Налогообложение суточных, выплачиваемых сверх норм, установленных в соответствии с законодательством

Письмо МНС РФ от 17.02.2004 04-2-06/127 "О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками" изменило ранее изложенную в его Письме от 22.07.2003 04-2-10/451-Ю909 позицию этого министерства по вопросу обложения налогом на доходы физических лиц суточных, выплачиваемых сверх норм, установленных в соответствии с законодательством. На каких же аргументах основана новая позиция МНС РФ? Что следует считать установленными законодательством нормами - суточные, установленные Постановлением Правительства РФ для работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета, или суточные, установленные коллективным договором, иным локальным нормативным актом банка?// В.В. Омельченко, ЗАО БДО Юникон, ведущий консультант. Методический журнал «Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке» 06/2004

// "Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке"

В ст. 217 НК РФ приведен перечень доходов физических лиц, которые не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ освобождаются от налогообложения "... 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 с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределами в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством".

Рассмотрим какие же нормы суточных установлены действующим законодательством в настоящее время.

Во-первых, существует Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольства, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" (далее - Постановление № 93). Подпунктом "а" п. 1 Постановления № 93 суточные установлены в размере 100 рублей в день.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что Постановление № 93 было выпущено в связи с требованием законодательства о налоге на прибыль организаций, а именно в связи с тем, что согласно подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ прочими расходами, связанными с расходами на командировки, признаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

Таким образом, мы видим, что в отношении налога на прибыль имеется прямое указание в акте законодательства на нормы, которые утверждаются конкретным нормативным актом - Постановлением № 93. О применении Постановления № 93 для целей налогообложения налогом на прибыль указывает как название этого нормативного акта, так и его текст. Это означает, что Постановление № 93 применяется только в целях исчисления налога на прибыль.

Однако это не исключает возможности применения размера суточных в пределах норм, установленных Постановлением № 93 в целях исчисления других налогов. Но это возможно только в том случае, когда это прямо предусмотрено в НК РФ.

Во-вторых, существует Постановление Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета" (далее - Постановление № 729). Подпунктом "б" п. 1 Постановления № 729 установлены суточные в размере 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке для работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета.

Очевидно, что данные нормы действуют только в отношении определенной категории работников, а именно - работников организаций, финансируемых из федерального бюджета, о чем прямо указано как в названии этого нормативного акта, так и в его тексте.

В-третьих, при выплате суточных нужно учитывать и нормы Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ). В соответствии со ст. 168 ТК РФ размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом ТК РФ установлено, что размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета, то есть в настоящее время не ниже 100 руб.

Заметим, что данная норма трудового законодательства распространяется на сотрудников всех организаций, которые не финансируются из федерального бюджета.

С учетом изложенного, по нашему мнению, в целях исчисления налога на доходы физических лиц банки должны применять нормы суточных, установленные в соответствии со ст. 168 ТК РФ. Аналогичное мнение было высказано в Письме Управления МНС РФ по городу Москве от 31.07.2003 № 27-08н/42413: "Статьей 168 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ), вступившего в силу с 1 февраля 2002 года, установлено, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Таким образом, размер компенсационных выплат и дополнительные выплаты должны быть оговорены в коллективном договоре или ином локальном нормативном акте, как это следует из части 2 ст. 168 ТК РФ.

Следовательно, с 1 февраля 2002 года суточные, выплачиваемые работникам организацией, не находящейся на бюджетном финансировании, за время служебных командировок, предусмотренные коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, в которых определены категории лиц и нормы таких выплат, подпадают под действие п. 3 ст. 217 НК РФ и не подлежат налогообложению в размерах, установленных работодателем в коллективном договоре или приказе.

Нормы суточных, установленные постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 в размере 100 руб. за сутки, применяются в целях освобождения от налогообложения при учете расходов, связанных с командировками работников организаций, финансируемых из средств федерального бюджета".

Следует подчеркнуть, что это не частное мнение УМНС по г. Москве, в данном Письме содержится ссылка на разъяснение МНС РФ от 22.07.2003 № 04-2-10/451-Ю909.

На наш взгляд, это Письмо содержало вывод, основанный на требованиях законодательства. Данным Письмом руководствовались как банки, так и все иные организации, которые не финансируются из средств федерального бюджета, в своей практической деятельности до выхода нового Письма МНС РФ от 17.02.2004 № 04-2-06/127, в котором МНС РФ сообщает следующее.

"С введением в действие с 01.01.2001 главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекса) в соответствии с п. 3 ст. 217 данной главы освобождены от обложения 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 с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" и Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета" определены нормы суточных за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации.

Исходя из изложенного, суммы суточных, выплаченных сверх нормы, установленной вышеуказанными Постановлениями Правительства Российской Федерации, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Командировочные расходы, выплачиваемые работникам при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц в размерах, установленных Приказом Минфина РФ от 12.11.2001 № 92н "О размерах выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран", изданным на основании Постановления Совета Министров - Правительства РФ от 01.12.1993 № 1261 "О размере и порядке выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории иностранных государств"".

Как видим, МНС РФ изменило свою позицию по рассматриваемому вопросу. В Письме МНС РФ от 17.02.2004 № 04-2-06/127 содержится вывод о том, что в целях налогообложения налогом на доходы физических лиц должны применяться суточные в размере 100 руб. При этом в качестве обоснования данного вывода приводится ссылка на два Постановления Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 и от 02.10.2002 № 729.

На наш взгляд, мнение МНС РФ о применении в целях исчисления налога на доходы физических лиц размера суточных в сумме 100 руб. не является достаточно обоснованным. Ведь оно не основано на нормах законодательства о налоге на доходы физических лиц. Для обоснования нашей точки зрения обратимся к налоговому законодательству.

Статьей 17 НК РФ установлено, что каждый налог считается установленным лишь в том случае, когда определены основные элементы налогообложения: объект

налогообложения, налоговые база, период, ставка, порядок исчисления налога и сроки его уплаты. Это означает, что при исчислении и уплате налога налогоплательщик должен руководствоваться только законодательством о конкретном налоге.

В п. 3 ст. 217 НК РФ предусмотрено, что норма суточных должна быть установлена в соответствии с законодательством. При этом нет прямого указания на то, что данные нормы должны быть утверждены Правительством РФ. Это означает, что налогоплательщик имеет право применять нормы суточных, установленные в соответствии с ТК РФ.

Кроме того, необходимо учитывать то обстоятельство, что в налоговом законодательстве не применяется аналогия закона. Напомним, что аналогия закона применяется, например, в гражданском законодательстве. На это прямо указано в ст. 6 ГК РФ. Это дает основание в случае отсутствия в ГК РФ регулирования каких-либо отношений (то есть наличие пробела в законе) применять другие нормы гражданского законодательства, регулирующие сходные правоотношения. В действующем в настоящее время НК РФ такой нормы нет.

В то же время в рассматриваемой ситуации МНС РФ использует аналогию закона, то есть применяет в целях исчисления налога на доходы физических лиц нормы суточных, установленные в целях исчисления налога на прибыль, а также размер суточных, установленный для федеральных служащих, что является неправомерным.

Следует также обратить внимание на новое Письмо Управления МНС РФ по Москве от 25.02.2004 № 27-08/11879, в котором оно было вынуждено учесть мнение вышестоящего налогового органа и также изменило свою позицию по данному вопросу.

Таким образом, учитывая позицию МНС РФ, изложенную в его Письме от 17.02.2004 № 04-2-06/127, можно предположить, что банк-налогоплательщик, применяющий нормы суточных, установленные условиями коллективного договора или иного локального нормативного акта, будет иметь претензии налоговых органов. Он будет вынужден отстаивать свои интересы в суде, используя обоснования, изложенные выше.

Заметим, что в настоящее время практика рассмотрения подобных дел в кассационной

инстанции арбитражных судов еще не сложилась. Поэтому определить вероятность решения спора в пользу банка-налогоплательщика очень сложно.