

**ЦЕНТРАЛЬНЫЙ КОМИТЕТ ПРОФСОЮЗА
РАБОТНИКОВ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**КОЛЛЕКТИВНЫЙ ДОГОВОР —
ЭТО ЭКОНОМИЧЕСКИ ВЫГОДНО**
(методические рекомендации)

Москва 2013 г.

Настоящий информационный бюллетень подготовлен на основании действующих норм трудового, налогового законодательства, иных нормативных правовых актов и разъяснений органов законодательной и исполнительной власти, судебных органов и предназначен для использования в работе профсоюзных работников и профактива при заключении ими коллективного договора, а также в помощь руководителям учреждений здравоохранения.

Составитель информационного бюллетеня: главный правовой инспектор труда ЦК Профсоюза **В.А.Воробьев**, правовой инспектор труда ЦК Профсоюза — ведущий специалист отдела правовой и социальной защиты аппарата Профсоюза **Н.А.Громова**.

Ответственный за выпуск: Секретарь ЦК Профсоюза — заведующий отделом правовой и социальной защиты аппарата Профсоюза **М.В.Краснорудская**.

Тираж 100 экз.

*К каждому экземпляру прилагается CD диск
(полная версия информационного бюллетеня)*

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел I

1. Общие положения стр. 10-11
2. Преимущества коллективного договора перед локальными нормативными актами работодателя стр. 12-14
3. Зачем и кому нужен коллективный договор? стр. 15
4. О чем работодатель договаривается с работниками? стр. 16-17
5. Для чего заключать коллективный договор? стр. 18-19
6. Коллективный договор и государственные бюджетные учреждения в современных условиях стр. 20-21
7. Установление социальных гарантий через коллективный договор стр. 22
8. Правильно оформляем социальный пакет, предусмотренный коллективным договором стр. 23-24
9. Налог на прибыль стр. 25-56
 - 9.1. Рассмотрим более подробно виды расходов учреждения стр. 29-34
 - 9.1.1. Учитываем расходы на мобильную связь стр. 29-30
 - 9.1.2. Учитываем затраты на разговоры по безлимитному тарифу стр. 30-31
 - 9.1.3. Нормы, позволяющие частично уменьшить налогооблагаемую прибыль стр. 31-34
 - 9.2. Учитываем расходы на оплату труда стр. 35-47
 - 9.2.1. Состав расходов на оплату труда, учитываемых при определении налоговой базы стр. 36-38
 - 9.2.2. Общий порядок налогового учета расходов на оплату труда для целей налогообложения стр. 38-39
 - 9.2.3. Расходы на выплату заработной платы по должностному окладу стр. 39
 - 9.2.4. Порядок учета расходов на выплаты стимулирующего характера (поощрения за труд) стр. 39-41
 - 9.2.5. Расходы на выплату премии по итогам работы за год (тринадцатая зарплата и иные выплаты) стр. 41-42
 - 9.2.6. Расходы на выплату премии (вознаграждения) за выслугу лет (стаж работы по специальности) стр. 43
 - 9.2.7. Расходы на выплату премий по случаю праздников (ко дню рождения, к юбилею, новому году, 8 марта, профессиональному празднику и т.п.) стр. 43-45

9.2.8. Порядок учета расходов на выплату надбавок (доплат), связанных с режимом работы и условиями труда	стр. 46-47
9.3. Выплаты в отношении работников, не учитываемые в расходах на оплату труда, уменьшающих налоговую базу при расчете налога	стр. 47-48
9.4. Расходы на питание и проезд	стр. 49-51
9.5. Расходы на выплату надбавки (доплаты) за тяжелые, вредные и (или) опасные условия труда	стр. 51-52
9.6. Учитываем расходы на командировки	стр. 52-55
9.6.1. В командировку или нет	стр. 52-53
9.6.2. В учебный отпуск	стр. 53-55
9.7. Полная оплата больничного листка	стр. 55-56
10. Итог	стр. 57

Раздел II

1. Извлечения из Налогового кодекса Российской Федерации	стр. 58-64
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. № 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к просим расходам, связанным с производством и реализацией»	стр. 65-66
3. Постановление Правительства Российской Федерации от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки»	стр. 66
4. Письмо Минфина России от 28 августа 2013 года № 03-03-06/4/8	стр. 67-69
5. Письмо Минфина России от 19 января 2009 г. № 03-03-07/2 об учете и документальном подтверждении расходов организации на оплату услуг сотовой связи в целях исчисления налога на прибыль	стр. 69-70
6. Письмо Минфина России от 5 июня 2008 г. № 03-03-06/1/350 об учете организацией расходов на приобретение и обслуживание телефонных номеров (sim-карт) при исчислении налога на прибыль	стр. 71

7. Письмо Минфина России от 14 сентября 2009 г.
№ 03-03-05/169 о документальном подтверждении
командировочных расходов организации
в целях исчисления налога на прибыль стр. 72-73
8. Письмо Минфина России от 12 марта 2012 г.
№ 03-03-06/1/122 об учете расходов организации
для целей налога на прибыль в случае содержания
в трудовом и (или) коллективном договоре условия
о возмещении затрат по уплате процентов
по кредитному договору стр. 74-75
9. Письмо Минфина России от 16 ноября 2009 г.
№ 03-03-06/2/225 об учете в целях исчисления
налога на прибыль организации сумм затрат
по уплате процентов по займам (кредитам)
на приобретение жилья и документах, необходимых
для подтверждения указанных расходов стр. 76-77
10. Письмо Минфина России от 23 июня 2011 г.
№ 03-03-06/1/378 о порядке учета расходов
на мобильную связь по безлимитному тарифу
в целях налога на прибыль стр. 78
11. Письмо Минфина России от 4 июня 2008 г.
№ 03-03-06/2/65 об учете в целях исчисления
налога на прибыль расходов организации
в виде платежей (взносов) по договорам
добровольного страхования стр. 79-80
12. Письмо Минфина России от 16 ноября 2010 г.
№ 03-03-06/1/731 об учете в целях исчисления
налога на прибыль расходов организации
сумм дополнительных взносов
по вновь принятым работникам по договору
добровольного медицинского страхования,
заключенному на один год, если дополнительные
соглашения заключались в течение года стр. 81-82
13. Письмо Минфина России от 29 января 2010 г.
№ 03-03-06/2/11 (извлечение) об учете
в целях налогообложения прибыли расходов организации
в виде резервов на возможные потери по ссудам
и взносов по добровольному медицинскому страхованию стр. 83-84

14. Письмо Минфина России от 15 марта 2012 г.
№ 03-03-06/1/130 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на оплату абонементов фитнес-клуб и др. стр. 85-86
15. Письмо Минфина России от 9 ноября 2011 г.
№ 03-03-06/4/126 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на доплату за работу в ночную смену
при многосменном режиме и повышенные
размеры оплаты труда за работу в ночное время стр. 87-88
16. Письмо Минфина России от 31 июля 2009 г.
№ 03-03-06/1/504 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на различные виды материальной помощи,
предусмотренной коллективным договором стр. 89-90
17. Письмо Минфина России от 19 ноября 2009 г.
№ 03-03-06/1/764 о подтверждении
командировочных расходов в целях налога на прибыль
при направлении работников в командировку стр. 91-93
18. Письмо Минфина России от 20 мая 2011 г.
№ 03-03-06/4/49 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на компенсацию стоимости проезда работника
к месту отпуска и обратно, а также проезда
к месту работы и обратно стр. 94-96
19. Письмо Минфина России от 4 июня 2012 г.
№ 03-03-06/1/292 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на обеспечение горячим питанием работников стр. 97-99
20. Письмо Минфина России от 13 мая 2008 г.
№ 03-03-06/1/305 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на выплату выходного пособия при увольнении работника стр. 100-101
21. Письмо Минфина России от 3 мая 2012 г.
№ 03-03-06/2/47 об учете в целях
налогообложения прибыли расходов организации
на полную сумму выплаченных работникам
выходных пособий вне зависимости от их величины стр. 102-104

22. Письмо Минфина России от 5 февраля 2008 г.
№ 03-03-06/1/81 о порядке учета
в целях исчисления налога на прибыль
расходов организации на суммы
выплаченной работникам премии стр. 105-106
23. Письмо Минфина России от 23 января 2008 г.
№ 03-03-06/2/5 о порядке учета в целях
исчисления налога на прибыль организации
расходов на оплату труда в виде ежегодных
вознаграждений работникам за выслугу лет стр. 107-108
24. Письмо Минфина России от 15 декабря 2010 г.
№ 03-03-06/2/212 о признании в расходах организации
в целях исчисления налога на прибыль сумм
превышения фактически выплачиваемых работодателем
пособий по временной нетрудоспособности над суммами,
установленными федеральным законодательством стр. 109-111
25. Письмо Минфина России от 21 мая 2010 г.
№ 03-03-06/1/340 о признании в расходах организации
в целях исчисления налога на прибыль в составе
расходов на оплату труда разницы между суммой оклада
и суммой пособия за период временной нетрудоспособности,
подтвержденный больничным листом; суммы оклада
за период временной нетрудоспособности,
не подтвержденный больничным листом стр. 112-113
26. Письмо Федеральной налоговой службы
от 14 июля 2013 г. № ЕД-4-3/10699@ стр. 114-116
27. Письмо Федеральной налоговой службы
от 10 марта 2005 г. № 02-1-08/46@ об учете
в целях налогообложения прибыли расходов организации,
связанных с приобретением питьевой воды стр. 117-118
28. Письмо Федеральной налоговой службы
от 11 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/741
о порядке документального подтверждения
в целях исчисления налога на прибыль расходов
организации на командировки работников в виде суточных стр. 119-120
29. Письмо Федеральной налоговой службы
от 06 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/14453@
о расходах на проведение аттестации рабочих мест
при расчете налога на прибыль стр. 121-122

30. Письмо УФНС по г.Москве
от 24 ноября 2010 г. № 16-15/123356@
о правильном оформлении формы № Т-11а
"Приказ (распоряжение) о поощрении работников"
для документального подтверждения расходов
на оплату труда в целях налога на прибыль стр. 123-124
31. Письмо УФНС по г.Москве от 5 апреля 2005 г.
№ 20-12/22796 об учете для целей
налогообложения прибыли расходов
по выплате работникам к юбилейным датам стр. 125-126
32. Письмо УФНС по г.Москве от 25 апреля 2011 г.
№ 16-15/040299@ о документальном подтверждении
расходов на оплату труда в целях налога на прибыль;
о возможности применения самостоятельно
разработанной формы приказа
о выплате премий сотрудникам стр. 127-128
33. Письмо УФНС по г.Москве от 24 ноября 2010 г.
№ 16-15/123356@ о порядке оформления формы N Т-11а
"Приказ (распоряжение) о поощрении работников"
для документального подтверждения расходов
на оплату труда в целях налога на прибыль стр. 129-130
34. Письмо УФНС по г.Москве от 15 июня 2010 г.
№ 16-15/062759@ об учете в целях исчисления
налога на прибыль расходов организации
в виде премий работникам за выслугу лет стр. 131-132
35. Письмо УФНС по г.Москве от 30 ноября 2009 г.
№ 16-15/125486 об оформлении приказа
о направлении работника в командировку
для принятия впоследствии к учету расходов
на командировку, в том числе суточных стр. 133-135



**ЧТОБЫ ГЛАВВРАЧ С ПЕРСОНАЛОМ
БЫЛИ В СОЮЗЕ, ЗАКЛЮЧАЙ
ДОГОВОР И БУДЬ В ПРОФСОЮЗЕ!**

1. Общие положения

Взаимоотношения между работниками и работодателями, направленные на обеспечение согласования их взаимных интересов по вопросам регулирования трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений регулируются через социальное партнерство.

Суть принципа социального партнерства заключается в праве на участие работников и работодателей в договорном регулировании социально-трудовых отношений. Организацию и порядок договорного регулирования определяют основные принципы социального партнерства, закрепленные в ст.24 ТК РФ, первостепенное значение среди которых имеет принцип равноправия сторон. Действие этого базового принципа логически связан с другим принципом - принципом обязательности исполнения договорных условий (установленных в коллективных договорах, соглашениях) не только работодателями и их представителями, но и работниками и их представителями. Тем самым еще раз подтверждается важность принципа равенства сторон, участвующих в договорном обеспечении интересов работников и работодателей.

Договорное регулирование социально-трудовых отношений осуществляется путем заключения коллективных договоров в организациях после коллективных переговоров по подготовке проектов коллективных договоров. Представители работодателя и работников оговаривают, что именно будет прописано **в коллективном договоре**.

Зачем нужен коллективный договор сторонам трудовых отношений? Казалось бы, в организации и без того много документов, регламентирующих трудовые отношения, и вполне можно было бы обойтись и без коллективного договора. В конце концов, у работников уже есть трудовой договор!



Вместе с тем, согласование оптимального баланса интересов работников и работодателей по вопросам регулирования трудовых и иных непосредственно связанных с ними отношений помогает достигать следующих целей:

- стабилизации трудовых правоотношений с работниками;
- усиления мотивации работников в решении задач, стоящих перед организацией;
- обеспечение материальной заинтересованности работников в ответственном отношении к выполнению своих трудовых (должностных) обязанностей;

- достижения упорядоченности системы оплаты труда;
- оптимизации планирования и управления расходами на оплату труда;
- обеспечения социальной защиты и материальной поддержки работников.

Данный перечень носит примерный характер и может быть расширен по усмотрению сторон трудовых отношений.

Установление показателей премирования, системы доплат и надбавок, предоставление медицинского страхования, займов на обучение и прочих поощрений и льгот позволят избежать текучести кадров и удержать квалифицированных специалистов. Через **коллективный договор** можно решать вопросы повышения производительности труда, ответственности коллектива и др. Как показывает практика, наличие социальных гарантий зачастую является гораздо большей мотивацией для работника, чем величина его заработной платы.

2. Преимущества коллективного договора перед локальными нормативными актами работодателя



Трудовой кодекс РФ устанавливает приоритет коллективно-договорного регулирования ряда вопросов. Это не означает, что данные вопросы на уровне работодателя должны быть обязательно урегулированы в коллективном договоре - они могут быть закреплены в трудовых договорах, в локальных нормативных актах. Иногда закрепление некоторых положений в коллективном договоре увязывается с положениями налогового законодательства, что требует **отслеживания этих моментов финансовыми службами работодателя.**

К сожалению, в некоторых организациях коллективный договор еще не нашел популярности. Как правило, его непопулярность вызвана, как считают работодатели, дополнительной финансовой нагрузкой, которая заключается в предоставлении дополнительных гарантий, компенсаций и льгот работникам.

Заинтересованность работников в заключении коллективного договора очевидна. При этом **не только работники, но и работодатели** получают немалые преимущества.



Во-первых, трудовое законодательство предоставляет право работодателю установить в коллективном договоре дополнительные трудовые и социальные льготы для работников.



Во-вторых, коллективный договор позволяет существенно сократить объем документооборота по кадровым вопросам.

Основными причинами, по которым работодатель не желает заключать коллективный договор, являются:

пассивность работников и отсутствие профсоюзной организации

отсутствие финансовых возможностей у организации

нестабильное развитие организаций

Коллективный договор относится к срочным договорам. Если по истечении его срока он не будет продлен или заключен заново, то работники не смогут воспользоваться гарантиями, которые были закреплены в этом договоре.



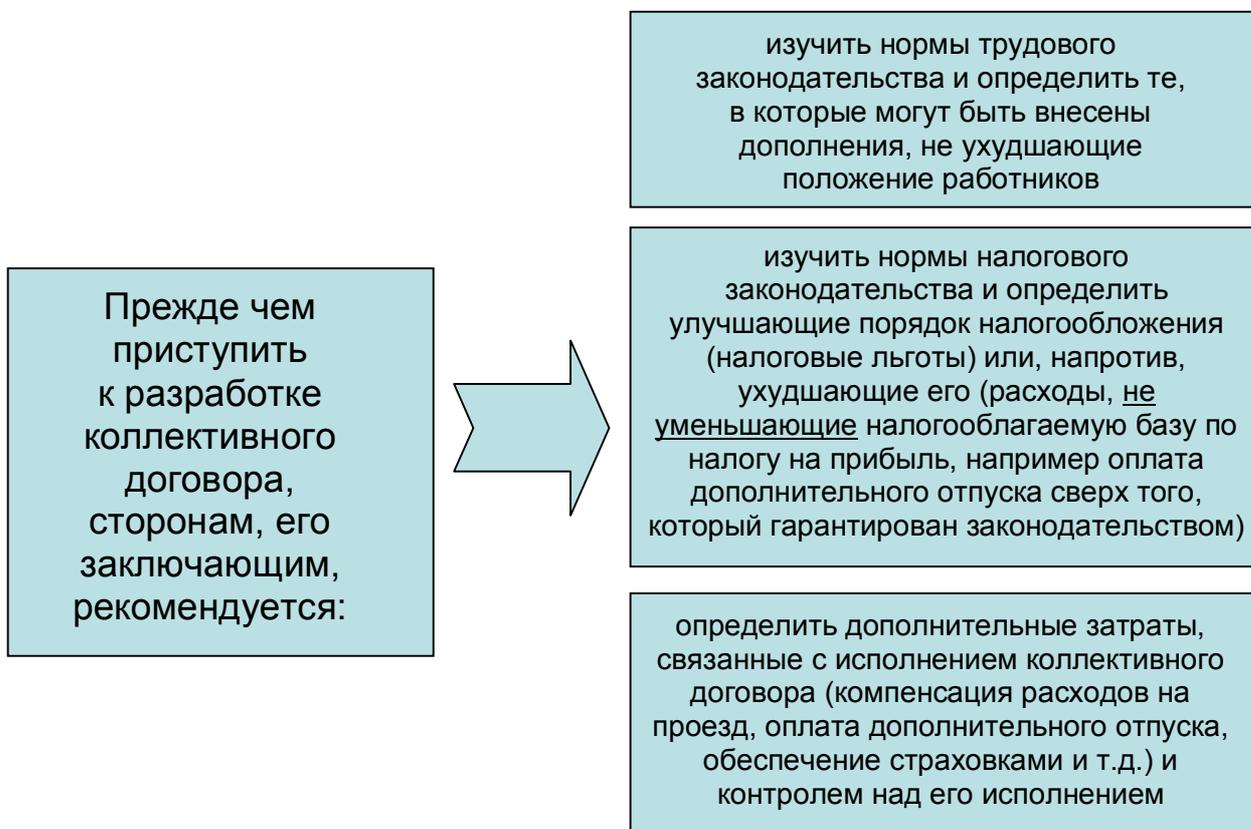
Коллективный договор нужен, прежде всего, для того, чтобы закрепить права и обязанности руководителя и работников, учесть их взаимные интересы.

Стороны вправе расширить или сузить перечень положений, определенных в ст. 41 ТК РФ, для их включения в **коллективный договор**.



В первую очередь в **коллективном договоре** следует закрепить те условия, которые улучшают положение работников по сравнению с трудовым законодательством, а также те, которые не нашли отражения в локальных нормативных актах организации.

Нецелесообразно дублировать обязательства сторон, которые однозначно установлены в Трудовом кодексе РФ. Исключением являются те положения, в отношении которых в законах и иных нормативных правовых актах содержится прямое указание на их включение в коллективный договор.



Эти вопросы, прежде всего, должны быть рассмотрены работодателем, которому необходимо гарантировать обеспечение обязательств по колдоговору. Ему необходимо избегать закрепления в договоре тех положений, соблюдение которых он не может в дальнейшем обеспечить.

Таким образом, работникам следует не просто дополнять колдоговор положениями, улучшающими систему оплаты труда, но и исходить из возможности работодателя гарантировать их соблюдение.

Работодателю следует не только отражать собственные интересы, которые ограничены нормами ч. 3 ст. 41 ТК РФ, но и исходить из необходимости и достаточности гарантий для работников организации.

К еще одному преимуществу колдоговора стоит отнести то, что в организации, в которой заключен колдоговор, должен вестись постоянный контроль за его исполнением (ст.51 ТК РФ). Такой контроль осуществляется сторонами социального партнерства, их представителями, соответствующими органами по труду. При проведении контроля представители сторон обязаны предоставлять друг другу необходимую для этого информацию. С целью обеспечения контроля формируется специальная комиссия.

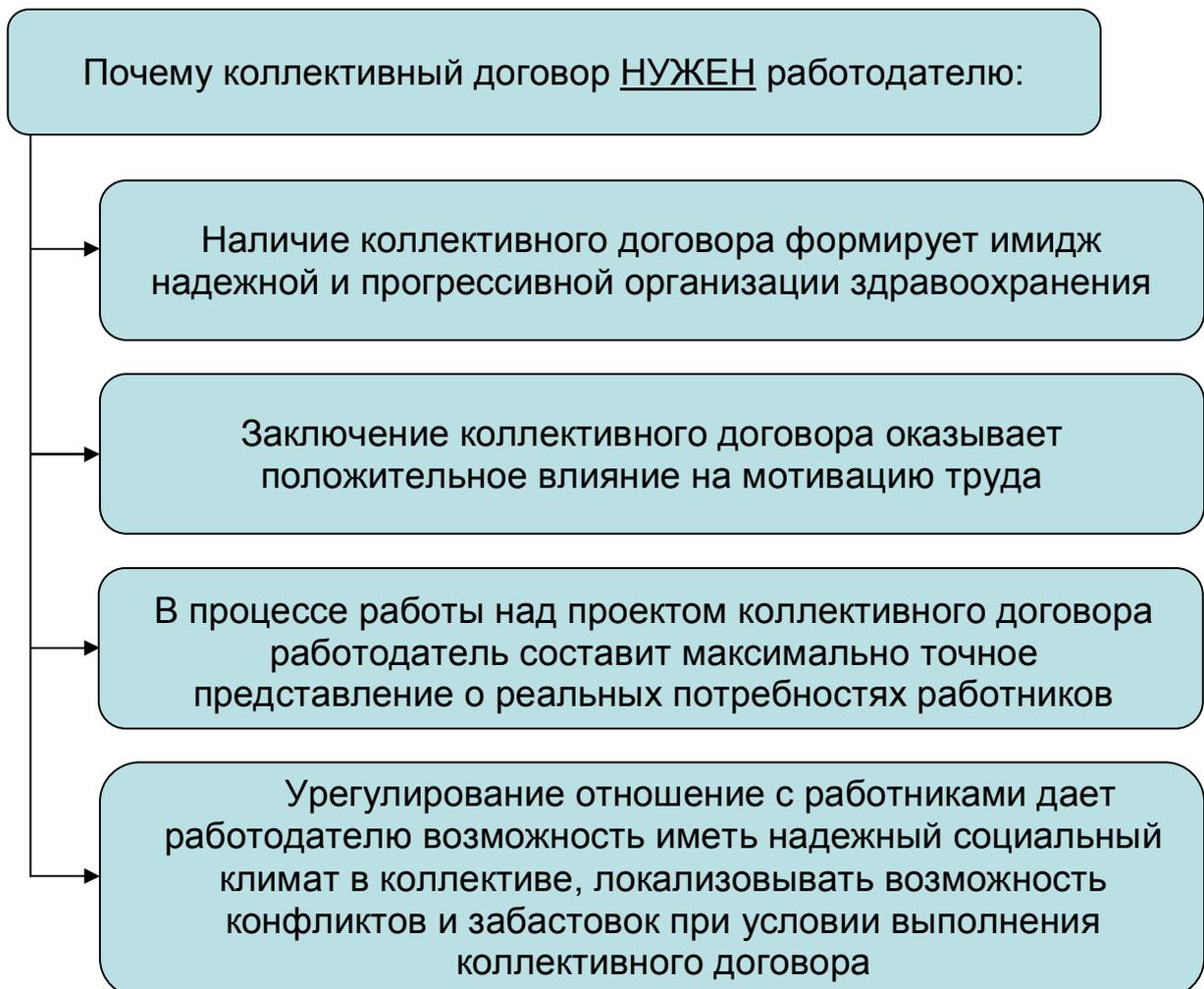
3. Зачем и кому нужен коллективный договор?

Несколько слов о природе коллективного договора.

Нормативное определение понятия «коллективный договор» законодатель закрепил в ст. 40 Трудового кодекса РФ.

Так, согласно ч.1 ст. 40 ТК РФ под коллективным договором понимается правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей.

Коллективный договор, впрочем как и все остальные локальные нормативные акты работодателя, не должен содержать условий, ограничивающих права или снижающих уровень гарантий работников по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (ч. 2 ст. 9 ТК РФ).



4. О чем работодатель договаривается с работниками

Решение самых насущных проблем, которые чаще всего возникают в деятельности организации, **можно оговорить именно в коллективном договоре**. Как будет выглядеть подобное соглашение, и что оно будет содержать, законодатель доверил определять сторонам социального партнерства **самостоятельно**. В то же время в Трудовом кодексе приведен неисчерпывающий перечень положений, по которым стороны могут договориться (ст. 41 ТК РФ):

- форма, система и размер оплаты труда;
- выплата пособий и компенсаций;
- вопросы об изменении размера заработной платы при возрастании цен или росте инфляции;
- рабочее время сотрудников и время отдыха;
- порядок предоставления отпуска и положения о его длительности;
- вопросы безопасности и охраны труда работников;
- забота работодателя о здоровье работников и членов их семей;
- оплата питания работников;
- дополнительно можно оговорить льготы и преимущества, на которые имеет право работник, — они могут быть благоприятнее по сравнению с аналогичными льготами и преимуществами, которые предусмотрены законодательством;
- об отказе работников от забастовок в случае выполнения работодателем условий коллективного договора.



В результате, **коллективный договор** выполняет сразу несколько функций.

Защитную — защищает интересы работников, ведь в трудовых отношениях работодатель является экономически более сильной стороной.

Оптимизирующую — способствует упрощению трудовых договоров, оптимизации расчетов затрат на оплату труда.

Регулирующую — позволяет избежать открытых конфликтов между работниками и администрацией. Пока договор остается в силе, он регулирует трудовые отношения и помогает разрешить все вопросы, возникающие у сторон в связи с его положениями.

Таким образом положительный эффект от **коллективного договора** для сторон социального партнерства очевиден.

С одной стороны, **работники** должны быть уверены в ясности и стабильности в отношениях с работодателем, в том, чтобы существующие, но не прописанные нигде условия труда были закреплены на бумаге (зарплата, дополнительные льготы и преимущества), в более благоприятных условиях труда по сравнению с установленными законами или иными нормативными правовыми актами.

С другой стороны, **работодателю** важно, чтобы в период действия договора не возникало трудовых споров.

Какой еще положительный эффект может извлечь из коллективного договора работодатель?

Работодатели при заключении коллективного договора получают немалые преимущества. Дело в том, что согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ организация может учесть в составе расходов на оплату труда начисления, компенсации, выплаты и расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами **и (или) коллективными договорами**. Получается, что коллективный договор нужен как доказательство обоснованности затрат. Ведь если все включить в состав трудового договора, то объем его значительно расширится.

5. Для чего заключать коллективный договор?

Некоторые работодатели полагают, что коллективный договор заключается только для работников, чтобы установить им дополнительные гарантии, компенсации и льготы. Но такое мнение ошибочно. Коллективный договор позволяет руководству организации не только улучшить некоторые условия трудовых отношений, но и об организации позаботиться, так как **довольно часто в нормативных актах имеются ссылки, позволяющие учесть расходы при исчислении некоторых налогов, если они предусмотрены коллективным договором.**



Таким образом, государство **поощряет организации, заключившие коллективные договоры**, т.к. в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ расходы на премии и любые социальные выплаты, прописанные в коллективном договоре, **а не во внутренних документах организации,** относятся на себестоимость как необходимые расходы, **и работодатель не платит с них налоги.**

ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

Подтверждает изложенное Постановление ФАС ЦО от 03.07.2006 N A14-18292-2005/641/10. Из материалов дела следовало, что организация не включала в расходы выплату премий работникам за работу в выходные и праздничные дни, за добросовестное выполнение трудовых обязанностей, за сдачу бухгалтерской отчетности и др. Поэтому ей были предъявлены штрафные санкции и указали на уплату в бюджет определенных налогов. Суд апелляционной инстанции сделал вывод о том, что поскольку эти выплаты предусмотрены Положением об оплате труда и коллективным договором, они относятся к расходам на оплату труда, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.



Итак, наличие коллективного договора позволяет работодателю оптимизировать решение сразу нескольких проблем:



Во-первых, он помогает стабилизировать отношения с трудовым коллективом. Установление показателей премирования, системы доплат и надбавок усиливает мотивацию работников. С другой стороны, в коллективный договор может быть включено положение о запрете забастовок, если работодатель выполняет все условия коллективного договора, участия работников в акциях, организованных в случае возникновения «корпоративных войн».

Во-вторых, коллективный договор позволяет существенно сократить объем кадрового документооборота. В небольшой организации работодатель может оговорить все аспекты трудовых отношений в трудовом договоре с каждым сотрудником. Но в любой средней или крупной организации у работодателя нет возможности контактировать непосредственно с каждым из работников. В этом случае взаимодействие с работниками он осуществляет посредством коллективного договора.

В-третьих, коллективный договор для работодателя — это инструмент управления налоговой нагрузкой по налогу на прибыль, НДФЛ.

При проведении проверки аудиторы неспроста запрашивают в числе прочих документов и **коллективный договор**. Ведь его положения влияют на порядок налогообложения деятельности организации.

6. Коллективный договор и государственные бюджетные учреждения в современных условиях

В настоящее время **бюджетная сфера** находится в стадии активного реформирования, причем 1 января 2012 года все действующие бюджетные учреждения преобразованы в государственные казенные, бюджетные или автономные.

Соответствующие изменения внесены в Бюджетный кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Закон о некоммерческих организациях и иные нормативные правовые акты.

Несмотря на привычное название, новые государственные бюджетные учреждения стали обладать большими правами, чем раньше. Если ранее решение о направлении использования денежных средств, полученных учреждением от осуществления деятельности, приносящей доход, являлось компетенцией вышестоящего органа бюджетного учреждения, то с 01.01.2011 г. "бюджетники" вправе самостоятельно решать, куда направлять полученные доходы.



Такая самостоятельность «бюджетников» влечет за собой и общий порядок налогообложения их доходов, что и было учтено нормами Федерального закона от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений", который отменил с 1 января 2011 года действие статьи 321.1 НК РФ «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями».

Так как государственное бюджетное учреждение обладает правоспособностью юридического лица, следовательно, оно признается плательщиком налогов и сборов. Правда, уплачивать налоги "бюджетникам" приходится лишь в том случае, если у учреждения имеются объекты налогообложения, под которыми в целях налогообложения понимаются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.



С помощью коллективного договора можно осуществлять налоговое планирование учреждения.

Каким образом?



Давайте посмотрим.

Учреждения стремятся к минимизации налогообложения, поэтому их интересует вопрос: как? **Не последнее место при этом отводится коллективному договору, поскольку довольно часто в нормативных актах имеются ссылки, позволяющие учесть расходы при исчислении некоторых налогов, при условии если они предусмотрены коллективным договором.**

Устанавливая определенные выплаты и компенсации работникам, в нем следует прописать условия, порядок и размеры их предоставления.

7. Установление социальных гарантий через коллективный договор

Наиболее важные положения **коллективных договоров** неизменно касаются вопросов оплаты труда.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и **(или) коллективными договорами**.

В статье 255 Налогового кодекса РФ дан перечень конкретных расходов на оплату труда, заканчивающийся п.25, согласно которому для целей исчисления налога на прибыль учитываются **«другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором»**. Таким образом, перечень «зарплатных» расходов в НК РФ остаётся открытым.

Пункт 25 ст.255 Налогового кодекса РФ применяется для отражения в расходах выплат в рамках так называемого соцпакета, предусмотренного во многих учреждениях. Однако ст.270 Налогового кодекса РФ установлены определенные ограничения для расходов, осуществляемых в пользу работников.

Как правильно оформить подобные расходы? В каких случаях на практике возможны споры между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу "других видов" расходов на оплату труда?

8. Правильно оформляем социальный пакет, предусмотренный коллективным договором

Под термином «соцпакет» обычно понимаются меры поощрения и поддержки работника, не предусмотренные трудовым законодательством и финансируемые или осуществляемые работодателем по собственной инициативе в целях стимулирования производственной мотивации работника.



Как правильно оформить расходы, связанные с подобными выплатами, чтобы их можно было учесть для целей исчисления налога на прибыль?

В этом нет ничего сложного.

~ Во-первых, должны соблюдаться положения ст. 252 Налогового кодекса РФ (которая предъявляет универсальные требования к признанию расходов, уменьшающих облагаемую базу по налогу на прибыль, - экономическая обоснованность и документальное подтверждение).

~ Во-вторых, гарантии и компенсации должны быть предусмотрены трудовыми и (или) колдоговорами.

Оформить соцпакет можно по-разному, однако подойти к этому вопросу следует с особой тщательностью.

Итак, где лучше всего отразить условия соцпакета? Здесь многое зависит от того, насколько велик перечень гарантий и компенсаций, предусмотренных в организации, а также от количества работающих.

Если организация небольшая и список гарантий состоит из пары-тройки пунктов, то условия соцпакета можно отражать в каждом трудовом договоре.

Если же в организации в отношении соцпакета используется дифференцированный подход, то **включение всех его условий в каждый трудовой договор сделает последний весьма громоздким**. Кроме того, если работодатель захочет поменять правила, внесение изменений в каждый трудовой договор потребует большого труда.

Предусмотренные в соцпакете гарантии и компенсации можно включить в коллективный договор.

Положения, описывающие входящие в соцпакет гарантии и компенсации, **можно включить в коллективный договор**, что позволит исключить правила поощрения из трудовых договоров и избавит от необходимости внесения в них положений о премировании.

Социальный пакет, может предусматривать, например, дифференцирование его состава в зависимости от специфики работы структурных подразделений учреждения, гендерных и возрастных признаков каждого сотрудника, стажа его работы в организации. Учреждение сможет оперативно корректировать состав соцпакета в зависимости от потребностей сотрудников и своих финансовых возможностей.

9. Налог на прибыль

Платить ли налог на прибыль государственным бюджетным учреждениям?

Поскольку согласно Гражданскому кодексу РФ бюджетные учреждения относятся к организациям (ст. 120 ГК РФ), они на общих основаниях являются плательщиками налога на прибыль организаций.

Бюджетные учреждения должны вести налоговый учет доходов и расходов в общем порядке, **предусмотренном для всех организаций**, то есть в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ уплачивать налог на прибыль организаций.

А если есть доход, то имеется и налог на прибыль. В соответствии с нормами главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ плательщиками налога на прибыль признаются российские организации (ст. 246 НК РФ).

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если **объекта нет, нет и оснований для уплаты налога**.

Для налога на прибыль объектом налогообложения признается прибыль, которую получила организация (ст. 247 НК РФ).

Что такое прибыль? По общему правилу прибыль для целей налогообложения представляет собой разницу между доходами и расходами организации (п.1 ст. 247 НК РФ).

Объектом налогообложения является разница между полученными **доходами и расходами** (показателям, на которые организация может уменьшить свой доход (п. 1 ст. 252 НК РФ), а **денежное выражение этой разницы признается налоговой базой по данному налогу**.

Однако не все произведенные организацией расходы уменьшают полученные доходы, о чем будет рассмотрено ниже.



Положения **коллективного договора могут значительно снизить налоговую базу по налогу на прибыль, если в них предусмотрены перечисленные в данных методических рекомендациях расходы учреждения.**



Какие доходы и при каких условиях учитываются при определении **налоговой базы** по налогу на прибыль?

Для того, чтобы расходы учреждения учесть при налогообложении прибыли налогоплательщику, необходимо учитывать требования ст. 252 НК РФ об обоснованности расходов и их документальном подтверждении. Поэтому организации следует установить порядок расчета вознаграждений в зависимости от документально подтвержденного стажа работы, категории работников, имеющих право на вознаграждение, и величины их оклада.



Приводимые ниже виды расходов организации вполне уместно предусмотреть в коллективном договоре в виде социального пакета для работников.



Какие же документы нужно оформить, чтобы подтвердить осуществленные расходы?

Статья 252 НК РФ разрешает подтверждать расходы **любыми документами**, которые оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации. В том числе документами, которые косвенно подтверждают произведенные расходы, например:

- приказом о командировке;
- проездными документами;
- отчетом о выполненной работе в соответствии с договором.



Таким образом, Налоговый кодекс РФ не устанавливает конкретного перечня документов, которые вы должны оформить для подтверждения осуществленных расходов. Налоговый кодекс РФ также не предъявляет каких-либо требований к оформлению (заполнению) расходных документов.



Главное, чтобы на основании документов, которые есть у работодателя, можно было сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 02.03.2010 N А13-4637/2009, от 14.01.2010 N А21-9813/2008, ФАС Московского округа от 10.03.2009 N КА-А40/950-09, ФАС Центрального округа от 18.02.2010 N А35-5033/08-С21, ФАС Уральского округа от 05.05.2010 N Ф09-10191/09-С3, ФАС Северо-Кавказского округа от 30.03.2010 N А32-26661/2008-19/3).

Вот, например, какие документы требуют оформлять контролирующие органы для подтверждения некоторых расходов.

<u>Вид расхода</u>	<u>Перечень документов</u>	<u>Основание</u>
Сотовая связь для работников	Договор с оператором сотовой связи; утвержденный руководителем перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; приказ руководителя об установлении лимита расходов на связь; детализированные счета оператора связи	Письма Минфина России от 19.01.2009 N 03-03-07/2, от 05.06.2008 N 03-03-06/1/350
Содержание и эксплуатация служебных автомобилей	Путевые листы; авансовые отчеты подотчетных лиц; талоны на ГСМ, кассовые чеки; акты выполненных ремонтных работ и т.п.	Письмо Минфина России от 11.01.2006 N 03-03-04/2/1
Командировочные расходы	Авансовый отчет; командировочное удостоверение (при командировках по РФ и в некоторые государства СНГ); документы о найме жилого помещения; транспортные документы и другие оправдательные документы	Письма Минфина России от 14.09.2009 N 03-03-05/169, от 17.05.2006 N 03-03-04/1/469
Расходы на приобретение питьевой воды	Справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01 и опасности использования ее в качестве питьевой; первичные документы на приобретение питьевой воды	Письма ФНС России от 10.03.2005 N 02-1-08/46@, УФНС России по г. Москве от 30.01.2009 N 19-12/007411

<p><i>Транспортные услуги</i></p>	<p><i>Товарно-транспортные накладные; Транспортная накладная; путевые листы</i></p>	<p><i>Письма Минфина России от 27.02.2012 N 03-03-06/1/105, от 27.02.2012 N 03-03-06/1/99, от 17.08.2011 N 03-03-06/1/492</i></p>
<p><i>Расходы на аренду транспортного средства с экипажем</i></p>	<p><i>Договор аренды; акты приемки оказанных услуг; приказ руководителя организации о закреплении арендованных автомобилей за сотрудниками; заявки на использование арендованных автомобилей; копии путевых листов для определения маршрута движения и времени использования арендованных автомобилей</i></p>	<p><i>Письмо УФНС России по г. Москве от 30.04.2008 N 20-12/041966.1</i></p>
<p><i>Расходы на возмещение работникам затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения</i></p>	<p><i>Копия договора займа (кредита); копии квитанций об уплате работником процентов; документы, подтверждающие факт возмещения процентов работодателем (расходно-кассовые ордера, платежные поручения); договор работника с работодателем на возмещение расходов по уплате процентов; копия документа, подтверждающего приобретение жилого помещения; трудовой или коллективный договор, содержащий условие о возмещении работнику процентов по займу (кредиту) на приобретение (строительство) жилого помещения</i></p>	<p><i>Письма Минфина России от 12.03.2012 N 03-03-06/1/122, от 16.11.2009 N 03-03-06/2/225</i></p>

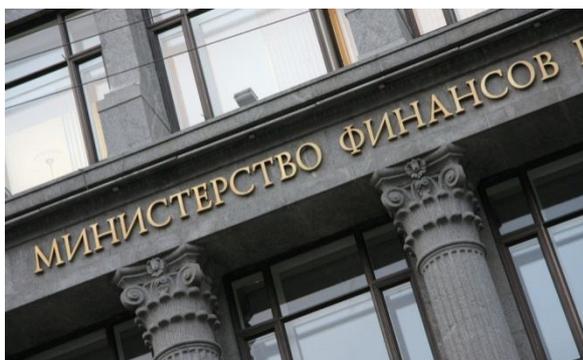
9.1. Рассмотрим более подробно виды расходов учреждения



9.1.1. Учитываем расходы на мобильную связь

Практически каждая организация рано или поздно сталкивается с вопросами учета расходов на мобильную связь. Итак, на что же следует обратить внимание, оплачивая работникам разговоры по мобильным телефонам, для того, чтобы избежать проблем, связанных с налогообложением налогом на прибыль.

Четкого перечня документов, подтверждающих расходы нет.



Однако есть довольно много как разъяснений Минфина России, УФНС России по г. Москве, так и постановлений судов, в которых приведены документы, которые могут подтверждать понесенные в рассматриваемом случае расходы. Причем в отношении ряда документов суды и Минфин России солидарны. Это договор на оказание услуг сотовой связи, локальные акты организации, в соответствии с которыми сотрудники пользуются услугами сотовой связи. Суды к числу подтверждающих документов также относят акты выполненных работ по договору, счета на оплату, приказ об установлении лимита по использованию сотовой связи и перечень отделов и служб, имеющих право служебных переговоров, приказ руководителя об обеспечении и режиме использования служебной мобильной связи* и другие документы.

Наибольшее количество споров вызывает необходимость наличия у налогоплательщика детализированного счета оператора связи. В этом случае позиция и Минфина России, и УФНС России по г. Москве однозначна: такой документ необходим. А вот суды далеко не столь категоричны на этот счет. В

большинстве известных нам случаев судьи приходили к выводу, что обоснованность понесенных расходов можно подтвердить и без детализированного счета. Хотя есть случаи, когда суды считали подобный документ необходимым.

* Письма Минфина России от 19.01.2009 N 03-03-07/2, от 05.06.2008 N 03-03-06/1/350, УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 N 20-12/83834; Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2009 N КА-А40/4697-09-2 (Определением ВАС РФ от 18.09.2009 N ВАС-11654/09 отказано в передаче указанного Постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора) и др.

Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2009 N КА-А40/4697-09-2 (Определением ВАС РФ от 18.09.2009 N ВАС-11654/09 отказано в передаче указанного Постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора).

Постановление ФАС Московского округа от 24.02.2009 N КА-А40/12268-08.

Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2009 N КА-А40/4697-09-2 (Определением ВАС РФ от 18.09.2009 N ВАС-11654/09 отказано в передаче указанного Постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора).

Письма Минфина России от 19.01.2009 N 03-03-07/2, от 05.06.2008 N 03-03-06/1/350, УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 N 20-12/83834.

Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2009 N КА-А40/4697-09-2 (Определением ВАС РФ от 18.09.2009 N ВАС-11654/09 отказано в передаче указанного Постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), Постановление ФАС Московского округа от 29.01.2010 N КА-А40/14759-09-2 и др.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.06.2008 по делу N А29-2210/2007.

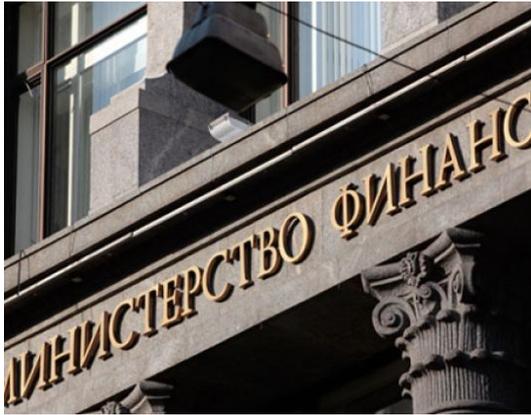
В такой ситуации мы можем порекомендовать следующее.

Если работодатель опасается спора с налоговым органом, то пусть постарается максимально подтвердить документами расходы на мобильную связь, в том числе и детализированными счетами. Но, если он готов отстаивать свою позицию, то обосновать свои расходы можно и без таких счетов. Ведь, как показывает складывающаяся арбитражная практика, важно документально доказать, что подобные услуги были оказаны (акты, счета-фактуры) и необходимы (внутренние документы, подтверждающие этот факт).

9.1.2. Учитываем затраты на разговоры по безлимитному тарифу

Еще один вопрос, возникающий в связи с учетом расходов на мобильную связь, - это можно ли учесть затраты на разговоры по безлимитному тарифу. Ведь если сотрудники много времени тратят на разговоры по мобильным телефонам, приобрести для них безлимитную связь будет выгоднее.

Однозначного ответа на этот вопрос нет.



Минфин России полагает, что расходы на мобильную связь можно учесть при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ (Письмо Минфина России от 23.06.2011 № 03-03-06/1/378, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.10.2009 по делу № А32-246/2008-12/27)

Известная арбитражная практика на этот счет немногочисленна. В частности, суд посчитал обоснованными расходы на безлимитную сотовую связь, поскольку налогоплательщик представил договор о предоставлении услуг фиксированной радиотелефонной связи, счета-фактуры, распечатки к сводным страницам счетов с указанием даты, времени, продолжительности телефонного разговора, номера телефона и стоимости услуги.

Таким образом, ситуация с учетом расходов на безлимитную связь аналогична учету практически любых расходов. Налогоплательщику необходимо доказать, что понесенные им расходы соответствуют требованиям ст. 252 НК РФ. По нашему мнению, в рассматриваемом случае помощь в этом может оказать **коллективный договор**, в котором будет указано, что трудовая деятельность отдельных сотрудников связана с постоянным пребыванием вне рабочего места, с большим количеством звонков, связанных с выполняемой работой и т.п.

9.1.3. Нормы, позволяющие частично уменьшить налогооблагаемую прибыль

Некоторые расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ, работодатель сможет принять в **уменьшение налогооблагаемой прибыли** не в полном объеме, а **частично** (т.н. **нормируемые расходы**). Иными словами - в пределах ограничений (норм), которые установлены НК РФ.

К таким расходам, например, относятся следующие.

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
<p><i>Расходы по оплате стоимости проезда и стоимости провоза багажа работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи (п. 12.1 ст. 255 НК РФ).</i></p> <p><i>Указанные расходы возникают в случае переезда работника и членов его семьи к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия (п. 12.1 ст. 255 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитываются в следующем порядке:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>- стоимость проезда по фактическим расходам, но не выше тарифов, установленных для перевозок железнодорожным транспортом;</i> <i>- стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом.</i> <p><i>В случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте (п. 12.1 ст. 255 НК РФ)</i></p>
<p><i>Сумма взносов работодателей на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ)</i></p>

<p><i>Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников, а также затраты по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным с медицинскими организациями в пользу работников на срок не менее одного года (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ)</i> <u>См. примечание</u></p>	<p><i>Учитываются в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ).</i> <i>Причем этот лимит рассчитывается от суммы расходов на оплату труда всех работников организации, а не только застрахованных (Письмо Минфина России от 04.06.2008 N 03-03-06/2/65)</i></p>
<p><i>Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитываются в размере не более 15 000 руб. в год на каждого работника исходя из отношения общей суммы взносов по всем указанным договорам к количеству застрахованных работников (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ)</i></p>
<p><i>Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитываются в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)</i></p>
<p><i>Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитываются в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92</i></p>
<p><i>Представительские расходы (пп. 22 п. 1, абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ)</i></p>	<p><i>Учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период</i></p>

Примечание. Стоит отметить, что для целей налогообложения важен срок действия самого договора страхования, а не срок, на который застрахованы конкретные работники. Поэтому, если список застрахованных лиц меняется в связи с увольнением или приемом сотрудников, но срок договора остается прежним и длится не менее года, страховые взносы все равно уменьшают налогооблагаемую

прибыль (см. также Письма Минфина России от 16.11.2010 N 03-03-06/1/731, от 29.01.2010 N 03-03-06/2/11 (п. 2), от 18.01.2008 N 03-03-06/1/13, Постановления ФАС Уральского округа от 15.12.2009 N Ф09-9912/09-С3, ФАС Московского округа от 23.01.2008 N КА-А40/14448-07).

Организации могут включать в расходы затраты по договорам на оказание медицинских услуг, которые заключены с медицинскими организациями в пользу работников. При этом срок действия таких договоров должен составлять не менее одного года. А медицинские учреждения, с которыми будут заключены договоры, должны иметь соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ, пп. "б" п. 3 ст. 24, п. 1 ст. 41 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ).

9.2. Учитываем расходы на оплату труда



В соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ расходы на оплату труда уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Расходы на оплату труда, как правило, составляют значительную долю всех затрат организации. Порядок их признания для целей налога на прибыль установлен ст. 255 НК РФ.



На практике вопросы по учету расходов на оплату труда возникают довольно часто. Это связано с тем, что помимо окладов и тарифных ставок организации выплачивают работникам различные надбавки, стимулирующие вознаграждения, компенсации и т.д. Такие выплаты могут предусматриваться законодательством РФ, трудовым или коллективным договором организации, а также производиться на основании распоряжений (приказов) руководителя. Кроме того, расходы на оплату труда могут осуществляться как в денежной, так и в натуральной форме.



От вида (формы) выплаты и ее назначения напрямую зависит порядок учета соответствующих расходов для целей налога на прибыль.

Налоговые органы при проверках организаций уделяют пристальное внимание этой статье расходов. Поэтому важно, чтобы в организации была разработана эффективная и прозрачная система оплаты труда, отвечающая положениям законодательства. Порядок признания соответствующих затрат для целей налога на прибыль должен быть закреплен в учетной политике организации.

Рассмотрим общие правила учета различных выплат работникам для целей налогообложения, а также типовые вопросы и ситуации, которые возникают у налогоплательщиков на практике.

9.2.1. Состав расходов на оплату труда, учитываемых при определении налоговой базы для исчисления налога на прибыль

К расходам организации на оплату труда относятся любые начисления в пользу работников, если они предусмотрены (абз. 1 ст. 255 Налогового кодекса РФ):

законодательством РФ

трудовыми договорами,

коллективными договорами

**В соответствии со статьей 255 Налогового кодекса РФ
в составе расходов на оплату труда можно учесть:**

1) начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в зависимости от формы и системы оплаты труда, принятой в организации (п. 1 ст. 255 НК РФ);

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии и надбавки (п. 2 ст. 255 НК РФ);

3) начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и особыми условиями труда (п. 3 ст. 255 НК РФ);

4) расходы на коммунальные услуги, питание, продукты и жилье, бесплатно предоставляемые работникам в соответствии с законодательством (п. 4 ст. 255 НК РФ);

5) суммы на приобретение и изготовление одежды и обуви, выдаваемых работникам бесплатно или по пониженным ценам в соответствии с трудовым законодательством (п. 5 ст. 255 НК РФ);

6) средний заработок, сохраняемый за работником в период выполнения им

государственных и (или) общественно значимых обязанностей и в других случаях, предусмотренных трудовым законодательством (п. 6 ст. 255 НК РФ);

7) расходы на оплату труда во время отпуска, проезда к месту отпуска и обратно в порядке, предусмотренном законодательством, а также на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров (п. 7 ст. 255 НК РФ);

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством (п. 8 ст. 255 НК РФ);

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с ликвидацией, реорганизацией или сокращением штата организации (п. 9 ст. 255 НК РФ);

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (п. 10 ст. 255 НК РФ);

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда (п. 11 ст. 255 НК РФ);

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера, Европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями (п. 12 ст. 255 НК РФ);

13) суммы оплаты проезда и провоза багажа работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, при переезде на новое место жительства в связи с расторжением трудового договора (п. 12.1 ст. 255 НК РФ);

14) расходы на оплату труда работника в период учебных отпусков и его проезда к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255 НК РФ);

15) расходы на оплату труда во время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством (п. 14 ст. 255 НК РФ);

16) суммы взносов по договорам обязательного и добровольного страхования (п. 16 ст. 255 НК РФ);

17) начисления в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути к месту работы и обратно (п. 17 ст. 255 НК РФ);

18) выплаты физическим лицам, привлеченным к работе по специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями (п. 18 ст. 255 НК РФ);

19) начисления рабочим, руководителям или специалистам организации во время их обучения с отрывом от работы в связи с повышением квалификации или переподготовкой кадров (в случаях, предусмотренных законодательством) (п. 19 ст. 255 НК РФ);

20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни сдачи крови и связанного с ними отдыха (п. 20 ст. 255 НК РФ);

21) начисления работникам по гражданско-правовым договорам, не состоящим в штате организации и не являющимся индивидуальными предпринимателями (п. 21 ст. 255 НК РФ);

23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством (п. 23 ст. 255 НК РФ);

24) отчисления в резерв на предстоящую оплату отпусков работников и

(или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (п. 24 ст. 255 НК РФ);

25) возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилья (в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда) (п. 24.1 ст. 255 НК РФ).



Отметим, что приведенный перечень расходов на оплату труда является открытым (п. 25 ст. 255 НК РФ). Это дает возможность учреждениям учитывать для целей налога на прибыль и иные затраты, которые прямо не перечислены в указанной статье, но связаны с оплатой труда работников и предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором (п. 25 ст. 255 НК РФ).

Исключением являются выплаты в отношении работников, которые Налоговый кодекс РФ **прямо запрещает** учитывать при определении налоговой базы (ст. 270 НК РФ, см. также Письма Минфина России от 15.03.2012 N 03-03-06/1/130, от 09.11.2011 N 03-03-06/4/126, от 31.07.2009 N 03-03-06/1/504).

Речь о них пойдет далее.

9.2.2. Общий порядок налогового учета расходов на оплату труда для целей налогообложения

Чтобы учесть затраты на оплату труда для целей налогообложения, необходимо выполнить следующие действия.

Определить сумму начислений в пользу работников, которая может быть включена в состав расходов на оплату труда. Для этого нужно обратиться к соответствующим счетам бухгалтерского учета. В частности, начисленная заработная плата учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Далее нужно удостовериться, что соответствующие затраты отвечают положениям ст. ст. 252 и 255 НК РФ и не поименованы в перечне неучитываемых расходов, который приведен в ст. 270 НК РФ.

Как правило, заработная плата составляет значительную часть расходов организации на оплату труда. Рассмотрим из чего она состоит.

Понятие заработной платы закреплено в ч. 1 ст. 129 ТК РФ. Она включает:

- 1) вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы;
- 2) компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера);

3) стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Условия оплаты труда работника обязательно указываются в трудовом договоре, заключаемом между работником и работодателем (ст. 57 ТК РФ). Трудовой договор представляет собой соглашение между работодателем и работником. Работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию и соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя (ст. 56 ТК РФ).

Таким образом, для включения суммы выплаченной заработной платы в состав расходов на оплату труда необходимо наличие трудовых отношений между работником и работодателем (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Рассмотрим вопросы учета заработной платы для целей налогообложения.

9.2.3. Расходы на выплату заработной платы по должностному окладу

Главной составляющей заработной платы для многих работников является оклад. Согласно трудовому законодательству должностной оклад - это фиксированный размер оплаты труда за исполнение работником трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат (ч. 4 ст. 129 ТК РФ).

Величина должностного оклада является обязательным условием, которое необходимо закрепить в трудовом договоре (абз. 5 ч. 2 ст. 57 ТК РФ).

Суммы, начисленные работникам по должностным окладам, относятся к расходам на оплату труда для целей налога на прибыль. Это прямо предусмотрено п. 1 ст. 255 НК РФ.

9.2.4. Порядок учета расходов на выплаты стимулирующего характера (поощрения за труд)

Наиболее распространенными и эффективными способами стимулирования труда являются представление работников к различным видам поощрений, выплата премий. Право работодателя поощрять сотрудников предусмотрено абз. 4 ч. 1 ст. 22 ТК РФ. Однако в Трудовом кодексе РФ не определен конкретный перечень поощрительных выплат. Так, в ст. 191 ТК РФ перечислены лишь некоторые виды поощрений работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности:

- благодарность;
- премия;
- награждение ценным подарком, почетной грамотой;
- представление к званию «Лучший по профессии».

Другие виды поощрений работников за добросовестный труд

определяются **коллективным договором** или правилами внутреннего трудового распорядка (ч. 2 ст. 191 ТК РФ).

Таким образом, трудовое законодательство не ограничивает работодателя в видах поощрений, которые могут быть назначены работникам. А значит, выплаты стимулирующего характера (доплаты, премии, надбавки) могут быть установлены, например, за высокую квалификацию, стаж работы в организации, знание иностранных языков и др. Поэтому в трудовом, **коллективном договорах** помимо поощрений, перечисленных в ст. 191 ТК РФ, **могут быть установлены любые выплаты подобного рода.** Их цель - стимулировать работников к повышению профессионального уровня и улучшению результатов труда, а также снизить текучесть кадров, привлечь необходимых специалистов высокой квалификации.

Отметим, что одним из наиболее распространенных на практике способов документального оформления системы поощрений является разработка положения о премировании, являющегося приложением к коллективному договору, - нормативного акта, который устанавливает виды возможных премий, периодичность, условия (основания) их выплаты работникам и порядок расчета.

По общему правилу премии, выплачиваемые работникам, учреждение вправе учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 2 ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включаются начисления стимулирующего характера, в том числе:

- премии за производственные результаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Так как перечень, приведенный в п. 2 ст. 255 НК РФ, является открытым, на его основании могут быть учтены и иные вознаграждения. Например, это могут быть выплаты работникам, победившим в конкурсах профессионального мастерства, или премии к юбилею организации, предусмотренные **коллективным договором** (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 14.02.2012 N А40-4474/10-118-68). При этом важно учитывать, что для целей налогообложения прибыли необходимо соблюдать требования п. 1 ст. 252 НК РФ (обоснованность и документальное подтверждение затрат). Поэтому помимо самих видов стимулирующих выплат организации следует установить четкие условия (основания) назначения каждого конкретного вида поощрения. Кроме того, необходимо располагать документами, подтверждающими, что такие условия фактически выполнены премируемыми сотрудниками.

Для документального подтверждения расходов на выплату премий организации необходимо также оформить приказ (распоряжение) руководителя организации о поощрении работника по унифицированной форме Т-11 или Т-11а (для поощрения двух и более лиц), утвержденной Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1. На это указывают и контролирующие органы (Письма УФНС России по г. Москве от 25.04.2011 N 16-15/040299@, от 24.11.2010 N 16-15/123356@). С указанными актами работник должен быть

ознакомлен под роспись (Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты).

В приказе (распоряжении) указываются:

- Ф.И.О. и должность сотрудника (сотрудников);
- мотив поощрения (конкретные достижения сотрудника);
- вид поощрения (например, премия по итогам года);
- размер премии;
- основание поощрения (например, представление, ходатайство или служебная записка непосредственного руководителя премируемого сотрудника).



Учитывается ли в расходах премия, которая оформлена приказом, но не предусмотрена трудовым (коллективным) договором?

Нередко организации выплачивают работникам премии только на основании приказа (распоряжения) руководителя. Но одного приказа недостаточно для целей учета соответствующих затрат при расчете налогооблагаемой базы.

Как мы уже говорили, премии, которые не предусмотрены ни трудовым, **ни коллективным договорами**, в целях налогообложения не учитываются (п. 21 ст. 270 НК РФ, см. также Письмо УФНС России по г. Москве от 05.04.2005 N 20-12/22796).

Это подтверждают и арбитражные суды (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 18.08.2008 N Ф04-4912/2008(9623-А45-25), ФАС Северо-Западного округа от 16.07.2008 N А56-15358/2007). Отметим, что предметом приведенных споров была правильность исчисления ЕСН. Однако полагаем, что выводы судей применимы и в отношении рассматриваемой ситуации. Ведь ЕСН не облагались именно те выплаты работникам, которые не учитывались в составе расходов при исчислении налога на прибыль (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Таким образом, чтобы у организации были правовые основания для учета премий в составе расходов, необходимо предусмотреть эти выплаты в **трудовых и (или) коллективном договорах**. В противном случае выплата премий производится за счет чистой прибыли организации.

9.2.5. Расходы на выплату премии по итогам работы за год (тринадцатая зарплата и иные выплаты)

Многие организации выплачивают своим сотрудникам премии по итогам работы за календарный год - так называемую тринадцатую зарплату или годовой бонус. Как правило, величина такой выплаты зависит от оклада сотрудника, продолжительности его работы в течение года, дохода организации.

Действующее законодательство не содержит определения такого вида

премии. Однако напомним, что **Трудовой кодекс РФ не ограничивает работодателя в выборе возможных видов поощрений работников**. Поэтому организации вправе самостоятельно установить основания, условия, порядок осуществления и расчета указанной выплаты.

По своей сути тринадцатая зарплата является **стимулирующей выплатой**, поскольку направлена на повышение мотивации сотрудников и их поощрение. **Следовательно, она может быть учтена в расходах на оплату труда на основании п. 2 ст. 255 НК РФ.**

Однако при этом необходимо соблюдать следующие условия.

1. Выплата премии по итогам года должна быть предусмотрена в трудовом и (или) коллективном договоре (абз. 1 ст. 255 НК РФ). Также можно закрепить соответствующие положения в ином локальном нормативном акте (например, в положении о премировании работников), ссылку на который должны содержать указанные договоры.

2. Расходы работодателя на выплату годовой премии должны быть экономически оправданными и документально подтвержденными (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Это означает, что размер премии должен быть адекватен окладу каждого премируемого сотрудника и реальному финансовому положению организации. В наличии должен быть и расчет премий, назначенных сотрудникам. Кроме того, выплата премии должна оформляться первичными учетными документами. Для этого применяется приказ (распоряжение) руководителя организации о поощрении работника (унифицированные формы N Т-11 и N Т-11а, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты"). Наличие этих документов является обязательным для документального подтверждения премиальных расходов (см. Письма УФНС России по г. Москве от 25.04.2011 N 16-15/040299@, от 24.11.2010 N 16-15/123356@, от 13.04.2007 N 20-12/034132).

3. Премия не должна выплачиваться за счет чистой прибыли организации, средств специального назначения или целевых поступлений. Выплаты из этих источников не учитываются для целей налогообложения (п. п. 1, 22 ст. 270 НК РФ).

При соблюдении указанных условий расходы на выплату годовых премий организация вправе учитывать в составе расходов на оплату труда на основании п. 2 ст. 255 НК РФ.

Напомним, что в налоговом учете при методе начисления такие расходы признаются единовременно в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они начислены, а не в момент фактической выплаты работникам (п. п. 1, 4 ст. 272 НК РФ). Иногда встречаются случаи, когда тринадцатая зарплата начисляется работникам в декабре, а выплачивается уже в январе следующего года. Подчеркнем, что и в этом случае расходы следует учитывать именно в периоде начисления премии (см. также Письмо Минфина России от 13.07.2007 N 03-03-06/2/126).

9.2.6. Расходы на выплату премии (вознаграждения) за выслугу лет (стаж работы по специальности)

Нередко работодатели поощряют сотрудников, имеющих большой стаж работы в данной организации, дополнительными вознаграждениями - премиями за выслугу лет. Это могут быть как единовременные выплаты (например, один раз в пять лет), так и ежемесячные надбавки к окладу.

Так как в трудовом законодательстве **не содержится исчерпывающего перечня** возможных поощрений работников, то организации вправе выплачивать такие вознаграждения, если они предусмотрены локальным нормативным актом **и (или) коллективным договором** (ст. 135, ч. 2 ст. 191 ТК РФ).

В состав расходов на оплату труда для целей налога на прибыль включаются единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности). Однако при этом такие вознаграждения (надбавки) должны быть прямо предусмотрены законодательством РФ (п. 10 ст. 255 НК РФ).

Тем не менее контролирующие органы полагают, что налогоплательщик вправе признать такие расходы на основании п. 10 ст. 255 НК РФ, если выплата за выслугу лет предусмотрена в трудовых **и (или) коллективных договорах**, а также в локальных нормативных актах (Письма Минфина России от 23.01.2008 N 03-03-06/2/5, УФНС России по г. Москве от 15.06.2010 N 16-15/062759@, от 17.09.2007 N 20-12/088086.2). Судебная практика по этому вопросу отсутствует.

Полагаем, что данный подход правомерен.

Таким образом, для учета вознаграждений (надбавок) за выслугу лет в расходах на оплату труда необходимо выполнение следующих условий:

1) вознаграждения за выслугу лет, условия, сроки их выплаты и порядок расчета должны быть предусмотрены трудовым **(коллективным) договором** или иным локальным нормативным актом организации (например, положением о премировании работников) (абз. 1 ст. 255 НК РФ);

2) выплаты не должны производиться за счет чистой прибыли организации, средств специального назначения или целевых поступлений (п. п. 1, 22 ст. 270 НК РФ).

Отметим, что, если подобные вознаграждения выплачиваются не единовременно, а ежемесячно (в виде надбавки к окладу), организация может учесть их в расходах на основании п. 25 ст. 255 НК РФ. Для этого также должны быть соблюдены перечисленные выше условия.

9.2.7. Расходы на выплату премий по случаю праздников (ко дню рождения, к юбилею, новому году, 8 марта, профессиональному празднику и т.п.)

Нередко работодатели выплачивают своим сотрудникам премии, приуроченные к различным праздничным дням. Например, это могут быть премии к юбилею организации или самого работника, Новому году, профессиональным праздникам, 8 Марта и иным подобным датам.

Рассмотрим, можно ли учитывать данные расходы для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 255 НК РФ.

Согласно позиции контролирующих органов такие выплаты **не уменьшают налогооблагаемую базу, даже если они предусмотрены трудовым договором или локальным нормативным актом организации.** Чиновники указывают, что премии к праздничным дням не связаны с производственными результатами работников и потому не являются обоснованными затратами (Письма Минфина России от 28.05.2012 N 03-03-06/1/281, от 23.04.2012 N 03-03-06/2/42, от 22.02.2011 N 03-03-06/4/12 (п. 2), от 21.02.2011 N 03-03-06/4/12, от 21.07.2010 N 03-03-06/1/474 (п. 1)). Следовательно, подобные выплаты в целях налогообложения прибыли не учитываются.

Однако **арбитражная практика** по этому вопросу сложилась преимущественно **в пользу налогоплательщика.** Если выплата подобных премий предусмотрена трудовым, **коллективными договорами** или иным локальным нормативным актом организации, суды признают правомерным учет соответствующих затрат в составе расходов на оплату труда (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 17.06.2009 N КА-А40/4234-09 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 23.10.2009 N ВАС-13115/09)). А в Постановлении от 24.02.2010 N КА-А40/702-10 ФАС Московского округа подтвердил, что такие премии носят стимулирующий и поощрительный характер, поскольку в рассмотренном случае правилами внутреннего распорядка организации было предусмотрено, что работник лишается премии в случае нарушения трудовой дисциплины. ФАС Уральского округа отдельно рассмотрел вопрос о расходах на премии к юбилеям работников. Судьи признали такие выплаты стимулирующими, поскольку их величина напрямую зависела от стажа работы и среднемесячного заработка сотрудников. При этом они отметили, что указанные премии способствуют уменьшению текучести кадров налогоплательщика (Постановление ФАС Уральского округа от 05.09.2011 N Ф09-5411/11). Отметим, что **суды при рассмотрении дел применяли к спорным выплатам положения п. 25 ст. 255 НК РФ.**

В то же время, если премии к праздничным датам прямо **не предусмотрены трудовыми (коллективными) договорами,** арбитражные суды считают неправомерным включать их в состав расходов для целей налога на прибыль (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.09.2009 N А56-20637/2008, ФАС Поволжского округа от 17.10.2006 N А65-3412/2006-СА2-41). Дополнительно в указанных Постановлениях судьи отметили, что эти выплаты не носят стимулирующего характера и не связаны с производственными результатами работников.

Таким образом, учет премий к праздничным датам в составе расходов на оплату труда **может вызвать претензии** со стороны налоговых органов при проверках.

Отметим, что с учетом сложившейся арбитражной практики вероятность отстоять свою позицию в суде зависит от того, закреплены ли положения о

выплате этих премий в трудовом, **коллективном договорах** или ином локальном нормативном акте организации (например, в положении о премировании сотрудников).

Помимо оснований для назначения премии целесообразно предусмотреть условия для лишения работников премии к праздничной дате (например, при нарушении трудовой дисциплины). А при расчете размера выплаты желательно учитывать стаж работы сотрудников и величину их заработной платы. Полагаем, что это позволит доказать стимулирующий характер выплат и их экономическую оправданность.

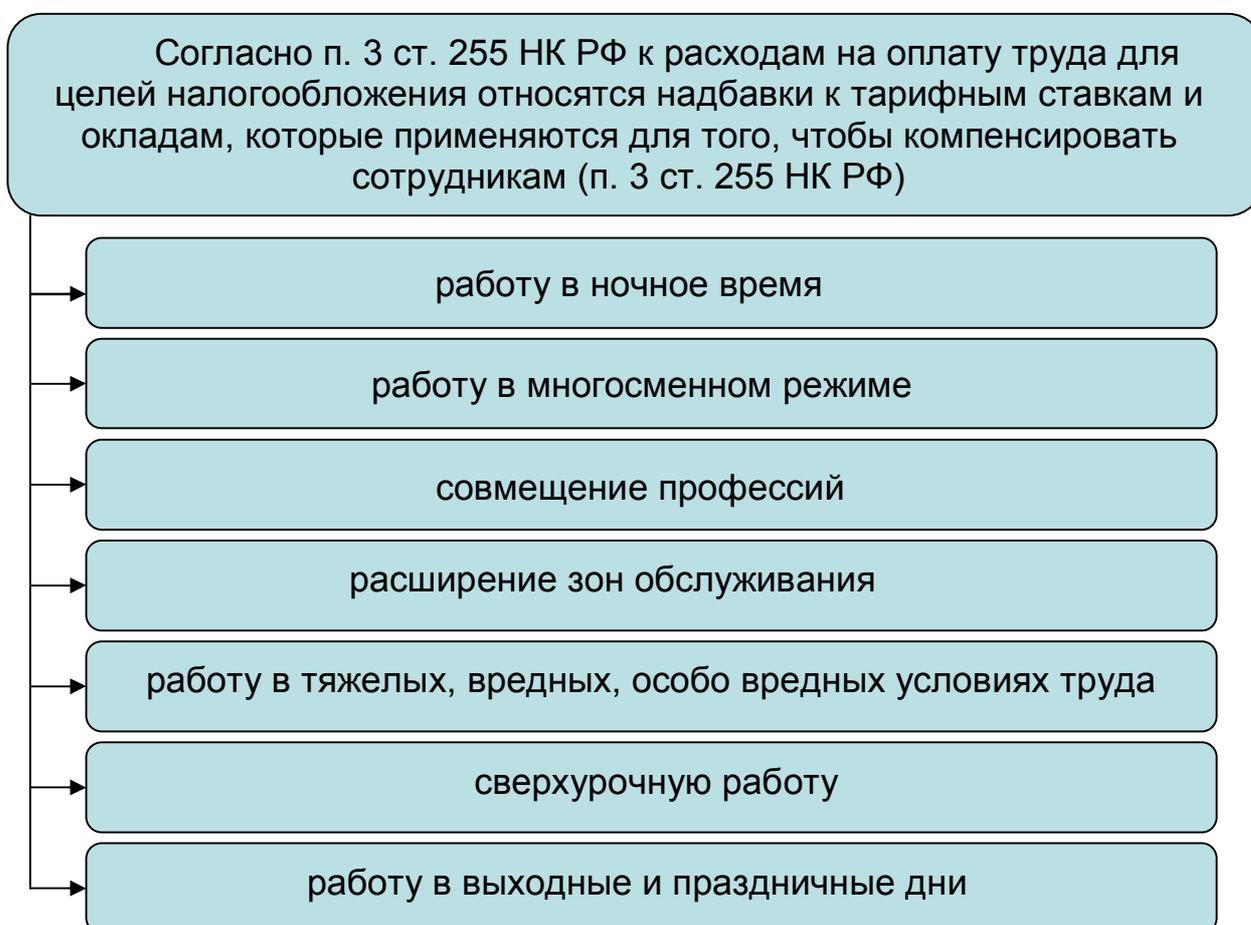


Иногда закрепление некоторых положений в коллективном договоре увязывается с положениями **налогового законодательства**, что требует **отслеживания этих моментов финансовыми службами работодателя.**

9.2.8. Порядок учета расходов на выплату надбавок (доплат), связанных с режимом работы и условиями труда

На практике нередко встречаются ситуации, когда режим работы и (или) условия труда в организации являются специфическими и отклоняются от нормальных. Это может быть обусловлено территориальным местонахождением организации, особенностями производства, характером работы и иными подобными факторами.

В таких условиях организации выплачивают своим работникам компенсации (как правило, в виде надбавок к тарифным ставкам и окладам). Причем в ряде случаев это является прямой обязанностью работодателя, предусмотренной законодательством. Также работодатель может выплачивать подобные надбавки и по собственной инициативе (ст. 135 ТК РФ).



Размеры таких надбавок, как правило, трудовым законодательством не ограничены. Поэтому учреждение может установить их самостоятельно. В большинстве случаев надбавки к заработной плате назначают в процентах от дневной ставки или месячного оклада сотрудника.

Для включения этих выплат в состав расходов на основании п. 3 ст. 255 НК РФ необходимо, чтобы они производились в соответствии с законодательством Российской Федерации. Если же налогоплательщик устанавливает надбавки по собственной инициативе, их можно учесть на основании п. 25 ст. 255 НК РФ.

При этом важно помнить, что соответствующие расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ). А порядок начисления и выплаты надбавок должен быть закреплён в коллективном и (или) трудовых договорах.

9.3. Выплаты в отношении работников, не учитываемые в расходах на оплату труда, уменьшающих налоговую базу при расчете налога

Налоговый кодекс РФ содержит перечень расходов, которые **не учитываются организациями в целях налогообложения прибыли**. В нем указаны, в том числе, и некоторые выплаты, производимые работодателем в отношении своих сотрудников.

Так, согласно ст. 270 НК РФ не включаются в расчет налоговой базы следующие расходы:

- 1) суммы начисленных дивидендов и другие выплаты, произведенные за счет чистой прибыли организации (п. 1 ст. 270 НК РФ);
- 2) взносы на добровольное и (или) негосударственное пенсионное обеспечение физических лиц (за некоторыми исключениями) (п. п. 6, 7 ст. 270 НК РФ);
- 3) вознаграждения, предоставляемые руководству или работникам помимо выплачиваемых по трудовым договорам (контрактам) (п. 21 ст. 270 НК РФ);
- 4) премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (п. 22 ст. 270 НК РФ);
- 5) материальная помощь (п. 23 ст. 270 НК РФ);
- 6) оплата отпусков, дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством), в том числе женщинам, воспитывающим детей (п. 24 ст. 270 НК РФ);
- 7) надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсации в связи с повышением цен (сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ), компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно (за некоторыми исключениями) (п. 25 ст. 270 НК РФ);
- 8) оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом. Исключение составляют суммы, учитываемые в расходах на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, а также случаи, когда расходы на оплату проезда предусмотрены трудовыми (коллективным) договорами (п. 26 ст. 270 НК РФ);
- 9) оплата ценовых разниц, возникающих при реализации работникам товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночного уровня (п. 27 ст. 270 НК РФ);

10) оплата ценовых разниц при реализации продукции подсобных хозяйств по льготным ценам для организации общественного питания (п. 28 ст. 270 НК РФ);

11) оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (п. 29 ст. 270 НК РФ);

Вместе с тем, отдельно законодатель оговорил, что расходы на питание и проезд также могут уменьшить облагаемую базу по налогу на прибыль при соблюдении следующих условий.

9.4. Расходы на питание и проезд

Некоторые учреждения выплачивают компенсацию удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставляют его по льготным ценам или бесплатно, оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, служебным транспортом.

Согласно ст. 270 НК РФ данные расходы не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.



Налоговый кодекс разрешает включить затраты на питание и проезд работников в расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по прибыли, если они предусмотрены положениями коллективного договора (п.п. 25, 26 ст. 270 НК РФ) (см. Письма Минфина России от 20.05.2011 № 03-03-06/4/49; от 30.06.2011 N 03-03-06/1/384; от 04.06.2012 № 03-03-06/1/292; от 17.01.2011 № 03-04-06/6-1).

С позицией Минфина России согласны и суды (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.03.2011 № А33-8736/2010; ФАС Северо-Западного округа от 21.07.2006 № А56-35606/2005).

Например, в Постановлении ФАС МО от 21.02.2007 N КА-А40/331-07 была рассмотрена следующая ситуация. Согласно материалам дела налоговая инспекция вынесла решение в части неправомерного отнесения организацией на расходы затрат по предоставлению питания сотрудникам по льготным ценам. Организация не согласилась с доводами налоговых органов и обратилась в арбитражный суд.

Суд признал решение инспекции недействительным. Им было доказано, что у организации имелись все права на исчисление налога на прибыль с учетом расходов по предоставлению работникам организации питания по льготным ценам в соответствии с условиями коллективного договора (п. 25 ст. 270 НК РФ). На основании вышеизложенного суд сделал обоснованный вывод об отсутствии у налогового органа оснований для доначисления налога на прибыль, соответствующих пеней и взыскания штрафа.

В Решении от 07.11.2005 N А40-50115/05-127-398 Арбитражный суд Москвы также поддержал налогоплательщика. Налоговой инспекцией не были приняты расходы, понесенные налогоплательщиком в целях компенсации стоимости проезда к месту работы, выплачиваемой сотрудникам. В связи с этим ему был начислен налог на прибыль и предъявлены штрафные санкции. Организация обратилась в арбитражный суд, представив для обоснования отнесения вышеупомянутых затрат на уменьшение налоговой базы коллективный договор. В ходе рассмотрения материалов дела суд установил, что налогооблагаемую базу по налогу на прибыль налогоплательщик, в

соответствии с п. 26 ст. 270 НК РФ, уменьшил **на основании коллективного и заключенных с работниками трудовых договоров.**

Судом вынесено правильное решение, поскольку коллективным договором, заключенным в установленном законом порядке, предусмотрены расходы на оплату проезда к месту работы сотрудников, поэтому они могут быть отнесены на расходы в целях налогообложения.



Получается, что коллективный договор является доказательством обоснованности затрат организации (ст. ст. 250, 255, 270 НК РФ).

Итак, речь идет о двух условиях, при которых расходы на доставку сотрудников к месту работы и обратно могут быть учтены для целей налогообложения:

1. Доставка обусловлена технологическими особенностями производства.
2. Доставка предусмотрена трудовыми **и (или) коллективным договорами.**

А вот судья по арбитражной практике, достаточно выполнения одного из условий. Например, ФАС МО в Постановлении от 30.05.2008 N А65-16782/07 указал, что в п.26 ст.270 НК РФ установлена альтернативность условий, при которых затраты на доставку работников до места работы можно учесть в расходах. В связи с этим наличие в трудовых договорах соответствующих положений позволяет учитывать названные затраты.

Аналогичное мнение высказано и в Постановлении ФАС МО от 08.10.2008 N КА-А40/8061-08: согласно трудовым договорам и правилам внутреннего трудового распорядка налогоплательщик обязан доставлять сотрудников к месту работы и обратно, в связи с чем признание расходов на такую доставку правомерно.

Приведем ряд примеров, где судьи пришли к выводу, что расходы признаются, если они обусловлены технологическими особенностями производства:

- ФАС ДВО в Постановлении от 20.05.2011 N Ф03-2085/2011 указал на правомерность учета расходов на доставку сотрудников на такси до места работы на основании п.26 ст.270 НК РФ. Данные расходы связаны с технологическими особенностями производства, режимом производственных объектов, их удаленностью, вахтовым режимом работы сотрудников;

- ФАС ВСО в Постановлении от 27.09.2010 N А33-18167/2008 не принял довод инспекции о том, что расходы на оплату проезда сотрудника к месту работы и обратно не учитываются, если они не предусмотрены коллективным и (или) трудовыми договорами, указав, что налогоплательщик правомерно признал эти затраты, так как они обусловлены технологическими особенностями производства;

- ФАС УО в Постановлении от 17.12.2007 N Ф09-10398/07-СЗ посчитал, что расходы налогоплательщика на перевозку персонала, работающего в ночную смену, связаны с технологическими особенностями производства и учтены при налогообложении прибыли правомерно. Предусматривать данные расходы в трудовом договоре не обязательно.

9.5. Расходы на выплату надбавки (доплаты) за тяжелые, вредные и (или) опасные условия труда

В некоторых организациях в силу производственной необходимости, специфики отрасли или территориального местонахождения работники вынуждены выполнять трудовые функции в особых, неблагоприятных условиях. В частности, это могут быть (ст. ст. 146, 147 ТК РФ):

- тяжелые работы;
- работы с вредными условиями труда;
- работы с опасными условиями труда.

Труд лиц, занятых на таких работах, оплачивается в повышенном размере. Конкретные размеры повышения оплаты труда работодатель устанавливает в трудовом, **коллективном договоре** или локальном акте (с учетом мнения представительного органа работников) (ст. 147, абз. 13 ч. 1, ч. 2, ч. 3 ст. 219, ст. 372 ТК РФ).

Основанием для назначения надбавки служат результаты аттестации рабочих мест.

Цель аттестации - выявление вредных и (или) опасных производственных факторов. Проводить ее должны все организации-работодатели без исключения в отношении всех рабочих мест. Каждое рабочее место должно проходить аттестацию не реже одного раза в пять лет.

Следовательно, для назначения надбавки налогоплательщик должен располагать результатами аттестации рабочих мест, подтверждающими, что работник трудится в опасных и (или) вредных производственных условиях. Результаты аттестации оформляются отчетом, к которому прилагается ряд обязательных документов. В частности, это карты аттестации рабочих мест, в которых указывается необходимость установления компенсации или отсутствие такой необходимости.

В этом случае работодатель, имеет право учесть суммы надбавок в составе расходов на оплату труда на основании п. 3 ст. 255 НК РФ.

Если по результатам аттестации будет подтверждено, что работникам обеспечены безопасные условия труда, компенсации не устанавливаются. Это предусмотрено ч. 4 ст. 219 ТК РФ.

В случае, если аттестация не проводилась (отсутствуют ее результаты), а надбавки выплачены по инициативе работодателя, учет таких сумм в составе расходов на оплату труда, вероятно, вызовет претензии со стороны контролирующих органов (см., например, Письмо ФНС России от 06.09.2011 N ЕД-4-3/14453@ (п. 2)). В то же время некоторые арбитражные суды приходят к

выводу, что надбавки, выплаченные без проведения аттестации рабочих мест, можно учитывать для целей налогообложения на основании п. 3 ст. 255 НК РФ. Судьи отмечают, что такие доплаты не зависят от наличия результатов аттестации, а работник, занятый на тяжелой работе или работе с вредными (опасными) условиями труда, имеет право на надбавку независимо от аттестации его рабочего места (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 07.10.2010 N Ф09-8271/10-С3).

Таким образом, чтобы на основании п. 3 ст. 255 НК РФ учитывать в расходах на оплату труда надбавки работникам за тяжелые, вредные и (или) опасные условия труда, необходимо выполнять следующие действия:

- 1) проводить аттестацию рабочих мест в установленном порядке;
- 2) устанавливать выплаты надбавок только в зависимости от результатов аттестации рабочих мест и закреплять соответствующие положения в трудовом, **коллективном договоре** или ином локальном нормативном акте организации;
- 3) определять конкретные размеры надбавок в зависимости от характера работы, должности, продолжительности рабочего дня и прочих объективных оснований, утвержденных в трудовом, **коллективном договоре** или ином локальном нормативном акте организации.

9.6. Учитываем расходы на командировки

С необходимостью направить своего сотрудника в служебную командировку может столкнуться каждая организация.

Любая командировка сопряжена с определенными затратами организации: командированному нужно купить билеты, обеспечить проживание, питание.

Минфин России в письме от 07.12.2011 N 03-03-06/1/810 разъяснил, как следует учитывать расходы на заработную плату обучаемых сотрудников в целях налогообложения прибыли.

В Письме Минфина России рассмотрены основания для признания в расходах на оплату труда среднего заработка, начисленного сотрудникам, проходящим повышение квалификации или переподготовку кадров с отрывом от работы. Существует три вида таких оснований.

9.6.1. В командировку или нет

Прохождение обучения в системе повышения квалификации или переподготовки кадров с отрывом от производства может требовать направления сотрудника в командировку или нет. Все зависит от того, насколько удалено место проведения обучения от его места работы.

***Справка:** служебная командировка — это поездка сотрудника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 ТК РФ).*

Сохранение среднего заработка по основному месту работы является одной из гарантий работодателя в отношении сотрудников, направляемых им для повышения квалификации. Это следует из ст. 187 Трудового кодекса РФ.

Допустим, работник обучается с отрывом от производства. При этом в командировку он не направляется. Тогда средний заработок, начисленный ему за период обучения, подлежит учету в составе расходов на оплату труда на основании п. 19 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

Если профессиональная переподготовка с отрывом от работы проводится в другой местности, в связи с чем обучающийся работник направляется в командировку, то сумма среднего заработка включается в состав расходов на оплату труда на основании п. 6 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

9.6.2. В учебный отпуск

Для прохождения обучения сотруднику вместо направления его в командировку может быть предоставлен учебный отпуск. Обязательное условие - наличие справки-вызова из образовательного учреждения.

Сумма среднего заработка, выплачиваемого за время профессиональной переподготовки, на время которой работнику предоставляется учебный отпуск, относится к расходам на оплату труда на основании п. 13 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

В Письмах Минфина России от 19.11.2009 N 03-03-06/1/764, от 14.09.2009 N 03-03-05/169, ФНС России от 25.11.2009 N МН-22-3/890, УФНС России по г. Москве от 28.10.2010 N 16-15/113462@ приведен перечень документов, оформление которых обязательно для документального подтверждения расходов на командировки. По мнению контролирующих органов, к таким документам относятся:

- утвержденный руководителем организации авансовый отчет командированного сотрудника;
- командировочное удостоверение по форме N Т-10, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 (в силу п. п. 7, 15 Положения о командировках обязательно оформляется при любых командировках по территории РФ и в некоторые страны СНГ);
- первичные документы о расходах, которые были понесены сотрудником во время командировки (по найму жилого помещения, по проезду и пр.).

Требование оформлять служебное задание и отчет о его выполнении предусмотрены п. 6, абз. 3 п. 26 Положения о командировках. Поэтому их отсутствие может вызвать претензии налоговых органов при проверке. В связи с этим рекомендуем в любом случае оформлять эти документы. Это подтверждают и Письма УФНС России по г. Москве от 30.11.2009 N 16-15/125486, от 11.08.2009 N 16-15/082607.2, от 22.06.2009 N 16-15/062978@, от 05.06.2009 N 16-15/057712. В них налоговики также указали на обязательность оформления приказа (распоряжения) о направлении работника в командировку (формы N Т-9 и Т-9а, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1).

В пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ приведен список затрат, которые организация может признать в качестве командировочных расходов:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения, включая расходы на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные.

В учреждениях, финансируемых за счет средств федерального бюджета, суточные учитываются в составе командировочных расходов работников в размере 100 рублей в день (постановление Правительства РФ от 2 октября 2002 г. N 729).

Суточные учитываются в составе командировочных расходов без каких-либо ограничений их размера во всех других учреждениях.

Основной момент, на который, как и прежде, следует обратить внимание, - порядок документального подтверждения таких расходов.

Исходя из ст. ст. 168, 168.1 ТК РФ, Положения о командировках, а также Письма Минфина России от 22.03.2006 N 03-03-04/1/271, для учета таких расходов организации необходимо подтвердить:

- производственный характер командировки или нахождения в полевых условиях (приказ);
- продолжительность командировки (командировочное удостоверение, ксерокопии страниц загранпаспорта, проездные документы);
- расчет размера суточных (справка бухгалтера);
- факт получения работником денежных средств (расходный кассовый ордер).

Кроме того, необходимо, чтобы размер и порядок выплаты суточных были закреплены **в коллективном договоре** или локальном нормативном акте организации (ст. 168, 168.1 ТК РФ, абз. 2 п. 11 Положения о командировках).

А вот представлять документы, подтверждающие расходование суточных (чеки, квитанции и т.п.), не нужно (Письма Минфина России от 11.11.2011 N 03-03-06/1/741, от 01.04.2010 N 03-03-06/1/206, от 24.11.2009 N 03-03-06/1/770, ФНС России от 11.12.2009 N 3-2-10/30).

Указанный выше перечень командировочных расходов не является исчерпывающим. Поэтому организация может отнести к командировочным и другие, не поименованные в нем, расходы, которые обусловлены командировкой.

В качестве примера таких расходов можно привести страховые взносы на обязательное личное страхование пассажиров от несчастных случаев, сумма которых учитывается в стоимости проездного билета (п. 12 Положения о командировках, Письма Минфина России от 04.05.2005 N 03-03-01-04/2/71, от 09.07.2004 N 03-03-05/1/67).

- плата за аренду автомобиля для руководителя во время нахождения в командировке (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.01.2006 N Ф04-9850/2005(19018-А27-15)).

9.7. Полная оплата больничного листка

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 3 Федерального закона N 255-ФЗ первые три дня временной нетрудоспособности оплачиваются за счет средств работодателя, а остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, - за счет средств соцстраха.

В силу п.3.1 ст.14 этого Закона средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей установленную по правилам Федерального закона N 212-ФЗ на соответствующий календарный год предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС. С 1 января 2012 г. база для начисления страховых взносов, с учетом ее индексации, в отношении каждого физического лица установлена в сумме, не превышающей 512000руб. (Постановление Правительства РФ N974 от 24.11.2011).

Частью 1 ст.7 Федерального закона N 255-ФЗ определено, что размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работника. При стаже восемь и более лет пособие выплачивается в размере 100% среднего заработка, при стаже от пяти до восьми лет - 80%, до пяти лет - 60%.

Таким образом, в организациях с высоким уровнем зарплаты работникам зачастую невыгодно оформлять больничный лист, и нередко, пренебрегая своим здоровьем (и здоровьем окружающих), они, фактически боля, выходят на работу. В связи с этим многие организации предусматривают компенсацию до фактического заработка сотрудника утраченных за время болезни, доходов. С одной стороны, организация несет дополнительные затраты, с другой, такая забота о сотруднике окупается сторицей. Ведь полная оплата больничного, во-первых, снизит риск потерь для организации по причине пренебрежения сотрудником собственным здоровьем, во-вторых, повысит эффективность его работы за счет своевременного лечения, а в-третьих, увеличит лояльность ценных сотрудников. (Во избежание злоупотребления сотрудниками данной льготой некоторые организации ограничивают объемы полной компенсации больничного определенным количеством дней болезни в году на каждого сотрудника. Например, оплачивая больничный в полном объеме не более чем за 15 календарных дней болезни в течение года.)

Вправе ли учреждение на основании п.25 ст.255 НК РФ учесть при исчислении налога на прибыль в составе расходов на оплату труда разницу между суммой оклада и суммой пособия за период временной нетрудоспособности, подтвержденный больничным листом?

Доплаты сотрудникам до их фактического заработка при временной нетрудоспособности учитываются при расчете налога на прибыль. Отметим, что до 2010 г. для этих целей в НК РФ был предусмотрен п.15 ст.255, который утратил силу с 1 января 2010 г. Однако и после этой даты подобные выплаты можно учесть при расчете налога на прибыль. По мнению Минфина, налогоплательщик имеет право на основании п.25 ст.255 учесть в целях налогообложения прибыли сумму превышения фактически выплачиваемого пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного **согласно трудовому и (или) коллективному договору**, над максимальным размером пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного в соответствии с Федеральным законом № 255-ФЗ, в пределах фактического (среднего) заработка (см. Письмо от 21.05.2010 N 03-03-06/1/340).

Справка:

Федеральный закон от 29.12.2006 N 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Указанные расходы на основании п.п. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ учитываются в целях налогообложения прибыли.

Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

10. Итог

Итак, как видно из рассмотренного материала, заинтересованность сторон социального партнерства организации в заключении коллективного договора очевидна, так как **не только работники, но и работодатели** получают немалые преимущества при его введении в жизнь.

Раздел II

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)

5 августа 2000 года N 117-ФЗ

Глава 25. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (Извлечение)

Статья 246. Налогоплательщики

1. Налогоплательщиками налога на прибыль организаций (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются:
(в ред. Федерального закона от 01.12.2007 N 310-ФЗ)
российские организации;

Статья 252. Расходы. Группировка расходов (Извлечение)

1. В целях настоящей главы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статье 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Статья 255. Расходы на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

К расходам на оплату труда в целях настоящей главы относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

(п. 5 в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством - для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, в порядке,

предусмотренном работодателем - для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 22.08.2004 N 122-ФЗ)

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

(в ред. Федерального закона от 22.08.2004 N 122-ФЗ)

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

(в ред. Федерального закона от 22.08.2004 N 122-ФЗ)

12.1) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

(п. 12.1 введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

15) утратил силу с 1 января 2010 года. - Федеральный закон от 24.07.2009 N 213-ФЗ;

16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 30.04.2008 N 55-ФЗ)

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

(в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 216-ФЗ)

негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;

(в ред. Федеральных законов от 29.12.2004 N 204-ФЗ, от 24.07.2007 N 216-ФЗ)

добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

(в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 216-ФЗ)

Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

(в ред. Федеральных законов от 29.12.2004 N 204-ФЗ, от 30.04.2008 N 55-ФЗ)

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям настоящего пункта, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

(в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 216-ФЗ)

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

(в ред. Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ)

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

(в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 216-ФЗ)

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подпунктом, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подпунктом;

(абзац введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

(в ред. Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ)

18) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

19) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

22) предусмотренные законодательством Российской Федерации начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

(в ред. Федерального закона от 25.07.2002 N 116-ФЗ)

23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации;

24) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со статьей 324.1 настоящего Кодекса;

(п. 24 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

24.1) расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения.

Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда;

(п. 24.1 введен Федеральным законом от 22.07.2008 N 158-ФЗ (ред. 21.11.2011))

25) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Статья 270. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения *(Извлечение)*

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ).

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВА

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 8 февраля 2002 г. N 92

**ОБ УСТАНОВЛЕНИИ НОРМ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ
НА ВЫПЛАТУ КОМПЕНСАЦИИ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДЛЯ
СЛУЖЕБНЫХ
ПОЕЗДОК ЛИЧНЫХ ЛЕГКОВЫХ АВТОМОБИЛЕЙ И МОТОЦИКЛОВ,
В ПРЕДЕЛАХ КОТОРЫХ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ
ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ ТАКИЕ РАСХОДЫ
ОТНОСЯТСЯ К ПРОЧИМ РАСХОДАМ, СВЯЗАННЫМ
С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ**

(в ред. Постановлений Правительства РФ от 15.11.2002 N 828,
от 09.02.2004 N 64)

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации Правительство Российской Федерации постановляет:

1. Установить следующие нормы расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией:

(в ред. Постановления Правительства РФ от 15.11.2002 N 828)

(рублей в месяц)
легковые автомобили с
рабочим объемом двигателя

до 2000 куб. см включительно - 1200
свыше 2000 куб. см - 1500
мотоциклы - 600.

(введено Постановлением Правительства РФ от 15.11.2002 N 828)

При применении упрощенной системы налогообложения указанные нормы используются с 1 января 2003 г. для определения расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов.

(абзац введен Постановлением Правительства РФ от 15.11.2002 N 828).

При применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога) указанные нормы используются с 1 января 2004 г. для определения расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов.

(абзац введен Постановлением Правительства РФ от 09.02.2004 N 64)

2. Настоящее Постановление вступает в силу со дня его официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.

Председатель Правительства
Российской Федерации
М.КАСЬЯНОВ

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 13 октября 2008 г. N 749

ОБ ОСОБЕННОСТЯХ НАПРАВЛЕНИЯ РАБОТНИКОВ В СЛУЖЕБНЫЕ КОМАНДИРОВКИ

Утверждено
Постановлением Правительства
Российской Федерации
от 13 октября 2008 г. N 749

ПОЛОЖЕНИЕ **ОБ ОСОБЕННОСТЯХ НАПРАВЛЕНИЯ РАБОТНИКОВ** **В СЛУЖЕБНЫЕ КОМАНДИРОВКИ** *(Извлечение)*

11. Работникам возмещаются расходы по проезду и найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства (суточные), а также иные расходы, произведенные работником с разрешения руководителя организации.

Размеры расходов, связанных с командировкой, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

ЦК Профсоюза обратился в Федеральную налоговую службу и Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации за разъяснением, могут ли государственные бюджетные и автономные учреждения здравоохранения, руководствуясь нормами статьи 255 и пп.25, 26 статьи 270 НК РФ, учитывать в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль расходы работодателя в виде льгот и преимуществ для работников, носящие стимулирующий и компенсационный характер (компенсация сотовой связи; дополнительные командировочные расходы; расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом служебного и (или) общего пользования; выплаты стимулирующего характера; выплаты премий по итогам работы за год, за выслугу лет; выплаты премий по случаю праздников; компенсаций стоимости питания в столовых и т.п.), осуществляемые из доходов от платных услуг, установленные в коллективном договоре учреждения; распространяются ли такие расходы в отношении всех работников, в т.ч. непосредственно незадействованных в оказании платных услуг, но участвующих, в целом, в деятельности государственного бюджетного или автономного учреждения здравоохранения.

Ниже размещаем ответы Федеральной налоговой службы (*стр. 115*) и Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации (*см. ниже*).

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 28 января 2013 года № 03-03-06/4/8

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке учета в целях налогообложения прибыли расходов бюджетного и автономного учреждения на оплату труда и сообщает следующее.

В соответствии со статьей 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) объектом налогообложения налогом на прибыль организаций для российских организаций (в том числе бюджетных и автономных учреждений) являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определенных в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы, поименованные в статье 251 НК РФ.

Согласно положениям подпункта 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ учет доходов (расходов), полученных (произведенных) бюджетными и автономными

учреждениями в рамках целевого финансирования ведется отдельно от доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках осуществления предпринимательской деятельности. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Следовательно, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль бюджетные и автономные учреждения вправе учитывать только те расходы, которые связаны с ведением предпринимательской деятельности. При этом с 1 июля 2012 года положения главы 25 НК РФ не предусматривают для бюджетных учреждений пропорционального деления каких-либо расходов между уставной бюджетной и предпринимательской деятельностью.

Пунктом 2 статьи 255 НК РФ предусмотрено, что к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности, начисления стимулирующего характера, в том числе, премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) являются элементами системы оплаты труда в организации.

В соответствии со статьей 135 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — ТК РФ) система оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования, устанавливается коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Согласно положениям статьи 191 ТК РФ работодатель поощряет работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявляет благодарность, выдает премию, награждает ценным подарком, почетной грамотой, представляет к званию лучшего по профессии).

Другие виды поощрений работников за труд определяются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, а также уставами и положениями о дисциплине. За особые трудовые заслуги перед обществом и государством работники могут быть представлены к государственным наградам.

Согласно пункту 21 статьи 270 НК РФ в целях налогообложения прибыли организаций не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Учитывая изложенное, расходы, связанные с доплатами и надбавками стимулирующего характера, осуществляемые на основании трудового договора, локального нормативного акта (положения о порядке оплаты труда),

произведенные за счет доходов, полученных от предпринимательской деятельности, могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций при условии, что такие расходы соответствуют требованиям статьи 252 НК РФ, вне зависимости от того, задействованы ли работники бюджетного и автономного учреждения в предпринимательской деятельности или нет.

Одновременно сообщаем, что мнение, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, не является нормативным правовым актом, а имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

*Директор Департамента
И.В. Трунин*

Об учете и документальном подтверждении расходов организации на оплату услуг сотовой связи в целях исчисления налога на прибыль.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 января 2009 г. № 03-03-07/2

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу учета для целей налогообложения прибыли расходов, связанных с применением услуг сотовой связи, сообщает следующее.

Согласно пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к прочим расходам на производство и реализацию относятся расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).

В соответствии с указанной нормой Кодекса в составе прочих расходов налогоплательщика могут быть учтены расходы на приобретение услуг сотовой связи при условии, что такие расходы соответствуют критериям, установленным п. 1 ст. 252 Кодекса.

Так, расходы на оплату услуг сотовой связи должны быть произведены для

осуществления деятельности, направленной на получение дохода, их размер должен быть экономически обоснован, а также данные расходы должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения, по нашему мнению, необходимо иметь: утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; договор с оператором на оказание услуг связи; детализированные счета оператора связи.

Также для работников может быть установлен лимит расходов на использование сотовой связи, превышение которого подлежит возмещению организации работником за счет собственных средств. В этом случае сумма превышения работником установленного лимита будет учитываться в составе прочих расходов для целей налогообложения только после возмещения работником организации указанных затрат. При этом сумма возмещения, уплачиваемая работником, будет учитываться для целей налогообложения в доходах от реализации.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
Н.А.КОМОВА*

19.01.2009

Организация заключила договор с оператором сотовой связи о предоставлении и обслуживании телефонных номеров (sim-карт), которые установлены на мобильные телефоны работников и используются ими в служебных целях. Вправе ли организация учесть расходы на приобретение и обслуживание телефонных номеров (sim-карт) при исчислении налога на прибыль? Если да, то при каких условиях? Какими документами подтверждаются указанные затраты?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 5 июня 2008 г. № 03-03-06/1/350

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу учета для целей налогообложения прибыли расходов, связанных с приобретением услуг сотовой связи, сообщает следующее.

Согласно пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).

В соответствии с указанным подпунктом в составе прочих расходов налогоплательщика могут быть учтены расходы на приобретение услуг сотовой связи при условии, что такие расходы соответствуют критериям, установленным п. 1 ст. 252 Кодекса, в соответствии с которыми такие расходы должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными.

Для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения, по нашему мнению, необходимо иметь в том числе утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи, договор с оператором на оказание услуг связи, детализированные счета оператора связи.

При этом критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения будет являться необходимость работника в соответствии с установленными в должностной инструкции обязанностями использовать сотовый телефон в служебных целях.

Указанный порядок признания расходов на приобретение услуг сотовой связи будет применяться и в том случае, если при приобретении услуг связи предоставленные налогоплательщику телефонные номера (sim-карты) установлены на мобильные телефоны, принадлежащие работникам.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

05.06.2008

О документальном подтверждении командировочных расходов организации в целях исчисления налога на прибыль.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 14 сентября 2009 г. № 03-03-05/169

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики в связи с письмом по вопросу документального подтверждения расходов на командировки в целях налогообложения прибыли сообщает следующее.

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходы на командировки относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. При этом такие расходы должны удовлетворять критериям признания расходов в целях налогообложения прибыли, предусмотренным ст. 252 Кодекса, и, в частности, должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации (при выдаче таких документов в соответствии с законодательством Российской Федерации).

Статьями 313 и 314 Кодекса установлено, что к налоговому учету принимается информация о хозяйственных операциях, содержащаяся в первичных документах. По командировочным расходам хозяйственной операцией является начисление организацией задолженности перед работником на сумму понесенных им расходов на командировку (списание подотчетной суммы с работника).

Первичным документом, на основании которого принимается к учету данная хозяйственная операция, является утвержденный руководителем организации авансовый отчет (утверждается при наличии письменного отчета о выполненной работе в командировке, согласованного с руководителем структурного подразделения работодателя). Датой признания расходов на командировки согласно пп. 5 п. 7 ст. 272 Кодекса является дата утверждения авансового отчета.

Действующий порядок оформления документов, связанных с командированием работников, установленный Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749, в качестве неотъемлемого приложения к авансовому отчету предусматривает наличие следующих оправдательных документов:

- командировочного удостоверения, оформленного надлежащим образом. Форма командировочного удостоверения утверждена Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 (форма N Т-10). Указанный документ не оформляется только при командировании за пределы Российской Федерации (кроме поездок в государства — участники Содружества Независимых

Государств, с которыми заключены межправительственные соглашения, на основании которых в документах для въезда и выезда пограничными органами не делаются отметки о пересечении государственной границы). В случаях командировок по территории Российской Федерации и в указанные государства - участники СНГ заполнение реквизитов "прибыл-убыл" предусматривается в случаях, если местом командирования является юридическое лицо;

- о найме жилого помещения;

- о фактических расходах по проезду (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей);

- об иных расходах, связанных с командировкой.

Указанные оправдательные документы, являющиеся необходимым приложением к авансовому отчету, должны быть надлежащим образом оформлены, т.е. составлены по унифицированным формам, если таковые установлены, а в иных случаях - должны быть заполнены по формам, предусмотренным организацией-продавцом (исполнителем) и содержащим реквизиты, поименованные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом согласно Постановлению Госкомстата России от 24.03.1999 N 20 в утвержденные Госкомстатом России унифицированные формы документов организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты, а также менять форматы бланков. Исключение отдельных реквизитов из унифицированных форм или их изменение не допускается.

Оформление авансового отчета с нарушением установленных законодательством требований, а также отсутствие необходимых приложений к авансовому отчету (или ненадлежащее их оформление) влекут несоответствие авансового отчета требованиям законодательства Российской Федерации, и, соответственно, указанная в нем сумма расходов не может быть включена в состав расходов в целях налогообложения прибыли как не имеющая надлежащего документального подтверждения.

Что касается других документов, которыми должна оформляться командировка в соответствии с Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 (в частности, приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (формы N N Т-9 и Т-9а) и служебное задание (форма N Т-10а)), то их наличие и оформление определяется внутренним документооборотом организации и для документального подтверждения в целях налогообложения прибыли организаций не является обязательным.

*Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
И.В.ТРУНИН*

14.09.2009

ООО заключило трудовой договор с работницей, в котором содержится условие о возмещении затрат по уплате процентов по кредитному договору на приобретение строящегося жилья. Работница обратилась в ООО с заявлением о возмещении указанных затрат.

Налоговый орган отказал работнице в предоставлении имущественного налогового вычета по НДФЛ из-за отсутствия договора купли-продажи и документа, подтверждающего право собственности на жилое помещение.

Работница представила в ООО следующие документы:

- заявление о возмещении затрат по уплате процентов;*
- выписку из банка, подтверждающую уплату процентов по кредитному договору;*
- копию кредитного договора с графиком платежей о предоставлении банком кредита на приобретение строящегося жилья (кредитный договор заключен с работницей и ее супругом);*
- копию договора участия в долевом строительстве многоквартирного дома (договор заключен только с работницей);*
- трудовой договор между ООО и работницей, в котором содержится условие о возмещении затрат по уплате процентов по кредитному договору.*

Имеет ли право ООО на основании п. 24.1 ст. 255 НК РФ учитывать указанные расходы в виде сумм возмещения для целей налога на прибыль, в частности, в периоде нахождения работницы в декретном отпуске?

Имеет ли право ООО на основании п. 40 ст. 217 НК РФ не облагать НДФЛ доходы работницы в виде сумм возмещения?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 12 марта 2012 г. № 03-03-06/1/122

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу обложения налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль организаций сумм возмещения организацией расходов работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения и сообщает следующее.

В соответствии с положениями ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

На основании п. 24.1 ст. 255 Кодекса к расходам на оплату труда относятся, в частности, расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда.

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, необходимым условием для признания расходов по возмещению работнику затрат по уплате процентов по займам на приобретение жилого помещения для целей налогообложения прибыли является документальное подтверждение расходов работника по уплате процентов и расходов организации по возмещению данных затрат.

Учитывая изложенное, считаем, что в случае если кредитный договор оформлен на обоих супругов, организация вправе возместить своему работнику - одному из супругов расходы по уплате процентов по кредиту на приобретение и (или) строительство жилого помещения в полном размере (с учетом установленного п. 24.1 ст. 255 Кодекса ограничения) при условии предоставления работником документов, подтверждающих выплату им процентов и приобретение жилого помещения.

Таковыми документами могут быть, например, выписка из банка, подтверждающая уплату работником процентов по кредитному договору, копия кредитного договора с графиком платежей о предоставлении банком кредита на приобретение жилья, копия договора участия в долевом строительстве многоквартирного дома. При этом затраты организации на возмещение работнику процентов, выплачиваемых по кредитному договору на приобретение жилого помещения, могут включаться в налоговую базу по налогу на прибыль организаций и в том случае, если данные возмещения производятся в период нахождения сотрудницы в декретном отпуске.

Согласно п. 40 ст. 217 Кодекса не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц суммы, выплачиваемые организациями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, суммы возмещения организацией расходов работников по уплате процентов по кредиту на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

12.03.2012

Организация возмещает своим работникам их затраты по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение (строительство) жилого помещения. Вправе ли организация учесть в целях исчисления налога на прибыль сумму указанного возмещения и какие документы необходимы для подтверждения указанных расходов?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 16 ноября 2009 г. № 03-03-06/2/225

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета в целях налогообложения прибыли расходов по возмещению затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения и в части налогообложения налогом на прибыль сообщает следующее.

Федеральным законом от 22.07.2008 N 158-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", вступившим в силу с 1 января 2009 г., ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) дополнена п. 24.1, положения которого применяются до 1 января 2012 г. (п. 2 ст. 7 Федерального закона N 158-ФЗ).

На основании п. 24.1 ст. 255 Кодекса (в ред. Федерального закона N 158-ФЗ) к расходам на оплату труда в целях гл. 25 Кодекса относятся, в частности, расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда.

Из положений п. 24.1 ст. 255 Кодекса следует, что одним из условий для признания указанных расходов является возмещение расходов работников по уплате процентов по займам на приобретение жилого помещения. Возмещение таких расходов работодателем предполагает их первоначальную уплату работником за счет собственных средств.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном

государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, необходимым условием для признания расходов по возмещению работнику затрат по уплате процентов по займам на приобретение жилого помещения для целей налогообложения прибыли является документальное подтверждение расходов работника по уплате процентов и расходов организации по возмещению данных затрат. К документам, подтверждающим уплату процентов, могут быть отнесены, в частности:

- копия договора займа;
- копии квитанций, подтверждающих оплату работником процентов по договору займа;
- расходно-кассовые ордера, платежные поручения, подтверждающие факт возмещения процентов работодателем;
- договор работника с работодателем на возмещение расходов по уплате процентов по договору займа;
- копия документа, подтверждающего целевой характер использования заемных средств (приобретение жилого помещения);
- трудовой или коллективный договор, содержащий условие о возмещении работнику этих расходов.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

16.11.2009

О порядке учета расходов на мобильную связь по безлимитному тарифу в целях налога на прибыль.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 23 июня 2011 г. № 03-03-06/1/378

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов на мобильную связь по безлимитному тарифу в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).

В соответствии с указанной нормой Кодекса в составе прочих расходов налогоплательщика могут быть учтены расходы на приобретение услуг сотовой связи при условии, что такие расходы соответствуют критериям, установленным п. 1 ст. 252 Кодекса.

Так, расходы на оплату услуг сотовой связи должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, их размер должен быть экономически обоснован, а также данные расходы должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения, по нашему мнению, необходимо иметь: утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; договор с оператором на оказание услуг связи; счета оператора связи.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
Н.А.КОМОВА*

23.06.2011

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**ПИСЬМО****от 04 июня 2008 г. № 03-03-06/2/65**

По договорам личного страхования работников, заключенным на срок более года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных, банк может включать в состав расходов на оплату труда сумму в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ). Для расчета суммы, включаемой в состав расходов, следует брать за основу расходы на оплату труда всех работников или только застрахованных?

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов в виде сумм платежей (взносов) по договорам добровольного страхования и сообщает следующее.

Статьей 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлены виды расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций.

Согласно абз. 1 п. 16 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам, установленным п. 16 ст. 255 НК РФ.

Таким образом, организация-работодатель вправе учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций суммы платежей (взносов) по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями.

В частности, такими договорами могут быть договоры добровольного личного страхования работников, заключаемые на срок не менее одного года, предусматривающие оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.

В соответствии с абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда.

По нашему мнению, взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда всех работников организации.

*Заместитель директора Департамента
налоговой и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

ЗАО заключило договор добровольного медицинского страхования на один год (с 14.07.2009 по 13.07.2010) с правом изменять число застрахованных лиц, оформляя дополнительное соглашение и уплачивая дополнительную страховую премию по каждому застрахованному в размере, пропорциональном оставшемуся сроку страхования. На момент заключения число застрахованных составляло 142 человека.

В течение срока действия договора в список застрахованных лиц вносились изменения, связанные с приемом и увольнением работников, путем заключения дополнительных соглашений и оплаты страховых взносов по ним.

Можно ли учесть в расходах на оплату труда в целях налога на прибыль в соответствии с п. 16 ст. 255 НК РФ сумму дополнительных взносов по вновь принятым работникам, если дополнительные соглашения заключались: 26.02.2010 (срок действия 4 месяца), 29.03.2010 (срок действия 3 месяца), 29.04.2010 (срок действия 2 месяца), т.е. на срок страхования менее года?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 16 ноября 2010 г. № 03-03-06/1/731

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов и сообщает следующее.

Из письма следует, что организацией заключен договор добровольного личного страхования работников на один год, предусматривающий оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников. Также организация заключает дополнительные соглашения к такому договору, условиями которых предусмотрено включение в данный договор новых сотрудников.

Согласно п. 16 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам, в частности, добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.

Таким образом, суммы платежей (взносов) организации-работодателя по договору добровольного личного страхования работников учитываются в составе ее расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 934 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) по договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя

или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая).

Одновременно сообщаем, что в случае заключения к основному договору дополнительного соглашения, условиями которого предусмотрено включение в основной договор новых работников организации-работодателя, расходы в виде дополнительных сумм платежей (взносов) по договору добровольного личного страхования работников, по нашему мнению, могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

При этом сообщаем, что должны быть соблюдены все существенные условия договора добровольного личного страхования работников.

Положениями ст. 942 ГК РФ установлены существенные условия договора страхования.

Согласно п. 2 ст. 942 ГК РФ при заключении договора личного страхования между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение:

- о застрахованном лице;
- о характере события, на случай наступления которого в жизни застрахованного лица осуществляется страхование (страхового случая);
- о размере страховой суммы;
- о сроке действия договора.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

16.11.2010

Банк заключает договор добровольного медицинского страхования работников сроком на один год. Договором добровольного медицинского страхования предусмотрено внесение изменений в список застрахованных лиц в случае увольнения или поступления на работу новых сотрудников без изменений существенных условий договора. Оплата осуществляется в момент заключения договора единовременным платежом по всем застрахованным работникам. Правомерно ли учитывать в составе расходов по налогу на прибыль суммы уплаченных страховых взносов в указанной ситуации?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 января 2010 г. № 03-03-06/2/11

«Об учете в целях налогообложения прибыли расходов в виде резервов на возможные потери по ссудам и взносов по добровольному медицинскому страхованию»

(Извлечение)

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли расходов в виде резервов на возможные потери по ссудам и взносов по добровольному медицинскому страхованию и сообщает следующее.

Согласно п. 16 ст. 255 Кодекса для целей налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Указанные взносы и расходы включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В случае заключения к основному договору дополнительного соглашения, условиями которого предусмотрено включение в основной договор новых работников организации-работодателя, расходы в виде дополнительных сумм платежей (взносов) по договору добровольного личного страхования работников также учитываются в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций при условии, что дополнительным

соглашением соблюдены все существенные условия (срок, количество застрахованных лиц и т.п.) договора добровольного личного страхования работников.

Существенные условия договора страхования определены ст. 942 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Таким образом, если договор заключен на срок не менее одного года и при изменении списка застрахованных лиц вследствие увольнения одних и поступления на работу других работников срок остается прежним, то суммы уплаченных страховых взносов учитываются при налогообложении прибыли.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В. Разгулин*

В соответствии со ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся любые начисления в денежной или натуральной форме в пользу работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Вправе ли ООО учесть при исчислении налога на прибыль указанные ниже расходы, предусмотренные трудовым договором с работником:

абонементы в фитнес-клуб;

проезд бизнес-классом работника и членов его семьи к месту постоянного жительства и обратно к месту работы;

расходы, связанные с переездом от места работы к месту постоянного жительства в связи с окончанием исполнения обязанностей по трудовому договору;

расходы на хранение предметов домашнего обихода в государстве постоянного места жительства на период отсутствия в связи с выполнением трудовых обязанностей в РФ, а также на перевозку предметов домашнего обихода к новому месту жительства по окончании трудового договора?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 15 марта 2012 г. № 03-03-06/1/130

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов на оплату труда для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Статьей 255 Кодекса установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Установленный ст. 255 Кодекса перечень расходов на оплату труда не является закрытым, и согласно п. 25 данной статьи Кодекса в качестве расходов на оплату труда признаются также другие виды расходов, произведенных в

пользу работника, при условии, что они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором.

Таким образом, из норм п. 25 ст. 255 Кодекса следует, что в целях гл. 25 Кодекса к расходам на оплату труда относятся любые виды расходов, соответствующие требованиям ст. 252 Кодекса, произведенных в пользу работника, в случае если они предусмотрены трудовым договором и (или) коллективным договором, за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса.

Одновременно сообщаем, что налогоплательщик самостоятельно учитывает в целях налогового учета доходы и расходы при соблюдении норм законодательства о налогах и сборах.

Бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы (Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 320-О-П).

В соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 23.03.2005 N 45н, в Минфине России, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Минфина России, по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

15.03.2012

Пунктом 3 ст. 255 НК РФ предусмотрено отнесение к расходам на оплату труда начислений стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанных с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавок к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время и работу в многосменном режиме, производимых в соответствии с законодательством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 28.04.2011 N 332 признано недействующим Постановление ЦК КПСС, Совмина СССР и ВЦСПС от 12.02.1987 N 194 "О переходе объединений, предприятий и организаций промышленности и других отраслей народного хозяйства на многосменный режим работы с целью повышения эффективности производства", предусматривающее доплаты работникам за многосменный режим работы: за работу в вечернюю смену в размере 20 процентов, за работу в ночную смену - 40 процентов часовой тарифной ставки (должностного оклада).

Организация на основании права, установленного ст. 154 ТК РФ, применяет повышенные (сверх минимальных) размеры оплаты труда за работу в ночное время (40% часовой тарифной ставки или должностного оклада за каждый час работы в ночное время), что предусмотрено коллективным договором и положением об оплате труда.

Кроме того, учитывая, что доплата за работу в многосменном режиме носит иной характер, чем доплата за часы работы в ночное время в соответствии со ст. 154 ТК РФ, поскольку компенсирует постоянный сбой биоритмов человека, а также учитывая, что одновременное применение доплат за ночное время и за ночную смену не допускается, организацией производятся доплаты за многосменный режим, как не противоречащие трудовому законодательству. Эти доплаты и их размер также установлены положением об оплате труда и включены в коллективный договор.

Можно ли учитывать для целей налога на прибыль расходы на доплату за работу в ночную смену при многосменном режиме (в размере 40% за все время работы в ночную смену) и повышенные размеры оплаты труда за работу в ночное время (40% часовой тарифной ставки или должностного оклада за каждый час работы в ночное время)?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 9 ноября 2011 г. № 03-03-06/4/126

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу порядка учета расходов в виде заработной платы в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются

любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 3 ст. 255 НК РФ установлено, что к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся, в частности, начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Исходя из п. 25 ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда могут включаться любые виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором, если иное не предусмотрено ст. 270 НК РФ.

Таким образом, в качестве расходов на оплату труда могут быть признаны любые виды расходов, произведенных в пользу работника, при условии, что они предусмотрены трудовым или коллективным договором, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

09.11.2011

Учитываются ли в расходах при исчислении налога на прибыль следующие предусмотренные коллективным договором виды материальной помощи: к отпуску; в связи с тяжелым материальным положением; на лечение (в том числе не входящее в перечень видов медицинской помощи по государственному и добровольному медицинскому страхованию); вследствие увечья на производстве; при наличии детей-инвалидов; многодетным работникам; на обучение работников выбранным ими профессиям; впервые поступающим на работу молодым специалистам; молодым работникам, вернувшимся на работу после службы в рядах ВС РФ; на погребение родственников, а также компенсация работницам, имеющим детей в возрасте от 1,5 до 3 лет?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 31 июля 2009 г. № 03-03-06/1/504

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Статьей 255 Кодекса установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Установленный ст. 255 Кодекса перечень расходов на оплату труда не является закрытым, и согласно п. 25 данной статьи Кодекса в качестве расходов на оплату труда признаются также другие виды расходов, произведенных в пользу работника, при условии, что они предусмотрены трудовым или коллективным договором.

Таким образом, из норм п. 25 ст. 255 Кодекса следует, что в целях гл. 25

Кодекса к расходам на оплату труда относятся любые виды расходов, произведенных в пользу работника, в случае если они предусмотрены трудовым договором и (или) коллективным договором, за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

31.07.2009

Организация регулярно направляет значительное количество сотрудников в командировки и оформляет по унифицированным формам, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1, приказ о направлении работника в командировку (формы N N T-9 и T-9a), командировочное удостоверение (форма N T-10) и служебное задание (форма N T-10a). Информация, содержащаяся в приказе о направлении работника в командировку, в значительной степени дублирует командировочное удостоверение. Обоснованность и производственный характер расходов на командировки, по мнению организации, подтверждаются приказом о направлении в командировку, служебным заданием, авансовым отчетом, проездными билетами и иными первичными документами. Может ли организация для подтверждения командировочных расходов в целях налога на прибыль при направлении работников в командировку оформлять только приказ о направлении в командировку (формы N N T-9 и T-9a) и служебное задание (форма N T-10a)?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/764

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу документального подтверждения расходов на командировки в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходы на командировки относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. При этом такие расходы должны удовлетворять критериям признания расходов в целях налогообложения прибыли, предусмотренным ст. 252 НК РФ, и, в частности, должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации (при выдаче таких документов в соответствии с законодательством Российской Федерации).

В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговым учетом является система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Таким образом, к налоговому учету принимается информация о

хозяйственных операциях, содержащаяся в первичных документах. По командировочным расходам хозяйственной операцией является списание задолженности работника перед организацией на сумму выданного ему аванса.

Первичным документом, на основании которого принимается к учету данная хозяйственная операция, является утвержденный руководителем организации авансовый отчет (утверждается при наличии письменного отчета о выполненной работе в командировке, согласованного с руководителем структурного подразделения работодателя). Датой признания расходов на командировки согласно пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ является дата утверждения авансового отчета.

Действующий порядок оформления документов, связанных с командированием работников, установленный Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749 "Об особенностях направления работников в служебные командировки", в качестве неотъемлемого приложения к авансовому отчету предусматривает наличие следующих оправдательных документов:

- командировочного удостоверения, оформленного надлежащим образом. Форма командировочного удостоверения утверждена Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 (форма N Т-10). Указанный документ не оформляется только при командировании за пределы Российской Федерации (кроме поездок в государства - участники Содружества Независимых Государств, с которыми заключены межправительственные соглашения, на основании которых в документах для въезда и выезда пограничными органами не делаются отметки о пересечении государственной границы). В случаях командировок по территории Российской Федерации и в указанные государства - участники СНГ заполнение реквизитов "прибыл-убыл" предусматривается в случаях, если местом командирования является юридическое лицо;

- о найме жилого помещения;

- о фактических расходах по проезду (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей);

- об иных расходах, связанных с командировкой.

Указанные оправдательные документы, являющиеся необходимым приложением к авансовому отчету, должны быть надлежащим образом оформлены, т.е. составлены по унифицированным формам, если таковые установлены, а в иных случаях - должны быть заполнены по формам, предусмотренным организацией-продавцом (исполнителем) и содержащим реквизиты, поименованные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом согласно Постановлению Госкомстата России от 24.03.1999 N 20 в утвержденные Госкомстатом России унифицированные формы документов организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты, а также менять форматы бланков. Исключение отдельных реквизитов из унифицированных форм или их изменение не допускается.

Оформление авансового отчета с нарушением установленных законодательством требований, а также отсутствие необходимых приложений к авансовому отчету (или ненадлежащее их оформление) влечет несоответствие авансового отчета требованиям законодательства Российской Федерации, и, соответственно, указанная в нем сумма расходов не может быть включена в состав расходов в целях налогообложения прибыли как не имеющая надлежащего документального подтверждения.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

19.11.2009

На основании коллективного договора филиал ФГП компенсирует 1 раз в год своим работникам 50% стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно в соответствии с маршрутом следования в купейном (плацкартном) вагоне пассажирского поезда по территории РФ.

Вправе ли филиал ФГП при исчислении налога на прибыль учесть данные выплаты в расходах?

На основании коллективного договора филиал ФГП компенсирует своим работникам расходы на проезд от места жительства до места работы и обратно пригородным железнодорожным транспортом.

Вправе ли филиал ФГП при исчислении налога на прибыль учесть данные выплаты в расходах?

Филиалом ФГП заключен договор со строительной фирмой на реконструкцию здания. В 2011 г. данное основное средство планируется ввести в эксплуатацию. Для ввода в эксплуатацию здания необходимо провести благоустройство территории (планировку территории, асфальтирование дорожек).

Должен ли филиал ФГП увеличить первоначальную стоимость основного средства на сумму, затраченную на благоустройство территории, с последующим начислением амортизации либо единовременно учесть в расходах указанную сумму при исчислении налога на прибыль?

Филиалом ФГП заключен договор со строительной фирмой на капитальный ремонт здания. В 2011 г. планируется завершение ремонта здания. В ходе ремонта территория, прилегающая к зданию, требует благоустройства (асфальтирования).

Может ли филиал ФГП в целях налога на прибыль единовременно списать в расходы сумму, затраченную на благоустройство территории?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 мая 2011 г. № 03-03-06/4/49

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросам учета расходов в виде выплат сотрудникам и расходов на благоустройство территории по налогу на прибыль организаций и сообщает следующее.

Согласно ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих

работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исходя из п. 25 ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда могут включаться любые виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором.

Вместе с тем следует учитывать, что порядок учета расходов на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска в целях налогообложения прибыли имеет отдельное нормативное регулирование и, соответственно, такие расходы могут приниматься при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в порядке, предусмотренном специальными положениями гл. 25 НК РФ.

В соответствии с п. 7 ст. 255 НК РФ в целях налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, - для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, - для иных организаций.

Статьей 325 Трудового кодекса Российской Федерации предусматривается, что компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно предусмотрена для лиц, работающих в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Таким образом, для целей налогообложения прибыли организаций в составе расходов на оплату труда учитываются расходы, связанные с оплатой проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска и обратно (включая расходы по провозу багажа) только для работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Согласно п. 26 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Учитывая изложенное, считаем, что организация вправе отнести на расходы затраты, связанные с перевозкой работников, если данные расходы обусловлены технологическими особенностями производства и предусмотрены

трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства, которая погашается по мере начисления амортизации, учитываемой в расходах при определении налога на прибыль организаций.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ в целях налогообложения прибыли организаций первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

В соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ объекты внешнего благоустройства относятся к амортизируемому имуществу, по которому в целях налогообложения прибыли начисление амортизации не производится.

В связи с недостаточностью информации в письме дать более точный ответ не представляется возможным.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

20.05.2011

1. ООО сроком на один год заключило с организацией-рекламораспространителем договор об оказании услуги по размещению наружной рекламы на территории стадиона. По договору рекламораспространитель за свой счет изготавливает, монтирует рекламные баннеры с информацией об ООО, обеспечивает освещение баннеров в вечернее и ночное время и пр.

Ежемесячно рекламораспространитель представляет акт об оказанных услугах и счет-фактуру.

Вправе ли ООО затраты на оплату указанных услуг отнести к расходам, учитываемым в целях исчисления налога на прибыль, на основании п. 4 ст. 264 НК РФ?

Вправе ли ООО принять "входной" НДС к вычету из бюджета на основании ст. 171 НК РФ?

2. Согласно трудовым договорам с работниками ООО обеспечивает работников бесплатными горячими обедами. Стоимость бесплатных обедов в целях исчисления обязательных страховых взносов и НДФЛ включается в совокупный доход работника.

ООО заключило с индивидуальным предпринимателем договор оказания услуг по обеспечению горячим питанием, согласно которому ИП своими силами изготавливает и доставляет комплексные обеды и организует на месте процесс питания работников ООО. Стоимость услуг не облагается НДС.

Вправе ли ООО затраты на оплату указанных услуг отнести к расходам, учитываемым в целях исчисления налога на прибыль, на основании ст. 255 НК РФ?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 4 июня 2012 г. № 03-03-06/1/292

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

1. В соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" (далее — Закон N 38-ФЗ) рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

На основании ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Как установлено пп. 28 п. 1 ст. 264 Кодекса, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в том числе расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений п. 4 ст. 264 Кодекса.

Пунктом 4 ст. 264 Кодекса установлено, что к расходам организации на рекламу в целях гл. 25 Кодекса относятся, в том числе, расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов. Данные расходы являются ненормируемыми.

Согласно ч. 1 ст. 19 Закона N 38-ФЗ распространение наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения (рекламных конструкций), монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта осуществляется владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламораспространителем, с соблюдением требований данной статьи. Владелец рекламной конструкции (физическое или юридическое лицо) - собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником.

Таким образом, расходы на рекламу с использованием баннеров могут быть учтены при исчислении налога на прибыль организаций.

2. Согласно ст. 255 Кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и

единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников и предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В п. 4 ст. 255 Кодекса установлено, что к расходам на оплату труда в целях гл. 25 Кодекса относится, в частности, стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядке бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и иных подобных услуг).

При этом в п. 25 ст. 270 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

Таким образом, стоимость бесплатно предоставляемых обедов может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда при условии, что такое питание предусмотрено в трудовом договоре и (или) коллективном договоре в качестве оплаты труда.

Одновременно сообщаем, что ответ по вопросу о принятии "входного" НДС к вычету из бюджета будет направлен дополнительно.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

04.06.2012

О порядке учета в целях исчисления налога на прибыль расходов организации на выплату выходного пособия при увольнении работника.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 13 мая 2008 г. № 03-03-06/1/305

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел ваше письмо от 03.12.2007 N 130 по вопросу учета расходов на выплату выходного пособия и сообщает следующее.

В соответствии с ч. 1 ст. 178 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — ТК РФ) при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации (п. 1 ст. 81 ТК РФ) либо сокращением численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 ТК РФ) увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка.

Кроме того, в случае расторжения трудового договора по основаниям, указанным в ч. 3 ст. 178 ТК РФ, выходное пособие выплачивается работникам в размере двухнедельного среднего заработка.

Вместе с тем, на основании вышеуказанной статьи трудовым договором или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий. При этом согласно ч. 3 ст. 57 ТК РФ, если при заключении трудового договора в него не были включены какие-либо условия, эти условия могут быть определены отдельным приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Расходы на оплату труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, определены ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Учитывая изложенное, в случае если трудовым договором предусмотрена выплата выходного пособия при увольнении сотрудника по основаниям, не предусмотренным ст. 178 ТК РФ, то, по нашему мнению, такие расходы могут

быть учтены при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

*Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
И.В.ТРУНИН*

13.05.2008

Признание в расходах некоторых начислений работникам организаций.

1. Организация в соответствии с локальным нормативным актом (положение о социально-экономической поддержке работников) выплачивает пособие по временной нетрудоспособности в размере, превышающем максимально установленный размер данного пособия. При этом сумма выплачиваемого пособия (с учетом доплаты) не превышает размер среднего заработка работника, рассчитанного в соответствии с порядком расчета пособия по временной нетрудоспособности.

Имеет ли право организация при исчислении налога на прибыль учитывать суммы указанных доплат до фактического (среднего) заработка в соответствии с п. 25 ст. 255 НК РФ?

2. Организация расторгает с работником трудовой договор по основанию, предусмотренному п. 2 ч. 1 ст. 81 ТК РФ (сокращение численности или штата работников). В соответствии со ст. 178 ТК РФ организация выплачивает работнику выходное пособие.

С работником было заключено дополнительное соглашение к трудовому договору о выплате компенсации в случае его увольнения. Правомерно ли суммы указанной компенсации учитывать при исчислении налога на прибыль?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 мая 2012 г. № 03-03-06/2/47

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросам, связанным с учетом расходов в виде начислений работникам организации, и сообщает следующее.

1. В соответствии с п. 25 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) с учетом ст. 270 Кодекса в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли могут быть учтены виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором **и (или) коллективным договором, которые прямо не указаны в ст. 255 Кодекса.**

В случае если размер фактически выплачиваемого работодателем пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного согласно трудовому **и (или) коллективному договору,** превышает сумму, рассчитанную в соответствии с ч. 3.1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обязательном

социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством", налогоплательщик вправе учесть сумму превышения фактически выплачиваемого пособия по временной нетрудоспособности в пределах фактического (среднего) заработка над максимальным размером пособия по временной нетрудоспособности в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в соответствии с положениями п. 25 ст. 255 Кодекса, если такие доплаты предусмотрены трудовым договором **и (или) коллективным договором**.

2. В соответствии с п. 1 ст. 252 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Статьей 255 Кодекса установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) **и (или) коллективными договорами**.

Согласно пп. 1 ч. 1 ст. 77 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) основанием прекращения трудового договора является соглашение сторон.

В силу ст. 78 ТК РФ трудовой договор может быть расторгнут в любое время по соглашению сторон трудового договора.

При этом в ст. 178 ТК РФ отмечается, что трудовым договором **или коллективным договором** могут предусматриваться случаи выплаты выходных пособий, отличные от обязательных в силу требований трудового законодательства, а также могут устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

На основании ст. 57 ТК РФ, если при заключении трудового договора в него не были включены какие-либо условия, эти условия могут быть определены отдельным приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключенным в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора.

Таким образом, расходы по выплате компенсации при расторжении договора могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в случае, если такая выплата предусмотрена трудовым договором, дополнительным соглашением к трудовому договору, являющимся неотъемлемой частью трудового договора, или **коллективным договором**.

Для целей налогообложения прибыли налогоплательщик вправе учесть полную сумму выплаченных работникам выходных пособий вне зависимости от их величины.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, не является нормативным правовым актом и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

*Зам.директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

Вправе ли организация учесть при исчислении налога на прибыль суммы выплаченной работникам премии?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 5 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/81

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму выплаченной работникам премии и сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 255 Кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях гл. 25 Кодекса отнесены, в частности, начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели (п. 2 ст. 255 Кодекса).

Вместе с тем, п. 21 ст. 270 Кодекса предусмотрено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, расходы по выплате премий работникам могут быть учтены для целей налогообложения прибыли на основании положения о премировании работников при условии, что в трудовых договорах, заключенных с работниками, дается отсылка на это положение.

Также сообщаем, что в соответствии с п. 11.4 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Департаменте не рассматриваются по существу обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

05.02.2008

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**ПИСЬМО****от 23 января 2008 г. № 03-03-06/2/5**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли расходов на оплату труда в виде ежегодных вознаграждений за выслугу лет и исходя из содержащейся в письме информации сообщает следующее.

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 255 Кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В соответствии с п. 10 ст. 255 Кодекса в целях налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статьей 135 Трудового кодекса Российской Федерации определено, что заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том

числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Таким образом, по нашему мнению, расходы в виде единовременного вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) могут быть учтены в целях налогообложения прибыли при условии, что порядок, размер и условия его выплаты предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, а также локальными нормативными актами.

*Заместитель директора Департамента
С.В. Разгулин*

Между организацией и физлицами-работниками заключены трудовые договоры, согласно которым работникам установлен ненормируемый рабочий день. Согласно ст. 119 ТК РФ работникам с ненормируемым рабочим днем предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого для работников организации, согласно трудовым договорам, составляет 6 календарных дней в год.

1. Подлежат ли включению в налоговую базу по налогу на прибыль расходы на оплату дополнительных отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с положениями ст. 119 ТК РФ, а также компенсации работникам за неиспользованные дни дополнительного отпуска свыше 28 календарных дней, выплачиваемые работнику без увольнения согласно ч. 1 ст. 126 ТК РФ?

2. Существуют ли установленные нормативы количества дней дополнительного оплачиваемого отпуска, учитываемого в составе налоговой базы по налогу на прибыль, которые могут быть предоставлены работникам согласно ст. 119 ТК РФ?

3. В положении об оплате труда работников организации предусмотрена выплата работнику доплаты до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности. В трудовых договорах работников указанная доплата не указана. До 01.01.2010 указанная доплата включалась в состав расходов по оплате труда в целях налога на прибыль согласно п. 15 ст. 255 НК РФ. С 01.01.2010 п. 15 ст. 255 НК РФ признан утратившим силу (ст. 24 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ).

Может ли организация после 01.01.2010 учесть в целях исчисления налога на прибыль суммы превышения фактически выплачиваемых работодателем пособий по временной нетрудоспособности (по беременности и родам, по уходу за ребенком) над суммами, установленными федеральным законодательством, если указанные выплаты предусмотрены внутренним положением организации и не отражены в трудовых и (или) коллективных договорах?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 15 декабря 2010 г. № 03-03-06/2/212

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

1. Согласно ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления,

связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 7 ст. 255 НК РФ предусмотрено, что в состав расходов на оплату труда включаются, в том числе, расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации.

На основании ст. 116 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются, в том числе, работникам с ненормированным рабочим днем.

В силу ст. 119 ТК РФ работникам с ненормированным рабочим днем предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, и который не может быть менее 3 календарных дней.

Таким образом, расходы на оплату дополнительных отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с положениями ст. 119 ТК РФ, включаются в состав расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 8 ст. 255 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе расходов на оплату труда учитываются денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 126 ТК РФ часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Таким образом, с учетом норм трудового законодательства организация при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитывает в составе расходов на оплату труда денежную компенсацию работнику за неиспользованный отпуск в части, превышающей 28 календарных дней, в том числе за неиспользованный дополнительный отпуск.

2. По вопросам наличия нормативов количества дней дополнительного оплачиваемого отпуска, которые могут быть предоставлены работникам согласно ст. 119 ТК РФ, следует обращаться в Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации.

3. Статьей 24 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" с 1 января

2010 г. п. 15 ст. 255 НК РФ признан утратившим силу.

Вместе с тем, в соответствии с п. 25 ст. 255 НК РФ с учетом ст. 270 НК РФ в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли могут быть учтены виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором, которые отдельно не указаны в ст. 255 НК РФ.

Таким образом, по нашему мнению, в случае если размер фактически выплачиваемого работодателем пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного согласно трудовому и (или) коллективному договору, превышает размеры выплат, установленные Федеральным законом от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством", налогоплательщик имеет право учесть сумму превышения над максимальным размером пособия по временной нетрудоспособности в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в соответствии с положениями п. 25 ст. 255 Кодекса, если такие доплаты предусмотрены трудовым договором и (или) коллективным договором.

При этом если указанные выплаты не отражены в трудовых и (или) коллективных договорах, такие расходы в целях налогообложения прибыли не учитываются.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

15.12.2010

Локальными нормативными актами организации и трудовыми договорами работникам предусмотрена доплата до оклада за период временной нетрудоспособности, не превышающий 15 рабочих дней в год, из них 3 дня без подтверждающих документов (больничного листа).

Вправе ли организация на основании п. 25 ст. 255 НК РФ учесть при исчислении налога на прибыль в составе расходов на оплату труда:

- 1) разницу между суммой оклада и суммой пособия за период временной нетрудоспособности, подтвержденный больничным листом;*
- 2) сумму оклада за период временной нетрудоспособности, не подтвержденный больничным листом?*

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 21 мая 2010 г. № 03-03-06/1/340

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросам, относящимся к своей компетенции, сообщает следующее.

1. В соответствии со ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Консультирование указанных лиц по выбору наиболее оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога, проведение экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей хозяйственной деятельности этих лиц, а также оценка конкретных хозяйственных операций к обязанностям Минфина России не относятся.

При этом сообщаем, что с 1 января 2010 г. в соответствии с п. 3.1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" средний дневной заработок, из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, не может превышать средний дневной заработок, определяемый путем деления предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ, установленной Федеральным законом от 24.07.2009 N 212-ФЗ на день наступления страхового случая, на 365.

Частью 1 ст. 7 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ установлено, что размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работника. При стаже восемь и более лет пособие выплачивается в размере 100% среднего заработка. При стаже от пяти до восьми лет оно составит 80%, до пяти лет - 60%.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ первые два дня временной нетрудоспособности оплачиваются за счет средств работодателя, и указанные расходы на основании пп. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ учитываются в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 25 ст. 255 НК РФ в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли могут быть учтены иные, прямо не поименованные в ст. 255 НК РФ расходы, произведенные в пользу работника, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором.

Таким образом, по нашему мнению, налогоплательщик имеет право на основании п. 25 ст. 255 НК РФ учесть в целях налогообложения прибыли сумму превышения фактически выплачиваемого пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного согласно трудовому и (или) коллективному договору, над максимальным размером пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 N 255-ФЗ, в пределах фактического (среднего) заработка.

2. В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях гл. 25 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Пункт 1 Приказа Минздравсоцразвития России от 01.08.2007 N 514 "О Порядке выдачи медицинскими организациями листков нетрудоспособности" определяет, что документом, удостоверяющим временную нетрудоспособность граждан и подтверждающим их временное освобождение от работы, является листок нетрудоспособности, выдаваемый при заболеваниях, травмах и отравлениях и иных состояниях, связанных с временной потерей трудоспособности, на период долечивания в санаторно-курортных учреждениях, при необходимости ухода за больным членом семьи, на период карантина, на время протезирования в условиях стационара, на период отпуска по беременности и родам, при усыновлении ребенка.

Таким образом, выплата заработной платы работнику за период временной нетрудоспособности при отсутствии листка нетрудоспособности является расходом, не соответствующим критериям п. 1 ст. 252 НК РФ, и не учитывается при исчислении налога на прибыль организаций.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

21.05.2010

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**ПИСЬМО****от 14 июня 2013 г. № ЕД-4-3/10699@**

Федеральная налоговая служба (далее — ФНС России), рассмотрев запрос Центрального комитета Профессионального союза работников здравоохранения от 25.10.2012 № 01-04К/564 по вопросу учета государственными бюджетными и автономными учреждениями расходов, связанных с оплатой труда работников, носящих стимулирующий и компенсационный характер, сообщает.

В отношении выплат стимулирующего характера (премий по итогам работы за год, за выслугу лет, а также по случаю праздников) ответ направлен письмом Министерства Российской Федерации от 28.01.2013 №03-03-06/4/8.

По вопросу выплат, касающихся компенсации работникам расходов на сотовую связь, оплату проезда к месту работы и обратно транспортом служебного и (или) общего пользования, дополнительных командировочных расходов, а также стоимости питания в столовых, ФНС России сообщает следующее.

В соответствии с положениями статьи 144 Трудового кодекса Российской Федерации системы оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений устанавливаются с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих или профессиональных стандартов, а также с учетом государственных гарантий по оплате труда, рекомендаций Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений (часть третья статьи 135 Трудового кодекса) и мнения соответствующих профсоюзов (объединений профсоюзов) и объединений работодателей.

В соответствии с подпунктом «б» пункта 5 Единых рекомендаций по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений на 2013 год (далее -Рекомендации), утвержденных Российской трехсторонней комиссией по регулированию социально-трудовых отношений от 21.12.2012 обязательным является включение в трудовой договор с работником (дополнительное соглашение к трудовому договору) условий оплаты труда, в том числе, касающихся размеров и условий выплат компенсационного характера.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации №137 и Министерства экономического развития №527 от 26.10.2010 «О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений» (далее — Методические рекомендации) установлено, что нормативные затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, как

принимающего, так и не принимающего непосредственное участие в оказании государственной услуги, определяются в соответствии с действующей системой оплаты труда.

Согласно вышеуказанным Методическим рекомендациям в состав нормативных затрат на общехозяйственные нужды включаются также затраты на приобретение услуг связи и транспортных услуг.

В соответствии с положениями статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Статьей 270 Налогового кодекса установлено, что при определении налоговой базы в соответствии с пунктами 25 и 26 не учитываются следующие расходы:

- в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

- на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Таким образом, налоговым законодательством предусмотрены исключительные случаи, когда неучитываемые в целях налогообложения расходы, могут быть отнесены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Таковыми расходами являются расходы на бесплатное или льготное питание работников и оплату проезда к месту работы и обратно, в случае, когда это предусмотрено коллективным договором при условии включения данных о размерах и условиях таких выплат в трудовой договор.

Следовательно, в случае соблюдения требований статьи 252 Кодекса расходы на бесплатное или льготное питание могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Что касается расходов на приобретение транспортных услуг, то как указывалось выше, такие расходы включаются в состав затрат на общехозяйственные нужды государственных учреждений. Таким образом, если

расходы на оплату проезда к месту работы и обратно не дублируют указанные затраты, а также данные о размерах и условиях таких выплат включены в трудовой договор, то они могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Также, методическими рекомендациями предусмотрено, что в состав затрат государственных учреждений на общехозяйственные нужды включаются затраты на приобретение услуг связи.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, согласно подпунктам 12 и 25 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса относятся, соответственно, командировочные расходы и расходы на телефонные услуги.

В составе прочих расходов налогоплательщика могут быть учтены командировочные расходы и расходы на приобретение услуг сотовой связи при условии, что такие расходы соответствуют критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса, а также при условии включения данных о размерах и условиях соответствующих компенсационных выплат в трудовой договор.

При уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на расходы, связанные с приобретением услуг сотовой связи, необходимо учитывать, что такие расходы принимаются в целях налогообложения в сумме превышения фактически произведенных расходов над суммой полученной субсидии с обоснованием данных действий расчетом расходов, не профинансированных из бюджета.

*Действительный государственный советник
Российской Федерации 3 класса
Д.В. Егоров*

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 10 марта 2005 г. N 02-1-08/46@

О расходах, связанных с приобретением питьевой воды

Федеральная налоговая служба сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

К прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся, в частности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации (подпункт 7 пункта 1 статьи 264 Кодекса).

Согласно статье 223 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) на работодателя возлагается обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организаций в соответствии с требованиями охраны труда. Работодатель обязан обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей (статья 224 ТК РФ).

В связи с изложенным, если качество питьевой воды, подаваемой в организацию на основании договоров, заключенных с организациями водопроводно-канализационного хозяйства, соответствует Санитарно-эпидемиологическим правилам и нормам 2.1.4.1074-01 "Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем водоснабжения. Контроль качества" (введены в действие Приказом Минздрава России от 26.09.2001 N 24) (далее - СанПиН 2.1.4.1074), то дополнительные расходы по приобретению питьевой воды являются экономически неоправданными расходами и не могут относиться на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

В том случае, если у организации имеется справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01 и опасности использования ее в качестве питьевой, то расходы по приобретению питьевой воды для персонала

организации либо затраты на приобретение специального оборудования для фильтрации водопроводной воды могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. При этом следует иметь в виду, что организация водопроводно-канализационного хозяйства несет ответственность за качество подаваемой питьевой воды и соответствие его санитарным нормам и правилам (пункт 92 Правил пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.02.1999 N 167).

М.П. МОКРЕЦОВ

Согласно Письму УФНС России по г. Москве от 24.03.2009 N 16-15/026454 затраты на выплату суточных, размер которых зафиксирован в коллективном договоре или локальном нормативном акте, в соответствии с требованиями п. 1 ст. 252 НК РФ, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами о дополнительных расходах, связанных с проживанием командированного работника вне места постоянного жительства, которые должны быть приложены к авансовому отчету (счета, кассовые и товарные чеки и т.п.).

Однако в Письмах Минфина России от 24.11.2009 N 03-03-06/1/770 и от 01.04.2010 N 03-03-06/1/206 разъяснено, что в целях исчисления налога на прибыль расходы в виде суточных могут быть подтверждены только командировочным удостоверением, если норма суточных утверждена коллективным договором или локальным распорядительным актом организации, и представление чеков, квитанций и счетов для подтверждения работником расходования суточных не требуется.

Каков порядок документального подтверждения в целях исчисления налога на прибыль расходов на командировки в виде суточных, размер которых зафиксирован в локальном нормативном акте организации?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/741

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу документального подтверждения в целях налогообложения прибыли расходов в виде суточных и сообщает следующее.

Для целей налогообложения прибыли принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Расходы должны быть обоснованными, документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ суточные и полевое довольствие относятся к расходам, которые в целях налогообложения прибыли учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

В силу положений ст. 166 Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ) служебная командировка представляет собой поездку работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Статья 168 ТК РФ закрепляет, что в случае направления работника в служебную командировку работодатель обязан возмещать ему:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;

- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749 утверждено Положение об особенностях направления работников в служебные командировки (далее - Положение).

В соответствии с п. 11 Положения дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства (суточные), возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути, с учетом положений, предусмотренных п. 18 Положения.

Согласно п. 7 Положения на основании решения работодателя работнику оформляется командировочное удостоверение, подтверждающее срок его пребывания в командировке (дата приезда в пункт (пункты) назначения и дата выезда из него (из них)), за исключением случаев, указанных в п. 15 Положения.

Принимая во внимание то, что суточные возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, вместе с тем, срок пребывания в командировке подтверждается командировочным удостоверением, считаем, что расходы в виде суточных могут быть подтверждены командировочным удостоверением. При этом предоставление чеков и квитанций, подтверждающих расходование работником суточных, не требуется.

*Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН*

11.11.2011

Расходы на проведение аттестации рабочих мест можно одновременно учесть при расчете налога на прибыль

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 6 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/14453@

Федеральная налоговая служба, рассмотрев интернет-обращение ООО "Энергоремонт" от 29.07.2011 N б/н о порядке учета в целях налогообложения прибыли затрат по аттестации рабочих мест, а также обложения налогом на доходы физических лиц компенсационных выплат, производимых работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, сообщает следующее.

1. В соответствии со ст. 212 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) обязанности по обеспечению безопасных условий и охраны труда возлагаются на работодателя. Работодатель обязан обеспечить, в том числе, проведение аттестации рабочих мест по условиям труда с последующей сертификацией организации работ по охране труда.

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Таким образом, в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, могут быть включены затраты на проведение аттестации рабочих мест по условиям труда с последующей сертификацией организации работ по охране труда.

2. Статьей 147 ТК РФ предусмотрено, что оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками, окладами (должностными окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Конкретные размеры повышения оплаты труда устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников в порядке, установленном ст. 372 ТК РФ для принятия локальных нормативных актов, либо коллективным договором, трудовым договором.

В силу ст. 219 ТК РФ в случае обеспечения на рабочих местах безопасных условий труда, подтвержденных результатами аттестации рабочих мест по условиям труда или заключением государственной экспертизы условий труда, компенсации работникам не устанавливаются.

Из приведенных положений следует, что по результатам аттестации рабочих мест оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере. При этом размер повышения оплаты труда устанавливается в коллективном договоре, локальном нормативном акте или трудовом договоре.

В соответствии с пп. 3 ст. 255 Кодекса к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

На основании изложенного, в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, могут быть включены выплаты компенсационного характера для работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, установленные работодателем в локальном нормативном акте (коллективном договоре, трудовом договоре) по результатам аттестации рабочих мест.

3. Согласно п. 1 ст. 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право, на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Кодекса.

Доходы, не подлежащие налогообложению налогом на доходы физических лиц, перечислены в ст. 217 Кодекса.

В соответствии с п. 3 ст. 217 Кодекса не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим 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, в частности, с выполнением трудовых обязанностей, а также с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

Статьей 219 ТК РФ предусмотрено, что каждый работник имеет право на компенсации, установленные законом, коллективным договором, соглашением, трудовым договором, если он занят на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Основаниями для предоставления компенсаций за работу с вредными условиями труда служат результаты аттестации рабочих мест по условиям труда (наличие вредных производственных факторов, травмоопасных участков, оборудования, показателей тяжести, напряженности трудового процесса и т.д.).

Таким образом, выплачиваемые работодателем компенсационные выплаты работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, неустранимыми при современном техническом уровне производства и организации труда, на основании п. 3 ст. 217 Кодекса, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

*Советник государственной
гражданской службы РФ
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ*

06.09.2011

Каков порядок оформления формы N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" для документального подтверждения расходов на оплату труда в целях налога на прибыль?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 24 ноября 2010 г. № 16-15/123356@

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Между тем, по общему правилу согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли, признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии их связи с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе, таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется учет, который должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- подписи указанных лиц.

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основании данных налогового учета, которые формируются, в том числе, на основании первичных документов. Унифицированная форма N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" утверждена Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.

Указаниями по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденными данным Постановлением Госкомстата России, предусмотрено, что приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма N Т-11а) применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Он составляется на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает сотрудник.

Подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляется работнику(ам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в личную карточку работника (форма N Т-2 или Т-2ГС(МС)) и трудовую книжку работника.

Таким образом, графа 6 формы N Т-11а является обязательной для заполнения, так как это предусмотрено Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.

*Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
I класса
О.В. ЧЕРНИЧУК*

24.11.2010

Вправе ли организация для целей налогообложения прибыли учитывать расходы по выплате:

- премий работникам к юбилейным датам (20, 30, 40, 50, 60 лет), если такие премии предусмотрены в трудовых договорах и локальном нормативном акте;

- единовременной премии, назначенной приказом директора в качестве поощрения за добросовестное исполнение трудовых обязанностей, если эта выплата не предусмотрена в трудовом договоре?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 5 апреля 2005 г. № 20-12/22796

Согласно ст. 252 НК РФ для целей гл. 25 НК РФ расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты при условии, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы на оплату труда, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поименованы в ст. 255 НК РФ.

На основании ст. 255 НК РФ в состав расходов налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников и предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В п. 21 ст. 270 НК РФ предусмотрено, что в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, отражаются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, расходы на единовременные поощрительные начисления персоналу за добросовестное исполнение трудовых обязанностей, выплаченные на основании приказов руководителя организации, но не предусмотренные в трудовых или коллективных договорах, не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В связи с тем, что для целей налогообложения прибыли признаются любые начисления работникам, связанные с режимом работы или условиями труда, расходы по выплате премий к юбилейным датам работников также не могут быть учтены в составе расходов на оплату труда для целей налогообложения, так как данные расходы не соответствуют требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ.

*Заместитель
руководителя Управления
советник налоговой службы РФ
I ранга
А.Г.ЛУКАНИНА*

05.04.2005

Как правильно оформить форму N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" для документального подтверждения расходов на оплату труда в целях налога на прибыль? Возможно ли применение самостоятельно разработанной формы приказа о выплате премий сотрудникам, которая предусматривает все обязательные реквизиты?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 25 апреля 2011 г. № 16-15/040299@

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников.

Между тем, по общему правилу в соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли, признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком при условии их связи с финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика, направленной на получение доходов.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными:

- в соответствии с законодательством РФ;
- либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе, таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется учет, который должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- подписи указанных лиц.

В соответствии со ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, которые формируются, в том числе, на основании первичных документов.

Унифицированная форма N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" утверждена Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 (далее - Постановление N 1).

Указаниями по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденными Постановлением N 1, предусмотрено, что форма N Т-11а применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Приказ составляется на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором трудятся поощряемые сотрудники, подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом и объявляется работникам под расписку. На основании данного приказа (распоряжения) вносятся соответствующие записи в личные карточки сотрудников (форма N Т-2 или N Т-2ГС(МС)) и их трудовые книжки.

Таким образом, форма N Т-11а является обязательной для применения и заполнения, как это предусмотрено Постановлением N 1.

*И.о. заместителя
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
2 класса
Н.В.МИХАЙЛОВА*

25.04.2011

Каков порядок оформления формы N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" для документального подтверждения расходов на оплату труда в целях налога на прибыль?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 24 ноября 2010 г. № 16-15/123356@

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Между тем по общему правилу согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли, признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии их связи с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется учет, который должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены

по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- подписи указанных лиц.

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основании данных налогового учета, которые формируются, в том числе, на основании первичных документов. Унифицированная форма N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" утверждена Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.

Указаниями по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденными данным Постановлением Госкомстата России, предусмотрено, что приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма N Т-11а) применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Он составляется на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает сотрудник.

Подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляется работнику(ам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в личную карточку работника (форма N Т-2 или Т-2ГС(МС)) и трудовую книжку работника.

Таким образом, графа 6 формы N Т-11а является обязательной для заполнения, так как это предусмотрено Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.

*Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
I класса
О.В. ЧЕРНИЧУК*

24.11.2010

Учитываются ли в целях исчисления налога на прибыль расходы в виде премии за выслугу лет, если премия предусмотрена положением об оплате труда и о премировании, а также трудовыми договорами, заключенными с работниками организации?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 15 июня 2010 г. № 16-15/062759@

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности, единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 10 ст. 255 НК РФ).

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с Трудовым кодексом РФ (ст. 16 ТК РФ).

Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключаемым между работником и работодателем, предусмотрены в разд. III Трудового кодекса РФ.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Об этом сказано в ст. 135 ТК РФ.

Таким образом, расходы организации в виде единовременного вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) учитываются в целях налогообложения прибыли при условии, что порядок, размер и условия его выплаты предусмотрены трудовыми договорами и (или) коллективными договорами, а также локальными нормативными актами.

При этом порядок определения стажа работы для начисления премии за выслугу лет устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в

трудовых договорах и (или) коллективном договоре, а также локальном нормативном акте.

Вместе с тем, локальные нормативные акты, устанавливающие системы оплаты труда, принимаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников (ст. 135 ТК РФ).

Основание: Письмо Минфина России от 23.01.2008 N 03-03-06/2/5.

*Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
I класса
А.Н.ЧУГУНОВА*

15.06.2010

Необходимо ли в целях исчисления налога на прибыль оформлять приказ о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение для принятия впоследствии к учету расходов на командировку, в том числе суточных?

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО

от 30 ноября 2009 г. № 16-15/125486

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся затраты на командировки, в частности:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие;

- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

При этом на основании п. 1 ст. 252 НК РФ расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных в ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными согласно обычаям делового оборота, применяемым в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе, таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Порядок направления работников в командировки определен в совместной Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР", действующей в части, не противоречащей ТК РФ, и в Положении об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749.

Так, служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению руководителя объединения, предприятия, учреждения, организации на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы.

Направление работников объединений, предприятий, учреждений, организаций в командировку производится руководителями этих объединений, предприятий, учреждений, организаций и оформляется выдачей командировочного удостоверения.

По усмотрению руководителя объединения, предприятия, учреждения, организации направление работника в командировку наряду с командировочным удостоверением может оформляться приказом. Командировочное удостоверение может не выписываться, если работник должен возвратиться из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован.

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, а также налоговый учет (ст. 313 НК РФ).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, и содержат обязательные реквизиты. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, указанные в ст. 9 Закона N 129-ФЗ.

Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 утверждены унифицированные формы первичной документации по учету труда и его оплаты.

При направлении работника в командировку должны быть оформлены следующие документы:

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку по формам N Т-9 и Т-9а;
- командировочное удостоверение - форма N Т-10.

Фактическое время пребывания в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении о дне прибытия в место командировки и дне выбытия из места командировки;

- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по форме N Т-10а.

Кроме того, на основании п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ, утвержденного Решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 N 40, работник не позднее трех дней по возвращении из командировки обязан составить авансовый отчет (форма N АО-1).

Форма авансового отчета утверждена Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 N 55.

Работник, прибывший из командировки, составляет краткий отчет о выполненной работе за период командировки. Данный отчет согласовывается с руководителем структурного подразделения и представляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением (форма N Т-10) и авансовым отчетом (форма N АО-1).

Суточные являются командировочными расходами, которые в целях налогообложения прибыли учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

При этом, начиная с 1 января 2009 года, организация вправе при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходы на выплату суточных и полевого довольствия учитывать в размере фактических затрат.

Вместе с тем, согласно ст. 168 ТК РФ порядок и размер возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Основанием для признания в целях исчисления налога на прибыль расходов, связанных с оплатой суточных при командировке, является унифицированная форма N Т-10, предусматривающая наличие отметки в командировочном удостоверении о дне прибытия в место командировки и дне выбытия из места командировки.

При этом для целей НДС нормирование суточных сохранено: не более 700 руб. за каждый день командировки в пределах Российской Федерации и 2500 руб. за каждый день заграничной командировки (п. 3 ст. 217 НК РФ).

*Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
I класса
А.Н. ЧУГУНОВА*

30.11.2009