**Об изменениях в нормативных актах по ЕСН**

В конце прошлого года МНС России издало ряд нормативных актов по ЕСН, на которые необходимо обратить внимание налогоплательщикам при заполнении форм отчетности. В настоящей статье мы рассмотрим основные изменения, внесенные данными актами.

1. В соответствии с п. 7 ст. 243 НК РФ до 30 марта 2004 года налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию по форме, установленной МНС России. В декабре 2003 года МНС России Приказом № БГ-3-05/711[1] (опубликован в "Российской газете" от 27.01.04, № 12) внесло изменения в ранее использовавшуюся форму декларации, утвержденную Приказом МНС России № БГ-3-05/550[2]. Изменения в форме декларации в основном технического характера: так, из Листа 07 исключена таблица "Справочно" (соответственно, исключен и порядок ее заполнения); на этом же листе изменено название таблицы - в настоящий момент она называется "Расчет для заполнения строки 0300", а из самой таблицы изъяты графы 6 - 13. В связи с тем, что с 1 января 2003 года выплаты в пользу иностранных граждан должны облагаться ЕСН в обычном порядке, то из декларации исключен Лист 11.

Следует обратить также внимание на то, что в разделе "Общие требования к порядку заполнения декларации" исключены абзацы второй, четвертый и пятый. Ранее налогоплательщик обязан был представлять декларацию в трех экземплярах: первый - для налогового органа, второй экземпляр с отметкой налоговой инспекции возвращался налогоплательщику, а третий экземпляр передавался налоговым органом в соответствующий орган Пенсионного фонда России.

Учитывая изложенное, налогоплательщик представляет декларацию по новой форме, при этом он вправе самостоятельно снять копии с представляемой декларации и заверить ее подписью работника территориального органа МНС России с указанием даты ее представления. Заметим, что копию декларации с отметкой налоговой инспекции налогоплательщик обязан самостоятельно представить в орган ПФР не позднее 1 июля 2004 года (п. 7 ст. 243 НК РФ).

Однако самые большие изменения внесены в порядок заполнения декларации лицами, применяющими налоговые льготы по ст. 239 НК РФ. Это вызвано принятием Решения ВАС РФ от 08.10.2003 № 7307/03 - судом были признаны недействующими отдельные положения как ранее изданной формы декларации, так и расчета по авансовым платежам по ЕСН, касающиеся порядка определения суммы налога, причитающейся к уплате в федеральный бюджет.

Проиллюстрируем данные изменения на примере.

|  |
| --- |
| Пример.  Организация начислила в пользу работников выплаты в сумме 100 000 руб., в том числе в пользу инвалидов - 20 000 руб. Изначально МНС России предлагало следующую методику расчета ЕСН в федеральный бюджет:  100 000 - 20 000 = 80 000 \* 28% \* ? = 11 200 руб.  Как видим, в основе данной методики изначально был заложен неверный принцип применения налоговой ставки к налоговой базе, уменьшенной на сумму льгот, то есть к так называемой налогооблагаемой базе, в то время как в соответствии со ст. 241 НК РФ ставка должна применяться именно к налоговой базе. |

Высший Арбитражный Суд РФ указал, что для уплаты ЕСН в федеральный бюджет следует придерживаться порядка, согласно которому вначале исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет без учета льгот, затем из этой суммы вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а из полученной суммы вычитается сумма, льготируемая в соответствии со ст. 239 НК РФ, и определяется сумма, подлежащая уплате в федеральный бюджет. Тогда расчет в нашем примере следует производить в следующем порядке:

1) ЕСН, исчисленный в федеральный бюджет:

100 000 \* 28% = 28 000 руб.

2) Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование:

100 000 \* 14% = 14 000 руб.

3) Сумма ЕСН за минусом налогового вычета:

28 000 - 14 000 = 14 000 руб.

4) Сумма ЕСН, освобождаемая от налогообложения по ст. 239 НК РФ:

20 000 \* 14% = 2 800 руб.

5) Сумма ЕСН к уплате в федеральный бюджет:

14 000 - 2 800 = 11 200 руб.

Обратите внимание: если налогоплательщики имеют право использовать регрессивную шкалу ставок налога, то расчет налога производится по каждому интервалу налоговой базы и ставкам налога, установленным п. 1 ст. 241 НК РФ для соответствующих интервалов налоговой базы и категорий налогоплательщиков. Для такого расчета налоговая база по строке 0100 должна быть распределена налогоплательщиком по интервалам аналогично расчету для заполнения строки 0300 на Листе 07 декларации. Такой расчет может быть истребован налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки представленной декларации.

Аналогичные изменения нашли свое отражение в Приказе МНС России № БГ-3-05/722[3], которым утвержден расчет по авансовым платежам по ЕСН для основных категорий налогоплательщиков - работодателей, который представляется в налоговый орган за 1 квартал 2004 года в срок не позднее 20 апреля 2004 года (п. 3 ст. 243 НК РФ). Также в форму расчета внесены поправки технического характера.

2. Как мы уже писали ранее, Приказом МНС России от 03.11.03 № БГ-3-05/591 были внесены изменения в Приказ МНС России от 13.11.02 № БГ-3-05/649[4], которым были установлены формы налоговых деклараций для индивидуальных предпринимателей (приравненных к ним лиц[5]). Письмами МНС России от 05.01.04 № СА-6-05/3 и от 29.01.04 № СА-6-05/94 в форму декларации и порядок ее заполнения внесены изменения технического плана, касающиеся адвокатов.

3. Приказом МНС России от 23.01.04 № БГ-3-05/38 отменены Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога[6]. Данные рекомендации были изданы в целях обеспечения единообразного применения налоговыми органами положений главы 24 части второй НК РФ, осуществления контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах и являлись обязательными для налоговых органов России (п. 2 ст. 4 НК РФ). При этом многие налогоплательщики при исчислении ЕСН также руководствовались указанными рекомендациями. Как нам стало известно, издание новых рекомендаций для всеобщего пользования не намечается, МНС России планирует дополнительно к действующим выпустить отдельные рекомендации, предназначенные исключительно для налоговых органов.

Следует отметить, что в настоящее время налоговые органы при проверке ЕСН обязаны руководствоваться следующими внутриведомственными рекомендациями МНС России:

Методическими рекомендациями о порядке проведения за 2001 год выездных налоговых проверок юридических лиц с целью осуществления налоговыми органами контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога (взноса) - приложение к Письму МНС России от 31.05.02 № СА-14-05/42;

Методическими рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок расчетов по авансовым платежам (деклараций) по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование - Приказ МНС России от 09.09.03 № АС-4-05/27;

Методическими рекомендациями по контролю за правильностью исчисления и уплаты ЕСН в ходе выездных налоговых проверок лиц, производящих выплаты физическим лицам - Приказ МНС России от 17.11.03 № БГ-4-05/31;

Методическими рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок отчетности по ЕСН индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты в пользу физических лиц - Приказ МНС России от 03.07.03 № БГ-4-05/18.

Справочно: бухгалтерским службам предприятий следует обратить внимание на то, что в соответствии с п. 1 ст. 33 Федерального закона от 15.12.01 № 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ" изменился тариф страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для лиц 1967 года рождения и моложе. Если ранее ставки страховых взносов, применяемые основными категориями работодателей, составляли 11% и 3% на финансирование страховой и накопительной части пенсии, то с 1 апреля 2004 года размер ставок составляет 10% и 4% соответственно. Также изменились тарифы взносов для организаций - сельхозпроизводителей, в том числе и КФХ, - с 7,3% и 3,0% на 6,3% и 4,0% . Общий размер платежей в ПФР остался прежним.

**Список литературы**

[1] Приказ МНС РФ от 24.12.03 № БГ-3-05/711 "О внесении изменений и дополнений в Приказ МНС России от 09.10.02 № БГ-3-05/550".

[2] Приказ МНС РФ от 09.10.02 № БГ-3-05/550 "Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, и инструкции по ее заполнению".

[3] Приказ МНС РФ от 29.12.03 № БГ-3-05/722 "Об утверждении формы расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу и Порядка ее заполнения".

[4] Приказ МНС России от 13.11.02 № БГ-3-05/649 "Об утверждении форм налоговых деклараций: по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей (включая применяющих упрощенную систему налогообложения), глав крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокатов; о предполагаемом доходе, подлежащем обложению единым социальным налогом, для индивидуальных предпринимателей (включая применяющих упрощенную систему налогообложения), глав крестьянских (фермерских) хозяйств и инструкций по их заполнению".

[5] Обратите внимание: пп. "а" п. 1 ст. 3 Федерального закона от 23.12.03 № 185-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" изменена редакция п. 2 ст. 11 НК РФ, согласно которой к индивидуальным предпринимателям с 01.01.04 отнесены адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, в то же время к ним не относятся частные охранники, частные детективы.

[6] Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога, утв. Приказом МНС РФ от 05.07.02 № БГ-3-05/344.