**Льготы для юридических лиц. Единый социальный налог**

Статьей 239 главы 24 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) предусмотрены следующие льготы.

"1. 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 каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II или III группы".

Таким образом, с принятием Федерального закона 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" претерпели изменения нормы статьи 239 НК РФ: в подпункте 1 пункта 1 слова "на каждого работника" заменяются словами "на каждое физическое лицо".

С 2005 года ЕСН не будут облагаться первые 100 000 рублей, начисленные в течение года каждому из инвалидов, с которыми организация заключила трудовой договор, а также договор гражданско-правового характера. С сумм, превышающих 100 000 рублей, налог начисляется в общеустановленном порядке. Главным условием для применения налоговой льготы является факт установления инвалидности учреждением медико-социальной экспертизы. Данная льгота может быть предоставлена только юридическим лицам, на индивидуальных предпринимателей, у которых есть инвалиды, льгота не распространяется.

Аналогичным образом будут обстоять дела и у общественных организаций инвалидов, а также у учреждений, созданных такими общественными организациями. Начиная с 2005 года они смогут не уплачивать ЕСН с первых 100 000 рублей, начисленных людям, которые выполняют работы или оказывают услуги по гражданско-правовым договорам. Разумеется, такая же льгота сохранится и для тех работников, с которыми организация заключила трудовые договоры.

От уплаты ЕСН согласно пункту 1 статьи 239 НК РФ освобождаются:

"2) следующие категории налогоплательщиков - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

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 налогоплательщиков, занимающихся 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".

В абзаце 1 подпункта 2 пункта 1 статьи 239 НК РФ, в котором поименованы категории налогоплательщиков-работодателей, освобождающихся от налогообложения с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника слова "налогоплательщиков-работодателей" заменяются словом "налогоплательщиков", слова "на каждого отдельного работника" - словами "на каждое физическое лицо". То есть, с 1 января 2005 года расширена сфера применения льготы: данная льгота будет предоставляться при выплатах физическому лицу, получающему вознаграждение на основе не только трудового договора, но и гражданско-правового или авторского договора.

При применении подпункта 1 пункта 1 статьи 239 НК РФ следует иметь в виду, что правомерность использования организациями вышеуказанной льготы подтверждается при представлении ими в составе расчета по авансовым платежам и налоговой декларации по ЕСН списка работающих инвалидов (номера и даты выдачи справки учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида).

В соответствии с пунктом 28 Положения о признании лица инвалидом, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1996 года №965 "О порядке признания граждан инвалидами", в зависимости от степени нарушений функций организма и ограничения жизнедеятельности лицу, признанному инвалидом, инвалидность устанавливается на определенный срок. В частности, инвалидность I группы устанавливается на 2 года, II и III групп - на 1 год.

В случае если в результате освидетельствования (переосвидетельствования) работник получает инвалидность в течение месяца, то налоговая льгота применяется, начиная с 1 числа того месяца, в котором получена инвалидность. Когда же работник в результате освидетельствования (переосвидетельствования) теряет право на получение инвалидности в течение месяца, то с 1 числа этого же месяца налогоплательщик не имеет права на использование налоговой льготы.

В соответствии со статьей 33 Федерального закона от 24 ноября 1995 года №181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации" общественными организациями инвалидов признаются организации, созданные инвалидами и лицами, представляющими их интересы, в целях защиты прав и законных интересов инвалидов, обеспечения им равных с другими гражданами возможностей, решения задач общественной интеграции инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновителей, опекун или попечитель) составляют не менее 80 %, а также союзы (ассоциации) указанных организаций.

Для получения льготы общественные организации инвалидов и их структурные подразделения должны документально подтвердить, что среди членов этих организаций инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов. К законным представителям инвалидов относятся: один из родителей, усыновитель, опекун или попечитель.

Таким образом, при рассмотрении вопроса об отнесении общественных организаций к общественным организациям инвалидов необходимо проверить соблюдение двух основных условий:

членство инвалидов (не менее 80%);

цели и задачи создания общественной организации.

Если общественная организация не соответствует этим условиям и требованиям статьи 33 Федерального закона от 24 ноября 1995 года №181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации", то она не может быть признана общественной организацией инвалидов. Такая организация может применить только льготу, предусмотренную пунктом 1 статьи 239 НК РФ.

Если налогоплательщик имеет право на применение регрессивных ставок ЕСН, то он применяет регрессивные ставки налога к общей сумме выплат и вознаграждений, начисленных нарастающим итогом с начала года по трудовым, гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, и авторским договорам.

Пример 1.

В издательстве работает инвалид - художник по трудовому договору и одновременно оказывает услуги по договору гражданско-правового характера. Выплаты в пользу инвалида в 2005 году по трудовому договору составили 50 000 рублей, а по гражданско-правовому договору 514 286 рублей, профессиональный вычет 154 286 рублей, итого налоговая база 410 000 рублей.

При соблюдении условия на право применения регрессивных ставок ЕСН в 2004 году налоговая льгота применялась только к выплатам по трудовому договору и составляла 50 000 рублей.

В 2005 году обложению ЕСН в части, подлежащей зачислению в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования, подлежит все вознаграждение, то есть 410 000 рублей. При этом вознаграждение в размере 100 000 рублей льготируется, в размере 180 000 рублей (280 000 рублей - 100 000 рублей) облагается по ставке, установленной для налогооблагаемой базы до 280 000 рублей, а 130 000 рублей (410 000 рублей - 280 000 рублей) - по ставке, установленной для налоговой базы от 280 001 рублей до 600 000 рублей.

Окончание примера.

Обратите внимание: пункт 2 статьи 241 НК РФ утратил силу с 1 января 2005 года. Конечно, нельзя не отметить этого изменения: исключается требование о подтверждении права на применение регрессии. То есть бухгалтерам производить довольно трудоемкие расчеты для подтверждения права на применение регрессивной шкалы с 2005 года больше не придется.

С 2005 года все без исключения организации обязаны воспользоваться регрессивными ставками, если налоговая база на каждого отдельного сотрудника превысит установленные пределы.

Обратите внимание, что Федеральный закон от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" не предусматривает льгот при исчислении страховых взносов, установленных в пункте 1 статьи 239 НК РФ. Это означает, что страховые взносы в ПФР начисляются и на суммы выплат и вознаграждений в пользу инвалидов I, II, III групп, вне зависимости от суммы выплат.

При расчете сумм ЕСН следует учесть, что Федеральным законом от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" установлено, что налоговой базой для начисления взносов на обязательное пенсионное страхование является налоговая база по ЕСН. В соответствии с Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20 января 2004 года №11420/03 в размер облагаемой единым социальным налогом базы не включаются суммы, от уплаты налога с которых налогоплательщик освобожден в соответствии со статьей 239 НК РФ, так как размер налоговой базы уменьшается при этом на сумму льготы. Применяемая в таком случае налоговая ставка определяется исходя из размера налоговой базы, оставшейся после произведенного вычета суммы льготы.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации еще раз разъяснил, как организациям, применяющим льготу, рассчитать сумму единого социального налога, который нужно уплатить в федеральный бюджет (Решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 июня 2004 года №4091/04 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании частично недействующими Порядка заполнения расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу и Инструкции по заполнению налоговой декларации по единому социальному налогу"). Для этого можно воспользоваться формулой:

ЕСНф = ЕСНп - ПВп - ЕСНлг + ПВлг, где:

ЕСНф - ЕСН, подлежащий уплате в федеральный бюджет;

ЕСНп и ПВп - ЕСН, направляемый в федеральный бюджет, и пенсионные взносы, начисленные на всю зарплату работника, соответственно;

ЕСНлг и ПВлг - ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет, и пенсионные взносы, приходящиеся на льготируемую часть зарплаты, - 100 000 руб. соответственно.

Пример 2.

ОАО "Кипарис" в 2005 году заплатило Филимонову В.С. 240 000 рублей. Филимонов родился в 1961 году и является инвалидом II группы.

Сумма ЕСН, которую нужно перечислить в федеральный бюджет с зарплаты Филимонова, составляет: (240 000 рублей х 20%) - (240 000 рублей х 14%) - (100 000 рублей х 20%) + (100 000 рублей х 14%) = 8400 рублей.

Сумма же пенсионных взносов, перечисленная на финансирование страховой части трудовой пенсии Филимонова, составит:

240 000 рублей х 14% = 33 600 рублей.

Окончание примера.

Льготой пользуются организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %. В случае изменения численности работающих инвалидов и их фонда заработной платы, в фонде оплаты труда производится перерасчет по налогу за соответствующий период.

При определении доли в 25 процентов, определяется именно доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда, а не доля выплат и вознаграждений инвалидов в суммарном объеме выплат и вознаграждений. При определении выплат и вознаграждений учитываются все выплаты, в том числе и указанные в статье 238 НК РФ.

Получение работником пенсии по старости не исключает его инвалидности и применение льгот. Для расчета численности в настоящее время можно воспользоваться Постановлением Росстата от 3 ноября 2004 года №50 "Об утверждении Порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: №П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", №П-2 "Сведения об инвестициях", №П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", №П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", №П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации" (форма №П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников").

Льгота по уплате ЕСН предоставляется также учреждениям, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов на основании учредительных документов. В учредительных документах должны содержаться сведения о собственнике имущества данной организации и записи о том, что организации созданы 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.

Льготы, указанные в подпункте 2 пункта 1 не распространяются на организации, занимающиеся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров, указанных в перечне, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2000 года №884 "Об утверждении товаров, реализация которых не подлежит освобождению от обложения налогом на добавленную стоимость, а также при производстве и (или) реализации которых осуществляющие их организации не подлежат освобождению от уплаты единого социального налога (взноса)".

Не подлежат освобождению от уплаты ЕСН организации, осуществляющие производство и (или) реализацию следующих товаров:

Шины для автомобилей;

Охотничьи ружья;

Яхты, катера (кроме специального назначения);

Продукция черной и цветной металлургии (кроме вторичного сырья черных и цветных металлов и метизов);

Драгоценные камни и драгоценные металлы;

Меховые изделия (кроме изделий детского ассортимента);

Высококачественные изделия из хрусталя и фарфора;

Икра осетровых и лососевых рыб;

Готовая деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов.

Статьей 181 НК РФ определен перечень подакцизных товаров и минерального сырья, подлежащих налогообложению:

Подакцизными товарами признаются:

спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов.

Не рассматривается как подакцизные товары следующая спиртосодержащая продукция:

лекарственные, лечебно - профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно - профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 270 мл;

подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации;

товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке:

алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента, за исключением виноматериалов);

пиво;

табачная продукция;

автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильный бензин;

дизельное топливо;

моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонный бензин.

Под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного.

Бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 градусов С при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.

Организации, занимающиеся реализацией товаров по перечню, утверждаемому Правительством, лишаются льготы на весь налоговый период, даже при наличии одной операции или только

посреднических операций.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

При принятии решения об отказе от использования льготы налогоплательщик должен предоставить в налоговые органы заявление в письменной форме об отказе от применения льготы, установленной статьей 239 НК РФ.

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

Учитывая положения статьи 75 НК РФ, налогоплательщик помимо причитающихся к уплате за предшествующие отчетные периоды сумм единого социального налога обязан также уплатить соответствующие суммы пеней.