

С.Б. Бокач

АНАЛИЗ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОДЕРЖАНИЯ ВАХТОВОГО МЕТОДА ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТ В ЦЕЛЯХ КВАЛИФИКАЦИИ РАСХОДОВ ДЛЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

In clause are considered essence of a method of jobs at which worker on long term leaves for job, acts his regulating, and also judicial practice on the taxation of the given guarantees. The opinion expresses, that all charges, including expenses for a feed and contents of items of a feed, are economically justified and reducing the tax to profit, are not assessed on the incomes of the physical persons and uniform social tax.

Вахтовый метод организации работ, гарантии и компенсации

В Амурской области предприятия и организации строительства и золотодобычи привлекают рабочую силу из других регионов России и часто применяют такую форму организации производства как вахтовый метод. Он используется в основном в северных или приравненных к ним районах. Законодатель в этих случаях предусмотрел гарантии и компенсации работникам, которые должны быть обеспечены работодателями, а также особые случаи налогообложения представляемых денежных выплат.

Гарантии – средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в сфере социально-трудовых отношений. Гарантийные выплаты и доплаты, по общему правилу, заменяют заработную плату работника, они идут сверх заработной платы.

Компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей. Компенсационные выплаты направлены на возмещение материальных затрат, которые он вынужден был произвести в связи с исполнением трудовых обязанностей.

Понятие вахтового метода организации работ и порядок его регулирования в РФ изложены в Трудовом кодексе РФ и Постановлении Государственного комитета по труду и социальным вопросам № 794/33-82 от 31.12.87 «Об утверждении основных положений о вахтовом методе организации работ». В силу ст. 423 Трудового кодекса РФ данные Основные положения о вахтовом методе организации работ применяются в части, не противоречащей законодательству Российской Федерации.

Вахтовый метод – особая форма осуществления трудового процесса, вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания. Вахтовый метод применяется при значительном удалении места работы от места постоянного проживания работников или места нахождения работодателя в целях сокращения сроков строительства, ремонта или реконструкции объектов производственного, социального и иного назначения в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями, а также в целях осуществления иной производственной деятельности.

Работники, привлекаемые к работам вахтовым методом, находясь на объекте производства работ, проживают в специально создаваемых работодателем вахтовых поселках, представляющих собой комплекс зданий и сооружений, предназначенных для обеспечения жизнедеятельности работников во время выполнения ими работ и междуменного отдыха, либо в приспособленных для этих целей и оплачиваемых за счет работодателя общежитиях, иных жилых помещениях.

Порядок применения вахтового метода утверждается работодателем с учетом мнения выборного органа пер-

вичной профсоюзной организации. В соответствии со ст. 299 ТК РФ продолжительность вахты не должна превышать одного месяца. В исключительных случаях на отдельных объектах продолжительность вахты может быть увеличена работодателем, с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, до трех месяцев.

В соответствии со ст. 302 Трудового кодекса РФ работникам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места нахождения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно выплачивается взамен суточных надбавка за вахтовый метод работы. Эта надбавка выплачивается в размере и порядке, устанавливаемом коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации и трудовым договором.

Согласно указанному выше постановлению Государственного комитета по труду и социальным вопросам исчисление суммы надбавок за вахтовый метод работы осуществляется в следующем порядке:

при оплате по месячным окладам – оклад соответствующего работника делится на количество календарных дней данного месяца, полученная дневная ставка умножается на количество фактических дней пребывания на вахте и в пути и от этой суммы определяется надбавка в установленном размере (в процентах);

при оплате по часовым тарифным ставкам месячная тарифная ставка определяется путем умножения часовой ставки на количество рабочих часов по календарю данного месяца. Дальнейший расчет производится в том же порядке, что и у работников, оплачиваемых по месячным окладам.

Из приведенной нормы закона следует, что надбавка за вахтовый метод работы выплачивается работникам, выполняющим работы вахтовым методом, взамен суточных для возмещения дополнительных расходов в связи с особым характером работы, обусловленным необходимостью проезда от места расположения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно, а также пребыванием в местах производства работ в период вахты.

Таким образом, надбавки за вахтовый метод работы, выплачиваемые взамен суточных, являются в соответствии со ст. 302 ТК РФ компенсационными выплатами.

В силу ст. 1 Закона РФ от 19.02.93 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» гарантии и компенсации для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в организациях, финансируемых из федерального бюджета, устанавливаются федеральными законами; в организациях, финансируемых из бюджетов субъектов Российской Федерации, – законами субъектов Российской Федерации; в организациях, финансируемых из местных бюджетов, – муниципальными правовыми актами; в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, – работодателем, за исключением случаев, предусмотренных данным законом. Действие закона № 4520-1 распространяется на лиц, работающих по найму постоянно или временно в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, независимо от форм собственности, и лиц, проживающих в указанных районах и местностях.

За работу на объектах полевых работ выплачивается полевое довольствие в целях компенсации повышенных расходов при выполнении работ в полевых условиях (100 руб. на территории РФ; на объектах полевых работ, рас-

положенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области – 200 руб.). Ежедневное полевое довольствие, выплачиваемое работникам геолого-разведочных и топографо-геодезических организаций, выполняющим геолого-разведочные и топографо-геодезические работы на территории Российской Федерации, работникам лесоустроительных организаций, а также старательских артелей и других коммерческих организаций, занятым на разработке россыпных и небольших рудных месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней со сроком отработки до 7 лет, эксплуатируемых в полевых условиях, регулируется Постановлением Правительства РФ № 93 от 08.02.02 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных».

Ст. 302 ТК РФ определено, что «доставка работников на вахту осуществляется организованно от места нахождения организации (пункта сбора) до места работы и обратно. Для доставки работников может использоваться транспорт, принадлежащий организации, применяющей вахтовый метод. За дни 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 и вине транспортных организаций работнику выплачивается дневная тарифная ставка (оклад)».

Верховный Суд РФ решением от 17.12.99 № ГКПИ99-924 «О признании недействительной части 2 пункта 25 Основных положений о вахтовом методе организации работ, утвержденных постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31 декабря 1987 г. № 794/33-82, в части положения об оплате предприятием проезда работников от места их постоянного жительства и обратно» установил данную норму недействительной (незаконной), и, следовательно, оплата такого проезда обязанностью работодателя не является.

В то же время в соответствии со ст. 313 ТК РФ «Гарантии и компенсации лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» дополнительные гарантии и компенсации указанным лицам могут устанавливаться законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами, исходя из финансовых возможностей соответствующих субъектов РФ, органов местного самоуправления и работодателей. Отсюда следует, что локальные нормативные акты работодателей включаются в систему нормативного регулирования и при наличии учитываются при включении в налоговую базу по налогу на прибыль или освобождению от налогообложения по НДФЛ и ЕСН.

Налогообложение предоставленных гарантий и компенсаций

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Все установленные законодательными актами Российской Федерации компенсации в форме выплат и гарантий относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией в пределах норм и учитываются при определении налоговой базы на прибыль. Это суточные или полевое довольствие, компенсации оплат по проезду от места жительства к месту работы вахтовым методом и обратно, расходы на питание и т.д.

В соответствии с подп. 12.1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса к прочим расходам, связанным с производством и

реализацией, относятся расходы налогоплательщика на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами.

Кроме того, в ст. 255 Кодекса определено, что в расходы 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, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

П. 4 ст. 252 Кодекса установлено, что если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Следовательно, если оплата проезда работника от их места жительства к месту работы и обратно предусмотрена коллективным договором, то сумма компенсации может быть учтена налогоплательщиком при формировании налоговой базы по налогу на прибыль по одному из перечисленных видов расходов.

Установленный ст. 255 НК РФ перечень расходов на оплату труда не является закрытым, и поэтому 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. Вопрос налогообложения налогом на прибыль надбавок, выплачиваемых работнику за вахтовый метод работы, регулируется п. 3 данной статьи. Так, к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности, начисления стимулирующего и (или) компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ.

Надбавки за вахтовый метод работы не подлежат налогообложению НДФЛ и единым социальным налогом и не учитываются при исчислении среднего заработка при условии, что они выплачиваются в порядке и размере, установленном коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Налоговый кодекс РФ в ст. 41 определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с главой 23 НК «Налог на доходы физических лиц». В соответствии с п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Оплата за налогоплательщика (полностью или частично) организациями товаров (работ, услуг) в его интересах в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 211 Кодекса признается доходом, полученным налогоплательщиком в натуральной форме.

Однако ст. 217 НК доходами, не подлежащими налогообложению, объявляются все виды установленных законодательными актами РФ компенсационных выплат, включая исполнение налогоплательщиками трудовых функций (в том числе переезд в другую местность и возмещение командировочных расходов).

На основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами ее субъектов, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационные выплаты (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов). В данной статье, определяющей доходы и суммы, не подлежащие налогообложению, понятие «компенсационные выплаты» употребляется в значении, вытекающем из системного толкования соответствующих норм налогового и трудового права.

В силу ст. 3 и закона № 4520-1 гарантии и компенсации работникам организаций, не относящихся к бюджетной сфере, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, устанавливаются работодателем, если иное не установлено настоящим законом, и осуществляются за счет средств работодателя.

Таким образом, возмещаемые организацией затраты на проезд от места жительства до пункта сбора относятся к компенсационным выплатам, не подлежащим обложению ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ. Следовательно, в случае, если упомянутые расходы предусмотрены коллективным и трудовыми договорами, то они уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль и не подлежат обложению ЕСН в силу п. 3 ст. 236 НК РФ.

Правомерность таких выводов подтверждается и судебной практикой (постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2006 № А05-17066/05-22).

Кроме того, указанные в п. 1 ст. 236 НК РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом обложения ЕСН, если у организаций-налогоплательщиков такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Проживающие в вахтовых поселках работники обеспечиваются транспортным, торгово-бытовым обслуживанием, а также ежедневным трехразовым горячим общественным питанием. Для удешевления стоимости питания в столовых (буфетах) вахтового поселка при необходимости используются средства фонда социального развития предприятия.

Пункты питания лиц, работающих вахтовым методом, относятся к объектам социально-бытового назначения вахтовых или временных поселков. Таким образом, расходы на содержание их учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в порядке, указанном в подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Ст. 164 Трудового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что под гарантиями понимаются средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений. Исходя из вышеизложенного, обеспечение работников, работающих вахтовым методом, бесплатным питанием является не компенсацией, а гарантией работодателя в целях обеспечения условий для выполнения трудовой деятельности. При этом Трудовым кодексом не устанавливается, что такое питание должно предоставляться бесплатно.

В соответствии с п. 1 ст. 237 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по единому социальному налогу работодателей-налогоплательщиков, производящих выплаты в пользу работников, определяется как

сумма начисленных выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам за налоговый период. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Кодекса), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных и иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха.

Поскольку обеспечение работников организации, работающих вахтовым методом, бесплатным питанием в соответствии со ст. 164 Трудового кодекса не может рассматриваться в качестве компенсационных выплат, то стоимость бесплатного питания включается в налоговую базу по единому социальному налогу и налогу на доходы с физических лиц.

В то же время в соответствии с подп. 32 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применить порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам.

Таким образом, расходы на питание, предусмотренное коллективным договором для работников, выполняющих работу вахтовым методом, на наш взгляд, могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций. При этом такие расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности организации.

Следует учесть то, что котлопункты, оборудованные для питания работников, работающих вахтовым методом, могут быть признаны налоговыми органами столовыми, а приготовление пищи и ее реализация – услугой питания. В связи с чем данная деятельность может быть признана деятельностью, облагаемой единым налогом на вмененный доход (если органами местного самоуправления введен единый налог в отношении оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м). По этому вопросу имеется судебная практика, где судами приняты решения в пользу налоговых органов, – например: постановление федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа № А29-2564/2006а от 22.11.06.

Наша позиция во многом не совпадает с мнением, изложенным в письмах Минфина РФ или УФНС РФ, она исходит из анализа норм законов и судебной практики, а также позиции самого Минфина РФ (письмо № 03-02-07/2-138 от 07.08.07) о том, что разъяснения и письма налоговых органов и Министерства финансов не имеют силы закона, являются частным мнением.