ВКЛЮЧЕНИЕ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ ОТПУСКОВ ЗА НЕНОРМИРОВАННЫЙ РАБОЧИЙ ДЕНЬ

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации, вступившим в силу в 2002 г., работникам с ненормированным рабочим днем должен предоставляться ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации и который не может быть менее трех календарных дней (ст. 119). Это рассматривается как компенсация за работу в режиме ненормированного рабочего времени. Кроме того, в случае если такой отпуск не предоставляется, переработка сверх нормальной продолжительности рабочего времени с письменного согласия работника компенсируется как сверхурочная работа (ст. 152).

Поскольку и в первом и во втором случае предполагаются дополнительные затраты предприятия на оплату указанных компенсаций, то соответственно возникает проблема отнесения их к определенным видам затрат - должны ли они относиться на себестоимость и облагаться единым социальным налогом (ЕСН) или должны выплачиваться за счет прибыли предприятия.

Ранее, когда действовало Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. N 552, в себестоимость согласно подп. "о" п. 2 названного Положения включались выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за не проработанное на производстве (неявочное) время, в том числе оплата очередных и дополнительных отпусков. Списки категорий работников с ненормированным рабочим днем в соответствии со ст. 68 КЗоТ РФ разрабатывались администрацией и выборным профсоюзным органом (или иным уполномоченным работниками органом) и включались в текст коллективного договора или иного акта предприятия. Никаких вопросов по поводу отнесения указанных затрат на прибыль организации тогда не возникало.

Что же изменилось с тех пор? Да по сути ничего. И ранее верхний предел продолжительности дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день законодательно установлен не был, это находилось в совместной компетенции администрации предприятия и профсоюза. Попробуем разобраться, откуда же теперь возникли спорные ситуации.

Поскольку согласно ст. 119 ТК РФ единственным ограничением является то, что продолжительность дополнительного оплачиваемого отпуска не может быть менее трех календарных дней, следовательно, они, вне всякого сомнения, должны быть включены в состав расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли и облагаться ЕСН. Но относительно случая, когда коллективный договор предусматривает дополнительный отпуск свыше трех календарных дней, мнения различных специалистов разнятся и порой диаметрально противоположны.

Позиция налоговых органов по рассматриваемому вопросу изложена в письме УМНС России по г. Москве от 27 августа 2002 г. N 26-12/39805, которое, как известно, не является нормативным актом, а потому носит рекомендательный характер. В нем указано, что состав расходов на оплату труда, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, установлен ст. 255 НК РФ, п. 25 которой включает "другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договором" в состав расходов на оплату труда. Таким образом, организация, предоставляющая дополнительные ежегодные отпуска работникам с ненормированным рабочим днем, предусмотренные коллективным договором в соответствии с Трудовым кодексом РФ, вправе учесть эти затраты в расходах на оплату труда.

Иного мнения придерживается Е. Воробьева: "Дни отпуска свыше трех календарных дней... могут быть предоставлены только по коллективному договору. А согласно п. 24 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы "на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам...".

С такой позицией нельзя согласиться, ибо данный автор, приводя в подтверждение своей точки зрения норму Налогового кодекса, не учла, что содержащаяся в статье оговорка - "сверх предусмотренных... законодательством" - опровергает ее мысль. Ведь ст. 119 ТК РФ установила минимальную продолжительность дополнительного отпуска, с тем чтобы гарантировать работникам за работу в условиях ненормированности рабочего дня отпуск, но не менее трех дней. А определение конкретной продолжительности такого отпуска предоставлено "на откуп" работодателю и работнику, чтобы стороны трудовых правоотношений могли установить ее с учетом всех существующих особенностей (загруженность работой данного работника, сложность выполняемой работы, частота привлечения к работе за пределами нормы рабочего времени и т.д.). Между тем исходя из приведенной трактовки получается, что под действие п. 24 ст. 270 НК РФ подпадают любые дополнительные отпуска, следовательно, автор необоснованно расширенно толкует понятие "дополнительный отпуск".

Оправданно полагать, что законодатель в п. 24 имел в виду предоставление таких видов дополнительных отпусков, которые трудовым законодательством вообще не предусматриваются, а устанавливаются коллективным договором, например дополнительный оплачиваемый отпуск матерям, имеющим несовершеннолетних детей, дополнительный оплачиваемый отпуск в связи с заключением брака, смертью близкого родственника и т.п.

В данном случае мы имеем дело не столько с противоречием нормативных актов, сколько с ошибочным трактованием, вызванным подменой установленных законом понятий.

Для предоставления отпуска за ненормированный рабочий день необходимо составить списки профессий, должностей и работ, по которым допускается применение ненормированного рабочего дня. Сам факт включения должности в такой список (перечень) создает для работника право на получение дополнительного оплачиваемого отпуска в порядке, предусмотренном ст. 119 ТК РФ.

Судебная практика по обсуждаемому вопросу пока не сформировалась, поскольку как Налоговый кодекс, так и Трудовой действуют с недавнего времени и предприятия только сейчас сдают бухгалтерские балансы. По их результатам налоговые органы займут ту или иную позицию, но в любом случае сформируется определенная практика разрешения обозначенной неясности, по-видимому, сначала по результатам рассмотрения таких споров арбитражными судами, а затем она будет отражена в соответствующих нормативных документах, носящих общеобязательный характер.

Затронутая проблема весьма актуальна в силу того, что для многих категорий работников отпуска за ненормированный рабочий день установлены продолжительностью более трех дней.

Если вопрос разрешится в пользу отнесения таких расходов на прибыль предприятий, то многие из них будут вынуждены отменять дополнительные отпуска за ненормированный рабочий день, поскольку далеко не все имеют возможность оплачивать их за счет прибыли (зачастую в результате отсутствия таковой). В этом случае работник в соответствии со ст. 57 ТК РФ должен быть предупрежден не менее чем за два месяца об изменении существенных условий труда (а изменение продолжительности отпуска, безусловно, относится к их числу) и вправе не согласиться на работу в новых условиях (ст. 73 ТК РФ). Такой работник подлежит увольнению по п. 7 ст. 77 ТК РФ.

По поводу второго варианта высказывается мнение, что если вопрос решится в пользу работодателей и такие расходы не будут относиться на прибыль, а будут облагаться ЕСН, то возникнет "дыра", в которую можно вогнать практически любую сумму, выведя ее таким образом из прибыли и соответственно занизив налогооблагаемую базу. Однако такая позиция неверна: той же цели можно достичь гораздо более простым и неспорным способом - увеличив заработную плату работникам (или отдельной их категории), так как расходы по заработной плате в любом случае будут включены в себестоимость, оплачены ЕСН и из прибыли выпадут.

С учетом того, что Трудовой кодекс предусматривает предоставление дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день лишь не менее трех календарных дней, следовательно, "потолка" у такого отпуска нет, а значит, это так или иначе расходы на оплату труда, которые подлежат включению в себестоимость, поскольку п. 3 ст. 255 НК РФ относит к расходам на оплату труда "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". Нигде в указанной статье не оговаривается, что приведенный перечень является исчерпывающим, напротив, фраза "в том числе" подразумевает незаконченность списка. Если такой отпуск не предоставляется, то переработка сверх нормальной продолжительности рабочего времени с письменного согласия работника компенсируется как сверхурочная работа и в этом случае затраты на оплату сверхурочной работы однозначно будут отнесены на себестоимость, обложены ЕСН и в прибыль засчитаны не будут. Но ведь это по сути одни и те же деньги. Так в чем же разница?

Литература

"КОДЕКС ЗАКОНОВ О ТРУДЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

(утв. ВС РСФСР 09.12.1971)

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)"

от 05.08.2000 N 117-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 19.07.2000)

"ТРУДОВОЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" от 30.12.2001 N 197-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 21.12.2001)

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 05.08.1992 N 552

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ О СОСТАВЕ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И

РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ

ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), И О ПОРЯДКЕ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ

РЕЗУЛЬТАТОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ"

ПИСЬМО Управления МНС РФ по г. Москве от 27.08.2002 N 26-12/39805

"ОБ УЧЕТЕ ЗАТРАТ НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ОТПУСКА ПРИ НЕНОРМИРОВАННОМ

РАБОЧЕМ ДНЕ"

Статья: Учет затрат на оплату дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, предоставленных в соответствии с законодательством ("Налоговый вестник", 2005, N 11)

Статья: Дополнительные отпуска за ненормированный рабочий день: предоставление и оплата ("АКДИ "Экономика и жизнь", 1999, N 1)