



Исх. № 2638/ф
24/07/03

Председателю совета
РООИ «Центр Гуманитарных Программ»
М.Н. Лаврухину

Кас.: Применение налоговой льготы,
установленной подп.2 п.1 ст. 239 НК РФ, в
отношении выплат физическим лицам по
гражданско-правовым договорам.

Уважаемый Михаил,

изучив вопрос о возможности распространении льготы, установленной подп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ для общественных организаций инвалидов на выплаты, начисляемые в пользу физических лиц по гражданско-правовым договорам, специалисты компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» выражают следующее мнение.

В соответствии с подп. 2 п.1 ст. 239 НК РФ общественные организации инвалидов, выступающие в качестве налогоплательщиков-работодателей, освобождаются от уплаты единого социального налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника.

В своих разъяснениях о порядке применения данной льготы налоговые органы указывают, что в связи с отсутствием в НК РФ специального определения понятия «работник», в целях налогообложения данный термин необходимо применять в значении, определенном ТК РФ (ст. 16, 20 ТК). Исходя из этого, налоговые органы полагают, что возможность применения анализируемой льготы обусловлена наличием между налогоплательщиком и физическим лицом трудовых отношений (т.е. налогоплательщик должен обладать статусом работодателя физического лица в соответствии с ТК РФ). Поскольку с точки зрения трудового законодательства лица, получающие выплаты по гражданско-правовым договорам, работниками налогоплательщика не являются, налоговые органы приходят к выводу, что льгота, установленная п. 1 ст. 239 НК РФ на выплаты, производимые указанной категории физических лиц, не распространяется. Такая позиция сформулирована, в частности, в разъяснениях от 17 июля и 11 декабря 2002 года, подписанных советником налоговой службы I ранга. Такого же мнения придерживаются авторы комментариев к главе 24 НК РФ.

Между тем, по мнению специалистов нашей компании, позиция налоговых органов ошибочна, поскольку доводы в ее подтверждение основаны на произвольном толковании

отдельной взятой нормы ст. 239 НК РФ без учета совокупности ее положений, а также общего смысла положений Главы 24, определяющих основные элементы налогообложения ЕСН. Кроме того, налоговые органы не учитывают имеющуюся, на наш взгляд, неопределенность положений Главы 24 НК РФ, которая позволяет неоднозначно толковать нормы анализируемой главы и приводит к нарушению законных прав налогоплательщика, что недопустимо.

Указанное в ст. 236, 239 НК РФ деление оснований выплат, начисляемых физическим лицам, не лишает налогоплательщика возможности применять налоговую льготу в отношении начислений по гражданско-правовым договорам.

В соответствии с п.1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения ЕСН для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу **физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам** за выполненные работы и оказанные услуги. Гражданско-правовые выплаты, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), к объекту налогообложения ЕСН не относятся (абз. 3 п.1 ст. 236 НК РФ)

Как следует из указанной нормы, **выделение законодателем двух категорий начислений** по трудовым (1) и гражданско-правовым договорам (2) **направлено на исключение из налогооблагаемой базы определенной группы выплат, производимых в рамках последней категории**, а именно сумм, начисляемых физическим лицам по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход вещных прав на имущество (имущественные права). Таким образом, учитывая определенную в ст. 234 НК РФ специфику ЕСН, целью ведения указанной классификации начислений и использования терминов «работник» и «работодатель» является **определение налогооблагаемой базы по ЕСН** путем исключения из нее начислений, производимых в рамках гражданско-правовых договоров, не отвечающих назначению ЕСН.

Толкование ст. 239 НК РФ, предлагаемое налоговыми органами, не учитывает цель выделения двух различных категорий начислений. Вывод о нераспространении льготы на начисления в адрес последней категории основывается лишь на двух употребляемых в данной статье терминах - «налогоплательщик-работодатель» и «работник». Между тем использование данных терминов в п. 1 ст. 239 НК РФ объясняется желанием законодателя подчеркнуть цель взимания ЕСН, а именно мобилизация средств на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь, а также **низкой законодательной техникой.**

Согласно подп. 1 ст. 241 НК РФ установленные данной статьей ставки налога применяются исходя из налоговой базы на каждого отдельного **работника. Ставки в отношении выплат физическим лицам в рамках гражданско-правовых договоров положениями главы 24 НК РФ не установлены.**

Если следовать логике налогового органа, то анализ ст. 241 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что **обязанность по уплате ЕСН установлена только в отношении начислений работникам налогоплательщика-работодателя**, но не в отношении гражданско-правовых выплат, что противоречит ст. 234-237 НК РФ. Причем такой вывод основывается именно на толковании термина «работник» в значении, которое предлагается налоговым органом. Таким образом, ошибочность позиции налогового органа в данном случае очевидна.

Более того, в п. 2 ст. 241 НК РФ в отношении порядка установления налоговой ставки для авансовых платежей, осуществляемых налогоплательщиками-организациями, законодатель, определяя получателей выплат, одновременно использует понятия «физическое лицо» и «работник». Таким образом, использование в п.1 ст. 239 НК РФ термина «работник» не может служить достаточным основанием для нераспространения указанной льготы на начисления физическим лицам в рамках гражданско-правового договора.

Кроме того, в данной ситуации должен применяться общий принцип ясности и определенности налогового закона, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны быть

истолкованы в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Вместе с тем сформулированная позиция налоговых органов и выраженное согласие с ней авторов различных комментариев к главе 24 НК РФ позволяют сделать вывод о том, что в случае применения налогоплательщиком данной льготы в отношении начислений по гражданско-правовым договорам риск возникновения конфликта с налоговыми органами будет достаточно велик.

Судебная практика по анализируемому вопросу к настоящему времени не сложилась. Однако, в случае квалифицированного представления позиции налогоплательщика в суде, вероятность положительного исхода спора мы оцениваем как достаточно высокую.

* * * * *

В случае если в связи с вышеизложенным мнением у Вас возникнут какие-либо дополнительные вопросы, прошу связаться с нами по телефону, указанному на титульном листе.

С уважением,



Рустем Ахметшин
Партнер