

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ, УПРАВЛЕНИЯ И ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ _____
подпись инициалы, фамилия
« ____ » _____ 20 __ г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Методические аспекты налоговых проверок, связанных с показателями
оплаты труда: роль учетно-аналитических процессов

38.04.01 Экономика
код и наименование направления

38.04.01.07 Корпоративный учет и финансово - инвестиционный анализ
код и наименование магистерской программы

Научный руководитель	_____	<u>к. э. н., доцент</u>	<u>С. А. Самусенко</u>
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия
Выпускник	_____		<u>Я. А. Брянская</u>
	подпись, дата		инициалы, фамилия
Рецензент	_____	_____	<u>Т. А. Алымова</u>
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия

Красноярск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Совершенствование методики проведения налоговых проверок, связанных с показателями оплаты труда, налоговыми органами.....	6
1.1 Теоретические и правовые аспекты организации камеральных и выездных налоговых проверок.....	6
1.2 Методика отбора предприятий для проведения налоговых проверок.....	10
1.3 Совершенствование методики организации и проведения налоговых проверок.....	19
2 Роль учетно-аналитического процесса предприятия в формировании налоговых баз, связанных с показателями оплаты труда.....	22
2.1 Роль локальных нормативно-правовых актов в формировании доказательной базы...	22
2.2 Организация учета труда и заработной платы (по материалам налоговых проверок и арбитражной практики).....	28
3 Совершенствование методики подготовки предприятий к налоговым проверкам, связанной с показателями оплаты труда.....	31
3.1 Анализ проблемных областей формирования учетных данных	31
3.2 Регламентация процессов локального нормативно-правового регулирования в сфере труда и заработной платы.....	42
3.3 Оптимизация финансового и налогового учета оплаты труда.....	66
Заключение.....	73
Список использованных источников.....	76
Приложения А-Е.....	81-88

ВВЕДЕНИЕ

Несмотря на регулярное совершенствование российской налоговой системы и упорядочение налогового законодательства, отражающего и учитывающего сложившуюся практику реализации налоговых отношений, одной из существенных проблем остается неопределенность налогового законодательства, что является причиной сохранения высокого уровня конфликтных ситуаций, связанных как с различным пониманием налогового законодательства фискальными органами и налогоплательщиками, так и с преднамеренным его искажением в интересах одной из сторон.

Основная цель государства при осуществлении налогового контроля заключается в своевременном формировании налоговых доходов бюджетов, а также на постоянной основе в выявлении и изъятии в бюджетную систему доначисленных сумм налогов и сборов, предотвращение совершения нарушений налогового законодательства, воспитания у налогоплательщиков налоговой культуры и дисциплины.

С другой стороны, управление рисками организации является обязательным элементом ведения предпринимательской деятельности и должно быть встроено в общую систему управления организации. Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы методических подходов к управлению рисками в части налоговых отношений на практике, позволяющей идентифицировать такие риски, своевременно реализовывать мероприятия, оценивать вероятность разногласий и конфликтов при реализации налоговыми органами различных форм и методов контроля, свидетельствуют о неадекватности всех возможных резервов для совершенствования процесса управления налогообложением.

Несмотря на широкий спектр исследований, в которых отражены основные аспекты управления налоговыми рисками организаций, а также вопросы организации налогового контроля, в частности по разработке основ деятельности налоговых органов по осуществлению планирования, подготовки и проведения налоговых проверок, ряд проблем остается нерешенным. Отсутствие конкретной методики подготовки предприятий к налоговым проверкам, связанным с оплатой труда делает актуальным выбранное направление.

Цель работы – совершенствование методики организации учетно-аналитических процессов предприятий в области оплаты труда для минимизации налоговых рисков и повышения прозрачности информации, представляемой для налоговых органов.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать методику отбора налогоплательщиков для проведения проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты НДФЛ и страховых взносов;

- исследовать роль локальных нормативных актов, организации учета труда и заработной платы на предприятии в качестве доказательной базы при возникновении спорных вопросов в процессе проведения налоговой проверки НДФЛ и страховых взносов;

- проанализировать сложившуюся арбитражную практику по вопросам исчисления и уплаты НДФЛ и страховых взносов, выявить проблемные области формирования учетных данных на предприятии;

- исследовать возможные варианты регламентации процессов локального нормативно-правового регулирования, предупреждающие возникновение налоговых споров.

Объектом исследования в диссертационной работе является учетно-аналитический процесс предприятия, обеспечивающий подготовку информации об оплате труда для формирования налоговых баз и баз обложения страховыми взносами.

Предметом исследования выступает процесс организации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков по вопросам налогообложения и обложения страховыми взносами сумм оплаты труда.

Научная новизна работы заключается в совершенствовании методики организации информационной системы предприятия в части оплаты труда - делопроизводстве, документообороте, оформлении договорных отношений между работодателем и работником, процессе учета и ведения бухгалтерских операций.

При написании диссертации использовались законодательные и нормативные акты по вопросам бухгалтерского учета, налогового учета, трудового права. Информационной основой работы являются учебники, монографии, публикации периодической печати по теме исследования, ресурсы сети Интернет, а также материалы налоговых проверок и арбитражной практики по НДФЛ и страховым взносам.

Информационной основой настоящей диссертационной работы являлись работы современных отечественных авторов, таких как Брызгалин А.В., Бушуева И., Подкопаев М.В., Новинский Д., специализирующихся в области бухгалтерского и налогового учета, в частности, монографии и публикации периодической печати, ресурсы сети Интернет.

При выполнении диссертационной работы использованы такие методы научного исследования как изучение нормативно-правовой базы, сравнение, классификация, методы дедуктивного и индуктивного подходов, прогнозирование.

Практическое значение диссертационной работы состоит в формулировке конкретных рекомендаций по организации системы оплаты труда на предприятии в следующих направлениях – делопроизводство и документооборот, оформление договорных отношений, процесс учета и ведение бухгалтерских операций.

Настоящая диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Содержит 7 таблиц и 1 рисунок.

1. Совершенствование методики проведения налоговых проверок, связанных с показателями оплаты труда, налоговыми органами

1.1 Теоретические и правовые аспекты организации камеральных и выездных налоговых проверок

Общие правила проведения налоговых проверок регламентируются статьей 87 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой проверка может быть проведена у налогоплательщика (как юридического, так и физического лица), плательщика сборов, плательщика страховых взносов и налоговых агентов [1].

Налоговая проверка является формой контроля налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Налоговые проверки проводятся с целью установления правомерности исчисления, а так же своевременной уплаты налогоплательщиком налогов и других платежей в бюджет.

Существуют два вида проверок налогоплательщиков налоговыми органами - камеральная проверка и выездная. Камеральная налоговая проверка является основной формой текущего контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и взносов в бюджеты различного уровня.

Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным нарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок [1].

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок проведения камеральной проверки не может превышать трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и других документов.

Рассмотрим этапы проверки налоговых деклараций (расчетов) исходя из

функционального распределения полномочий между несколькими отделами налогового органа:

а) Отдел работы с налогоплательщиками принимает налоговую декларацию (расчет) и визуально определяет и устанавливает наличие или отсутствие

1) оснований для отказа в приеме налоговой декларации (расчета);

2) обязательных реквизитов, соответствие данных сопроводительного листа фактическому количеству полученных листов налоговой декларации (расчета); подлинности усиленной квалифицированной электронной подписи заявителя и форматно-логический контроль на предмет соответствия формату представления налоговых деклараций в электронном виде.

б) на следующем этапе с декларацией (расчетом) работает отдел ввода. Содержащиеся в декларации данные вводятся (конвертируются) в систему электронной обработки. При этом осуществляется визуальный контроль на предмет соответствия данных налоговых деклараций на бумажных и электронных носителях;

в) введенные в систему электронной обработки данные, содержащиеся в декларации, поступают в отдел урегулирования задолженности, где проводится проверка полноты и своевременности уплаты налога по данным учета сведений о расчетах с бюджетом. В автоматизированном режиме формируются требования об уплате налогов для последующего направления налогоплательщикам, если в ходе проверки по данным учета сведений о расчетах с бюджетом выявляется, что указанная в декларации сумма налога не уплачена или уплачена в меньшем размере.

г) далее налоговая декларация в электронном виде поступает в отдел камеральных налоговых проверок, который осуществляет проверку правильности исчисления заявленной в декларации суммы налога путем сравнения информации, содержащихся в налоговой декларации и прилагаемых к ней документов, с информацией, имеющейся у налоговых органов [2].

В ходе камеральной налоговой проверки выявляются ошибки в налоговой декларации (расчете), противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, а так же несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля. О выявленных фактах сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Представленные налогоплательщиком пояснения и документы рассматриваются лицами, проводящими камеральную налоговую проверку. В результате, налоговый орган,

учитывая все представленные пояснения и документы, либо при отсутствии пояснений налогоплательщика, может установить факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, при этом должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

За непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике или отказ от представления документов по запросу налогового органа налогоплательщик (иное обязанное лицо) несет ответственность, предусмотренную статьями 126, 127 Налогового кодекса Российской Федерации [1].

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 Налогового Кодекса, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

Таким образом, можно выделить следующие основные этапы камеральной проверки:

- проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;
- визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения и т.д.);
- проверка своевременности представления налоговой отчетности;
- проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;
- проверка обоснованности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству;
- проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы [3].

Наибольшее число налоговых правонарушений выявляется в ходе выездной налоговой проверки. Это наиболее эффективная форма налогового контроля, но при этом и наиболее трудоемка т.к. занимает гораздо больше рабочего времени сотрудников налогового органа и требует высокого уровня их квалификации. По этим причинам проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. Решение о проведении проверки принимается руководителем

(заместителем руководителя) налогового органа.

Различают следующие виды выездных налоговых проверок:

- Комплексные и тематические:

Комплексная выездная проверка – это проверка финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. Имея основания предполагать, что учет и уплата налогов (сборов) ведется с нарушениями, налоговый орган вправе проводить комплексные проверки не реже одного раза в три года (срок давности по проверяемому периоду).

Тематическая проверка - это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации (например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество, других налогов). Такие проверки проводятся по мере необходимости. Решение о проведении проверки так же принимается руководителем налогового органа [4].

- Плановые и внеплановые:

В случае если у налогового органа есть подозрения, что организация может попытаться утаить или уничтожить интересующую документацию, проводится внеплановая проверка.

Плановые же проверки проводятся по предварительно составленному плану. Проводятся, как правило, в фирмах, зарекомендовавших себя, как недобросовестные налогоплательщики.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Кроме того, налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. В исключительных случаях необходимость проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанных ограничений определяется руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев.

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки с целью:

- истребования документов (информации);
- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- проведения необходимых экспертиз;
- перевода представленных налогоплательщиком документов на иностранном языке на русский язык [1].

В последний день проведения выездной налоговой проверки налогоплательщику или его представителю проверяющий обязан представить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

1.2 Методика отбора предприятий для проведения налоговых проверок

Рассмотрим основные этапы камеральной налоговой проверки на примере Расчета по форме 6-НДФЛ. Направления проверки представлены на рисунке 1.

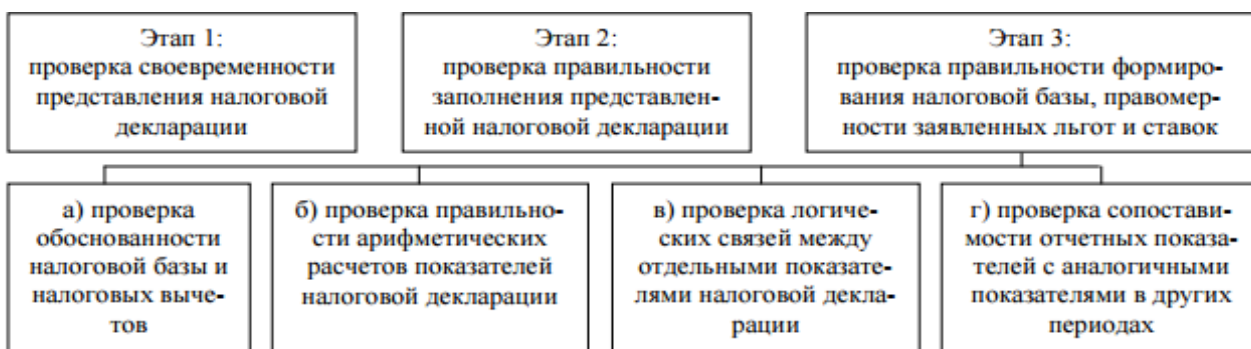


Рисунок 1 – Направления камеральной налоговой проверки деклараций (расчетов)

На первом этапе камерального контроля налоговой декларации производится проверка соответствия формы представляемой декларации форме, которая действует в данный период времени. Данная проверка осуществляется на момент представления декларации в налоговую инспекцию [5]. Согласно абзацу 2 пункта 4 статьи 80 Налогового Кодекса Российской Федерации налоговый орган вправе отказать в принятии налоговой декларации в случае, если она представлена не по установленной форме/

По законодательным нормам форму 6-НДФЛ можно представить в

контролирующий орган в одном из двух вариантов - в электронном виде или на бумажном носителе. В соответствии со статьей 230 Налогового Кодекса отчет на бумажном носителе могут сдать юридические лица, которые в своем штате за отчетный период имеют менее 25 человек численности. Все остальные налоговые агенты обязаны представлять в Инспекцию только электронный вариант отчета. За нарушение установленных правил сдачи отчетности на основании статьи 119.1 Налогового Кодекса взимается штраф в размере 200 рублей.

Далее проверяется своевременность представления налоговой декларации. В соответствии с пунктом 2 статьи 230 Налогового Кодекса РФ Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляется за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом [1]. Если последний день срока подачи декларации приходится на выходной и (или) нерабочий праздничный день, то днем окончания срока считается следующий за ним ближайший рабочий день, что следует из пункта 7 статьи 6.1 Налогового Кодекса.

Непредставление налоговым агентом в установленный срок Расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета в соответствии с пунктом 1 статьи 126 Налогового Кодекса влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Далее проверка осуществляется по следующим направлениям:

- наличие всех обязательных реквизитов (ИНН, номер корректировки, данные о налоговом периоде, данные о налоговом агенте, номер контактного телефона и др.);
- правильность заполнения реквизитов формы.

На третьем этапе ведется наиболее трудоемкая и длительная работа - сопоставляются внутридокументные и междокументные показатели Расчета. При проверке правильности составления Расчета налоговые инспекторы пользуются Контрольными соотношениями, установленными Письмом ФНС от 10.03.2016_№ БС-4-11/3852@ [6].

Кроме того налоговая инспекция сверяет данные о перечислении НДФЛ, сроки которого указаны в Расчете, с данными лицевых карточек организаций и ИП. Эти карточки ведутся инспекцией для выявления своевременности исчисления и уплаты налогов, сборов и налоговых санкций. Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм

налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет в соответствии со ст. 123 Налогового Кодекса взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

В случае если в Расчете 6-НДФЛ при камеральной налоговой проверке выявлены ошибки, противоречия или несоответствия, налоговому агенту направляется требование о представлении необходимых пояснений и (или) внесении соответствующих исправлений в течение 5 рабочих дней с момента получения такого требования.

В случае выявления налогового правонарушения в ходе проводимой камеральной налоговой проверки и непредставления налогоплательщиком пояснений или уточненной налоговой декларации в течение 10 рабочих дней составляется акт камеральной налоговой проверки.

При камеральных проверках налоговые органы проводят большую работу, однако оценить реальную задолженность налогового агента по НДФЛ возможно только в рамках выездной налоговой проверки.

В 2007 году приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» для создания единой системы планирования выездных налоговых проверок были утверждены Концепция системы планирования выездных налоговых проверок и общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. Целями разработанной концепции являлись:

- создание единой системы планирования выездных проверок;
- повышение налоговой дисциплины, грамотности налогоплательщиков;
- обеспечение роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, которые добровольно и в полном объеме исполняют налоговые обязательства;
- сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в теневом секторе экономики;
- информирование налогоплательщиков об основных критериях отбора при проведении выездных налоговых проверок.

В соответствии с Концепцией были утверждены критерии, в соответствии с которыми налогоплательщик автоматически подвергается выездной налоговой проверке, доступные и для налогоплательщиков:

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в определенной отрасли (виду экономической деятельности). Данный критерий дает возможность налоговым органам оценить долю налоговых

платежей, приходящихся на выручку или совокупный доход налогоплательщика, эффективность финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и в случае отсутствия таковой, при низком значении показателя налоговой нагрузки, дает достаточные основания предполагать уклонение лица от исчисления и уплаты налогов в полном объеме.

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов (двух и более календарных лет). Любая коммерческая организация создается и функционирует с целью извлечения прибыли. Наличие убытков по результатам финансово-хозяйственной деятельности на протяжении периода в несколько лет противоречит основной цели существования хозяйствующего субъекта. У налоговых органов, безусловно, возникнет предположение, что если юридическое лицо несет убытки, но продолжает существовать и функционировать, то представляемая им в Инспекцию налоговая и бухгалтерская отчетность не отражает реального финансово-хозяйственного состояния налогоплательщика, то есть в налоговой и бухгалтерской отчетности отражаются либо не все полученные организацией доходы, либо расходы организации в завышенном размере.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС). Доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы налога равна или превышает 89% за период 12 месяцев. Контроль за долей вычетов по НДС обусловлен экономической природой и сущностью этого косвенного налога. Со стороны налоговых органов должен осуществляться жесткий контроль за возмещением этого налога из бюджета, чтобы не давать возможность налогоплательщикам получать бюджетные средства в виде возмещенного НДС вместо того, чтобы его уплачивать.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) – это несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности по данным налоговой отчетности. Оценка динамики изменений полученных доходов и расходов характеризует основной принцип деятельности любой организации – «максимизация прибыли – минимизация затрат». Таким образом, данный критерий, так же как и критерий 2, позволяет оценить возможность отражения в налоговой и бухгалтерской отчетности юридического лица недополученной выручки и завышенных расходов.

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации. Данный

критерий является логичным продолжением борьбы государственных органов власти с так называемой заработной платой «в конвертах». Низкий уровень официальной заработной платы свидетельствует о возможном получении работниками каких-то неофициальных дополнительных выплат и, как следствие, дает основание предполагать, что налогоплательщик выводит денежные средства из оборота, как правило, с нарушением действующего налогового законодательства. Критерий стимулирует налогоплательщиков, осуществляющих выплаты в пользу граждан, к уходу от «конвертной» зарплаты, повышению отчислений в Пенсионный фонд РФ, фонды социального и медицинского страхования, улучшая тем самым социальную обстановку в целом по стране.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым Кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы. Организации и индивидуальные предприниматели применяют специальные налоговые режимы на начальных этапах развития своего бизнеса. При достижении определенного уровня происходят закономерное увеличение объемов получаемой выручки, расширение торговых площадей и площадей обслуживания. При этом возникает необходимость перехода налогоплательщика со специального налогового режима на традиционную систему налогообложения. Наличие данного критерия позволяет стимулировать налогоплательщиков, применяющих для исчисления и уплаты специальные налоговые режимы, своевременно осуществлять переход к традиционной системе налогообложения и, тем самым, исключать уклонение от уплаты налогов, связанных с применением традиционной системы налогообложения.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расходов, максимально соответствующей сумме его доходов, полученных за календарный год. Доля профессиональных налоговых вычетов в общей сумме доходов превышает 83%. Данный критерий позволяет обеспечить сохранение определенного уровня облагаемого дохода при исчислении индивидуальными предпринимателями налога на доходы физических лиц.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности организации на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели). Наличие этого критерия связано с обширной практикой установления нарушений, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды. В бухгалтерском и налоговом учете отражаются операции по финансово-хозяйственным взаимоотношениям

с фирмами-однодневками без фактической реализации товара, выполнения работ и оказания услуг подобными контрагентами.

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об уничтожении, либо порче документов. Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой отчетности и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах и в документах, имеющихся у налогового органа, дает основания предполагать наличие нарушений при ведении финансово-хозяйственной деятельности.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами). Данный критерий подразумевает два и более случая снятия с учета с момента государственной регистрации юридического лица, изменение адреса налогоплательщика при проведении выездной налоговой проверки, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения организации. Этот критерий является обоснованной реакцией налоговых органов на уклонение налогоплательщиков от проведения выездной налоговой проверки путем изменения юридического адреса и постановки на учет в иной налоговой инспекции.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики на 10% и более. Показатели рентабельности являются основными при оценке эффективности в ходе проведения финансового анализа деятельности организации.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя (представителя) компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
- отсутствие информации о возможности получения сведений о контрагенте (нет

рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.);

– отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ общий доступ на официальном сайте ФНС России).

Стоит отдельно отметить этапы выездной налоговой проверки [7]:

1. Подготовительным этапом выездной налоговой проверки является предпроверочный анализ, целью которого является определение программы проведения выездной налоговой проверки.

2. Проведение выездной налоговой проверки на предприятии, где подлежат проверке учетные регистры бухгалтерского и налогового учета, относящиеся к данному налогу.

3. Оформление акта выездной налоговой проверки.

4. Вынесение решения о привлечении налогоплательщика или налогового агента к налоговой ответственности и направление требования об уплате налога, или решение об отказе в привлечении ответственности.

Рассмотрим подробнее выделенные этапы выездной налоговой проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога на доходы физических лиц.

Результативность документальных проверок во многом определяется подготовительными мероприятиями, предшествующими выходу в организацию, основанными на детальном анализе информации, полученной из многочисленных источников, потому как предпроверочный анализ должен быть всесторонним. В связи с этим, налоговые инспекции до составления плана выездных налоговых проверок формируют информационные ресурсы о налогоплательщиках, состоящих на налоговом учете, используя различные сведения из внутренних и внешних источников. По результатам работы по сбору и обработке информации о налогоплательщиках налоговые органы формируют «Досье» на каждого из них и на основании этого и осуществляют предварительный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок [8].

В ходе активной борьбы с уклонением от уплаты налогов налоговые органы накопили достаточное количество информации о всевозможных схемах уклонения от налогообложения и схемах минимизации налоговых обязательств. Эти сведения рассылаются территориальным налоговым органам в обзорах «для служебного пользования» с квартальной периодичностью. Также налоговые органы пользуются своей внутренней информационной базой по известным им схемам уклонения, которая

постоянно пополняется.

Для проведения документальных проверок по соблюдению законодательства разработаны соответствующие программы проведения документальной проверки. Программа проведения проверки — это перечень вопросов, которые должны быть затронуты в ходе проверки.

При составлении программы проверки одновременно с изучением материалов предыдущей проверки проводится анализ информации, содержащейся в налоговой отчетности — сведениях о доходах и удержанных суммах налога [9].

Например, при проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога на доходы физических лиц, сведения налоговой отчетности используются в совокупности с анализом данных соответствующих форм годовой бухгалтерской отчетности организации, показывающих движение капитала, денежных и заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности и других показателей, характеризующих итоговые результаты хозяйственных операций, в результате которых предполагается получение доходов физическими лицами, участвующими в их совершении, либо в распределении полученных финансовых результатов.

По результатам анализа налоговой и бухгалтерской отчетности, а также с учетом другой имеющейся информации составляется окончательный перечень вопросов, подлежащих выездной налоговой проверке в конкретной организации. Программу документальной проверки утверждает руководитель инспекции или его заместитель.

Стоит заметить, что выездные налоговые проверки могут проводиться также на основании актов выездных проверок организаций, поступивших из других налоговых органов.

При проведении выездной проверки налоговых агентов по вопросу учета доходов физических лиц и полноты отражения их в представленных в налоговые органы сведений, проверяются хозяйственные операции, в результате которых физические лица получают доход от предприятия, учреждения, организации. Доход может быть получен несколькими основными способами:

- наличными деньгами - через кассу организации;
- безналичным путем - при перечислении на личные счета граждан или расчетные счета индивидуальных предпринимателей;
- в натуральной форме - товарно-материальными ценностями или в виде выполненных для граждан работ или оказанных для них услуг, а также в виде материальных и социальных благ, оказываемых гражданам предприятием, а так же в виде разницы между рыночными ценами и ценами реализации товаров, работ, услуг;

— в виде материальной выгоды - по банковским вкладам или договорам страхования, либо по заемным средствам, выданным гражданам [10].

Одним из направлений проверки НДФЛ является подтверждение правомерности произведенных работодателями стандартных налоговых вычетов. При этом проверяется наличие письменного заявления и подтверждающих необходимых документов (свидетельство о рождении ребенка, справка из учебного заведения, решение суда об установлении опекуна и т. д.).

Одним из заключительных этапов проверки является проверка правильности применения налоговых ставок, а так же порядка и сроков уплаты налога.

Выявленные проверкой однородные нарушения формируются в ведомости и таблицы, прилагаемые к акту проверки. В акте фиксируют только итоговые данные и содержание нарушений со ссылкой на соответствующие приложения.

По результатам выездной налоговой проверки в срок не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке составляется в установленной форме акт налоговой проверки, который подписывается руководителем проверяемой организации. В акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, а также выводы и предложения по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового Кодекса РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений [1].

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика под расписку. Налогоплательщик вправе отказаться подписывать акт в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению соответствующие документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы не подписания акта проверки.

По результатам рассмотрения представленных материалов проверки руководитель налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности. На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате пени, задолженности бюджету, а так же штрафных санкций.

1.3 Совершенствование методики организации и проведения налоговых проверок

Практика взимания налога на доходы физических лиц показывает существующие недостатки в администрировании этого налога, которые выражаются в следующем:

- высокий уровень «серой» заработной платы, который составляет более 20% заработной платы наемных работников;
- недобросовестность налоговых агентов при перечислении НДФЛ в бюджет;
- отсутствие оперативной информации у налоговых органов о размере удержанного налога в течение отчетного года и, соответственно, возможности осуществления оперативного контроля за полнотой уплаты и исчисления налога [11].

Поскольку любая предпринимательская деятельность сопровождается определенным риском банкротства и стремлением получить большую прибыль, предприниматели зачастую идут на необдуманные налоговые риски. Кроме того, как показывает практика, уровень законопослушности и сама правовая и бухгалтерская культура многих налогоплательщиков достаточно низки. Поэтому в сегодняшних экономических условиях весьма актуальным является вопрос совершенствования налогового контроля за деятельностью налоговых агентов [12].

Неэффективное администрирование НДФЛ приводит к тому, что налогоплательщики используют различные схемы минимизации налоговой базы, в результате чего налог поступает в бюджет не в полном объеме, а к налоговым агентам не применяются меры принудительного взыскания задолженности, обеспечивающие исполнение обязанности по перечислению НДФЛ [13].

В таблице 1 приведены данные о результатах контрольной деятельности налоговых органов России в отношении налога на доходы физических лиц в 2015г.

Таблица 1 - Результаты контрольной работы налоговых органов РФ по состоянию на 01.01.2016г. в отношении НДФЛ

Показатель	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб	Из них доначислено налогов, тыс. руб
Камеральные проверки	31 943099	82 925 255	68 578 503
из них выявивших нарушения	1 948 892	-	-
Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов	-	57 208 622	-

Окончание таблицы 1

Показатель	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб	Из них доначислено налогов, тыс. руб
Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	29 394	268 280	198 981 944
из них: выявившие нарушения	29 127	-	-
проверки организаций	26 193	261 326 620	193 851 593
из них: выявившие нарушения	25 956	-	-
проверки ИП и лиц, занимающихся частной практикой	3 201	6 953 902	5 130 351
из них: выявившие нарушения	3 171	-	-
Выездные проверки физических лиц (за исключение ИП и лиц, занимающихся частной практикой)	1 269	2 578 550	1 851 211
из них: выявившие нарушения	1 228	-	-
Всего – выездные проверки организаций и физических лиц	30 663	270 859 072	200 833 155
из них: выявившие нарушения	30 355		

Согласно отчетам о результатах контрольной работы налоговых органов России, в 2015 году было проведено 30 663 налоговых проверок. Из них выездные проверки организаций и индивидуальных предпринимателей составили 29 394 единицы, физических лиц – 1 269 единицы. В ходе проверок были выявлены нарушения и доначислены денежные средства в размере 270,85 миллиардов рублей. Из них в отношении налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность, доначислено 268,28 миллиардов рублей, по физическим лицам – 2,6. Результаты контрольной работы налоговых органов показывают, что организации и индивидуальные предприниматели в большей мере являются недобросовестными налогоплательщиками и склонны к несоблюдению налогового по НДС, чем физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность.

С целью более полного администрирования подоходного налога, перечисляемого в бюджет субъектами предпринимательской деятельности, Федеральная налоговая служба РФ с 2016 года перешла на ежеквартальный контроль уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями подоходного налога за сотрудников. Соответствующие ежеквартальные декларации (новая форма отчета получила название 6-НДФЛ) [14]. В декларации работодатель обязан отразить полную информацию по своим сотрудникам: суммы начисленных и выплаченных им доходов, предоставленные им вычеты, исчисленные и удержанные суммы налога, и другие данные, которые нужны для определения суммы НДФЛ. За опоздание со сдачей отчета должностные лица налоговых органов вправе приостановить операции по банковским счетам [15].

Введение новой формы отчетности дает возможность налоговому органу:

- проводить углубленные камеральные налоговые проверки с целью определения правильности исчисления налоговой базы НДФЛ;
- осуществлять оперативный контроль за своевременностью исчисления, удержания и перечисления, полнотой поступления налогов в бюджет;
- применять меры принудительного взыскания задолженности по результатам выездной налоговой проверки, а так же обеспечительные меры в случае неисполнения налоговым агентом обязанностей, предусмотренных законодательством [16].

Кроме того, предусмотрены и меры персональной ответственности руководителей организаций, налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, недостатки в администрировании налога на доходы физических лиц, указанные выше, с введением новой формы отчетности не могут быть устранены в полном объеме [17]. У Федеральной Налоговой Службы появилась возможность оперативного контроля за полнотой уплаты и исчисления налога, но при этом проблема выплаты заработной платы «в конвертах» в настоящий момент остается актуальной [18].

2 Роль учетно-аналитического процесса предприятия в формировании налоговых баз, связанных с показателями оплаты труда

2.1 Роль локальных нормативно-правовых актов в формировании доказательной базы

Оплата труда регулируется в Российской Федерации Трудовым кодексом РФ, а также следующими нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права:

- федеральные законы;
- указы Президента Российской Федерации;
- постановления Правительства РФ и нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, уставы, законы и иные нормативные акты субъектов РФ;
- акты органов местного самоуправления и локальные нормативные акты.

В соответствии со статьей 5 Трудового кодекса Российской Федерации регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений осуществляется также коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права [19]. То есть локальные нормативные акты в сфере трудовых отношений являются частью системы трудового законодательства. Принятые в соответствии с законодательством, локальные нормативные акты имеют обязательную силу для судов общей юрисдикции, в частности, при рассмотрении любых трудовых споров, вытекающих из внутренней деятельности общества, арбитражных судов.

Локальные нормы, в целом, регулируют тот же круг правоотношений в сфере труда, что и общие нормы трудового законодательства, но с учетом их особенностей в конкретных условиях того или иного работодателя. Например, продолжительность рабочей недели, продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска устанавливаются статьями 91, 115 Трудового Кодекса РФ, а распределение рабочего времени (режим труда) в конкретных условиях данного работодателя с учетом специфики производства и труда может устанавливаться на основании локальных правовых норм (например, правил внутреннего трудового распорядка, графика работы организации, графика сменности и др.).

Таким образом, в сравнении с законодательным регулированием, осуществляемым в централизованном порядке, локальное регулирование отличается некоторым своеобразием, которое наблюдается, прежде всего, в следующем:

- осуществляется непосредственно в сфере труда — у работодателей;
- имеет подзаконный характер, главным образом, развивая и конкретизируя положения законодательных и иных нормативных актов, принятых в установленном законом порядке компетентными органами и не может противоречить централизованному регулированию;

- направлено на упорядочение таких общественных отношений, которые являются специфическими для данного работодателя и не урегулированы (или не в полном объеме урегулированы) в централизованном порядке;

- осуществляется довольно часто с участием самих работников организации или их представительного органа в случаях, предусмотренных законом [21].

Правовым основанием (базой) для локального нормотворчества все же являются федеральные, региональные и отраслевые нормативные правовые акты, в первую очередь - Трудовой Кодекс РФ. Законодатель в нем, как правило, определяет задачу или указывает общее направление, круг вопросов локального нормативного регулирования. В ряде случаев в Трудовом Кодексе РФ содержится достаточно подробный перечень вопросов, которые подлежат правовой регламентации при локальном регулировании. Примером тому может служить статья 189 Трудового Кодекса РФ, определяющая содержание и структуру правил внутреннего трудового распорядка. В других случаях Трудовой кодекс содержит только принципиальные указания о возможности принятия локального нормативного акта [22]. К примеру, в соответствии со статьей 135 Трудового Кодекса РФ работодатель имеет право устанавливать различные системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера и системы премирования [19]. Такие вопросы могут решаться работодателем путем разработки локального нормативного акта, принимаемого с учетом мнения представительного органа работников.

Локальные нормы трудового законодательства применяются и в тех случаях, когда отдельные вопросы регламентированы в Трудовом Кодексе РФ сравнительно полно и возникает необходимость лишь детализировать их применение в конкретных условиях организации труда в том или ином производстве (сфере управления, оказания услуг и т.п.). Такие нормы не содержат ничего принципиально нового, а лишь уточняют применительно к данной конкретной обстановке то, что уже дано в законе или подзаконном нормативном правовом акте трудового законодательства.

Очень важен порядок принятия локальных нормативных актов. Акты, принятые с нарушением установленного порядка учета мнения представительного органа работников, считаются недействительными с момента принятия и соответственно не подлежат

применению.

Таким образом, можно сформулировать понятие локальных нормативных актов как принятых работодателем в установленном порядке правил обязательного поведения работников и работодателя, регулирующих трудовые и иные непосредственно связанные с ними отношения по вопросам условий труда работников, а также организационно-управленческой деятельности работодателя.

Исходя из положений, записанных в Трудовом кодексе Российской Федерации, различают два вида локальных нормативных актов - акты, разрабатываемые и принимаемые только работодателем самостоятельно (документы технологического процесса) и акты, принимаемые работодателем совместно (коллективный договор) или с учетом мнения выборного представительного (обычно профсоюзного) органа, представляющего интересы работников организации.

Локальные акты издаются в виде приказов, решений, положений, инструкций и правил. Приказ – это локальный нормативный (распорядительный) документ, издаваемый руководителем для решения основных и оперативных задач. Решение – это локальный акт, применяемый общим собранием работников для реализации права на участие в управлении организацией, предприятием, учреждением. Решения не носят нормативного характера. Положение - локальный акт, который устанавливает правовой статус органа управления организацией или порядок, процедуру, правила, реализации организацией какого - либо из своих полномочий. Инструкция - это локальный акт, устанавливающий порядок и способы чего-либо с характерными повелительными нормативными предписаниями. Правила - локальный акт, регламентирующий порядок деятельности организации, основные права, обязанности и ответственность сторон трудового договора [23].

При принятии локальных нормативных актов, содержащих нормы трудового права, работодатель обязан осуществить процедуру учета мнения представительного профоргана (представляющего интересы всех или большинства работников данной организации). К представительным профсоюзным органам относится выборный профсоюзный орган профорганизации, которая объединяет более половины работников организации, либо профорганизация, которой работники на общем собрании (конференции) поручили представление своих интересов.

Статья 372 Трудового Кодекса РФ, регулирует отношения работодателя и выборного профсоюзного органа по разработке и принятию локального нормативного акта и содержит определенные действия [19]:

- работодатель самостоятельно разрабатывает проект локального нормативного

правового акта, который, по его мнению, необходим для организации.

- разработав проект локального нормативного акта, работодатель обязан подготовить письменное обоснование содержания такого акта, смысл которого сводится к необходимости его принятия, соответствия действующему законодательству и уже работающим локальным нормативным правовым актам в организации.

- работодатель обязан направить разработанный проект локального нормативного правового акта и обоснование необходимости его принятия в выборный профсоюзный орган, представляющий интересы всех или большинства работников данной организации.

- выборный профсоюзный орган, представляющий интересы всех или большинства работников организации, обязан в течение пяти рабочих дней с момента получения проекта локального нормативного правового акта коллективно выработать свое мотивированное заключение по нему в письменной форме и направить работодателю. Пропуск пятидневного срока, несвоевременное представление работодателю мотивированного мнения позволяет ему самостоятельно принять локальный нормативный правовой акт. Но это вовсе не значит, что в случае его несоответствия действующему законодательству он не может быть обжалован и отменен (например, судом).

- получив в установленный законом срок письменное мотивированное мнение профкома о полном или частичном несогласии с проектом локального нормативного правового акта, работодатель может согласиться с ним или в течение трех дней провести консультации с выборным профсоюзным органом для преодоления возникших разногласий. При этом важно, что консультации должны проводиться не с каждым членом профкома или его председателем, а с выборным профсоюзным органом в целом, то есть должно состояться расширенное заседание профкома.

Организация дополнительных консультаций возложена на работодателя, который обязан проявить инициативу и обеспечить техническое оснащение их проведения. Процесс проведения консультаций представляет собой переговоры представителей обеих сторон. Кодекс не устанавливает каких-либо принципиальных требований к организации переговорного процесса, оставляя решение вопросов на усмотрение сторон. Поэтому каждая из сторон вправе уполномочить на участие в переговорах неодинаковое число представителей. Вопросы о конкретном времени и месте проведения переговоров решаются по соглашению сторон [24].

Часть 3 статьи 372 Трудового Кодекса отводит на проведение дополнительных консультаций три дня, исчисляемых с момента получения работодателем мотивированного мнения выборного представительного органа. Стороны по соглашению между собой вправе увеличить срок их проведения. В результате консультаций

(достижение согласия или констатация разногласий) оформляется протокол, подписание которого означает завершение данного этапа учета мнения выборного профоргана.

Локальный нормативный акт вступает в силу со дня его принятия работодателем, либо со дня, указанного в этом локальном нормативном акте, и применяется к отношениям, возникшим после введения его в действие. В отношениях, возникших до введения в действие локального нормативного акта, указанный акт применяется к правам и обязанностям, возникшим только после введения его в действие.

При введении в действие локальных нормативно-правовых актов необходимо соблюдать следующие правила:

- утвержденный локальный нормативно-правовой акт может быть введен в действие после проведения процедуры ознакомления с его содержанием работников, на которых он распространяется;

- акты, которыми изменяются обязательные условия трудового договора, в силу статьи 74 Трудового Кодекса РФ могут вводиться в действие не ранее чем через два месяца после ознакомления работников с их содержанием;

- в случаях, если в локальном нормативном акте содержатся правила, по которым предусмотрено проводить обучение, инструктаж и проверку знаний, то такой акт может быть введен в действие только после проведения соответствующего обучения, инструктажа и проверки знаний. Это оформляется соответствующими документами.

В локальном нормативном акте должны быть точно определены время и порядок введения в действие, а также время прекращения действия предшествующего локального нормативно - правового акта, ранее регулировавшего данные отношения и способ его изъятия. Так же должен быть установлен порядок доведения до сведения работников информации о введении локального нормативного акта и его содержании. Данные сведения могут содержаться как в последнем разделе самого локального нормативно-правового акта, так и в отдельном приказе (распоряжении) работодателя. Эта процедура может быть регламентирована самостоятельным локальным нормативно-правовым актом организации, например стандартом предприятия или положением о порядке разработки утверждения и введения в действие того или иного вида локальных нормативно-правовых актов [25].

Действующее трудовое законодательство детально регламентирует разработку и принятие локальных нормативных актов. Особенно это касается коллективных договоров, которые становятся своего рода "кодексами" в организациях.

Трудовой кодекс РФ так же устанавливает приоритет Коллективного договора, соглашения над локальным нормативным актом. Если в локальном нормативном акте

работодатель решает те же вопросы, которые уже решены в коллективном договоре, соглашении, то такой локальный акт не может противоречить самому коллективному договору, соглашению.

Трудовым кодексом предусмотрена возможность усиления роли представительного органа Работников (профсоюзов) в принятии работодателем локальных нормативных актов и определено, что коллективным договором, соглашениями может быть предусмотрено принятие локальных нормативных актов по согласованию с представительным органом работников предприятия. То есть закон допускает возможность того, что в коллективных договорах и соглашениях устанавливается порядок принятия локальных нормативных актов, которые содержат нормы трудового права, по согласованию с представительным органом работников, а не с учетом их мнения. Тем самым работодатель берет на себя обязанность согласовывать (а не просто учитывать мнения) локальный нормативный акт с органом, представляющим работников. При согласовании с представительным органом работников, в отличие от учета мнения, локальный нормативный акт, не одобренный представительным органом, соответственно не может быть принят работодателем. Согласование обязательно оформляется протоколом заседания профкома [26].

Также стоит отметить, что исходя из иерархии нормативных правовых актов, статья 8 Трудового Кодекса РФ объявляет лишенными юридической силы все локальные нормативные правовые акты работодателя, ухудшающие положение работника по сравнению с трудовым законодательством, коллективным договором или соглашениями [19].

Недействительными являются также локальные акты, принятые работодателем без учета мнения или с нарушением установленного порядка учета мнения представительного органа работника, когда на работодателя возложена соответствующая обязанность. Особенно это важно при формировании затрат по налогообложению.

Так, например, устанавливая перечень расходов на премирование и материальное стимулирование, очень важно согласовывать их название со статьей 255 Налогового кодекса. Расходы могут быть приняты для целей налогообложения налогом на прибыль, но только в той части, которая поименована в этой статье. Например:

- премии за производственные результаты (п. 2 ст. 255 НК РФ);
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели (п. 2 ст. 255 НК РФ);
- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ (п. 10 ст. 255 НК РФ);

- любые другие виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, выплачиваемые на основании трудовых договоров (п. 21 ст. 270 НК РФ) [10].

В таких случаях подлежат прямому применению законы или иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, как правило, улучшающие положение работника в сравнении с локальным нормативным правовым актом работодателя, не имеющим должной юридической силы.

Таким образом, правильно разработанные локальные нормативные акты дают возможность организации защитить себя от различных нарушений норм и требований со стороны работников, от их необоснованных претензий, и являются эффективным инструментом воздействия на работников, а также служат в качестве доказательственной базы при проведении проверок со стороны государственных учреждений, в том числе и налоговых органов.

2.2 Организация учета труда и заработной платы (по материалам налоговых проверок и арбитражной практики)

Организация учета труда и заработной платы, в первую очередь, предполагает наличие обязательных локальных нормативных актов, к которым относятся:

- штатное расписание;
- график отпусков;
- табель учета рабочего времени;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- положение об оплате труда и премировании. Данное положение обязательно только в том случае, если система оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, а также система доплат и надбавок стимулирующего характера и система премирования не отражены в коллективном договоре или в другом локальном акте организации, например в правилах внутреннего распорядка (ст. 135 ТК РФ);
- локальный нормативный акт, в котором указываются должности работников с ненормированным рабочим днем. Этот документ обязателен при наличии в организации работников, которым установлен ненормированный рабочий день, при условии, что данные сведения не отражены в коллективном договоре или другом локальном акте, например в правилах внутреннего распорядка (ст. 101 ТК РФ);
- график сменности. Наличие данного документа обязательно в случаях, когда

работа в организации осуществляется посменно (ст. 103 ТК РФ);

- локальный нормативный акт, предусматривающий разделение рабочего дня на части. Этот документ необходим в тех организациях, где рабочий день может быть разделен на части (ст. 105 ТК РФ);

- локальный нормативный акт, предусматривающий порядок и условия прохождения работниками профессиональной подготовки или переподготовки. Документ должен быть в организации в том случае, если работодатель принимает решение о необходимости направления работников на обучение, переобучение или повышение квалификации (ст. 196 ТК РФ);

- положение о защите персональных данных работников (ст. 87 ТК РФ);

- инструкции по охране труда (ст. 212 ТК РФ);

- локальный нормативный акт, устанавливающий порядок применения вахтового метода. Этот документ обязателен в случае применения в организации вахтового метода (ст. 297 ТК РФ).

Наличие перечисленных выше обязательных локальных нормативных актов проверяется, прежде всего, трудовой инспекцией. Отсутствие таковых влечет за собой привлечение организации к административной ответственности на основании статьи 5.27 "Нарушение законодательства о труде и об охране труда" Кодекса об Административных Правонарушениях РФ [27]. Данная статья предусматривает штраф для юридических лиц от 30 000 до 50 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.

Кроме того, организация учета труда и заработной платы непосредственно связана с планированием налога на доходы физических лиц и разработкой четкой кадровой политики предприятия и планированием налогообложения и рисков.

В целом планирование налога на доходы физических лиц проходит следующие этапы:

- планирование численности работников;

- планирование численности работников, доходы которых облагаются по ставке 13 % годовых;

- планирование численности работников, доходы которых облагаются по ставке 35 %;

- планирование сумм налогов.

Самым важным фактором, влияющим на уровень налогового планирования, является информационное обеспечение деятельности [28]. Информационное обеспечение деятельности может быть достигнуто следующими путями:

- мониторинг нормативно-правовой базы и изменений в законодательстве;
- анализ разъяснений Министерства Финансов Российской Федерации, Федеральной Налоговой Службы РФ. В основу информационного обеспечения должен быть положен принцип оперативности. Разработанная предприятием налоговая политика должна своевременно и оперативно корректироваться с учетом действующего законодательства. Более того, в основу информационного обеспечения должна быть заложена концепция постоянного мониторинга законодательства [29].

К рискам относятся рискованные сделки, отклонения, связанные с увеличением или уменьшением прибыли, в том числе количества прибыльных сделок, увеличение затрат, например, затрат на оплату персонала, проведение капитального ремонта, открытие новых направлений деятельности и т.п. На планирование результатов деятельности также могут оказывать влияние схемы финансовых, документарных и товарно-материальных потоков. В связи с этим при осуществлении планирования требуется особое рассмотрение «узких мест» с точки зрения налоговых последствий, в том числе и рассмотрение судебной практики.

Применительно к налогу на доходы физических лиц к рискованным мероприятиям относятся:

- прием сотрудников, не представляющих полный комплект документов, необходимых при приеме на работу;
- прием значительного числа иностранной рабочей силы;
- значительное число гражданско-правовых договоров [30].

Минимизировать риски позволяет наличие локальных нормативных актов, закрепляющих порядок ведения учета, внутреннего документооборота и использования льгот. Локальные нормативные акты могут служить в качестве доказательственной базы при проведении налоговых проверок, а также позволят систематизировать ведение учета на предприятии, усилить контроль со стороны руководства. Особенно это касается больших предприятий, имеющих разветвленную филиальную и представительскую сеть.

3. Совершенствование методики подготовки предприятий к налоговым проверкам, связанной с показателями оплаты труда

3.1 Анализ проблемных областей формирования учетных данных

Реализация норм Налогового Кодекса на практике вызывает множество проблемных ситуаций. Арбитражные суды, в огромных количествах рассматривая споры между налоговыми органами и организациями в части уплаты и исчисления налога на доходы физических лиц, сталкиваются с массой проблем.

Анализ арбитражной практики по вопросам, касающимся определения налоговой базы при исчислении НДФЛ и страховых взносов, выявляет несколько основных направлений спорных вопросов:

- обложение НДФЛ и страховыми взносами дохода, выплаченного в натуральной форме;
- обложение НДФЛ и страховыми взносами материальной выгоды;
- определение доходов, не подлежащих налогообложению, в частности, компенсационных выплат;
- соответствие трудовых взаимоотношений характеру заключенного договора.

Приведём небольшой анализ арбитражной практики по наиболее актуальным в настоящее время спорным вопросам.

Налоговым кодексом РФ установлено, что при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, которые получены им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 210 НК РФ). В соответствии со ст. 188 Трудового Кодекса РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работодатель обязан возместить расходы, связанные с таким использованием.

В результате на практике часто возникает вопрос: *облагается ли НДФЛ оплата услуг сотовой (мобильной) связи при использовании работниками личных телефонов?* [31] Официальной позиции нет. Однако имеются судебные акты, согласно которым оплата работнику услуг сотовой связи не облагается НДФЛ. При этом организация должна располагать документами, подтверждающими производственный характер таких расходов.

Так, согласно Постановлению ФАС Северо-Кавказского округа от 18.06.2009 по

делу N А53-14011/2008-С5-14 установлено, что расходы работников на услуги мобильной связи при выполнении ими своих трудовых обязанностей оплачивались организацией на основании соответствующих приказов. Использование сотрудниками телефонной связи было предусмотрено также должностными инструкциями. Суд указал, что НДФЛ на сумму оплаты данных затрат не начисляется.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21.11.2006 по делу N А05-2791/2006-9 суд отметил следующее: предположения налогового органа о том, что телефонные переговоры директора общества, оплачиваемые ему организацией, носили частный характер и не были связаны с профессиональной деятельностью и потребностью самой организации, должны иметь соответствующие доказательства этого факта и быть представлены для рассмотрения судом. Не имея такой информации в материалах дела, суд не вправе принимать решение о доначисления НДФЛ.

Алогичного мнения придерживается и автор статьи «Учет расходов на услуги мобильной связи в организациях издательской деятельности», который так же считает, что необходимо доказать, что использование сотовой связи руководителем организации в рамках корпоративного тарифа продиктовано служебными обязанностями и потребностью оперативной связи с деловыми партнерами [32]. Таким образом, плата за использование сотового телефона в служебных целях, если имеются неоспоримые доказательства этого, не будет облагаться НДФЛ.

Довольно часто возникает и следующий вопрос: *облагается ли НДФЛ оплата услуг сотовой (мобильной) связи при использовании работниками телефонов организации (п. 1 ст. 210 НК РФ)?*

Официальной позиции также нет. Имеются судебные решения, согласно которым оплата услуг связи при использовании работниками телефонов организации является расходом юридического лица, а не его работников - физических лиц. Поэтому она не признается объектом обложения НДФЛ.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16.05.2007 по делу N А42-3933/2006 суд отметил, что мобильные телефоны (с указанием номеров), принадлежащие предприятию, в целях оперативности решения производственных вопросов закреплялись за конкретными работниками предприятия. Договоры на обслуживание федеральных телефонных номеров с операторами мобильной связи заключены непосредственно предприятием. В материалах дела так же имеются документы, подтверждающие факт оплаты предприятием услуг мобильной связи. В связи с отсутствием доказательств налогового органа использования сотрудниками организации телефонов в личных целях, оснований для доначисления НДФЛ не имеется.

Такого же мнения придерживаются и авторы. Например, в статье «Сотовая связь» автор указывает следующее: «Расходы по покупке и предоставлению работникам мобильных телефонов, принадлежащих организации, и оплата переговоров по каналам сотовой связи, которые обусловлены производственной необходимостью, являются затратами организации по обеспечению нормальных условий труда и не считаются доходом физических лиц. Следовательно, объект обложения НДФЛ в данном случае отсутствует» [33].

Страховыми взносами компенсации работникам расходов на услуги сотовой (мобильной) связи (пп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ) согласно арбитражной практике также не облагаются. Аналогичного мнения придерживаются и авторы [34].

Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 23.03.2016 N Ф09-1286/16 по делу N А76-10225/2015 указано, что по мнению ФСС РФ, страхователь занизил базу для начисления страховых взносов на суммы компенсаций сотрудникам за использование личных сотовых телефонов. Однако суд установил следующее. Приказами общества предусмотрены лимит расходов на сотовую связь для каждого работника в зависимости от должности, а также цель использования (производственная необходимость и повышение качества работы). Составлен список сотрудников, которым в силу должностных обязанностей необходимо пользоваться сотовой связью. С работниками заключены дополнительные соглашения к трудовым договорам об установлении ежемесячной компенсации с указанием ее размера.

Общество представило, в частности, приказ о порядке учета расходов на оплату услуг связи. В соответствии с ним целевыми (связанными с производственной деятельностью) считаются только расходы в пределах зафиксированного лимита, превышение которого не установлено. Учитывая изложенное, суд пришел к выводу, что спорные выплаты страховыми взносами не облагаются.

К доходам, полученным в натуральной форме, в силу пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ относится, в частности, оплата (полностью или частично) за работника организациями или индивидуальными предпринимателями питания. *Облагается ли НДФЛ и страховыми взносами стоимость питания работников?* – также спорный вопрос.

В п. 1 ст. 211 НК РФ, в частности, указано, что при получении налогоплательщиком от организаций и индивидуальных предпринимателей дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ.

По рассматриваемому вопросу есть две точки зрения. Позиция Президиума

Верховного Суда РФ состоит в том, что полученная в натуральной форме выгода облагается НДФЛ, если она не носит обезличенного характера и может быть определена в отношении каждого из налогоплательщиков. Также имеются судебные акты, согласно которым стоимость питания работников не облагается НДФЛ, поскольку размер дохода в натуральной форме нельзя персонифицировать. Эту позицию поддерживают и некоторые авторы.

Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 19.01.2010 N Ф09-10766/09-С2 по делу N А07-633/2009 указано, что инспекция не установила, какие конкретно физические лица получили выгоду в виде денежного выражения бесплатного питания и в каком размере. Исходя из этого, как признал суд, налоговый агент правомерно не удержал и не перечислил НДФЛ.

В Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 15.06.2009 N Ф03-2484/2009 по делу N А59-174/2008 установлено, что организация оплачивала питание работникам (питание шоферов в ночное время, рестораны, праздничные ужины). Как указал ФАС, размер дохода конкретных физических лиц определить невозможно. Налоговый орган не рассчитал налог индивидуально по каждому сотруднику. Таким образом, определить его расчетным путем нельзя. Следовательно, отсутствует объект налогообложения по НДФЛ.

Эту позицию поддерживают и некоторые авторы. К примеру, Бушуева И. считает, что если невозможно подсчитать стоимость питания конкретного сотрудника, данная сумма НДФЛ не облагается [35].

В то же время Минфин России высказывал и иное мнение: стоимость питания является доходом работников в натуральной форме в соответствии со ст. 211 НК РФ и облагается НДФЛ. Подобные выводы содержатся в письме ФНС России, письмах УФНС России по г. Москве, судебном акте и работах авторов. Данная позиция была сформирована до формирования Президиумом Верховного Суда РФ вышеуказанного подхода.

Из п. 1 Письма Минфина России от 11.02.2014 N 03-04-05/5487 следует, что стоимость питания, оплаченного организацией за своих сотрудников с учетом положений ст. 211 НК РФ, облагается НДФЛ. Аналогичные выводы содержит Письмо Минфина России от 19.06.2007 N 03-11-04/2/167, в котором Ведомство разъясняет, что стоимость питания, бесплатно предоставляемого работникам, является их доходом в натуральной форме (ст. 211 НК РФ) и облагается НДФЛ. При этом указано, что доход каждого сотрудника можно рассчитать на основе общей стоимости питания и данных из табеля учета рабочего времени или других аналогичных документов.

В Письме Минфина России от 24.01.2007 N 03-11-04/3/16 финансовое ведомство

указывает, что стоимость бесплатного питания, которое получают работники на основании талонов, является их доходом в натуральной форме и облагается НДФЛ исходя из количества и номинальной цены талонов, выданных каждому конкретному сотруднику.

Данной позиции придерживаются и некоторые авторы. Сальникова Л. указывает, что при предоставлении сотрудникам питания на льготных условиях нужно подсчитывать сумму, которая затрачена на каждого конкретного работника. По его мнению, в противном случае организацию можно привлечь к ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента (пп. 1, 3 п. 3 ст. 24 НК РФ) [36].

По мнению Гориной Е., оплата сотрудникам питания является их доходом в натуральной форме (ст. 211 НК РФ). При этом определить величину такого дохода можно путем деления совокупных расходов столовой на количество сотрудников, которые в ней получают питание [37].

В настоящий момент нет официальной позиции и по вопросу обложения НДФЛ стоимости питания работников, организованного в виде шведского стола.

Так, согласно Постановлению ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2008 по делу N А56-30516/2006 работники организации питались по системе "шведский стол", налоговый орган не доказал, что конкретные сотрудники потребили все закупленные продукты. Аналогичной позиции придерживаются и некоторые авторы.

Кухаренко В. разъясняет, что нет возможности индивидуально просчитать величину дохода каждого сотрудника фирмы, выраженного в получении питания, если оно организовано в форме шведского стола. Исходя из этого, нет оснований для обложения налогом его стоимости [38].

Автор статьи «Организация бесплатного питания на предприятии» разъясняет, что принцип шведского стола - самообслуживание. Предлагаемые закуски, бутерброды, напитки каждый сотрудник может брать по желанию без ограничений, то есть деления на порции не происходит, а потому определить, кто и сколько съел, практически невозможно. Именно этот момент позволяет организации со стоимости бесплатного питания не платить в бюджет НДФЛ, ведь налог этот персонализированный, рассчитывается индивидуально по каждому работнику исходя из его дохода. В данном случае величина дохода сотрудника, полученного в натуральной форме, неопределенна, а потому обязанности исчислять с этой суммы НДФЛ у организации не возникает [39].

В то же время позиция Минфина России состоит в том, что стоимость питания работников в виде шведского стола должна облагаться НДФЛ, поскольку доход возможно рассчитать исходя из стоимости питания и сведений о рабочем времени (Письмо Минфина России от 18.04.2012 N 03-04-06/6-117).

При приобретении организацией питьевой воды для сотрудников у последних также возникает доход в натуральной форме. По мнению Министерства Финансов РФ, указанному в Письме от 13.05.2011 N 03-04-06/6-107, организация обязана принять все меры по оценке и учету экономической выгоды (дохода), получаемой каждым сотрудником. Аналогичной позиции придерживаются некоторые авторы.

Автор статьи «Учет расходов на приобретение питьевой воды» считает, что, если обязанность обеспечить сотрудников питьевой водой предусмотрена коллективным и трудовыми договорами, стоимость ее оплаты признается доходом работника в натуральной форме и облагается НДФЛ. Автор отмечает, что непременным условием налогообложения является организация документооборота и учета расходов по каждому сотруднику (нужно установить месячные нормы потребления на каждого работника и утвердить их приказом руководителя организации) [40].

В то же время ранее УФНС России по г. Москве придерживалось иной точки зрения: Обеспечение организацией своих сотрудников питьевой водой можно считать обязанностью работодателя по созданию необходимых бытовых условий, в связи с чем ее стоимость не облагается НДФЛ (Письмо УФНС России по г. Москве от 28.08.2006 N 21-11/75538@). Аналогичной позиции придерживается и Новинский Д., который отмечает, что, даже если в трудовых договорах предусмотрена такая обязанность по отношению к своим сотрудникам, стоимость этой воды НДФЛ облагаться не будет, поскольку четко определить, какое количество воды потребил каждый сотрудник, невозможно. Кроме того, обязать сотрудника потреблять определенное количество воды в день не представляется возможным [41].

Следующая спорная ситуация касается *компенсаций за задержку заработной платы и других выплат, причитающихся работникам*. В соответствии со ст. 236 ТК РФ при нарушении срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и иных причитающихся работнику выплат работодатель обязан выплатить их с процентами.

Согласно Письму Минфина России от 28.02.2017 N 03-04-05/11096 предусмотренная ст. 236 ТК РФ компенсация за несвоевременную выплату заработной платы и иных причитающихся работнику сумм не облагается НДФЛ в соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ.

Министерство Финансов России придерживается по этому поводу такой позиции, что компенсации за задержку заработной платы должны облагаться страховыми взносами. Разъясняется, что ст. 422 НК РФ установлен перечень сумм, не облагаемых страховыми взносами для плательщиков взносов, производящих выплаты и иные

вознаграждения физическим лицам, при этом социальные выплаты, в частности компенсации за нарушение работодателем срока выплаты зарплаты, в ст. 422 НК РФ не поименованы. Соответственно, они облагаются страховыми взносами в общем порядке (Письмо Минфина России от 21.03.2017 N 03-15-06/16239).

Однако же имеются судебные акты, которыми определена противоположная позиция - компенсация за несвоевременную выплату заработной платы и других выплат, причитающихся работнику, не облагается страховыми взносами.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 N 11031/13 по делу N А47-339/2013 указано, что работодатель несет материальную ответственность, которая выражается в выплате денежной компенсации работникам, предусмотренной ст. 236 ТК РФ. Компенсация выплачивается в силу закона в связи с выполнением работником трудовых обязанностей и тем самым обеспечивается дополнительная защита его трудовых прав. Наличие трудовых отношений между работодателем и работником не свидетельствует о том, что все выплаты, производимые в пользу последнего, представляют собой оплату труда. Соответственно, сумма данной компенсации не должна быть включена в базу для начисления страховых взносов.

Рассмотрим еще один вид компенсационных выплат - *выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также с исполнением налогоплательщиком своих трудовых обязанностей.*

Согласно ст. 146 ТК РФ оплата труда работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, производится в повышенном размере. Порядок установления размера таких выплат определен в ст. 147 ТК РФ.

Официальная позиция Минфина России и ФНС России заключается в том, что доплата к заработной плате, выплаченная на основании ст. ст. 146 и 147 ТК РФ работникам, которые заняты на работах с опасными и (или) вредными условиями труда, представляет собой ту же оплату труда, завышенную с учетом перечисленных условий, а не компенсацией, поэтому должна облагаться НДФЛ. Так, в Письме Минфина России от 19.06.2009 N 03-04-06-02/46 указано тоже самое. Доплаты к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле ст. 164 ТК РФ. Данные выплаты увеличивают размер оплаты труда названных работников и следовательно, положения п. 3 ст. 217 НК РФ не распространяются на эти суммы, т.е. они облагаются НДФЛ и страховыми взносами.

Аналогичной позиции придерживаются суды и авторы. Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 17.10.2006 N 86/06 по делу N А76-1078/05-46-383 доплаты

работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, являются составной частью заработной платы и не имеют отношения к компенсационным выплатам, которые предусмотрены в п. 3 ст. 217 НК РФ.

Брызгалин А.В. считает, что начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, которые связаны с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу во вредных условиях труда, производимые в соответствии с законодательством РФ, включаются в налоговую базу по НДФЛ [42].

Подкопаев М.В. также отмечает, что выплаты, начисленные работникам согласно ст. 147 ТК РФ, хотя и носят компенсационный характер, однако по существу представляют собой надбавку к заработной плате в связи с определенными условиями. На эти суммы освобождение от НДФЛ, предусмотренное в п. 3 ст. 217 НК РФ, не распространяется [43].

Рассмотрим *компенсационные выплаты за вахтовый метод работы*. В соответствии со ст. 302 ТК РФ работникам выплачивается дополнительная надбавка за вахтовый метод работы 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.

Федеральным законом от 30.06.2006 N 90-ФЗ в ст. 302 ТК РФ были внесены изменения. В новой редакции указано, что коллективный договор организации определяет размер надбавки, если организация не относится к бюджетной сфере, так же это может быть локальный нормативный акт, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовой договор. Ранее размер надбавки и ее выплаты устанавливались работодателем.

В налоговом законодательстве РФ отсутствуют разъяснения о том, облагаются ли НДФЛ надбавки за вахтовый метод работы, установленные коллективным или трудовым договором, либо локальным нормативным актом организации.

Официальная позиция, выраженная Минфином России в Письме от 29.06.2012 N 03-04-06/9-187, заключается в том, что надбавки за вахтовый метод работы, выплаченные в соответствии со ст. 302 ТК РФ в размере, который установлен коллективным (трудовыми) договором или локальным актом, не облагаются НДФЛ. Стоит отметить, что освобождение от обложения страховыми взносами надбавки за вахтовый метод работы не предусмотрено.

Рассмотрим следующую проблему, связанную с удержанием НДФЛ с *оплаты проезда командированного работника, если работник до начала командировки или после ее окончания находился в месте ее проведения в выходные и праздничные дни*.

Официальная позиция по этому вопросу менялась много раз. Так, Минфин России неоднократно утверждал, что, оплата организацией своему сотруднику билета для приезда из командировки позднее даты окончания командировки, указанной в приказе, и т.е. работник возвращается с места проведения свободного от работы времени до места работы, признается экономической выгодой работника (ст. 41 НК РФ). Следовательно, пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ определяют это как доход в натуральной форме, который облагается НДФЛ (Письмо Минфина России от 05.08.2008 N 03-04-06-01/246 и др.).

Однако, согласно более поздней позиции Минфина России, если работник остается в месте командирования, используя выходные или нерабочие праздничные дни, оплата проезда до места работы не приводит к возникновению у него экономической выгоды и с оплаты его проезда организация не обязана удерживать НДФЛ, даже если работник выезжает из места командировки после отдыха в субботу и воскресенье или после отпуска (Письма Минфина России от 07.08.2012 N 03-04-06/6-221, от 31.12.2010 N 03-04-06/6-329 и др.).

Аналогичной позиции придерживается и судебная практика (Постановления ФАС Уральского округа от 04.05.2007 N Ф09-3119/07-С2, от 19.06.2007 N Ф09-3838/07-С2). Что касается налога на прибыль, то для учета расходов на проезд работника из командировки в более поздний период, чем указано в приказе, необходимо оформить письменное разрешение руководителя организации. При отсутствии письменного разрешения возможны споры с налоговым органом.

Квалификация отношений между работодателем и работниками также часто является причиной споров с налоговыми органами, поскольку неправильное оформление договорных отношений приводит к ошибкам в бухгалтерском учете и исчислении налогов, установленных действующим законодательством.

Согласно п. 2 ст. 227 НК РФ индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют и уплачивают налог на доходы физических лиц с доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности.

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы (занимающиеся частной практикой), адвокаты (учредившие адвокатские кабинеты), а также обособленные подразделения иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик - физическое лицо получил доходы, являются налоговыми агентами. Эти лица обязаны исчислить НДФЛ, удержать его у налогоплательщика - физического лица и уплатить в бюджет (п. 1 ст. 226 НК РФ). Согласно п. 2 указанной статьи исчисление сумм и уплата налога производится в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый

агент (за исключением доходов, налог по которым исчисляется и уплачивается, в частности, в соответствии со ст. 227 НК РФ).

В силу пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ налоговый орган взыскивает налог в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности.

С 01.01.2014 вступила в силу ч. 2 ст. 15 Трудового кодекса РФ, согласно которой не допускается заключение между работником и работодателем гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения.

Согласно ст. 19.1, введенной в Трудовой кодекс РФ с 01.01.2014, отношения, возникшие на основании гражданско-правового договора, могут быть признаны трудовыми, в том числе судом. Рассматривая представленные государственной инспекцией труда или иными полномочными органами документы, суд вправе принять решение о признании трудовых отношений не гражданско-правовыми, а трудовыми.

Анализа арбитражной практики показал, что большинство судебных споров связано с правомерностью переквалификации гражданско-правового договора в трудовой по следующим основаниям: регулярный характер оплаты труда, длительный характер отношений, наличие материальной ответственности работника, обязанность личного исполнения работы, обязанность соблюдения работниками внутреннего трудового распорядка и т.д. Рассмотрим некоторые из них.

Министерство Финансов РФ не высказывает свою официальную позицию в отношении правомерности переквалификации гражданско-правового договора в трудовой на основании регулярного характера оплаты труда. Есть судебные акты, согласно которым регулярность оплаты труда свидетельствует о наличии трудовых отношений с индивидуальным предпринимателем. В таком случае, работодатель должен исполнять обязанности налогового агента (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2012 по делу N А43-14361/2011, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.04.2011 по делу N А27-6452/2010).

В то же время есть судебное решение, по которому признано незаконным доначисление НДФЛ по договорам с индивидуальными предпринимателями, и указано, что ежемесячная оплата по договорам возмездного оказания услуг не свидетельствует о наличии трудовых отношений, поскольку заработная плата работнику по трудовому договору выплачивается два раза в месяц (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.10.2009 по делу N А42-5826/2008).

Судебная практика свидетельствует о том, что длительный характер договорных отношений является достаточным основанием для переквалификации гражданско-правового договора в трудовой, официальной позиции Министерства Финансов РФ нет. Так, например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2012 по делу N А43-14361/2011 суд указал, что наличие в договорах с предпринимателями условия о длительном сроке исполнения обязанностей в совокупности с иными обстоятельствами дела, свидетельствует о характере взаимоотношений работника и работодателя, соответствующими трудовым отношениям. На этом основании суд сделал вывод о том, что индивидуальный предприниматель, заключивший договоры с указанными лицами, должен исполнить обязанности налогового агента по уплате НДФЛ.

Включение в гражданско-правовой договор условия об обязательном личном исполнении индивидуальным предпринимателем (исполнителем) работ по договору наряду с другими обстоятельствами свидетельствует о трудовом характере отношений. Источник дохода в таком случае должен исполнять обязанности налогового агента. (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2012 по делу N А43-14361/2011, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.11.2010 по делу N А66-2676/2010).

Материальная ответственность исполнителя работ по договору также может являться основанием для признания отношений трудовыми, о чем свидетельствует Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2012 по делу N А43-14361/2011. Суд указал, что наличие в договорах с предпринимателями условия о материальной ответственности в совокупности с иными обстоятельствами дела говорит о трудовых отношениях с физическими лицами. Поэтому предприниматель, заключивший договоры с указанными лицами, должен исполнить в отношении этих лиц обязанности налогового агента по уплате НДФЛ. Однако, есть судебные акты, в которых сделан противоположенный вывод. Так, суд отклонил довод налогового органа о подмене трудовых отношений гражданско-правовыми, поскольку того факта, что предприниматель принял на себя материальную ответственность, недостаточно для переквалификации договора при отсутствии иных признаков трудового договора. Следовательно, у налогового органа отсутствовали основания для доначисления предпринимателю НДФЛ, а также начисления соответствующих сумм пеней и штрафа (Постановление ФАС Центрального округа от 22.02.2011 по делу N А09-4208/2010).

Неоднозначна арбитражная практика и в части правомерности доначисления страховых взносов в рассмотренных спорных ситуациях.

Таким образом, изучение арбитражной практики разрешения налоговых споров чрезвычайно важно для налогоплательщика на этапе исполнения своих обязанностей. Это

дает ключ к пониманию позиции налоговых и судебных органов в аналогичных, уже имевших место ситуациях, позволяет оценить налоговые риски принимаемых решений, предупредить ошибки при исполнении обязанностей налогового агента и налогоплательщика, спрогнозировать исход спорной ситуации.

3.2 Регламентация процессов локального нормативно-правового регулирования в сфере труда и заработной платы

Согласно ст. 5 Трудового Кодекса РФ трудовые и другие непосредственно связанные с ними отношения регулируются трудовым законодательством, включая законодательство об охране труда, иными актами, содержащими нормы трудового права, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

Работодатели принимают локальные нормативные акты, содержащие нормы трудового права, в пределах своей компетенции в соответствии с трудовым законодательством и иными актами, содержащими нормы трудового права, коллективными договорами, соглашениями (ч. 1 ст. 8 ТК РФ).

Отдельно стоит отметить изменения, вступившие в силу 1 января с 2017 года, на основании Федерального закона от 03.07.2016 № 348-ФЗ. В Трудовом Кодексе появилась новая глава 48.1 «Особенности регулирования труда лиц, работающих у работодателей — субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям» [44].

Микропредприятиями считаются компании с размером годовой выручки или балансовой стоимости активов не более 120 млн руб. и численность работников не может не более 15 человек (постановление Правительства РФ от 13 июля 2015 г. № 702 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства", ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации").

Указанные работодатели вправе полностью или частично отказаться от принятия локальных нормативных актов, которые содержат нормы трудового права. Статья 309.2 Трудового Кодекса РФ предусматривает, что при наличии трудовых договоров с сотрудниками, содержащих основные положения нормативных актов, работодатели не обязаны оформлять локальные нормативные акты. Установлена типовая форма трудового договора, которая включает все определяющие разделы, т.е. порядок и время выдачи заработной платы; условия премирования; права и обязанности как сотрудника, так

и нанимателя; так же детализация рабочего времени, и основные положения охраны труда. Кроме этого имеется раздел для описания социальных гарантий, а также возможности для изменения условий договора, внесения особых требований и условий, обговорен вопрос об ответственности сторон.

Заключенный трудовой договор подписывается обеими сторонами - работником и работодателем. Ознакомление с любыми локальными нормативными актами, касающимися непосредственно работника, как ранее, так и сейчас обязательно под роспись. Исходя из перечисленных выше разделов документа, становится ясно, что отпадает необходимость дублировать его такими актами как Положение о премировании, Правила внутреннего трудового распорядка, Графики сменности и рядом других. Чем детальнее расписаны положения договора, тем меньше локальных нормативных актов потребуется оставлять в силе.

Приведем небольшую классификацию локальных нормативных актов:

а) по степени значимости:

1) Обязательные - состав таких актов определен Трудовым кодексом РФ:

- правила внутреннего трудового распорядка (ст. 123 ТК РФ);
- трудовой договор (ст. 16, 56, 67 ТК РФ);
- штатное расписание (ст. 57 ТК РФ);
- положение о защите персональных данных (п. 8 ст. 86 ТК РФ);
- табель учета рабочего времени (ст. 91 ТК РФ);
- график отпусков.

2) Необязательные - локальные нормативные акты, которые могут быть приняты работодателем, но при этом не являются обязательными. (например, Положение о добровольном медицинском страховании, Положение об организации детского отдыха).

б) по сфере действия:

1) общего характера, то есть распространяющиеся на всю организацию (например, Правила внутреннего трудового распорядка, график отпусков);

2) специального характера, то есть касающиеся отдельных вопросов (например, Положение о направлении работников в служебные командировки, Положение о структурных подразделениях).

в) по кругу лиц:

1) распространяющиеся на всех работников организации (например, Правила внутреннего трудового распорядка, график отпусков);

2) распространяющиеся на определенную категорию работников (Положение о ненормированном рабочем дне, Положение о предоставлении дополнительных отпусков

работникам) [45].

Локальные нормативные акты позволяют адаптировать трудовое законодательство к специфике производственной деятельности отдельного предприятия. Рассмотрим их роль в сфере труда на конкретных примерах.

Расходы на услуги связи – один из тех видов расходов, которые есть практически у любой организации и Индивидуального Предпринимателя. Причем все большую долю в этих расходах занимают услуги сотовой связи. Так, например, без мобильных телефонов при осуществлении трудовой деятельности не обойтись сотрудникам с разъездным характером работы, а также работа которых связана с частыми командировками. Поэтому работодатель должен найти способ обеспечения своих сотрудников таким образом сотовой связью, чтобы учесть интересы и работников, и свои собственные [46]. К тому же у налоговых органов не должно быть претензий.

Обеспечение сотрудников сотовой связью возможно в двух вариантах:

- Корпоративная сотовая связь: договор с сотовым оператором заключает работодатель, а сотрудникам выдаются в пользование сим-карты, принадлежащие работодателю.

- Компенсация расходов сотрудников на сотовую связь: каждый работник заключает договор с сотовым оператором от своего имени и использует личную сим-карту для служебных звонков [47].

Выбранный способ (или их сочетание), а также все существенные условия использования работниками сотовой связи в служебных целях, необходимо закрепить в локальном нормативном акте. Таким документом может быть, например, Положение об обеспечении сотрудников сотовой связью (Приложение А).

В налоговом учете расходы на услуги сотовой связи, в том числе компенсационные выплаты работникам в связи с использованием сотовых телефонов, принимаются как для расчета налога на прибыль (пп. 25 п. 1 ст. 264), так и при УСН (пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом необходимо документально подтвердить необходимость и экономическую целесообразность данного вида расходов. Порядок документального подтверждения таких расходов напрямую зависит способа обеспечения сотрудников сотовой связью.

Для подтверждения расходов на корпоративную сотовую связь потребуются следующие документы (Письмо Минфина от 23.06.2011 № 03-03-06/1/378):

- договор с оператором сотовой связи;
- счет за оказанные услуги;
- перечень должностей работников, которым необходимо использование сотовой связи в связи с должностными обязанностями, утвержденный руководителем организации

[48]. Указанный перечень должностей может быть закреплен в отдельном приказе или прописан в Положении об обеспечении сотрудников сотовой связью.

В отдельных случаях требуются также:

- счет-фактура – для налогоплательщиков НДС с целью принятия к вычету «входного» НДС (п. 1 ст. 172 НК РФ);

- документ, подтверждающий оплату услуг оператора сотовой связи – для организаций, применяющих УСН (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Помимо перечисленных документов налоговые инспекторы нередко запрашивают дополнительные документы, подтверждающие экономическую обоснованность расходов на услуги сотовой связи:

- должностные инструкции сотрудников, пользующихся сотовой связью, как подтверждение того, что использование сотовой связи необходимо для выполнения ими трудовых обязанностей;

- трудовые договоры (коллективный договор) с сотрудниками, в которых прописаны условия обеспечения сотовой связью или дается ссылка на соответствующий локальный акт (Положении об обеспечении сотрудников сотовой связью);

- детализации счетов за услуги связи, с указанием телефонных номеров всех абонентов, с которыми велись переговоры, с целью подтверждения того, что переговоры носили служебный, а не личный характер [49].

Нет определенных требований к наличию такого документа, как детализация счета за услуги сотовой связи. Однако Минфин в некоторых письмах указывает, что детализация обязательна (Письма Минфина России от 19.01.2009 № 03-03-07/2, от 05.06.2008 № 03-03-06/1/350, от 27.07.2006 № 03-03-04/3/15). Судами же в основном не придается важного значения наличию или отсутствию детализаций счетов и не рассматривается этот факт как основание для непринятия расходов на сотовую связь к налоговому учету (Постановления ФАС МО от 22.06.2010 № КА-А40/6056-10, от 29.01.2010 № КА-А40/14759-09-2, ФАС ПО от 23.05.2008 по делу № А55-10554/07). В основном суды ссылаются на то, что Налоговый Кодекс РФ не содержит требования об обязательном подтверждении расходов на связь детализированным счетом. Кроме того, детализация содержит только телефонные номера, однако, не раскрывает характер и содержание разговора (служебный или личный).

При «корпоративном» варианте обеспечения сотрудников сотовой связью сим-карты с «привязанными» к ним номерами телефонов принадлежат работодателю и выдаются работникам в пользование. Однако нужны и мобильные телефоны. И здесь, как правило, применяется один из двух вариантов:

- телефоны закупает работодатель и выдает работникам в пользование;
- работники используют личные телефоны. В этом случае работникам может выплачиваться компенсация за использование личного имущества в служебных целях, либо арендная плата [50].

Нередко встречается и третий вариант: у организации нет собственных сотовых телефонов, а использование личных телефонов сотрудников никак не оформлено. При этом расходы на сотовую связь регулярно учитываются на основании счетов, выставленных оператором. В этом случае правомерность принятия расходов на сотовую связь, скорее всего, налоговые инспекторы поставят под сомнение. Однако у налогоплательщиков есть шансы доказать свою позицию. Во-первых, НК РФ не содержит требования об обязательном наличии телефонов для признания расходов на связь (25 п. 1 ст. 264 НК РФ). Во-вторых, суды не раз вставали на сторону налогоплательщиков, подтверждая правомерность принятия к налоговому учету расходов на сотовую связь даже при отсутствии телефонов (Постановление ФАС СЗО от 24.04.2007 по делу № А56-33529/2006; Постановление ФАС МО от 21.07.2005 № КА-А41/6715-05). И все-таки, чтобы не давать налоговикам лишний повод для претензий, рекомендуется позаботиться о документальном оформлении использования сотрудниками сотовых телефонов.

Что касается сим-карт, то стоимость их приобретения может отражаться:

- в составе материальных расходов (пп. 3 п. 1, п. 2 ст. 254, пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Если плата при подключении больше, чем сумма, зачисленная на счет в качестве авансового платежа, то разница будет составлять стоимость сим-карты;
- если вся сумма, уплаченная при подключении, зачисляется на счет, то стоимость сим-карты равна нулю, а уплаченная сумма учитывается как аванс за услуги связи.

Так как сим-карты являются собственностью работодателя и передаются сотрудникам во временное пользование, целесообразно вести забалансовый учет сим-карт с аналитикой по телефонным номерам и сотрудникам.

Передача сим-карты (и телефона) работнику должна быть документально оформлена. С этой целью можно использовать установленный в организации порядок документального оформления движения МПЗ, либо разработать и утвердить специальные формы первичных документов, например, журнал выдачи сотрудникам телефонов и сим-карт (Приложение Б).

Документальное оформление передачи сим-карт сотрудникам служит доказательством того, что конкретный сотрудник использует конкретный телефонный номер, и в случае установления лимитов расходов на сотовую связь, это будет являться основанием для взыскания с сотрудника суммы превышения лимита.

Принимая во внимание то, что работник может использовать оплачиваемую работодателем сотовую связь в личных целях, целесообразно установить лимиты расходов на сотовую связь или использовать безлимитный тариф [51].

В этом случае безлимитный тариф обладает необходимыми качествами: не нужно контролировать сумму расходов сотрудников, поскольку плата за услуги связи фиксированная и не зависит от количества и продолжительности звонков (абонентская плата). Кроме того, как разъяснил Минфин, оплата услуг сотовой связи по безлимитному тарифу не препятствует их учету для целей налогообложения (Письмо Минфина РФ от 23.06.2011 № 03-03-06/1/378).

Однако в некоторых случаях организациям выгоднее использовать тариф с повременной оплатой, а это, в свою очередь предполагает установление лимитов расходов на сотовую связь для сотрудников. Если такие лимиты не установить, вся выгода от использования повременного тарифа может быть перечеркнута большим количеством «лишних» звонков и, как следствие, «лишних» расходов.

Факт установления лимитов расходов на сотовую связь для сотрудников, а также суммы этих лимитов необходимо закрепить в отдельном приказе руководителя или в Положении об обеспечении работников сотовой связью и ознакомить с ними работников, использующих корпоративную сотовую связь.

Несмотря на то, что установление лимитов – прежде всего внутренняя мера, направленная на дисциплинирование работников, следует иметь в виду, что для проверяющих наличие лимитов означает только одно: расходы на сотовую связь, превышающие эти лимиты, являются для организации экономически необоснованными, и, соответственно, не принимаются для целей налогового учета.

Разумеется, лимиты расходов на связь, установленные работникам, должны быть максимально близки к фактическим затратам. Но даже это не гарантирует, что лимиты не будут превышены. В случае превышения работником установленного ему лимита расходов на сотовую связь возможны следующие варианты действий:

- Превышение лимита вызвано служебной необходимостью (например, использование сотовой связи в заграничной командировке и т.д.).

В этом случае имеет смысл произвести единоразовое повышение лимита расходов на сотовую связь для конкретного работника. Повышение лимита необходимо задокументировать, оформив соответствующим приказом руководителя (основанием может служить заявление или служебная записка работника с указанием причин перерасхода, а также детализация счета за услуги связи, подтверждающая рабочий характер звонков). Образец Приказа о единоразовом повышении лимита расходов на

сотовую связь указан в Приложении В.

- Превышение лимита не связано с выполнением трудовых обязанностей (совершение личных звонков с рабочего номера и т.д.) [52].

Тот факт, что сверхлимитные расходы на сотовую связь действительно носят личный характер, а не служебный, может подтверждаться детализацией счета. При этом сумма превышения лимита:

а) может быть внесена работником в добровольном порядке или взыскана с работника в порядке возмещения материального ущерба, нанесенного работодателю (гл. 39 ТК РФ). При таком варианте сумма превышения лимита:

1) не является доходом работника, облагаемым НДФЛ;

2) не облагается страховыми взносами;

3) учитывается в составе прочих расходов для целей налогообложения только после возмещения работником. При этом сумма возмещения, внесенная работником (или взысканная с него), будет учитываться для целей налогообложения в доходах (Письмо Минфина РФ от 13.10.2010 № 03-03-06/2/178).

б) может быть «прощена» работнику. Сумма превышения лимита, которая не возмещается работником и не взыскивается с него, то есть оплачивается за счет средств работодателя:

- признается доходом работника в натуральной форме и подлежит обложению НДФЛ (п. 1 ст. 210, пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ);

- облагается страховыми взносами (п. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ);

- не учитывается в расходах для целей налогообложения (Письмо Минфина РФ от 13.10.2010 № 03-03-06/2/178).

Обеспечение работников сотовой связью может быть организовано в виде выплаты компенсации расходов на сотовую связь. Как правило, при таком варианте компенсация включает в себя и плату за использование личных сотовых телефонов сотрудников в служебных целях, и возмещение расходов за услуги связи [53].

Компенсацию за использование работником личного телефона необходимо установить в твердой сумме за месяц, независимо от числа календарных дней в месяце. Однако следует учитывать, что за периоды, когда работник фактически не исполнял свои служебные обязанности (находился в отпуске, на больничном и т.д.), компенсация не должна начисляться.

В первую очередь необходимо прописать в должностной инструкции, при исполнении каких обязанностей работник может пользоваться мобильной связью (письмо Минфина России от 19 января 2009 г. № 03-03-07/2). В письме от 23 мая 2005 г. № 03-03-

01-04/1/275 Минфин России пояснил, что даже во время нахождения сотрудника на отдыхе, в том числе в официально установленные выходные и праздничные дни и в период отпуска, затраты на оплату услуг сотовой связи также могут признаваться расходами для целей налогообложения, если такая необходимость использовать сотовый телефон в служебных целях обусловлена установленными в должностной инструкции обязанностями.

Во-вторых, нужно составить и утвердить приказом руководителя организации список работников, использующих в служебных целях мобильный телефон (Положение об обеспечении сотрудников сотовой связью).

Для подтверждения обоснованности компенсации расходов на сотовую связь, потребуются следующие документы (Письма Минфина от 13.10.2010 № 03-03-06/2/178, Минздравсоцразвития от 06.08.2010 № 2538-19 (п. 3)):

- утвержденный руководителем перечень должностей работников, использующих сотовую связь для выполнения трудовых обязанностей;
- должностная инструкция работника;
- трудовой договор или другое письменное соглашение между работодателем и работником, в котором установлен размер и порядок выплаты компенсации;
- копия договора работника с оператором сотовой связи;
- копия счета за услуги связи, а также детализация счета, как подтверждение «рабочего» характера звонков.

Компенсация расходов на сотовую связь обычно устанавливается:

- в твердой сумме – в части компенсации за использование личного сотового телефона;
- в сумме фактических расходов или в пределах установленного лимита – в части возмещения расходов на услуги сотовой связи [54].

Подтвержденная документально сумма компенсации расходов сотрудников на сотовую связь:

- не облагается НДФЛ и страховыми взносами (п. 3 ст. 217 НК РФ, пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ, Письмо Минфина от 20.04.2015 № 03-04-06/22274);
- принимается для целей налогообложения прибыли и при УСН, как расходы на оплату услуг связи (пп. 25 п. 1 ст. 264, пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Бухгалтерский учет расходов на корпоративную сотовую связь представлен в Таблице 2 .

Таблица 2 - Бухгалтерский учет расходов на корпоративную сотовую связь

Дебет	Кредит	Содержание операции
<i>Корпоративная связь</i>		
60	51	Произведена оплата счета за разговоры по мобильному телефону
73	60	Отражена стоимость услуг оператора сотовой связи (в части, превышающей лимит расходов, установленный для конкретного работника) – стоимость личных разговоров
20 (26, 44)	60	Отражена стоимость услуг оператора сотовой связи (в части, не превышающей установленный лимит)
50 (50, 70)	73	Возмещена работником сверхлимитная сумма расходов на сотовую связь
70	73	Удержана из заработной платы стоимость личных переговоров
91-2	73	Сверхлимитная сумма расходов на сотовую связь списана на прочие расходы (в случае невозмещения работником)
<i>Компенсация расходов на сотовую связь</i>		
20 (26, 44)	73	Начислена компенсация сотруднику
73	50 (51)	Выплачена компенсация сотруднику

Многие работодатели заботятся о своих сотрудниках, обеспечивая их питанием за счет компании или компенсируя затраты на обеды. Способы оплаты питания могут различаться. Чаще всего работодатель выбирает для себя наиболее приемлемый вариант из перечисленных ниже:

- выплачивает денежную компенсацию (дотацию) на питание;
- организует доставку питания в офис (по договору с поставщиком);
- выдает бесплатные обеды в собственной столовой;
- оплачивает услуги кафе или столовых [55].

Рассмотрим, какие документы в области делопроизводства необходимы работодателю для того, чтобы регламентировать порядок предоставления бесплатного питания работникам и в то же время уберечь организацию от лишней налоговой нагрузки.

Во-первых, работодатель издает отдельный локальный нормативный акт, например, Положение о предоставлении бесплатного питания работникам (Приложение

Г), в котором можно утвердить форму предоставления бесплатного питания, сумму, на которую будет предоставлено питание каждому работнику, и порядок ее отнесения на конкретного работника, время, в которое работник может получить бесплатное питание, а также место, в котором данное питание предоставляется, форму фиксации получения обеда и контроля (талоны, пропуска, а также порядок их получения), порядок выплаты компенсации, если стоимость обеда компенсируется работникам в денежной форме, порядок удержания сумм НДФЛ из зарплаты работников и др. Указанные положения о бесплатном питании можно включить в действующие локальные нормативные акты, такие как Положение об оплате труда, Положение о персонале и т.п [56].

Во-вторых, работодатель обязан сослаться на локальный нормативный акт, регламентирующий предоставление бесплатного питания работникам в коллективном и (или) в трудовом договоре с работниками, например следующим образом: «Работник имеет право во время установленного Правилами внутреннего трудового распорядка перерыва для отдыха и питания по своему усмотрению получить бесплатное питание в порядке, установленном Положением о предоставлении бесплатного питания».

При наличии информации о предоставлении бесплатного питания работникам в локальном нормативном акте и трудовом и (или) коллективном договоре (то есть предоставление питания является частью системы оплаты труда работников) расходы на питание уменьшают базу по налогу на прибыль в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации. В качестве подтверждающих такие расходы документов, отмеченных налоговыми органами, можно назвать:

- трудовой договор, в котором предусмотрена обязанность организации по обеспечению бесплатными обедами;
- договор с организацией общественного питания;
- акт приемки выполненных работ;
- коллективный договор;
- решение руководителя, в котором определен порядок и размер оплаты питания.

В противном случае передача питания своим работником будет расценена налоговым органом как безвозмездная передача, которая, как известно, является объектом обложения НДС. Так же следует учитывать, если компания закрепит в рамках трудовых отношений бесплатное питание сотрудников и будет приобретать данные услуги у сторонней организации, то НДС, выставленный поставщиком, она не сможет принять к вычету, поскольку приобретаемые товары, услуги не будут использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

Открытие собственной столовой – одно из сложнейших и наиболее затратных

мероприятий для организации. Помимо того, что требуется оформить разрешительную документацию (в каждой организации ее перечень индивидуален в зависимости от категории и технических характеристик нежилого помещения, в котором будет располагаться столовая), следует подготовить организационно-распорядительные документы и отдельные локальные нормативные акты [57].

В столовой, в свою очередь, питание может быть организовано в виде предоставления работникам одинакового набора блюд в соответствии с утвержденным меню, а также по принципу шведского стола, когда холодные закуски, первые и вторые блюда и напитки каждый работник может потреблять без ограничений по количеству и виду.

При организации питания по принципу шведского стола размер дохода в отношении конкретного работника установить невозможно, следовательно, и облагаться НДФЛ и страховыми взносами он не должен, о чем свидетельствует рассмотренная выше арбитражная практика. Данные расходы организация учитывает при расчете налога на прибыль. Однако, есть вероятность, что налоговые органы не согласятся с данной позицией налогоплательщика.

В связи с этим большинство авторов рекомендует организовать документально правильное бесплатное питание, заплатить все налоги и взносы, уменьшить налоговую базу при расчете налога на прибыль и тем самым избавить себя от спорных ситуаций с налоговой инспекцией и рисков защищать свою позицию в суде.

Предлагается следующий вариант организации бесплатного питания:

а) Условие о предоставлении бесплатных обедов необходимо включить в коллективный или трудовые договоры;

б) Каждый работник пишет заявление с просьбой о предоставлении части зарплаты в форме бесплатного питания. Стоимость обедов становится частью оплаты труда в неденежной форме, при этом доля «неденежной» зарплаты не должна превышать 20% от начисленной месячной зарплаты работника (п. 1 разд. II Письма Минфина от 17.01.2011 № 03-04-06/6-1).

в) НДС начисляется со стоимости обедов, ведь передача работникам бесплатных обедов — это реализация, облагаемая НДС.

г) Входной НДС по купленным обедам принимается к вычету.

д) Ежемесячно определяется стоимость обедов по каждому работнику. К примеру, можно каждый день отмечать пришедших в столовую и затем определять стоимость месячного питания каждого из них. А можно сделать еще проще: определять «питающихся» (из числа тех, кто написал заявление на питание) по данным табеля учета

рабочего времени — по принципу «если пришел на работу, значит, и в столовую зашел».

е) Стоимость питания облагается НДС/Л и страховыми взносами.

ж) Стоимость обедов при расчете налога на прибыль учитывается в составе расходов на оплату труда.

Удобным вариантом для централизованного питания работников может быть расположенное неподалеку от офиса организации заведение общепита. Для того чтобы работники могли бесплатно питаться в ближайшем кафе, организации надлежит заключить с кафе договор возмездного оказания услуг на обслуживание работников данной организации в части предоставления им питания в определенный период времени, например, в обозначенные перерывы для отдыха и питания. В договоре помимо прочих существенных условий необходимо указать цену стандартного набора блюд, количество ежедневных порций (если это возможно) и порядок предоставления обедов (по талонам на питание, по пропускам и др.) [58].

В такой ситуации предполагается, что и работодатель, и кафе самостоятельно ведут учет потребленных работниками обедов: кафе учитывает количество отпущенных блюд в соответствии с внутренним порядком, кроме того, работодатель ведет персонифицированный учет предоставленных каждому работнику обедов по итогам отчетного периода (как правило, календарного месяца). В договоре также можно предусмотреть, что кафе по итогам месяца будет предоставлять отчет, на основании которого организация сможет посчитать, сколько каждый работник потребил обедов.

Нередко используется талонная система предоставления обедов в кафе. При талонной системе питания каждому работнику выдаются талоны на денежную сумму, равную стоимости обеда. Талоны при этом могут заказываться на определенный период времени, например на календарный месяц. В кафе работнику предоставляется обед в обмен на талон. На основании полученных талонов кафе выставляет организации счет на общую сумму оказанных услуг. По окончании указанного временного периода определяется стоимость предоставленного каждому работнику питания [59].

Так же работодатель может выплачивать работникам компенсационные выплаты за питание, ежемесячно дополнительно к основной заработной плате. Размер этой выплаты индивидуален и определяется в каждой организации самостоятельно с учетом категории персонала или других факторов. Установленная сумма выплат фиксируется в локальном нормативном акте или приказе работодателя при наличии соответствующей ссылки о предоставлении бесплатного питания работникам.

Так же возможна и другая форма организации питания - так называемый кейтеринг (от англ. cater – поставлять провизию) – доставка обедов в офис. Очень

популярный в последние годы способ .Это услуга по организации питания на выездном обслуживании. Схему учета и контроля средств необходимо прописать в договоре. Если в документе зафиксировано, что фирма-работодатель лишь оплачивает услуги общественного питания, эти операции можно отражать так же, как и расходы на комплексные обеды [60]. В случае когда компания покупает обеды, а потом передает их работникам за плату и эта деятельность носит регулярный характер, отражать доходы и расходы по данным операциям следует на счете 91 «Прочие доходы и расходы» или на счете 90 «Продажи». Если же работодатель приобретает обеды и передает их работникам бесплатно, учет блюд следует вести на счете 10 «Материалы».

Бухгалтерский учет расходов на оплату питания представлен в таблице 3 .

Таблица 3 – Бухгалтерский учет расходов на оплату питания сотрудникам

Дебет	Кредит	Содержание операции
10	60	Отражена стоимость обедов, закупленных в течение месяца
19	60	Отражен НДС со стоимости покупных обедов
68	19	Принят к вычету НДС (поскольку бесплатная передача обедов своим работникам приравнивается Минфином к их реализации и, следовательно, облагается НДС, то у организации есть все основания принять к вычету НДС, уплаченный поставщику этих обедов)
70	90	Отражена передача покупных обедов работникам в счет оплаты труда
90	10	Стоимость покупных обедов включена в расходы
90	68	Начислен НДС по реализованной продукции
44	70	По итогам месяца стоимость предоставленных обедов включена в состав расходов на оплату труда
70	68	Начислен НДС
44	69	Начислены страховые взносы

В соответствии со статьей 236 Трудового Кодекса РФ при нарушении работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной сто пятидесятой действующей в это время ключевой ставки ЦБР от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня

после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. При неполной выплате в установленный срок заработной платы и (или) других выплат, причитающихся работнику, размер процентов (денежной компенсации) исчисляется из фактически не выплаченных в срок сумм. В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ, денежная компенсация, выплачиваемая работникам в размере, установленном ст. 236 ТК РФ, не облагается НДФЛ и страховыми взносами.

Размер выплачиваемой работнику денежной компенсации может быть повышен коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором. В таком случае, суммы превышения также не облагаются НДФЛ (Письмо Минфина России от 06.08.2007 № 03-04-05-01/261).

В то же время финансовое ведомство в указанном письме отмечает, что, если порядок расчёта денежной компенсации в коллективном или трудовом договоре не предусмотрен, доходом, освобождаемым от налогообложения, будет являться только сумма компенсации, рассчитанная в порядке, установленном ст. 236 ТК РФ (исходя из одной сто пятидесятой ключевой ставки ЦБР), а часть денежной компенсации, превышающая этот размер, подлежит обложению НДФЛ.

Определить, есть ли обязанность у организации удерживать и перечислять НДФЛ и страховые взносы с компенсации, поможет таблица 4.

Таблица 4 - Порядок определения обязанности у организации обложения НДФЛ и страховыми взносами денежной компенсации

Размер компенсации	Предусмотрено коллективным (трудовым) договором	Обязанность удерживать и перечислять НДФЛ
1/150 ставки рефинансирования	неважно	нет
более 1/150 ставки рефинансирования	да	нет
более 1/150 ставки рефинансирования	нет	да, с суммы превышения минимального размера компенсации

Заработная плата и компенсация за задержку ее выплаты должны производиться одновременно. Такие компенсации не считаются расходами, что связаны с ведением деятельности фирмы. Это мера ответственности за нарушения правил внутреннего трудового распорядка или иных локальных документов. В бухгалтерском учете такие выплаты отражаются в числе иных затрат организации. В таблице 5 приведен порядок отражения выплаты компенсации в бухгалтерском учете.

Таблица 5 - Бухгалтерский учет выплаты компенсации за задержку заработной платы

Дебет	Кредит	Содержание операции
70	50	Выплачена заработная плата работнику
91-2	73	Произведено начисление компенсационной выплаты
73	50	Компенсация выдана сотруднику

Порядок привлечения работников к труду в выходные и нерабочие праздничные дни регулируется ст. 113 ТК РФ. В большинстве случаев привлечение к такой работе требует согласия работника. Однако существуют обстоятельства (исключительные, чрезвычайные и т.п.), при которых согласие работников на привлечение к труду не обязательно.

Привлечение работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни производится по письменному распоряжению работодателя. Порядок и последовательность издания такого распоряжения зависят от того, по каким причинам работник привлекается к работе в выходные и нерабочие праздничные дни и нужно ли при этом получить предварительное согласие работника [61].

Для привлечения к работе, которая не требует согласия работника, руководителю следует только издать приказ (распоряжение) и ознакомить работников с ним под роспись. Для привлечения к работе, которая требует письменного согласия, следует не только издать соответствующий приказ, но и иметь в распоряжении документ, удостоверяющий согласие работника на труд в выходной или нерабочий праздничный день. В приказе должны быть названы причины и основания привлечения к работе, вид, дата и период проведения работ, Ф.И.О. и должность привлекаемого работника (работников), порядок оплаты труда или ее замена на отпуск. По каждому привлечению должен быть издан отдельный приказ.

Выписки из изданных приказов или их копии передаются в бухгалтерию и кадровую службу. Для бухгалтерии такой документ является основанием для расчета оплаты труда и исчисления налогов, а также страховых взносов. Для кадровой службы приказ необходим с целью контроля за правильностью оформления табелей учета рабочего времени [62].

Работа в выходной день может компенсироваться по соглашению сторон предоставлением другого дня отдыха или повышенной оплатой труда. В соответствии со

ст. 149 ТК РФ при выполнении работ в выходные и нерабочие праздничные дни работнику производятся соответствующие выплаты, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором.

Размеры выплат, установленные коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором, не могут быть ниже установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права [63].

Оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни осуществляется по правилам ст. 153 ТК РФ, которые устанавливают ее минимальные значения. Такая работа подлежит оплате не менее чем в двойном размере. При этом должны быть учтены следующие особенности для работников, получающих оклад:

- если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, то она оплачивается в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада за день или час работы) сверх оклада;

- если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени, то она оплачивается в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада за день или час работы) сверх оклада.

Для целей подтверждения суммы доплаты за работу в выходные и нерабочие праздничные дни бухгалтер оформляет расчет в бухгалтерской справке, которая и будет документом-основанием наряду с распоряжением руководителя и табелем рабочего времени.

Для того чтобы определить сумму, подлежащую доплате при работе в выходные и нерабочие праздничные дни, необходимо определить, во-первых, месячную норму рабочего времени и фактически отработанное время, во-вторых, дневную или часовую ставку [64].

В соответствии с абз. 8 п. 1 Порядка исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды времени (месяц, квартал, год) в зависимости от установленной продолжительности рабочего времени в неделю (далее - Порядок), утвержденного Приказом Минздравсоцразвития России от 13.08.2009 N 588н, норма рабочего времени конкретного месяца рассчитывается так:

- 1) определяется средняя продолжительность рабочего дня (продолжительность рабочей недели, деленная на 5);
- 2) определяется общая продолжительность рабочих дней в конкретном месяце как

произведение средней продолжительности рабочего дня на количество рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели конкретного месяца;

3) общая продолжительность рабочих дней в месяце корректируется путем вычитания количества часов в данном месяце, на которое производится сокращение рабочего времени накануне нерабочих праздничных дней.

Исчисленная в таком порядке норма рабочего времени распространяется на все режимы труда и отдыха.

Дневная ставка определяется как дневной оклад. Оклад, в свою очередь, в соответствии со ст. 129 ТК РФ представляет собой фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Следует обратить внимание на то, что оплата труда в выходные дни по своей экономической природе является компенсацией за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных. Компенсация за работу в выходные дни, согласно ст. 129 ТК РФ, входит в систему оплаты труда и, следовательно, создает для работника экономическую выгоду, которая является объектом обложения НДФЛ, а для работодателя - объектом обложения обязательными страховыми взносами.

Важно обратить внимание, что вне зависимости от того, производится оплата за работу в выходной (праздничный) день в минимальных пределах, установленных законодательством, или свыше их, полученная выплата входит в систему оплаты труда и, соответственно, подлежит обложению НДФЛ и обложению страховыми взносами в общем порядке.

Выплаты за работу в выходные дни как часть заработной платы включаются в расходы на оплату труда при исчислении налога на прибыль. Если организация оплачивает работу в выходной более чем в двойном размере, она вправе учесть эти суммы в затратах, уменьшающих базу по налогу на прибыль, но в трудовом или коллективном договоре должно быть закреплено условие об оплате в таких размерах. Если же работодатель оплачивает работу в выходные и праздничные дни сверх норм, установленных ТК РФ и утвержденных трудовым договором, то эти затраты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль на основании п. 21 ст. 270 НК РФ.

Бухгалтерские проводки при доплате за работу в выходные и нерабочие праздничные дни не отличаются от тех, которые осуществляются при начислении и выплате заработной платы работнику за работу в обычном режиме: ДЕБЕТ 20 (25, 26, 44) КРЕДИТ 70 – начислены доплаты за работу в выходные (праздничные) дни.

Согласно части первой ст. 147 ТК РФ оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками, окладами (должностными окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда. Минимальный размер повышения заработка и другие льготы для упомянутых сотрудников определены постановлением Правительства РФ от 20.11.2008 № 870. Этот документ предусматривает, что работникам, занятым во вредных, тяжелых и опасных условиях труда:

- устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени (не более 36 часов в неделю);

- предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (не менее 7 календарных дней);

- повышается тарифная ставка или оклад (не менее чем на 4% от тарифной ставки (или оклада), установленной для различных видов работ с нормальными условиями). Конкретные размеры повышения оплаты труда устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников (при его наличии) либо коллективным договором, трудовым договором (часть третья ст. 147 ТК РФ) [65].

Это минимальные гарантии. Компания вправе, например, увеличить минимальный размер компенсации за вредный труд, а также определить другие, более выгодные гарантии. Указанные компенсации предоставляются лишь по результатам аттестации рабочих мест [66].

На практике часто возникает следующий вопрос, каким образом следует начислять доплату за работу во вредных и опасных условиях работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда только часть рабочего дня: за фактически отработанное время во вредных условиях труда или за всё фактически отработанное время в течение рабочего дня?

Вопрос о порядке предоставления доплаты за работу во вредных и опасных условиях в случае, когда работник занят работой в таких условиях лишь часть рабочего времени, ни в ТК РФ, ни в Постановлении N 870 прямо не урегулирован.

По смыслу ст.ст. 146 и 147 ТК РФ повышенная оплата предоставляется именно за фактическую работу в особых условиях. Такой же подход содержится и в п. 7 Постановления N 1115 и п. 1.7 Типового положения, согласно которому доплаты за вредные условия устанавливаются по конкретным рабочим местам и начисляются только за время фактической занятости на этих местах.

Также ряд авторов полагает, что подтверждение правильности установления

повышенной оплаты за фактическое отработанное время во вредных условиях труда вытекает и из части третьей ст. 121 ТК РФ, определяющей порядок исчисления стажа для предоставления другого вида компенсации за работу во вредных условиях труда - дополнительного оплачиваемого отпуска. В силу указанной нормы в стаж работы, дающий право на ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, включается только фактически отработанное в соответствующих условиях время [67].

Соответственно, если работник выполняет трудовую функцию в условиях, дающих право на льготу, только часть рабочего времени, то работодателю необходимо организовать учет часов, фактически отработанных во вредных условиях – вести отдельный табельный учет (Приложение Д).

В настоящее время многие компании используют такую форму организации трудового процесса, как вахтовый метод работы. В соответствии со статьей 297 Трудового кодекса Российской Федерации под вахтовым методом понимается особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания. В силу этой особенности, лицам, работающим вахтами, трудовое законодательство предоставляет дополнительные гарантии и компенсации. Кроме того, работодатели зачастую оплачивают проезд к месту работы. По закону это не обязательно, подобные компенсации прописываются в локальных нормативных актах, коллективных и (или) трудовых договорах. Варианты оплаты проезда могут быть следующими:

- от места сбора до работы и обратно;
- от места жительства до места сбора (и обратно) и от места сбора до работы (и обратно);
- от места жительства до места работы и обратно [68].

Рассмотрим теперь, как учитывается оплата дороги при налогообложении. В соответствии с п. 1 ст. 264 НК РФ, затраты на доставку вахтовиков от места жительства (сбора) до места работы и обратно учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом неважно, покупает ли организация билеты сама или компенсирует затраты работникам. Главное, чтобы соответствующая обязанность работодателя была предусмотрена коллективным договором, либо порядок оплаты расходов на доставку отражен в трудовом договоре с вахтовиком. Таким образом, затраты на проезд организация может учесть при расчете налога на прибыль [69].

Так как оплату проезда можно рассматривать как компенсацию затрат, связанную с исполнением трудовых обязанностей, облагаться такие выплаты НДФЛ и страховыми

взносами не должны. Однако Министерство Финансов считает возможным не облагать НДФЛ только оплату проезда от места сбора, при условии, что работники не имеют возможности добраться до точки назначения самостоятельно (в силу труднодоступности объекта). А оплата дороги от места жительства до места сбора (либо прямо от места жительства до работы) — это доход работника в натуральной форме.

Страховыми взносами в фонды (в том числе «на травматизм») также не облагается только оплата проезда вахтовика от пункта сбора до места выполнения работы. Поскольку такие расходы признаются компенсационными выплатами, установленными ст. 302 ТК РФ. Если организация оплачивает вахтовикам проезд от места жительства до работы и обратно, то на стоимость проезда нужно начислить страховые взносы, так как такой компенсации в ТК не предусмотрено и эта оплата будет рассматриваться как выплата в пользу работника в рамках трудовых отношений.

Неправильная квалификация договора, а именно оформление трудовых отношений договором гражданско-правового характера, может дорого обойтись предпринимателю. Так, если вместо трудового был заключен гражданско-правовой договор, то по решению суда он может быть переквалифицирован в трудовой договор.

Как правило, инициаторами такого иска выступают налоговые органы. А это, в свою очередь, повлечет перерасчет заработной платы, включение сотрудника в штат, оплату морального вреда, причиненного работнику (если будет заявлен соответствующий иск), судебных издержек, перерасчет страховых взносов, а также НДФЛ. Возможны и налоговые санкции. Близость трудовых и гражданско-правовых договоров (особенно договоров подряда и договора об оказании услуг) обусловлена тем, что они регулируют схожие отношения, поэтому необходимо подробнее рассмотреть характерные черты каждого из них и выявить отличия [71].

В соответствии со статьей 56 ТК РФ трудовой договор – это соглашение, сторонами которого являются работодатель и работник, берущие на себя следующие обязанности:

- работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату;

- работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного

работодателя.

Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах, каждый экземпляр подписывается обеими сторонами. Но даже если трудовой договор не был оформлен в письменной форме, он считается заключенным, если работник приступил к работе с ведома или по поручению работодателя.

Статья 57 ТК РФ устанавливает обязательные условия, которые подлежат включению в трудовой договор, в частности:

- фамилия, имя, отчество работника и наименование работодателя (фамилия, имя, отчество работодателя – физического лица), заключивших трудовой договор;
- сведения о документах, удостоверяющих личность работника и работодателя – физического лица;
- идентификационный номер налогоплательщика (для работодателей, за исключением работодателей – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями);
- сведения о представителе работодателя, подписавшем трудовой договор, и основание, в силу которого он наделен соответствующими полномочиями;
- место и дата заключения трудового договора;
- место работы; трудовая функция;
- дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, – также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора;
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у данного работодателя);
- компенсации за тяжелую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;
- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);
- условие об обязательном социальном страховании работника.

Трудовой договор может содержать и ряд дополнительных условий, например, об испытании, о неразглашении охраняемой законом тайны (государственной, служебной, коммерческой и иной), об обязанности работника отработать после обучения не менее установленного договором срока, если обучение проводилось за счет средств

работодателя и пр.

Согласно статье 420 ГК РФ гражданско-правовой договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Что касается содержания и условий гражданско-правового договора, они определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами. В отношении сторон гражданско-правового договора следует отметить, что их наименование зависит от конкретного вида договора. Например, «заказчик» и «исполнитель», «подрядчик» и «исполнитель», «доверитель» и «поверенный», «принципал» и «агент» и пр.

Стоит отдельно отметить, что после того как работы будут выполнены исполнителем, необходимо оформить акт приема-передачи, на основании которого заказчик оплачивает выполненные работы.

К обязательным реквизитам относятся следующие: наименование документа; дата составления документа; наименование организации (ФИО индивидуального предпринимателя); наименование выполненных работ; величина натурального или денежного измерения факта выполненных работ с указанием единиц измерения; наименование лиц, совершивших сделку, то есть наименование заказчика и исполнителя; подписи этих лиц.

Что касается уплаты налогов и взносов по гражданско-правовому договору, то в случае если исполнителем работ является физическое лицо, исчислить, удержать и перечислить НДФЛ с сумм выплачиваемого вознаграждения должна организация (налоговый агент). Выплаты, которые будут начислены по договорам выполнения работы и оказания услуг, будут признаваться также объектом обложения страховыми взносами во внебюджетные фонды. Но в данном случае есть небольшое отличие от трудового договора: взносы в ФСС РФ на гражданско-правовые договоры не начисляются. Если же организация сотрудничает с ИП, то она не должна удерживать НДФЛ и страховые взносы с суммы вознаграждения.

На практике чаще всего споры возникают вокруг трудового договора и гражданско-правовых договоров подряда и оказания услуг. И трудовой, и гражданско-правовые договоры обладают схожей структурой и, как правило, включают следующие разделы: предмет договора; срок действия договора; права, обязанности и ответственность сторон договора; порядок оплаты по договору; изменение и расторжение договора; необходимые реквизиты [72]. Несмотря на наличие формального сходства, есть и существенные отличия, которые представлены в таблице 6.

Таблица 6 – Отличия трудового договора от гражданско-правового

Гражданско-правовой договор	Трудовой договор
1. Стороны договора	
Исполнитель/ Заказчик	Работник/Работодатель
2. Отношение между сторонами	
Равенство сторон	Отношения подчинения
3. Функция	
Конкретно определенная работа или услуга (имеет значение результат работы, а не сама работа). Исполнитель не подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка, ведет свою деятельность полностью самостоятельно.	Определенная трудовая функция, которую работник выполняет лично, подчиняясь при этом правилам внутреннего трудового распорядка.
4. Правила оплаты	
Выплата вознаграждения определяется соглашением сторон и происходит, как правило, после выполнения конкретной работы/услуги	Зарботная плата работнику выплачивается не реже двух раз в месяц. Своевременно и не ниже установленного законом минимального размера оплаты труда
5. Сроки договоров	
Заключается на определенный срок или до момента достижения определенного результата	Может быть как срочным, так и бессрочным
6. Формулировка предмета договора	
Предмет договора должен быть четко определен (конкретная работа/услуга), как правило ясно описывается результат деятельности.	Описание трудовой функции: работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессией, специальностью с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы
7. Социальные гарантии по договору	
Исполнителю предоставляются только те гарантии, которые указаны в договоре.	Работнику предоставляются все гарантии предусмотренные Трудовым законодательством: гарантии при использовании отпусков; гарантии при направлении в командировки; гарантии для лиц совмещающих работу с обучением; гарантии при временной нетрудоспособности; возмещение расходов при использовании личного имущества; гарантии при расторжении договора
8. Уплата налогов по договору за физическое лицо	
Уплачивается взносы в Пенсионный Фонд и в Фонд ОМС.	Уплата страховых взносов в соответствии с законодательством.
9. Уплата налогов по договору за ИП	
Вознаграждение не облагается страховыми взносами, если иное не предусмотрено в самом договоре.	Наличие статуса ИП у Работника фактически не имеет значения – в трудовых отношениях он выступает как физическое лицо.

Как видно из таблицы 6, при заключении гражданско-правового договора объем обязательств по отношению к исполнителю у предпринимателя значительно меньше. Не нужно обустривать рабочее место, включать сотрудника в штат, оформлять дополнительные документы, а также предоставлять многочисленные гарантии, предусмотренные трудовым законодательством. На практике этим пользуются и юридические лица, и индивидуальные предприниматели. Однако часто проверяющие органы не признают заключенные договоры гражданско-правовыми.

В силу ст. 11 и 19.1 ТК РФ, если отношения, связанные с использованием личного труда, возникли на основании гражданско-правового договора, но впоследствии были признаны трудовыми отношениями, такие трудовые отношения между работником и работодателем считаются возникшими со дня фактического допущения физического лица, являющегося исполнителем по указанному договору, к исполнению предусмотренных указанным договором обязанностей. Последствия признания отношений трудовыми будут следующие:

- необходимо будет оформить трудовой договор;
- сделать записи в трудовой книжке;
- предоставить все полагающиеся гарантии (отпуска, больничные, пособия);
- доначислить, уплатить страховые взносы и НДФЛ.

Таким образом, договоры следует заключать так, чтобы они не давали повода для двусмысленного толкования, а, наоборот, однозначно указывали на гражданско-правовой характер возникших отношений [73].

При заключении договора подряда можно использовать свободную форму. Однако некоторые составляющие такого договора, установленные гражданским законодательством, должны быть обязательно. Так, в договоре необходимо указать наименование заказчика и подрядчика, вид выполняемых работ и срок их выполнения. Также в договоре необходимо отразить вознаграждение за работу подрядчика и стоимость компенсации его издержек. Подрядчик при подписании договора указывает свои ФИО, серию и номер паспорта, кем и когда он выдан, номер карточки обязательного пенсионного страхования и ИНН при наличии [74].

Автор статьи «Ловушки в договоре подряда, из-за которых налоговая начислит взносы» предлагает указать следующие условия в гражданско-правовом договоре, которые позволят избежать переквалификации [75]:

1. «В целях выполнения настоящего Договора Подрядчик вправе привлекать к исполнению обязательств третьих лиц. Ответственность за их действия несет Подрядчик» - данное условие позволит избежать переквалификации договора на основании личного

исполнения работы.

2. «В случае нарушения Подрядчиком срока сдачи работ Заказчик вправе предъявить Подрядчику требование об уплате неустойки в размере 0,1 процента за каждый день просрочки», что укажет на существование момента достижения определенного результата исполнителем.

3. «Сразу по окончании приемки результата выполненных работ или оказанных услуг Стороны подписывают акт сдачи-приемки выполненных работ или оказанных услуг» - факт выполненных работ исполнителем необходимо задокументировать.

4. «Заказчик вправе в любое время отказаться от исполнения Договора, предупредив об этом не менее чем за неделю, при условии оплаты Подрядчику фактически понесенных им расходов».

При составлении гражданско-правового договора стоит учесть следующее:

1. Из штатного расписания рекомендуется убрать должность, похожую на работу исполнителя работ, поскольку со стороны налоговых органов может поступить вопрос о причинах, по которым человека не взяли в штат.

2. В договоре не стоит упоминать рабочее место, оборудованное для исполнителя. Рекомендуется указать, что он использует собственное оборудование и инструменты.

3. Часы работы исполнителя не указываются в договоре.

4. Вознаграждение исполнителя не должно включать надбавки, премии, районные коэффициенты и любые другие выплаты, предусмотренные Трудовым Кодексом РФ.

5. Расчет с исполнителями работ рекомендуется осуществлять в дни, отличные от расчетов с работниками организации.

6. Безопасная формулировка назначения платежа в платежных документах - оплата по гражданско-правовому договору (договору подряда, например).

7. Акт о приемке выполненных работ не рекомендуется составлять ежемесячно в один и тот же день, рекомендуется устанавливать разные сроки сдачи работ.

В Приложении Е приведен образец гражданско-правового договора, составленного с учетом вышеизложенных рекомендаций.

3.3 Оптимизация финансового и налогового учета оплаты труда

В ходе анализа арбитражной практики были выявлены проблемные области формирования учетных данных, связанных с показателями оплаты труда, предложены варианты снижения риска возникновения спорных ситуаций.

Можно выделить следующие направления регламентации процессов локального нормативно-правового регулирования в сфере труда и заработной платы:

- оформление договорных отношений;
- делопроизводство и документооборот;
- процесс учета в организации;
- ведение операций по бухгалтерскому учету.

В части оформления договорных отношений в первую очередь необходимо обратить внимание на квалификацию договора между работником и работодателем. Налоговые споры на данном этапе чаще всего возникают в связи с ошибками при составлении гражданско-правового договора, которые в последствии приводят к переквалификации договора из гражданско-правового в трудовой. Поэтому следует учесть следующие рекомендации:

1. Предметом гражданско-правового договора должен быть не дящийся процесс, а разовое поручение с конечным результатом, следовательно, указание в качестве предмета гражданско-правового договора работы по должности или специальности не допускается.

2. Не допускается указание в договоре ссылок на правила внутреннего распорядка, время работы и отдыха.

3. Приказы и кадровые документы оформляются только на штатных сотрудников, поэтому трудовая книжка, документы об образовании и т.д. не требуются при составлении гражданско-правовых отношений.

4. В договоре должна быть указана стоимость за объем работы или услуги, а не регулярные выплаты за труд.

5. Не допускается указание в договоре также и гарантий для исполнителя - отпуск, больничный, доплаты за переработку.

Что касается делопроизводства и документооборота, рекомендуется для решения всех возникающих проблем во взаимоотношениях с работниками принимать наряду с обязательными локальными нормативными актами и специальные.

Поскольку большинство спорных вопросов в части оплаты труда было связано с обложением НДФЛ и страховыми взносами компенсационных выплат, что объясняется их разнообразием, с одной стороны, и отсутствием четкой классификации в Налоговом Кодексе РФ, с другой стороны, приведем рекомендации в части локального нормотворчества с целью предотвращения возникновения спорных ситуаций

В первую очередь рекомендуется разделить все компенсационные выплаты на:

- выплаты, связанные с возмещением затрат работникам;
- затраты, фактически являющиеся частью оплаты труда.

Одновременно рекомендуется определить, являются ли компенсационные выплаты нормируемыми. Можно выделить два варианта нормирования:

- а) конкретное предельное значение компенсационной выплаты, установленное законодателем;
- б) нормы, которые законодатели предписывают устанавливать самостоятельно, например, в коллективном договоре.

Рассмотрим первый вид компенсационных выплат, который связан с возмещением затрат работникам и не облагается НДФЛ и страховыми взносами, поскольку связан с исполнением трудовых обязанностей. Следует отметить, что нормирование данных выплат осуществляется в локальных нормативных актах работодателя.

При выплате компенсаций, например, за использование сотрудниками их имущества (сотового телефона, компьютера, автомобиля и т.д.), которое необходимо для выполнения трудовых функций и расходов, связанных с их эксплуатацией, рекомендуется оформить локальный нормативный акт (например, Положение об обеспечении сотрудников сотовой связью) в котором необходимо указать все существенные условия использования работниками имущества. К таким условиям относятся:

- Перечень должностей сотрудников, которым полагается компенсация;
- Обязанности работников, при исполнении которых им полагается компенсация;
- Размер компенсации, который обычно устанавливается в виде фиксированной суммы независимо от количества календарных дней в месяце;
- Лимит расходов, связанных с эксплуатацией личного имущества, порядок возмещения расходов в случае превышения лимита;
- Подтверждающие документы, которые необходимо предоставить работнику для получения компенсации;
- Условия и порядок выплаты компенсации.

Кроме того, рекомендуется иметь следующие документы, подтверждающие расходы:

- документ, подтверждающий право собственности сотрудника на используемое имущество (или их копии);
- расчет суммы компенсации, подтверждающий экономическую обоснованность расходов;

- фактическое использование имущества в интересах организации (например, приказы, акты и т. п.);
- размер затрат, понесенных при использовании имущества в рабочих целях (кассовые, товарные чеки, накладные и т. п.).

В случае передачи сотрудникам имущества во временное пользование имущества организации необходимо оформить специальные формы первичных документов, например, Журнал выдачи сотрудникам имущества.

Второй вид компенсаций – затраты, фактически являющиеся частью оплаты труда, и не призваны возместить конкретные затраты работника. Рассмотрим компенсации, имеющие конкретное предельное значение, установленное законодательством.

Компенсации, выплачиваемые в размере, установленном на законодательном уровне, могут облагаться и не облагаться НДФЛ и страховыми взносами. Так, при выплате компенсации за нарушение установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска и других выплат, причитающихся работнику, суммы, превышающие установленные размер компенсаций подлежат обложению. Поэтому, во избежание налоговых споров, рекомендуется в локальном нормативном акте, коллективном договоре или в трудовом договоре предусмотреть порядок расчета денежной компенсации, размер и порядок ее выплаты. Таким образом, у организации не будет возникать обязанности удерживать и перечислять НДФЛ.

Что касается компенсационных выплат в натуральной форме, их размер ограничен 20% от начисленной заработной платы работника. Данные компенсации подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами (например, питание работников, оплата проезда и т.д.). В части делопроизводства необходимо составить локальный нормативный акт (например, Положение о Предоставлении бесплатного питания), в котором утверждается форма предоставления компенсации, сумма, порядок отнесения на конкретного работника, время и место получения компенсации, форму фиксации получения компенсации, порядок выплаты, порядок удержания НДФЛ. Также рекомендуется сделать ссылку на данный локальный нормативный акт в трудовом договоре и (или) коллективном договоре.

Также необходимо получить письменное заявление работника с просьбой о предоставлении части оплаты труда в натуральной форме, и иметь в качестве подтверждающих расходы документов, например, трудовой договор, в котором предусмотрена обязанность организации выплата компенсаций как части оплаты труда работника; договор со сторонней организацией, акт выполненных работ, решение руководителя, в котором определен порядок и размер компенсации и т.д.

Не смотря на то, что формы обязательных локальных нормативных унифицированы, специфика деятельности некоторых организаций, как показывает арбитражная практика, требует самостоятельной разработки форм. Все изменения, внесенные в унифицированные формы, должны быть отражены в соответствующем приказе (распоряжении) руководителя организации.

В отношении ведения учета, исходя из сложившейся арбитражной практики, предлагается следующее. Если работник в течение месяца частично занят как на работах с вредными условиями труда, так и на других работах, то страховые взносы исчисляются по соответствующим дополнительным тарифам со всех начисленных в этом месяце работнику выплат и вознаграждений, а расчет ведется пропорционально количеству фактически отработанного времени на соответствующих видах работ с вредными условиями труда. В связи с этим рекомендуется вести отдельный табельный учет времени работы. Предложенная форма Табеля учета рабочего времени представлена в Приложении Д.

Что касается ведения операций по бухгалтерскому учету, рекомендуется, с целью предупреждения налоговых споров, не пренебрегать ведением забалансового учета в разрезе работников, получивших доходы в виде материальной выгоды и в разрезе выданного имущества работникам, в связи с выполнением обязанностей по определенной должности.

Перечень типовых забалансовых счетов утвержден Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению". К типовым забалансовым счетам относятся:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые на переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов";
- 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные";
- 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные";
- 010 "Износ основных средств";
- 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Рекомендуется внести в рабочий план счет забалансовые счета, которые необходимо будет вести в разрезе работников, получивших доходы в виде материальной выгоды и в разрезе выданного имущества работникам, в связи с выполнением обязанностей по определенной должности.

К доходам, полученным в виде материальной выгоды относим:

а) оплату юридическим лицом в интересах физического лица товаров (работ, услуг), имущественных прав (обучение, содержание детей физических лиц в дошкольных образовательных учреждениях; оплаты коммунальных услуг, предоставленного работнику жилья, оплата отдыха, и т.д.);

б) безвозмездно полученное работниками имущество, в том числе по договору дарения, выполненных работ и оказанных услуг в интересах налогоплательщика;

в) отрицательную разницу между ценой, по которой товары (работы, услуги) реализуются работникам, и стоимостью этих товаров (работ, услуг);

г) уплату работодателем платежей, подлежащих удержанию, но не удержанных с работника;

д) списанные по решению юридического лица суммы долга физического лица перед ним.

Возможные варианты использования дополнительных счетов представлены в Таблице 7.

Таблица 7 – Дополнительные забалансовые счета

Номер счета	Наименование счета	Что учитывается	Примеры отражения
013	Карты корпоративного клиента	Оформленные на сотрудников карты	Карта в фитнес-клуб, оплаченная компанией; - ДМС полис, выданный сотруднику за счет компании
014	Материально-производственные запасы (срок полезного использования более 12 мес)	Мебель и офисное оборудование, используемое сотрудниками, которое не учитывается в составе ОС на счете 01	Стол, стулья, ноутбуки, компьютеры, принтеры
015	Арендные телекоммуникационные ресурсы	Городские телефонные номера, Мобильные телефонные номера	Реестр номеров
016	Периодические издания для пользования		

Таким образом, в результате рассмотрения актуальных спорных вопросов по обложению НДФЛ и страховыми взносами оплаты труда, предложены конкретные рекомендации по регламентации процессов локального нормативно-правового регулирования на предприятии. выполнение которых позволит снизить налоговые риски путем повышения прозрачности информации, представляемой в налоговые органы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Для того чтобы гармонизировать отношения налоговых органов и налогоплательщиков необходимы совместные усилия двух сторон. Государство, с целью обеспечения взаимопонимания между организациями и фискальными органами, предпринимает определенные действия – вводит регламент реализации функциональных обязанностей налоговых органов, раскрывает критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, вводит механизм досудебного рассмотрения налоговых споров и так далее. Не смотря на это, количество налоговых споров, рассматриваемых в арбитражном суде, говорит о том, что неопределенность налогового законодательства на данном этапе все еще является причиной возникновения конфликтных ситуаций.

Налогоплательщики, в свою очередь, вводят в систему финансово-налогового управления организаций для эффективного ведения деятельности такой элемент как управление рисками. Однако, недостаточная теоретическая проработка и отсутствие конкретной методики организации учетно-аналитических процессов для предотвращения налоговых споров приводит к невозможности оценки вероятности возникновения разногласий, спорных ситуаций в отношениях с налоговыми органами. Это подтверждает незадействованность всех возможных резервов для совершенствования процесса управления налогообложением с целью увеличения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации.

Целью работы было совершенствование методики организации учетно-аналитических процессов предприятий в области оплаты труда для минимизации налоговых рисков и повышения прозрачности информации, представляемой для налоговых органов.

Для достижения указанной цели в первой главе работы исследована методика отбора налогоплательщиков для проведения проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты НДФЛ и страховых взносов. Было установлено, что недостатки в администрировании налога на доходы физических лиц, не смотря на возможность оперативного контроля с введением новой формы отчетности, существуют до сих пор.

Во второй главе работы исследована роль локальных нормативных актов, организации учета труда и заработной платы на предприятии, которая заключается не только в минимизации рисков при проведении налоговых проверок и систематизации ведения учета на предприятии, но и может служить в качестве доказательной базы при возникновении спорных вопросов в процессе проведения налоговой проверки НДФЛ и

страховых взносов.

В третьей главе диссертации проанализирована сложившаяся арбитражная практика по вопросам исчисления и уплаты НДФЛ и страховых взносов. Были выявлены основные направления спорных вопросов:

- обложение НДФЛ и страховыми взносами дохода, выплаченного в натуральной форме;
- обложение НДФЛ и страховыми взносами материальной выгоды;
- определение доходов, не подлежащих налогообложению, в частности, компенсационных выплат;
- соответствие трудовых взаимоотношений характеру заключенного договора.

В проблемных областях формирования учетных данных, связанных с показателями оплаты труда, предложены варианты снижения риска возникновения спорных ситуаций. По направлению регламентации процессов локального нормативно-правового регулирования в сфере труда и заработной платы были выделены следующие области:

- оформление договорных отношений;
- делопроизводство и документооборот;
- процесс учета в организации;
- ведение операций по бухгалтерскому учету.

В результате, были предложены конкретные рекомендации по совершенствованию методики подготовки предприятий к налоговым проверкам, связанным с оплатой труда, выполнение которых позволит снизить налоговые риски путем повышения прозрачности информации, представляемой в налоговые органы.

Для снижения конфликтности во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков автором также предложено следующее:

- в части оформления договорных отношений необходимо обратить особое внимание на основные ошибки при составлении гражданско-правового договора, которые в последствии приводят к переключению договора из гражданско-правового в трудовой. Перечень таких основных ошибок представлен в работе.

- в части делопроизводства и документооборота, рекомендуется для решения всех возникающих проблем во взаимоотношениях с работниками принимать наряду с обязательными локальными нормативными актами и специальные. Приведены конкретные рекомендации в части локального нормотворчества согласно классификации компенсационных выплат, которые в большинстве случаев являются объектом налоговых споров.

- В отношении ведения учета, исходя из сложившейся арбитражной практики, предлагается вести отдельный табельный учет времени работы.

- Что касается ведения операций по бухгалтерскому учету, рекомендуется вести забалансовый учет в разрезе работников, получивших доходы в виде материальной выгоды и в разрезе выданного имущества работникам, в связи с выполнением обязанностей по определенной должности.

Использование данной методики позволит снизить риски возникновения наиболее распространенных налоговых споров, касающихся вопросов исчисления и уплаты НДФЛ и страховых взносов, а также повысить уровень прозрачности информации, представляемой предприятиями в налоговые органы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Налоговый Кодекс Российской Федерации: Ч. 1 [Электронный ресурс]: федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ ред. от 28.12.2016. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

2 Дубинский, А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / под общ. ред. С.В. Запольского. – М.: КОНТРАКТ, 2014. — 112 с.

3 Красницкий, В. А. Организация и методика налоговых проверок: учебное пособие / под ред. Л. П. Павловой. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 384 с.

4 Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Е. Ю. Жидкова. – Москва: ГроссМедиа, 2009. – 480 с.

5 О заполнении налоговым агентом расчета по форме 6-НДФЛ при выплате зарплаты [Электронный ресурс] Письмо ФНС России от 26.02.2016 N БС-3-11/794@: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

6 Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ–3–06/333@ // Финансовая газета. – 2007.

7 Смирнова Е. Е. Анализ действующей практики налогового контроля полноты отражения доходов физических лиц и повышение его эффективности / Е.Е. Смирнова // Научный журнал «Вестник АГУ». – 2014. – № 3 (150).

8 Смирнов, С. А. Как выявить текущую задолженность по НДФЛ / С. А. Смирнов, А. Г. Горюнов, А. В. Кузьмичев // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 6 (102)

9 НДФЛ: просто о сложном // Ассоциация бухгалтеров, аудиторов и консультантов; под ред. Г. Ю. Касьяновой. – М. : АБАК, 2012. – 220 с.

10 Налоговый Кодекс Российской Федерации: Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. от 03.04.2017. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

11 М. О. Измайлова Проблема неуплаты налога на доходы физических лиц в России и пути ее решения / Измайлова М. О. // Налоговый учет для бухгалтера. -2015. - № 3.

12. О. Ю. Семенова Совершенствование порядка проведения камерального налогового контроля по налогу на доходы физических лиц / О. Ю. Семенова // Налоги. – 2014. – № 13.

- 13 Т. В. Зверева Налоговый контроль предпринимателей, выступающих в роли налоговых агентов при исчислении и уплате НДФЛ / Т. В. Зверева // Налоговый учет для бухгалтера. -2011. - № 4.
- 14 О.А. Курбангалеева Расчет по форме 6-НДФЛ / Курбангалеева О. А. // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2016. - № 13.
- 15 О.А. Курбангалеева НОВАЯ ФОРМА ОТЧЕТНОСТИ ПО НДФЛ И ДРУГИЕ ПОПРАВКИ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ / Курбангалеева О. А. // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2016. - № 20.
- 16 О.А. Курбангалеева Налог на доходы физических лиц: что нового? / Курбангалеева О. А. // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2016. - № 5.
- 17 Гудкова О. В. Вопросы налогообложения НДФЛ в 2016 году / О. В. Гудкова // Бухгалтерский учет. -2013. - № 10.
- 18 Щерба Н. Д. Изменение налогообложения НДФЛ с 2016 года / Н. Д. Щерба // Налоги. – 2007. – № 42.
- 19 Трудовой Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ ред. от 03.07.2017. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 20 Локальные нормативные акты в сфере трудовых отношений [Электронный ресурс] : электронная база данных Омского областного союза организаций профсоюзов. – Режим доступа: <http://www.omskprof.ru>
- 21 Полетаев Ю. Н. Локальные нормативные акты в системе трудового законодательства: их функции и основные виды / Ю. Н. Полетаев // Кадровые решения. – 2007. - № 1.
- 22 Ухина, С. В. Локальное нормотворчество: вопросы теории и практики: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Ухина Светлана Владимировна. – Коломна, 2005. – 194 с.
- 23 Ловчева, М. В. Локальные нормативные акты работодателя / М. В. Ловчева // Кадровик. Кадровое делопроизводство. - 2011. - № 3.
- 24 Взаимодействие работодателя и его социального партнера на уровне организации: часть 1. Правовые аспекты взаимодействия: методические рекомендации / Замосковный А. В. – Москва: Информбюро, 2009. – 95 с.
- 25 Белинин, А. А. Введение в действие локальных актов, содержащих нормы трудового права и сроки разрешения разногласий названных в статье 231 ТК РФ / А. А. Белинин // Трудовое право. – 2006. - № 4

26 Соколова В. Д. Принятие локальных нормативных актов единолично, с учетом мнения представительного органа работников или по согласованию с представительным органом работников / В. Д. Соколова // Советник в сфере образования. – 2008. - № 2.

27 Кодекс об Административных Правонарушениях РФ: федер. закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ ред. от 01.06.2017. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

28 Шестакова Е. В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики / Е. В. Шестакова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2009. - № 24.

29 Жигачев А.В. О некоторых вопросах налогового планирования / А. В. Жигаев // Справочник экономиста. – 2009. - № 8.

30 Акилова Е.В. Минимизация налоговых платежей и налоговое планирование / Е. В. Акилова // Налоги. – 2007. – № 42.

31 Энциклопедия спорных ситуаций по НДС и взносам во внебюджетные фонды: путеводитель по налогам // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

32 Дмитриева О.В. Учет расходов на услуги мобильной связи в организациях издательской деятельности / О. В. Дмитриева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2007. - № 12.

33 Валова С. Сотовая связь / С. Валова С // Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение". – 2006. - № 4.

34 Зернова И. Учитываем расходы на мобильную связь / И. Зернова // "Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение". – 2007. - № 5.

35 Бушуева И. Учет бесплатных обедов: чем проще, тем рискованнее / И. Бушуева // "Учет. Налоги. Право". – 2006. - № 48.

36 Горина Е. Социальный пакет компании: особенности налогообложения / Е. Горина // "Финансовая газета.Региональный выпуск". – 2006. - № 39.

37 Сальникова Л. Льготное питание сотрудников / Л. Сальникова// "Финансовая газета. Региональный выпуск". – 2006. - № 20.

38 Кухаренко В. Убыток во благо / В. Кухаренко // Расчет. – 2007. - № 10.

39 Лебедева Н.В. Бесплатное питание сотрудников / Н. В. Лебедева // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. - № 1.

40 Гущина И.Э. Учет расходов на приобретение питьевой воды / И. Э. Гущина // Бухгалтерский учет. -2007. - № 18.

41 Новинский Д. Вода - необходима, расходы – оправданны / Д. Новинский Д. //

Налоговый учет для бухгалтера. -2009. - № 6.

42 Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов / А. В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2013. - № 3.

43 Подкопаев М.В. Вредные условия труда и налоги / М. В. Подкопаев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2013. -№ 7.

44 О внесении изменения в Трудовой кодекс Российской Федерации в части особенностей регулирования труда лиц, работающих у работодателей - субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям [Электронный ресурс]: федер. закон от 03.07.2016 № 348-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

45 Ершова Е.А. Нормативные правовые акты работодателя, содержащие нормы трудового права / Е. А. Ершова // "Трудовое право". – 2007. - № 12.

46 Орлова Е.В. Налоговый учет расходов на мобильную связь / Е. В. Орлова Е.В. // Российский налоговый курьер. – 2008. - № 12.

47 Елина Л.А. Расходы на мобильную связь (бухгалтерский и налоговый учет расходов на мобильную связь) / Л. А. Елина // Главная книга. – 2007. - № 7.

48 Анищенко А. Учет расходов на мобильную связь (Начало) / А. Анищенко // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. - № 23.

49 Калмыкова Е.Г. Оптимальные способы учета расходов на мобильную связь / Е. Г. Калмыкова // Главбух. – 2004. - № 12.

50 Анищенко А. Учет расходов на мобильную связь (Окончание) / А. Анищенко // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. - № 24.

51 Зернова И. Учитываем расходы на мобильную связь / И. Зернова // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2007. - № 3.

52 Кислов Д.В. Расходы на мобильную связь и Интернет / Д. В. Кислов// Статус-Кво 97. – 2006.

53 Базарова А. Расходы на мобильную связь: бухгалтерский и налоговый учет / А. Базарова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2008. - № 1.

54 Орлова И.П. Расходы на мобильную связь по корпоративному тарифу / И. П. Орлова И.П. // Российский налоговый курьер. – 2004. - № 15.

55 Фрейтак Н.К. Питание сотрудников: проблемы налогообложения / Н. К. Фрейтак // Российский налоговый курьер. -2003. - №17.

56 Якимович И. Питание сотрудников за счет работодателя / Якимович И. // Учет. Налоги. Право. – 2006. - № 5.

- 57 Букач Е. Учет расходов на бесплатное питание работников/ Е. Букач // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь. – 2005. - № 48.
- 58 Нурмухамедова Х. Организация учета расходов на питание работников // Х. Нурмухамедова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2010. - № 32.
- 59 Королев С.А. Расходы на питание учитываем правильно / С. А. Королев // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2009. - № 10.
- 60 Суслова Ю. Расходы на питание сотрудников организации: учет и налогообложение / Ю. Суслова // Финансовая газета. Региональный выпуск. -2008. - № 13.
- 61 Лукиных Л.В. Оплата работы за пределами установленной продолжительности рабочего времени, в выходные и нерабочие праздничные дни / Лукиных Л.В. // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. -2008. – № 16.
- 62 Косульникова М. Все нюансы работы в выходные и нерабочие праздничные дни / М. Косульникова // Кадровая служба и управление персоналом предприятия. – 2009. – № 10.
- 63 Гарифуллина Р.Ф. Как привлечь сотрудников к работе в выходные и праздники / Р. Ф. Гарифуллина Р.Ф. // "Зарплата". – 2007. - № 1.
- 64 Блинова М.В. Регулирование труда работников в выходные и праздничные дни / М. В. Блинова // Отдел кадров бюджетного учреждения. – 2008. - № 5.
- 65 Серебрякова А.В. Доплаты за тяжелую работу, работу во вредных и (или) опасных условиях труда / А. В. Серебрякова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. -2007. - № 5.
- 66 Стрелкова Н.В. Вредные условия труда / Н. В. Стрелкова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. -№ 11.
- 67 Дутчак А.В. Оплата труда за работу во вредных и опасных условиях / А. В. Дутчак // Трудовое право. -2009. - № 2.
- 68 Кривой В.И. Особенности регулирования труда лиц, работающих вахтовым методом: исходные начала / В. И. Кривой // Трудовое право. – 2007. - № 5.
- 69 Никитин В.В. Вахтовый метод работы: особенности налогообложения / В. В. Никитин // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2009. - № 19.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Положение об обеспечении сотрудников сотовой связью

Общество с ограниченной ответственностью «Ромашка»

(ООО «Ромашка»)

УТВЕРЖДАЮ:

Директор ООО «Ромашка»

И. И. Иванов

«01» января 2017 г.

1. Перечень должностей сотрудников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи:

- директор;
- заместитель директора;
- руководитель отдела продаж;
- менеджер по продажам;
- курьер.

2. Лимит расходов на сотовую связь в месяц составляет:

- директор – 2000 рублей;
- заместитель директора – 1500 рублей;
- руководитель отдела продаж – 1500 рублей;
- менеджер по продажам – 1000 рублей;
- курьер – 800 рублей.

В случае превышения установленного лимита расходов на сотовую связь, сотрудник предоставляет письменное заявление на единовременное повышение лимита на имя директора ООО «Ромашка» с указанием причин такого превышения. Заявление предоставляется в течение трех рабочих дней после окончания календарного месяца. Единовременное повышение лимита расходов на сотовую связь производится на основании приказа директора ООО «Ромашка».

Если превышение установленного лимита расходов на сотовую связь произошло по причинам, не связанным с исполнением сотрудником своих трудовых обязанностей, сотрудник обязуется компенсировать сумму превышения за счет собственных средств путем внесения в кассу ООО «Ромашка».

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ А

3. Корпоративная сотовая связь предоставляется работникам на основании договора, заключенного между ООО «Ромашка» и оператором связи ОАО «МТС».

4. Сотовые телефоны, а также сим-карты, принадлежащие ООО «Ромашка», выдаются сотрудникам в пользование под роспись в Журнале учета выданных телефонов и сим-карт (Приложение № 1 к настоящему Положению). В случае порчи (утраты) сотового телефона сотрудник компенсирует стоимость ремонта (стоимость телефона).

Сотрудники обязаны вернуть выданные им телефоны и сим-карты в день увольнения (перевода на должность, не указанную в п. 1). Иной срок возврата телефонов и сим-карт может устанавливаться для отдельных сотрудников в соответствии с приказом руководителя.

5. В случае использования сотрудниками, указанными в п. 1 настоящего Положения, личных сотовых телефонов и личных сим-карт, им выплачивается:

- компенсация за использование личного сотового телефона в размере 500 рублей в месяц;

- компенсация расходов на услуги сотовой связи – в размере фактически понесенных расходов на служебные переговоры, но не более суммы, установленной в п. 2 настоящего Положения.

6. Для получения компенсации, указанной в п. 5 настоящего Положения, сотрудник предоставляет в бухгалтерию ООО «Ромашка» на позднее 5-го числа месяца, следующего за расчетным, следующие документы:

- копия договора сотрудника с оператором сотовой связи;
- копия счета за услуги сотовой связи за расчетный месяц с детализацией (расшифровкой).

7. Компенсация выплачивается сотруднику не позднее 10-го числа месяца, следующего за расчетным.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Журнал учета выданных телефонов и сим-карт

Общество с ограниченной ответственностью «Ромашка»
(ООО «Ромашка»)

Приложение № 1 к Положению об
обеспечении сотрудников сотовой связью
от 01.01.2017г.

№	Телефон (марка, модель)	Сим-карта (оператор № телефона, тариф)	Выдача телефонов и сим-карт в пользование сотрудникам для выполнения трудовых обязанностей					Возврат телефонов и сим-карт сотрудниками				
			Дата выдачи	Сотрудник (должность, ФИО)	Состояние телефона / остаток денежных средств на счете на дату выдачи	Установленный срок возврата	Личная подпись сотрудника	Личная подпись работника, ответственного за хранение телефонов и сим-карт	Дата возврата	Состояние телефона / остаток денежных средств на счете на дату возврата	Личная подпись работника, ответственного за хранение телефонов и сим-карт	

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Приказ о единовременном повышении лимита расходов на сотовую связь

Общество с ограниченной ответственностью «Ромашка»

(ООО «Ромашка»)

02.02.2017

г. Красноярск

В целях признания расходов на сотовую связь, на основании п. 2. Положения об обеспечении сотрудников сотовой связью от 01.01.2017 г.,

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Повысить лимит расходов на сотовую связь за январь 2017 года менеджеру по продажам Петрову П. П. до 3000 рублей в связи с производственной необходимостью.

2. Главному бухгалтеру Сидоровой С. С. при принятии к учету расходов на сотовую связь за январь 2017 года руководствоваться пунктом 1 настоящего приказа.

3. Контроль за исполнением настоящего приказа возлагаю на себя.

Основание: заявление менеджера по продажам Петрова П. П. от 01.02.2017

Генеральный директор

И. И. Иванов

С приказом ознакомлены:

Главный бухгалтер

Сидорова С. С.

Менеджер по продажам

Петров П. П.

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Положение о предоставлении бесплатного питания работникам

Общество с ограниченной ответственностью «Ромашка»

(ООО «Ромашка»)

УТВЕРЖДАЮ:

Директор ООО «Ромашка»

И. И. Иванов

«01» января 2017 г.

1. Работодатель обязуется предоставлять работникам бесплатные обеды.
2. Ежедневно по рабочим дням с 12.00 до 15.00 работникам предоставляются бесплатные обеды в кафе "Крестьянский дворик", расположенном по адресу: ул. Крайняя, д. 4.
3. Работник имеет право на бесплатный обед на основании персонального пропуска, форма которого установлена администрацией ООО "Ромашка".
4. Администратор кафе "Крестьянский дворик" фиксирует факт предоставления работнику бесплатного обеда в журнале посещения. Предоставление питания по пропуску другого лица не допускается.
5. По окончании календарного месяца бухгалтерия определяет стоимость фактически предоставленного каждому работнику питания и включает в его облагаемый НДФЛ доход.
6. В случае отказа работника от обедов в кафе "Крестьянский дворик" их стоимость в денежной форме не компенсируется.

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Табель учета рабочего времени во вредных условиях труда

№	Дата	Ф.И.О. работника	Наименование установки или № помещения (аудитор., каб.)	Вид работ во ВУТ	Наименован ие вредного фактора	Время начала работ, час	Время оконча ния работ, час	Кол-во часов за день, отработа н.во ВУТ	Подпи сь работн ика

Подтверждаю правильность записи и подсчет отработанных часов за неделю

Руководитель подразделения

подпись

Ф.И.О.

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

ДОГОВОР ПОДРЯДА № 1 на выполнение работ

г. Красноярск

01 января 2017 года

Общество с ограниченной ответственностью «Ромашка», именуемое в дальнейшем «Заказчик», в лице генерального директора Иванова Ивана Ивановича, действующего на основании Устава, с одной стороны и Ф. И. О., именуемый в дальнейшем «Подрядчик», паспортные данные, адрес прописки, совместно именуемые «Стороны», заключили настоящий Договор о нижеследующем:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА

1.1. По настоящему Договору Подрядчик обязуется выполнить по заданию Заказчика следующую работу: систематизировать, сброшюровать и упаковать документы Заказчика в количестве 50 000 (Пятьдесят тысяч) листов и сдать результат Заказчику. Заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

1.2. На результат работы устанавливается гарантийный срок продолжительностью три года с момента принятия Заказчиком результата работы.

1.3. Подрядчик выполняет работу по брошюрованию из своих материалов и с помощью своего оборудования.

2. СРОКИ ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТЫ

2.1. Работа должна быть выполнена Подрядчиком в следующие сроки:

2.1.1. Начало выполнения работы — 23 января 2017 года.

2.1.2. Окончание выполнения работы — 22 февраля 2017 года.

3. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН

3.1. Подрядчик обязуется:

3.1.1. Выполнить работу в сроки, установленные п. 2.1 настоящего Договора.

3.2. Подрядчик вправе:

3.2.1. Для выполнения Договора привлекать к исполнению обязательств третьих лиц. Ответственность за их действия несет Подрядчик.

3.3. Заказчик обязуется оплатить Подрядчику цену работы в соответствии с разделом 4 настоящего Договора.

4. ЦЕНА РАБОТЫ

4.1. Цена работы, выполняемой Подрядчиком по настоящему Договору, составляет 50 000 (Пятьдесят тысяч) рублей.

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ Е

4.2. Оплата цены работы производится Заказчиком в следующем порядке:

4.2.1. Не позднее 25 января 2017 года Заказчик уплачивает Подрядчику аванс в размере 15 000 (Пятнадцать тысяч) рублей.

4.2.2. Оставшуюся часть цены работы в размере 35 000 (Тридцать пять тысяч) рублей Заказчик уплачивает Подрядчику в течение трех рабочих дней с момента передачи Подрядчиком результата работы Заказчику.

4.3. Оплата цены работы производится путем перечисления денежных средств на счет подрядчика.

5. ПОРЯДОК ПРИЕМКИ РЕЗУЛЬТАТА РАБОТЫ

5.1. Заказчик обязан в письменной форме сообщить Подрядчику о явных недостатках выполненной работы немедленно при приемке.

5.2. Подрядчик должен устранить недостатки результата работы в течение пяти дней с момента предъявления соответствующего требования Заказчика.

5.3. Сразу по окончании приемки результата выполненных работ Стороны подписывают акт приемки выполненных работ.

6. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН

6.1. В случае нарушения Подрядчиком срока выполнения работы Заказчик вправе предъявить требование об уплате неустойки в размере 0,1 процента от цены работы за каждый день просрочки.

6.2. В случае нарушения Заказчиком срока уплаты цены работы Подрядчик вправе предъявить Заказчику требование об уплате неустойки в размере 0,1 процента от не уплаченной в срок суммы за каждый день просрочки.

7. ПРОЧИЕ УСЛОВИЯ

7.1. Настоящий Договор вступает в силу с даты его подписания Сторонами и действует до момента исполнения Сторонами своих обязательств по Договору.

7.2. Все изменения и дополнения к настоящему Договору должны быть составлены в письменной форме и подписаны Сторонами.

8. АДРЕСА, РЕКВИЗИТЫ И ПОДПИСИ СТОРОН

<...>