Налогообложение компенсационных выплат за использование работниками личного автотранспорта

Автор подробно рассматривает порядок налогообложения данных выплат налогом на доходы физических лиц и ЕСН. - С .А. СМИРНОВА, генеральный директор ООО «Аудит, Консалтинг и Право», канд. экон. наук журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» 11,2004 г.

// Смирнова С.А., главный редактор

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КОМПЕНСАЦИОННЫХ ВЫПЛАТ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТНИКАМИ ЛИЧНОГО АВТОТРАНСПОРТА

В июне 2004 г. вышел очередной вердикт налогового ведомства, предписывающий взимание налога на доходы физических лиц (НДФЛ) с сумм компенсационных выплат за использование автотранспорта сотрудников в производственных целях.

Речь идет о письме МНС России от 2 июня 2004 г. № 04-2-06/419@ «О возмещении расходов при использовании работниками личного транспорта», в котором сделан вывод о том, что «при определении не облагаемых налогом на доходы физических лиц компенсационных выплат за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов следует руководствоваться:

- для работников учреждений и организаций, финансируемых из средств бюджетов всех уровней, - нормами компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок, установленными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.02.2000 № 16н "Об изменении предельных норм компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок", изданным в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 24.05.93 № 487 "О предельных нормах компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок";

- для работников всех других организаций независимо от формы собственности и организационно-правовой формы - Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 № 92 "Об установлении норм расходов организации 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"».

Отметим, что в соответствии с нормами п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

В настоящее время законодательством установлены нормы компенсации за использование личного автотранспорта в служебных целях двумя различными нормативными документами, в связи с чем возникает вопрос, распространяются ли эти нормы на процесс налогообложения доходов физических лиц?

Для **коммерческих** организаций нормы расходов на выплату компенсаций установлены Постановлением Правительства РФ для организаций, использующих легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно, - в размере 1200 руб. в месяц; свыше 2000 куб. см, - 1500 руб. в месяц.

Нормы компенсаций для **бюджетных** организаций, установленные приказом Минфина России № 16н, приведены в следующей таблице:

Марка автомобиля	**Предельные нормы компенсации в месяц (руб.)**
ЗАЗ	

116

ВАЗ (кроме ВАЗ-2121)

148

АЗЛК, ИЖ

173

ГАЗ, УАЗ, ВАЗ-2121

221

Таким образом, если физическое лицо является сотрудником бюджетной организации, то, по мнению налогового ведомства, не будут облагаться налогом на доходы физических лиц компенсации, установленные для бюджетных организаций приказом Минфина России № 16н, если физическое лицо является сотрудником коммерческой фирмы, то не облагаются НДФЛ компенсации, выплачиваемые за использование личного транспорта с учетом норм, установленных Постановлением Правительства РФ № 92.

Однако в действительности, как отмечают аудиторы, указанный документ не содержит никаких норм, которые бы имели отношение к налогу на доходы физических лиц. Лимиты, установленные Постановлением Правительства РФ № 92, используются для расчета налога на прибыль, о чем свидетельствует само название упоминаемого

Постановления. Но российское законодательство не содержит норм, что лимиты, устанавливаемые для целей исчисления одного вида налога, нужно применять для расчета другого налога.

В связи с этим, по мнению автора, следует руководствоваться нормами ст. 217 НК РФ и ст. 188 ТК РФ, исключающими обложение НДФЛ сумм компенсационных выплат.

Серьезным аргументом в налоговом споре может стать тот факт, что само налоговое ведомство в данном вопросе занимало прямо противоположную позицию, в частности, в письме УМНС России по г. Москве от 27 мая 2003 г. № 27-08А/28297 «Разъяснения по налогу на доходы физических лиц» отмечено следующее: «Постановление Правительства Российской Федерации от 20.06.1992 № 414, постановление Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 24.05.1993 № 487 и приказ Минфина России от 04.02.2000 № 16н устанавливают нормы затрат по включению в себестоимость продукции, а постановление Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 № 92 принято в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса, поэтому в целях определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в отношении физических лиц, не являющихся предпринимателями, указанные нормативные акты не подлежат применению».

В письме МНС России от 31 июля 2003 г. № 27-08н/42412 налоговые представители согласились с тем, что требования к налоговой прибыли не имеют отношения к НДФЛ, и подтвердили, что компенсация за использование работником для выполнения им своих трудовых обязанностей с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества, выплачиваемая работодателем в соответствии со ст. 188 ТК РФ в размере, определенном соглашением сторон трудового договора, подпадает под действие п. 3 ст. 217 НК РФ и налогообложению не подлежит.

Однако в сентябре 2003 г. появилось новое письмо столичных налоговых представителей (письмо УМНС России по г. Москве от 17 сентября 2003 г. № 27-8а/51162), в котором сообщается, что письмо МНС России № 27-08н/42412 использованию в практической деятельности не подлежит. Опубликованный в июне 2004 г. документ не носит нормативной силы, поскольку не был опубликован в установленном порядке и не зарегистрирован в Минюсте России.

Как отмечает МНС России в своем письме № 04-2-06/419@, «трудовой и коллективный

договоры не устанавливают нормы компенсационных выплат, а лишь предоставляют организации право самостоятельно определять порядок и размер возмещения затрат, связанных с возмещением расходов при использовании личного имущества работника.

В связи с этим суммы выплат в возмещение расходов при использовании работниками личного транспорта, установленные коллективным или трудовым договором, не являются нормами, установленными в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации».

Указанную позицию не поддерживают судебные инстанции. В своем Постановлении от 26 января 2004 г. № Ф09-5007/03-АК ФАС Уральского округа пришел к выводу, что применять «прибыльные» нормы для исчисления НДФЛ неправомерно. Компенсация за использование личного транспорта освобождается от налога на доходы в размере, установленном письменным соглашением организации и работника.

Таким образом, если организация не готова судиться со своей налоговой инспекцией, придется пока руководствоваться правительственными нормами компенсаций. Те же, кого перспектива суда с инспекцией не пугает, могут предусмотреть в договорах с сотрудниками повышенные нормы компенсаций за использование личного транспорта.

 Пример. Организация установила распорядительными документами размер компенсационных выплат за использование личных автомобилей в служебных целях в сумме 30 000 руб. Для поездок привлечено три автомобиля.

В бухгалтерском учете в составе понесенных затрат будет учитываться сумма 90 000 руб., в то время как для целей налогообложения прибыли будет ежемесячно учитываться сумма 3600 руб. (1200 руб. ' 3 = 3600 руб.), что породит постоянное налоговое обязательство в сумме 20 736 руб. [(90 000 руб. - 3600 руб.)
'
24%]. В бухгалтерском учете организации это отразится проводкой Д 99 - К 68.

Начисление к выплате сумм компенсаций отражается в бухгалтерском учете организации следующей записью:

Д 20, 44, 26 - К 73 - 90 000 руб. - начислены суммы компенсационных выплат.

Если организация издаст приказ о выплате компенсаций своим сотрудникам только в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ № 92, следует учитывать, что:

§ основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя организации, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в частности, копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности - соответствующие документы);

§ выплата компенсаций производится работнику в случаях, когда его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями;

§ в размерах компенсаций, установленных законодательством, уже учтено возмещение полного объема возникающих в процессе эксплуатации затрат (износ, горюче-смазочные материалы (ГСМ), техническое обслуживание, ремонт). Дополнительно данные затраты на автомобиль не могут быть учтены в составе расходов;

§ компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

§ за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается (ст. 264 НК РФ и письмо УМНС России по г. Москве от 9 января 2003 г. № 26-12/02238).

Таким образом, если сотруднику при соблюдении указанных условий выплачивается компенсация за использование личного легкового автомобиля для служебных поездок, то **одновременно** расходы, связанные с текущей эксплуатацией (в частности, на ГСМ) этого автомобиля, **не могут быть учтены в расходах для целей налогообложения прибыли** .

Теперь к вопросу о том, является ли компенсация объектом обложения единым социальным налогом?

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат обложению единым социальным налогом все виды установленных 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 физическим лицом трудовых обязанностей.

При применении положений указанной статьи следует иметь в виду, что нормы компенсационных выплат, которые не подлежат обложению ЕСН, должны быть установлены в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Нормы расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей утверждены Постановлением Правительства РФ № 92.

Компенсационная выплата за использование личного транспорта работника организации не будет подлежать обложению ЕСН в пределах установленных норм. Сверхнормативные компенсационные выплаты подлежат обложению ЕСН в общеустановленном порядке[1].

С.А. СМИРНОВА,
генеральный директор ООО «Аудит, Консалтинг и Право», канд. экон. наук

Статья из журнала «Финансовые и бухгалтерские консультации» № 11, 2004 г.
Печатается с разрешения ИД ФБК-ПРЕСС

[1] Письмо УМНС России по г. Москве от 4 февраля 2003 г. № 28-11/6908.