

Мобильные сотрудники: нюансы налогообложения

И. В. Евстратова,
эксперт ООО "Атлант-право"

Во многих организациях трудятся работники, не имеющие стационарного рабочего места: водители и курьеры, строители и монтажники, ревизоры и мерчандайзеры. Для сотрудников, чей способ организации рабочего процесса характеризуется той или иной степенью мобильности, трудовым законодательством предусмотрены служебные командировки, разъездной характер работы или работа в пути, а также вахтовый способ работы.

Служебные командировки

Служебная командировка — это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 168 ТК РФ). Иными словами, командировка является скорее исключением из обычного трудового процесса сотрудника. И поскольку сейчас количественных критериев трудовое законодательство не содержит (например, как часто и сколько времени работник может находиться в командировке), эти вопросы каждый работодатель определяет самостоятельно (п. 4 "Положения об особенностях направления работников в служебные командировки", утв. Постановлением Правительства РФ от 13.10.08 № 749).

Отметим, что при возникновении спорных ситуаций — к чему отнести служебные поездки работников: к служебным командировкам или разъездному характеру работы, — целесообразно взвешенно подойти к этому вопросу, поскольку налоговые последствия для этих, на первый взгляд, схожих вариантов, различны.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка. Он сохраняется за весь период

нахождения работника в командировке (а также за дни нахождения в пути), и по графику, установленному в организации. При этом если сотрудник привлекается к работе в дни, являющиеся праздничными или выходными (по его графику), средний заработок за них не рассчитывается, а оплата производится по правилам ст. 153 ТК РФ.

Командированному сотруднику возмещаются расходы, связанные со служебной командировкой:

- суточные за каждый календарный день нахождения в командировке;
- расходы на проезд к месту командировки и обратно (в том числе на такси, служебном или личном автомобиле);
- расходы на проживание (в том числе на аренду квартиры в месте командировки);
- другие расходы, понесенные работником с разрешения или ведома работодателя (например, расходы на добровольное личное страхование, упаковку багажа, оформление визы при заграничных командировках и т. д.).

Для работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, размер и порядок возмещения таких расходов устанавливается коллективным договором или локальным нормативным актом конкретной организации (ст. 168 ТК РФ), например, положением о служебных командировках.

Отличием вахтового метода от служебных командировок является то, что командировка — это выполнение разовой задачи вне основного места работы сотрудника

От разъездного характера работы вахтовый метод отличает то, что вахта – это хотя и территориально удаленное, но, как правило, стационарное место выполнения сотрудником его трудовой функции (исключением могут быть вахтово-экспедиционный метод работы, например, у геологов и т. п.)

Нормы возмещения командировочных расходов установлены только для суточных и только для целей налогообложения:

- за каждый день командировки по России – 700 руб.;
- за каждый день заграничной командировки – 2 500 руб.

Лимит применяется при налогообложении доходов сотрудников НДФЛ и страховыми взносами во внебюджетные фонды, предусмотренными НК РФ (п. 3 ст. 217, п. 2 ст. 422 НК РФ). Для страховых взносов на травматизм лимит не установлен.

При исчислении налога на прибыль и налога при УСН суточные учитываются в том размере, в котором они установлены коллективным договором или локальным актом работодателя (подп. 12 п. 1 ст. 264, подп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Все иные возмещаемые расходы принимаются для целей налогообложения в размере фактических затрат, подтвержденных документально (письмо Минфина России от 10.09.15 № 03-03-06/2/52238). В этом случае они не облагаются НДФЛ и страховыми взносами.

Направление работника в служебную командировку оформляется приказом (можно использовать формы № Т-9 или № Т-9а).

Чтобы обосновать необходимость командировки, многие организации оформляют служебное задание и отчет о его выполнении, однако эти документы обязательными уже не являются (постановление Правительства РФ от 29.12.14 № 1595).

Командировочное удостоверение оформлять не нужно (но можно, если в организации так принято). Также можно не вести журнал учета работников, выбывающих в командировку.

После возвращения из командировки работник в течение трех рабочих дней должен заполнить и представить авансовый отчет (п. 26 Положения о командировках).

Разъездной характер работы и работа в пути

Отдельной категорией являются сотрудники, постоянная работа которых имеет разъездной характер или осуществляется в пути. В частности, к разъездному характеру можно отнести работу торговых представителей, курьеров и т. п. К сотрудникам, постоянная работа которых осуществляется в пути, относятся, например, водители-дальнобойщики.

Отметим, что действующее законодательство четкого определения разъездного характера работы (или работы в пути) не содержит. Например, в приказе МЧС России от 10.01.08 № 3 под разъездным характером работы понимается осуществление регулярных служебных поездок в пределах обслуживаемой территории (участков) при наличии возможности ежедневного возвращения к месту жительства.

По мнению Роструда (письмо от 12.12.13 № 4209-ТЗ), если трудовая функция работника предполагает постоянную работу в разъездах, работодатель вправе установить такому работнику разъездной характер работы.

В целом можно выделить следующие критерии разъездного характера работы:

- отражает специфику трудовой функции сотрудника;
- предполагает регулярные служебные поездки работников, причем они составляют существенную часть трудового процесса;
- допускает проживание работника вне места постоянного жительства.

Таким образом, например, работа контролеров, осуществляющих на систематической основе проверки сети территориальных подразделений торговых организаций, будет иметь разъездной характер.

Для работы в пути характерно то, что сотрудник выполняет свои должностные об-

При разъездном характере работы работодатель выплачивает сотрудникам компенсации (суточные), в размере, установленном коллективным договором, локальными нормативными актами или непосредственно трудовым договором с таким сотрудником. Эти выплаты освобождаются от налогообложения НДФЛ и страховыми взносами в полном размере

язанности "в пути" и именно в этом состоит его трудовая функция (например, кондукторы общественного транспорта, экскурсоводы и гиды). При этом в связи с выполнением трудовых обязанностей он может проживать и вне места постоянного жительства (что характерно для дальнбойщиков, проводников железнодорожных вагонов, бортпроводников).

Условие о разъездном характере работы (или работе в пути) включается в трудовой договор (ст. 57 ТК РФ). Далее не будем разделять эти два режима работы и, говоря о разъездном характере работы, станем подразумевать работу в пути.

Поездки при выполнении работ сотрудников с разъездным характером работы не признаются служебными командировками (ст. 166 ТК РФ).

Однако таким работникам работодатель обязан возместить (ст. 168.1 ТК РФ):

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работниками с разрешения или ведома работодателя.

Перечень работ, профессий, должностей с разъездным характером работы, а также размеры и порядок возмещения расходов, связанных со служебными поездками, работодатель устанавливает самостоятельно коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами. Размеры и порядок возмещения указанных расходов могут также устанавливаться трудовым договором (ст. 168.1 ТК РФ).

В комплект документов, определяющих порядок применения разъездного характера работы, будут входить:

- положение о разъездном характере работы, где определяется перечень работ, про-

фессий и должностей сотрудников с разъездным характером работы, а также порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными поездками, порядок документального оформления самих поездок и формы документов (например, отчета сотрудника, маршрутного листа и т. п.);

- трудовой договор (с указанием на разъездной характер работы сотрудника);

- должностная инструкция (также с указанием на разъездной характер работы сотрудника и детализацией его функционала).

Порядок документального подтверждения затрат сотрудников на служебные поездки работодатель определяет самостоятельно (с соблюдением требований Закона о бухгалтерском учете). Также работодатель определяет необходимость предварительного согласования сотрудником размеров таких затрат либо установления лимитов.

На фактически понесенные затраты сотрудник представляет авансовый отчет (либо разработанный вами отчет) и прилагает к нему подтверждающие документы (проездные билеты, счета гостиниц и т. д.).

Компенсационные выплаты, связанные с исполнением трудовых обязанностей, в том числе при разъездном характере работы, не облагаются НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Отметим, что ограничения по размеру суточных, не подлежащих налогообложению, установлены только для расходов на командировки. Поскольку разъездной характер работы к командировкам не приравнивается (ст. 166 ТК РФ), суточные при разъездном характере освобождаются от обложения НДФЛ в полном объеме (письма Минфина России от 14.04.17 № 03-04-06/22286, 26.09.17 г. № 03-04-06/62150, 29.04.15 № 03-03-06/1/24840).

Компенсационные выплаты при разъездном характере работы не облагаются

Размер и порядок выплаты надбавки за вахтовый метод работы в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, либо непосредственно трудовым договором

страховыми взносами также в полном размере (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ, письма Минфина России от 26.09.17 № 03-04-06/62150, 14.04.17 № 03-04-06/22286).

Если выплаты, установленные коллективным или трудовыми договорами, названы как "надбавки к заработной плате работников за разъездной характер работы", они, по мнению Минфина России, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле ст. 164 ТК РФ, а повышают размер оплаты труда работников, работа которых носит разъездной характер. Соответственно п. 3 ст. 217 НК РФ на такие надбавки не распространяется, и они подлежат обложению НДФЛ в общеустановленном порядке (письмо от 26.03.12 № 03-04-06/9-76). На наш взгляд, аналогичной позиции проверяющие будут придерживаться и в отношении страховых взносов.

Вместе с тем в п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса РФ (утв. Президиумом ВС РФ 21.10.15), рассмотрена ситуация, когда организация выплачивала работникам "надбавку за передвижной характер труда". Суд пояснил, что определяющее значение для целей налогообложения имеет характер выплаты, позволяющий отнести ее к числу компенсаций, предусмотренных ст. 164 ТК РФ, а не наименование (надбавка, увеличение оклада, льгота и т. п.).

Как следовало из материалов дела, спорная надбавка выплачивалась организацией в соответствии со ст. 168.1 ТК РФ, в силу которой работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, работодатель возмещает связанные со служебными поездками расходы. Доплаты за разъездной характер работы рассчитывались в организации по нормативам, установленным в поло-

жении об оплате труда в зависимости от количества дней, проведенных работником в разъездах в течение месяца.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу, что спорные выплаты по своему характеру являлись компенсационными и не подлежали налогообложению на основании п. 3 ст. 217 НК РФ, несмотря на то, что именовались организацией надбавками к окладу и ошибочно классифицировались в положении об оплате труда в качестве составной части системы оплаты труда.

С целью снижения рисков рекомендуем при установлении компенсаций в связи с разъездным характером работ придерживаться формулировок Трудового кодекса РФ.

Для целей налогообложения прибыли затраты на возмещение расходов, связанных со служебными поездками работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, можно признать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, письма Минфина России от 06.09.17 № 03-04-06/57272, 18.08.08 № 03-03-05/87), либо они могут быть включены в состав расходов на оплату труда по п. 3 ст. 255 НК РФ (письмо Минфина России от 15.02.17 № 03-04-06/8562).

Для УСН ситуация, на наш взгляд, спорная, поскольку в отличие от расходов на командировки в ст. 255 НК РФ эти компенсации прямо не упомянуты. В письме от 18.08.08 № 03-03-05/87 Минфин России указал, что Трудовой кодекс РФ выделяет два вида компенсационных выплат.

Один из них объединяет компенсационные выплаты, связанные с особыми условиями труда. Такие компенсации, согласно ст. 129 разд. VI "Оплата и нормирование труда" ТК РФ, являются элементами оплаты труда.

Надбавка за вахтовый метод работы, выплачиваемая взамен суточных, признается компенсационной выплатой, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль (УСН) и не облагается страховыми взносами и НДФЛ

Второй вид компенсаций определен в ст. 164 ТК РФ: под компенсациями понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. Указанные выплаты не входят в систему оплаты труда, они являются компенсацией затрат работника, связанных с выполнением трудовых обязанностей. Именно к ним Минфин России и относит выплаты, связанные с возмещением затрат работников с разъездным характером работы.

В связи с этим ФНС России разъяснила, что расходы в виде возмещения работнику организации затрат, связанных с разъездным характером работы, напрямую в п. 1 ст. 346.16 НК РФ не поименованы и не учитываются при применении УСН (письмо от 14.03.11 № КЕ-4-3/3943).

Однако если разъездные сотрудники используют служебный транспорт, расходы можно учесть при УСН (подп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Для отдельных категорий сотрудников обязательно прохождение медосмотров.

Так, транспортные средства являются источниками повышенной опасности, поэтому работодатель должен организовать проведение обязательных медицинских осмотров водителей (ст. 212, 213, 328 ТК РФ, ст. 20, 23 Федерального закона от 10.12.95 № 196-ФЗ). Это требование действует как в отношении штатных водителей, так и работников, для которых управление транспортным средством является одной из составляющих трудовой функции (например, курьеров, использующих служебный транспорт).

Для водителей законодательством предусмотрены: предварительные медосмотры при поступлении на работу; периодические медосмотры; предрейсовые и послерейсовые медосмотры.

Однако для конкретного водителя этот перечень может отличаться. Например, курьеры, управляющие служебным транспортом, обязаны проходить предрейсовые медицинские осмотры, а вот послерейсовые медицинские осмотры в отношении таких работников не проводятся, так как их работа не связана с перевозками пассажиров или опасных грузов.

Медосмотры проводятся за счет средств работодателя. На период их прохождения за работником сохраняются место работы (должность) и средний заработок (ст. 185, 212 ТК РФ).

Вахтовый метод

Объявления о работе вахтовым методом в Интернете встречаются все чаще. Его применяют не только для строителей, геологов, нефтяников и т. п. Вахтовым методом могут работать, например, комплектовщики на складах, охранники, грузчики, водители штабелеров и иной обслуживающий персонал.

Вахтовый метод работы регулируется непосредственно Трудовым кодексом РФ (глава 47), а также в части, не противоречащей ему, Основными положениями о вахтовом методе организации работ, утвержденными Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.87 № 794/33-82.

Вахтовый метод — это особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено их ежедневное возвращение в место постоянного проживания (ст. 297 ТК РФ). Он обычно применяется, если объекты, на которых осуществляется трудовая деятельность, значительно удалены от места нахождения организации, с которой такие работники

Если период выполнения работ на объектах не продолжителен, а смена (ротация) объектов регулярна, то такой характер работ более соответствует разъездному, а не вахтовому методу

состоят в трудовых отношениях (и часто отсутствуют необходимые сотрудники непосредственно в месте вахты). При этом для работодателя экономически нецелесообразно обеспечивать возможность ежедневного возвращения работников к месту постоянного проживания (либо на это требуется более трех часов, т. е. неприемлемо уже для работников). ФАС Московского округа подтвердил, что вахтовый метод возможно использовать при работе в крупных городах, если иногородние сотрудники не могут каждый день возвращаться домой (постановление от 08.07.08 № КА-А40/6130-08).

Вахтовому методу присущи отличительные особенности, которые требуют от работодателя определенных организационных действий.

В период производства работ работники проживают в создаваемых работодателем вахтовых поселках. Работодатель может не создавать вахтовые поселки, а оплачивать проживание работников в общежитиях или других жилых помещениях, принадлежащих сторонней организации.

Проживание работников в вахтовых поселках в период междувахтового отдыха запрещается, и работодатель обязан обеспечить их выезд к постоянному месту жительства по истечении срока вахты.

Отметим, что арендная плата за пользование зданиями, помещениями, предназначенными для проживания и обеспечения деятельности вахтовых работников в период их нахождения на объекте производства работ, учитывается в целях налогообложения прибыли (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, письма Минфина России от 03.09.12 № 03-03-06/1/460, 02.09.11 № 03-04-06/0-197, 30.06.11 № 03-03-06/1/384).

При применении работодателем УСН расходы на обеспечение проживания сотрудников на вахте налоговую базу не уменьшают, поскольку перечень расходов

ограничен (п. 1 ст. 346.16 НК РФ, письмо ФНС РФ от 14.09.10 № ШС-37-3/11177@, письмо УФНС РФ по г. Москве от 07.12.07 № 18-12/3/116992@). Работодатель вправе учесть свои затраты в случае, если он организует вахтовый поселок (как расходы на приобретение и создание объектов основных средств и расходы на их ремонт — подп. 1, 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Суммы оплаты организацией проживания работников, выполняющих работу вахтовым методом, не подлежат обложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ (письмо Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359).

Стоимость проживания вахтовых работников также не облагается страховыми взносами (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ), в том числе и взносами "на травматизм".

Основными положениями о вахтовом методе организации работ предусматривается обеспечение вахтовых работников горячим питанием. Однако в Трудовом кодексе РФ соответствующая обязанность не закреплена. Поэтому вопрос с обеспечением питания является не урегулированным.

В арбитражной практике встречается подход, что требование о предоставлении вахтовикам горячего питания вытекает из норм трудового законодательства, предусматривающих создание нормальных условий труда (что логично для вахтовых поселков, удаленных от "цивилизации").

Питание, бесплатно предоставляемое сотрудникам на вахте, от налогообложения НДФЛ не освобождается (письма Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359, 28.06.13 № 03-04-06/24677, 31.03.11 № 03-03-06/4/26). Аналогичную позицию можно ожидать и в отношении страховых взносов.

Если обязанность обеспечить работников бесплатным питанием закреплена в

Организация вправе использовать одновременно и вахтовый метод, и разъездной характер работы для разных категорий сотрудников, а также отправлять таких сотрудников в командировки

трудоном (коллективном) договоре, то его стоимость учитывается в налоговом учете в качестве расходов на оплату труда (п. 4 ст. 255 НК РФ, письма Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359, 27.08.12 № 03-03-06/1/434, 30.06.11 № 03-03-06/1/384). В иных случаях такие расходы нельзя признать в налоговом учете.

Доставка работников на вахту осуществляется организованно от места нахождения работодателя или от пункта сбора (устанавливается работодателем) до места работы и обратно. Таким образом, фактический путь работника на вахту состоит из двух отрезков: от места его жительства до пункта сбора и от пункта сбора до самого производственного объекта.

Расходы на доставку сотрудников от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют деятельность вахтовым способом, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом данные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами (подп. 12.1 п. 1 ст. 264 НК РФ, письмо Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359).

На УСН расходы на доставку могут быть учтены только в том случае, если работодатель использует свой транспорт (подп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В иных ситуациях уменьшить налоговую базу нельзя, поскольку перечень расходов ограничен (п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Налог на доходы физических лиц не исчисляется только с оплаты работодателем доставки работников от пункта сбора (отраженного в положениях трудового договора с работником) до места выполнения работ (письма Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359, 08.12.11 № 03-04-06/6-342, 02.02.10 № 03-04-06/68).

Если работодатель оплачивает и проезд от места жительства к месту сбора, то эти суммы признаются доходом, полученным работником в натуральной форме, и облагаются НДФЛ (подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ, письма Минфина России от 26.02.13 № 03-04-06/5379, 30.06.11 № 03-03-06/1/384).

Аналогичный подход может применяться и в отношении страховых взносов во внебюджетные фонды (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ).

Местом работы при вахтовом методе считаются объекты (участки), на которых непосредственно осуществляется трудовая деятельность в период вахты. Работодатель обязан указать в трудовом договоре место работы (ст. 57 ТК РФ). В качестве дополнительного условия в трудовой договор может включаться уточнение места работы и/или рабочего места. Соответственно вахтовый объект указывается в качестве места работы в трудовом договоре с работником.

Перемещение работников в связи с изменением места дислокации объектов не является переводом на другую работу и не требует их согласия (п. 1.1 Основных положений о вахтовом методе организации работ). О перемещении работодатель уведомляет работника путем оформления приказа (распоряжения), с которым необходимо ознакомить работника под роспись (письмо Минтруда России от 18.08.17 № 14-2/В-761). Срок уведомления законодательством не установлен.

Минтруд России обратил внимание, что при перемещении работника не должны изменяться условия трудового договора (например, условия труда, оплата труда, режим работы, условие о материальной ответственности и другие). Их изменение возможно в общем порядке, установленном Трудовым кодексом РФ.

Дни нахождения в пути к месту работы и обратно в рабочее время не включаются и могут приходиться на дни междувахтового отдыха

Сведения о характере работы вахтовым методом обязательно включаются в трудовой договор (ст. 57 ТК РФ). В нем должно быть указано, что работник принимается для выполнения работ вахтовым методом, установлены пункт сбора, продолжительность вахты, режим работы (или даны ссылки на локальный нормативный акт, регулирующий выполнение работ вахтовым методом в вашей организации).

В приказе о приеме на работу, в частности, форме № Т-1, в строке "условия приема на работу, характер работы" также должно быть указание на вахтовый метод работы и на пункт сбора.

В трудовой книжке лица, принятого на работу вахтовым методом, указывается, что работа выполняется вахтовым методом.

Работники могут привлекаться к работе вахтовым методом только при условии прохождения медицинского осмотра. Статьей 298 ТК РФ установлено ограничение на привлечение к такой работе отдельных категорий граждан, и в том числе лиц, которым выполнение работ вахтовым методом противопоказано в соответствии с медицинским заключением. Расходы по организации предварительного медицинского осмотра возлагаются на работодателя.

При вахтовом методе работы вводится суммированный учет рабочего времени (ст. 300 ТК РФ). Порядок его введения устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка (ст. 104 ТК РФ).

Продолжительность учетного периода при вахтовом методе работы может составлять от месяца до года (ст. 300 ТК РФ).

Если вахтовик занят на работах с вредными и/или опасными условиями труда, учетный период не может превышать трех месяцев (увеличение возможно только в исключительных случаях (ст. 104 ТК РФ)).

Учетный период включает не только рабочее время, но и время отдыха, приходя-

щееся на соответствующий календарный отрезок (например, месяц, квартал, полугодие, год), а также время в пути от места нахождения работодателя или пункта сбора до места выполнения работ и обратно. При этом общая продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормальное число рабочих часов, определенное для данной категории работников.

При суммированном учете рабочего времени, как правило, применяется повременная система оплаты труда: тарифные ставки или должностные оклады (ст. 129 ТК РФ). Вместе с тем Трудовой кодекс РФ и п. 5.1 Основных положений о вахтовом методе организации работ допускают возможность применения сдельной системы оплаты труда.

Рабочее время вахтовиков в пределах учетного периода регламентируется графиком работы на вахте (ст. 301 ТК РФ).

График утверждается и доводится работодателем до сведения работников не позднее чем за два месяца до введения его в действие.

В графике необходимо указать: сроки начала и окончания вахты; время, необходимое для доставки работников от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места выполнения работы и обратно; время отдыха.

Дни нахождения в пути к месту работы и обратно в рабочее время не включаются и могут приходиться на дни междувахтового отдыха.

Продолжительность ежедневной работы (смены) при вахтовом методе работы не должна превышать 12 часов.

При производстве работ вахтовым методом допускается сверхурочная работа в случаях, установленных Трудовым кодексом РФ. Основания привлечения вахтовика к сверхурочной работе установлены общими нормами ст. 99 ТК РФ.

Размер и порядок выплаты надбавки за вахтовый метод работы у работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором

Однако при вахтовом методе часы переработки рабочего времени в пределах графика работы на вахте (не кратные целому рабочему дню) могут накапливаться в течение календарного года и суммироваться до целых рабочих дней с последующим предоставлением дополнительных дней междувахтового отдыха (ст. 301 ТК РФ).

Каждый день отдыха в связи с переработкой рабочего времени в пределах графика работы на вахте (день междувахтового отдыха) оплачивается в размере дневной тарифной ставки, дневной ставки (части оклада (должностного оклада) за день работы), если более высокая оплата не установлена коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором (ст. 301 ТК РФ).

Помимо оплаты междувахтового отдыха, дневная тарифная ставка, часть оклада (должностного оклада) за день работы (дневная ставка) выплачивается (ст. 302 ТК РФ, п. 5.7 Основных положений о вахтовом методе организации работ) за:

- каждый день нахождения в пути от места нахождения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно согласно графику работы на вахте;
- дни задержки в пути, связанной с метеорологическими условиями или по вине транспортных организаций.

Работодатель обязан вести учет времени, фактически отработанного каждым работником (ст. 91 ТК РФ). Учет рабочего времени вахтовика должен осуществляться по месяцам, а также за весь учетный период (ст. 300 ТК РФ, п. 4.1 Основных положений о вахтовом методе организации работ).

Отработанное каждым работником время отражают в таблице учета рабочего времени (по унифицированной форме № Т-12 (№ Т-13) либо по форме, разработанной работодателем).

Отметим, что в форме № Т-12 буквенное и цифровое обозначение установлены только для отражения продолжительности работы вахтовым методом ("ВМ"/"05"). Обозначения междувахтового отдыха, дней в пути, дополнительных дней отдыха формой не предусмотрены. В связи с этим работодатель вправе ввести недостающие обозначения самостоятельно.

Лицам, 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, помимо заработной платы, выплачивается взамен суточных надбавка за вахтовый метод работы (ст. 302 ТК РФ).

Размер и порядок выплаты надбавки за вахтовый метод работы у работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором.

Отметим, что надбавка может быть установлена как в процентах от оклада (тарифной ставки), так и в фиксированном размере. Если вы хотите минимизировать риск предъявления претензий контролирующими органами, то для ориентира можно использовать Порядок выплаты надбавки за вахтовый метод работы в федеральных государственных органах и федеральных государственных учреждениях (предусмотрен постановлением Правительства РФ от 03.02.05 № 51). Для данных работодателей размер вахтовой надбавки составляет:

- 75 % тарифной ставки, оклада (должностного оклада) в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

Отметим, что в отличие от суточных при служебных командировках, которые нормируются для целей НДФЛ и страховых взносов во внебюджетные фонды, размер вахтовой надбавки Налоговым кодексом Российской Федерации не ограничен

– 50 % тарифной ставки, оклада (должностного оклада) в районах Сибири и Дальнего Востока;

– 30 % тарифной ставки, оклада (должностного оклада) в других районах.

Для бюджетников размер надбавки не должен превышать норму расходов на выплату суточных работникам федеральных государственных органов и федеральных государственных учреждений за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации (п. 1 постановления Правительства РФ от 03.02.05 № 51).

Надбавка за вахтовый метод учитывается в расходах на оплату труда в размерах, установленных работодателем, как выплата компенсационного характера, связанная с режимом работы и условиями труда (п. 3 ст. 255 НК РФ, письма Минфина России от 19.07.16 № 03-04-06/42359, 02.09.11 № 03-04-06/0-197, 30.06.11 № 03-03-06/1/384). В то же время допустимо расходы на выплату вахтовой надбавки относить к расходам на оплату труда на основании подп. 25 п. 2 ст. 255 НК РФ (как другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором).

Если работодатель применяет УСН, вахтовые надбавки также учитываются в расходах (подп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Поскольку расходы должны быть экономически оправданы (п. 1 ст. 252 НК РФ), целесообразно ориентироваться на нормы, установленные для федеральных государственных органов и федеральных государственных учреждений.

Надбавки за вахтовый метод работы в размере, установленном коллективным договором, локальным нормативным актом организации, трудовым договором, не подлежат обложению НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ, письма Минфина России от 09.02.18 № 03-04-05/7999, 30.03.17

№ 03-15-05/18583, 24.11.17 № 03-04-06/78086).

Надбавки за вахтовый метод работы, производимые в соответствии с положениями Трудового кодекса РФ лицам, выполняющим работы вахтовым методом, также не подлежат обложению страховыми взносами в размере, установленном коллективным договором, локальным нормативным актом организации, трудовым договором (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ, письма Минфина России от 09.02.18 № 03-04-05/7999, 30.03.17 № 03-15-05/18583, 24.11.17 № 03-04-06/78086). Также указанная надбавка не облагается страховыми взносами "на травматизм" (подп. 2 п. 1 ст. 20.2 Закона № 125-ФЗ).

Отметим, что при заполнении Расчета по страховым взносам сумму вахтовой надбавки нужно показать: в составе облагаемых взносов выплат и в составе необлагаемых (письмо ФНС РФ от 24.11.17 № ГД-4-11/23829@).

В случае отсутствия подтверждающих расходы документов суммы указанных выплат, произведенных в пользу работника, не могут признаваться компенсационными и, следовательно, подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды в установленном порядке

Отметим, что в отличие от суточных при служебных командировках, которые нормируются для целей НДФЛ и страховых взносов во внебюджетные фонды, размер вахтовой надбавки Налоговым кодексом РФ не ограничен ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
2. Трудовой кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г., № 197-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".