверять вопросы уплаты взносов в ПФ (с указанием об этом в решении или без указания), требовать представления документов об уплате страховых взносов в ПФ, уплачиваемых до 01.01.2001 г., рекомендуется обжаловать действия налоговых инспекторов в соответствии со ст.137, 138 НК РФ, а если проверка проведена и результаты проверки взносов включены в акт проверки, а также направлено требование об уплате налога, то рекомендуется подать жалобу о признании незаконным акта налоговой проверки и требования об уплате взноса.

Практика

Лично в отношении автора этой статьи решение о проведении выездной проверки не содержало вопроса о проверке уплаты страховых взносов в ПФ (в решении указано, что проводится проверка достоверности декларации), однако налоговый инспектор включил в справку и результаты проверки уплаты страховых взносов за 1998–2000 гг. с начислением пени, в связи с чем его действия обжалованы в вышестоящую налоговую инспекцию и суд.

Налоговые органы при рассмотрении дела могут ссылаться на Приказ МНС от 29.12.2000 г. № БГ-03-07/466 об утверждении “Методических указаний о порядке взыскания задолженности плательщиков по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, зачета (возврата) переплаты сумм страховых взносов в эти фонды и единого социального налога (взноса), согласно которому “на налоговые органы также возлагается обязанность по проведению проверок правильности исчисления, полноты и своевременности внесения страховых взносов в фонды до 1 января 2001 г.”. Указанные методические указания не могут приниматься во внимание как противоречащие в этой части НК РФ, а также как не прошедшие регистрацию в Минюсте РФ.

Имеется судебная практика по аналогичной жалобе: 20 июля 2001 г. Октябрьский районный суд г. Красноярска рассмотрел жалобу нотариуса Рыковой В.Г. на неправомерные действия должностных лиц, выразившиеся в том, что налоговый инспектор вышла за пределы решения о проведении проверки (полноты и достоверности указанных данных в налоговой декларации, правомерность исчисления налоговой базы) и осуществила проверку отчислений во внебюджетные фонды, тогда как ПФ самостоятельных требований к ней не предъявлял. Суд удовлетворил жалобу нотариуса, также сославшись на ст. 34-1 НК РФ, и отметил, что закон не допускает подмены одного органа другим, а доводы налогового инспектора о том, что проверка правильности отчислений во внебюджетные фонды производилась ими в целях совместного контроля на основании совместных писем ФОМС и ПФ, судом не могут быть приняты во внимание, так как действия названных писем распространялись на период 1994 года, иных совместных решений названных органов не принималось.

2. Порядок проведения сверок с плательщиками взносов в ПФ РФ.

Порядок проведения сверок с плательщиками взносов во внебюджетные фонды регулируется

“Порядком завершения расчетов по страховым взносам и другим платежам в государственные социальные внебюджетные фонды плательщиков, указанных в п.10 Распоряжения Правительства РФ от 16.10.2000 г. № 1462-р”, разработанным Правлением ПФ, Фондом социального страхования РФ, Федеральным фондом обязательного медицинского страхования и МНС РФ (подписан этими органами 22, 12 апреля 2001 г.). В соответствии с указанным Порядком акт сверки составляется с нотариусами до 5 сентября 2001 г., передача актов сверки в налоговые органы осуществляется не позднее 15 сентября 2001 г.

Акт сверки составляется по состоянию на 15 июля 2001 г. (п.4 Порядка), при этом налоговые органы должны оказывать содействие органам ПФ в части получения сведений, необходимых для уточнения расчетов по платежам в фонды за 2000 г. (п.5 Порядка). Из этого следует, что если плательщик не представил в ПФ сведения о доходах за 2000 г., то для составления сверки ПФ обязан запросить соответствующие сведения в налоговых органах.

3. Порядок взыскания страховых взносов в ПФ, неуплаченных в 1998–2000 гг. в связи с признанием Конституционным судом несоответствующими Конституции ставок взносов.

В соответствии с вышеуказанным Информационным письмом ВАС на отношения, связанные с уплатой страховых взносов в ПФ РФ, распространяются требования части первой НК РФ. При этом специальные нормы законодательства, определяющие плательщиков взносов и устанавливающие налоговую базу, налоговый период, ставки, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов в ПФ РФ, подлежат применению до введения в действие части второй НК РФ.

Порядок взыскания страховых взносов устанавливается частью первой НК РФ, при этом нормы Кодекса о порядке направления ПФ требований об уплате страховых взносов и их взысканий распространяются на взносы с 17.08.1999 г. – с момента вступления в действие изменений, внесенных в НК РФ.

Статья 45 НК РФ регулирует вопросы исполнения обязанности по уплате налога или сбора (и, как уже сказано, распространяется на взносы в ПФ). Пунктом 1 данной статьи предусмотрено, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления органом государственного внебюджетного фонда налогоплатель-

Практика

щику требования об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога (т.е. взноса) за счет имущества налогоплательщика – физического лица в соответствии со ст. 48 НК РФ (см. п.1 Информационного письма ВАС).

НК РФ жестко регламентирует порядок направления требования об уплате налогов:

- 1) срок направления: требование должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога, а требование, выставленное по результатам проверки, – в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения (ст.70 НК РФ);
- 2) содержание: требование должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, сроке исполнения требования, о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком, об основаниях взимания налога, ссылку на положения Закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. Форма требования утверждается МНС (ст.69, п.п. 4,5 НК РФ);

- 3) передача требования: вручается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения требования, а в случае уклонения указанных лиц от получения требования – по почте заказным письмом, при этом требование считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма (ст.69 п.6 НК РФ).

Если направленное налогоплательщику требование об уплате налога (сбора) не соответствует этим требованиям, оно не может расцениваться как законное требование в связи с дефектом формы и содержания документа. Требованием не могут быть признаны направленные ПФ РФ уведомления.

Именно такую позицию занял Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа, рассматривая в апелляционной инстанции жалобу предпринимателя С. из г. Читы. В постановлении суд указал, что не могут быть приняты доводы истца – ПФ – о том, что уведомление об уплате страховых взносов является требованием. Как следует из материалов дела, судом было исследовано врученное ответчику уведомление от 03.05.2000 г., но у ответчика тогда еще

не возникло недоимки по страховым взносам, поскольку срок уплаты истекал 15.07.2000 г., поэтому данное уведомление нельзя оценить как требование. Имеющееся в материалах дела уведомление от 30.11.2000 г. не содержит в себе всех необходимых данных, которые законодатель предъявляет к требованию об уплате недоимки по налогу, кроме того, отсутствуют данные о его вручении или направлении ответчику (дело № 78-6709/00-С2-2303у-ФО2-842/00-С1). Во взыскании взносов за 1999 г. с предпринимателя было отказано.

Представляется, что требование об уплате взноса за 1998 г. должно было быть направлено учреждениями ПФ РФ в срок с 15.07 по 15.10.1999 г. (или максимум до 17.11.1999 г., т.е. в течение трех месяцев после вступления в силу изменений ч.1 НК РФ), так как ранее действующее законодательство не предусматривало право ПФ РФ направлять требования об уплате взносов. В основу данного довода может быть положено Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.09.2000 г. по делу № 2090. По указанному делу к ответчику предъявлен иск о взыскании подоходного налога за 1996 г. Суд, отказывая в иске, указал: в связи с тем, что действующее ранее законодательство не предусматривало сроков направления требования, по налогу за 1996 г. налоговая инспекция должна была направить требование немедленно по вступлении в действие НК РФ (на тот момент НК РФ предусматривал, что требование об уплате налога должно быть направлено не позднее 10 дней до наступления последнего срока уплаты налога), однако требование об уплате налога за 1996 г. было направлено лишь 06.10.1999 г., т.е. с пропуском срока более 9 месяцев. Учитывая, что требование об уплате налога было направлено с пропуском срока его направления, во взыскании налога было отказано.

Требование об уплате взноса за 1999-й, 2000 годы должно быть направлено в срок соответственно до 15 октября 2000-го и 2001 годов (в трехмесячный срок после наступления срока уплаты, срок уплаты 15 июля следующего года).

Возникает вопрос о праве налоговых органов направлять требование об уплате взносов за 2000 г. Представляется, что таким правом они не наделены по указанным выше основаниям (по ст. 45 НК РФ таким правом наделены органы ПФ). Если налоговые органы все же будут претендовать на такое право, мотивируя тем, что на них возложена обязанность по взысканию недоимок по

Практика

взносам, то следует иметь в виду, что такое право они могли бы реализовать только до 15 октября 2001 г., так как, получив акты сверки из ПФ и располагая налоговыми декларациями за все годы, могли исчислить самостоятельно сумму задолженности по взносу.

Но все-таки при возникновении споров следует доказывать, что требование об уплате взносов за 1998–2000 гг. могло быть направлено только Пенсионным фондом РФ.

В том случае, если требование об уплате взносов будет выставлено в течение 10 дней после проведения ПФ РФ проверки в соответствии со ст. 70, абз. 2 НК РФ, с мотивировкой, что неуплата налога вскрыта при проведении проверки, акт проверки и требование рекомендуется оспаривать на том основании, что требование об уплате налога по результатам проверки может быть выставлено, если при проведении проверки вскрыты нарушения, приведшие к занижению дохода, с которого уплачиваются взносы и т.д. Доводы ПФ РФ о том, что взносы не могли быть исчислены в связи с непредставлением нотариусом декларации за 2000 г., также можно оспаривать, мотивируя тем, что ПФ РФ имел право запросить эти сведения в налоговых органах.

Правом предъявления иска о взыскании задолженности в ПФ РФ, образовавшейся на 01.01.2001 г., наделены налоговые органы на основании ст.9 Вводного закона к ч.2 НК РФ. Представляется, что такой иск налоговые органы могли предъявить только после поступления из ПФ актов сверок с плательщиками взносов.

В соответствии со ст. 48 п. 3 НК РФ исковое заявление может быть подано в соответствующий суд налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате взноса. Этот срок является пресекательным и восстановлению не подлежит.

Направление требования об уплате налога (взноса) является обязательным условием подачи в суд искового заявления о взыскании налога (взноса).

Пропуск срока совершения указанного процессуального действия делает невозможным выполнение дальнейших действий по взысканию налогов (страховых взносов в ПФ РФ).

Именно этим мотивировал отказ во взыскании подоходного налога Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа от 04.09.2000 г. по делу № 2090 (суть дела изложена выше).

Обязанность до судебного разбирательства направить требование о добровольной уплате

взноса корреспондируется с нормами ГПК РСФСР, согласно которым законом для определенной категории дел требуется соблюдение порядка предварительного внесудебного разрешения дела (ст. 129).

4. Порядок зачета (возврата) излишне уплаченных страховых взносов в ПФ РФ.

В соответствии со ст.9 Вводного закона ч. 2 НК РФ суммы излишне уплаченных страховых взносов в ПФ РФ по состоянию на 1 января 2001 г. подлежат зачету в счет уплаты единого социального налога (взноса) или возврату в порядке, установленном НК РФ.

Порядок зачета или возврата излишне уплаченных сумм налогов регулируется ст.78 НК РФ. Одним из важных моментов указанной статьи является п.8, которым установлено, что заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты указанной суммы. Указанная норма дает все более нереальным возврат излишне уплаченных сумм за 1998 г. (в зависимости от срока уплаты).

Как исчислить излишне уплаченную сумму взноса?

Учитывая письмо секретариата Конституционного суда за № 222 от 10 января 2001 г., направленное ФНП в региональные нотариальные палаты в феврале 2001 г., и решение Невинномысского городского суда Ставропольского края от 23 мая 2001 г., можно исходить из того, что установленные ставки единого социального налога и есть новое правовое регулирование размера взносов за 1998–2000 гг. Представляется, что можно рассчитать размер взносов за эти годы исходя из ставок единого социального налога, и если по результатам расчета взносов выяснится, что взносов уплачено больше, то можно обратиться с заявлением в Пенсионный фонд о перерасчете размера взносов, а в случае отказа – в суд.

Имеется также предложение обратиться в суд с жалобой на бездействие Федерального собрания, которое до настоящего времени не установило размер взносов в ПФ РФ.

Подача таких заявлений в ПФ РФ и жалоб в судебные органы может оградить тех нотариусов, которые не платили взносы в ПФ РФ по ставкам, признанным неконституционными, от проведения проверок налоговой полицией и возможного уголовного преследования.

*Наталья Артемьевна,
нотариус г. Читы*