

Льготное питание работников летних оздоровительных лагерей



Анатолий Вифлеемский,
директор Центра экономики образования,
доктор экономических наук

Порядок и условия привлечения педагогических и других работников к работе в летних оздоровительных лагерях, к проведению туристских походов, экспедиций, экскурсий и оплаты их труда, утверждённые приказом Министерства образования РФ от 29 марта 1993 г. № 113, имеющие ныне рекомендательный характер, но традиционно используемые на практике, в пункте 12 определяют, что «плата за питание работникам оздоровительных лагерей, находящихся за пределами мест их постоянного проживания, снижается на 50%...

Дополнительные расходы, связанные со снижением или освобождением от платы за питание работников, производятся за счёт средств, предусматриваемых на содержание лагеря». Однако налоговое законодательство устанавливает необходимость уплаты определённых налогов при льготном обеспечении работников питанием. Какие налоги необходимо уплатить и как избежать штрафных санкций.

Питание работников летних оздоровительных лагерей, в большинстве своём загородных и расположенных в местах, где нет возможности питаться где-либо ещё, объективно необходимо для функционирования этих учреждений. Вместе с тем бесплатное или льготное питание работников, в соответствии с действующим налоговым законодательством, — один из видов дохода работника.

Согласно пункту 1 статьи 210 Налогового кодекса РФ при определении налогоплательщиком налоговой базы должны быть учтены все доходы, полученные налогоплательщиком как

в денежной, так и в натуральной формах. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме регламентируются статьёй 211 НК РФ, которая претерпела весьма существенные изменения и с 1 января 2008 г. звучит следующим образом:

«1. При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их

цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному *статьёй 40* настоящего Кодекса.

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

2. К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- 1)** оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- 2)** полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой;
- 3)** оплата труда в натуральной форме».

Однако при этом помимо налога на доходы физических лиц есть ещё ряд других налогов, которые в определённых случаях придётся уплатить оздоровительному лагерю (детскому оздоровительному центру).

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость летнему оздоровительному центру придётся уплатить, если заблаговременно не позаботиться об освобождении от исчисления и уплаты НДС по статье 145 НК РФ. Согласно этой статье организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее — освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров

(работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учёта налога не превысила в совокупности два миллиона рублей. Если оздоровительный лагерь имеет меньший объём выручки, он может направить соответствующее уведомление об использовании права на освобождение от налога. При этом бюджетное финансирование в объёме выручки от реализации не учитывается.

Однако более крупные оздоровительные центры имеют выручку в размере, превышающем 2 млн за три месяца, так как основное финансирование их деятельности осуществляется при реализации путёвок, в том числе и с оплатой за счёт средств Фонда социального страхования РФ. Поэтому они должны уплачивать НДС.

В таком случае и стоимость питания сотрудников лагеря может облагаться НДС, даже если питание предоставляется полностью бесплатно. Налог должен исчисляться с рыночной стоимости питания. Это связано с тем, что объектом налогообложения по НДС признаётся как реализация, так и безвозмездная передача права собственности.

Однако здесь также есть ряд возможностей избежать налогообложения НДС.

1. Столовая лагеря переведена на уплату единого налога на вменённый доход (ЕНВД), следовательно, в силу пункта 4 статьи 346.26 НК РФ не признаётся плательщиком НДС в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом. Однако в этом случае есть свои сложности, связанные с размерами ЕНВД.

2. В ряде случаев можно использовать льготы в соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 149 НК РФ. В соответствии с этим подпунктом не подлежит налогообложению НДС реализация *продуктов питания, непосредственно произведённых*

студенческими и школьными столовыми, *столовыми других учебных заведений*, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведённых организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым. Причём льгота устанавливается только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств Фонда обязательного медицинского страхования. Поэтому если летний оздоровительный лагерь имеет статус учебного заведения (является учреждением дополнительного образования для детей), и если он получает финансирование из местного бюджета и ФСС РФ (доля финансирования в общем объёме значения не имеет), то можно использовать эту льготу по НДС.

3. Положения о 50%-ной оплате питания записываются в трудовые договоры работников (указываются в коллективном договоре). Если обязанность по предоставлению бесплатного (частично бесплатного) питания в соответствии с трудовыми и (или) коллективными договорами возложена на работодателя, то имеют место трудовые, а не гражданско-правовые правоотношения, следовательно, нельзя говорить о сделке по передаче права собственности на продукты питания, поэтому не возникает объекта обложения НДС. И в этом случае будет иметь место оплата труда в натуральной форме.

Этот подход может вызвать возражения налоговых органов, однако судебная практика не на их стороне. Так, например, в Постановлении Федерального арбитражного суда (ФАС) Северо-Кавказского округа от 23.06.2006 № Ф08-2701/2006-1114А кассационная инстанция пришла к выводу о том, что судебными инстанциями сделаны правильные выводы в отношении отсутствия объекта обложения налогом на добавленную стоимость по данному эпизоду со ссылкой на статьи 39, 146 НК РФ, так как передача продуктов питания в счёт натуральной оплаты труда не образует объект обложения налогом на добавленную стоимость.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 26.09.2005 № А44-1500/2005-15 указано, что согласно статье 131 Трудового

кодекса РФ выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству и международным договорам Российской Федерации. Таким образом, отношения по выдаче работникам готовых обедов в счёт оплаты труда являются трудовыми, а не гражданско-правовыми, в связи с чем такие операции не являются объектом налогообложения по НДС. Следовательно, у налоговой инспекции не было оснований для начисления обществу налога на добавленную стоимость, пеней и привлечения к ответственности за неуплату этого налога.

Налог на прибыль

В случае предоставления льготного питания сотрудникам оздоровительного лагеря необходимо также обратить внимание на следующие вопросы, связанные с исчислением и уплатой налога на прибыль: можно ли учесть при налогообложении прибыли затраты на льготное питание и как учесть расходы столовой.

На основании статьи 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. В то же время в силу пункта 25 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания

стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

Сочетание приведённых норм налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что если в трудовых и (или) коллективном договорах предусмотрена обязанность работодателя предоставлять льготное питание, то эти расходы учитываются при налогообложении прибыли. Если же ни в трудовом, ни в коллективном договорах льготное питание не упоминается, то затраты на его предоставление работникам при налогообложении прибыли не учитываются (такой вывод подтверждается и судебной практикой, в частности, Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 07.02.2007 № А43-5090/2006-16-151).

Следовательно, если указание о 50%-ной оплате питания не будет включено в трудовой договор работника, заключаемый с администрацией оздоровительного лагеря, то эти расходы нельзя будет учесть при расчёте налога на прибыль и должны производиться только из чистой прибыли лагеря.

При этом также следует иметь в виду следующие нюансы деятельности столовой оздоровительного лагеря. В соответствии с подпунктом 48 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на ремонт помещений, освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи), если подобные расходы не учитываются в соответствии со статьёй 275.1 Кодекса.

Из разъяснений Минфина России (Письма Минфина России от 05.09.2006 № 03-03-04/1/652, от 29.03.2007 № 03-03-06/1/186) следует, что если столовая обслуживает исключительно работников организации, то расходы на содержание помещения объекта общественного питания (столовой) следует включить в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Расходы на оплату труда работников столовой, состоящих в штате организации, учитываются для целей налогообложения прибыли в соответствии со статьёй 255 НК РФ (Письмо Минфина России от 17.04.2007 № 03-03-06/1/244).

Если же столовая обслуживает не только воспитанников и штатных работников лагеря, но и других лиц, например, работающих в лагере по договору подряда или возмездного оказания услуг, то в этом случае Минфин России предписывает учитывать отдельно доходы и расходы столовой от деятельности организации в порядке, предусмотренном статьёй 275.1 НК РФ (Письмо Минфина России от 04.04.2007 № 03-03-06/1/219). В соответствии со статьёй 275.1 Кодекса налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Естественно, что вести такой учёт в оздоровительном лагере будет сложно, поэтому питание лиц, не являющихся штатными работниками или воспитанниками оздоровительного лагеря, не должно афишироваться. Доказать факт питания посторонних должны будут налоговики, что сделать крайне сложно. Как показывает судебная практика, если нет доказательств, то суд встаёт на сторону организации (например, см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 07.05.2007 № Ф04-2543/2007(33746-А27-40).

Налог на доходы физических лиц и начисления на заработную плату

Итак, в трудовых договорах с работниками летних оздоровительных лагерей в случае исполнения федеральных рекомендаций об оплате 50% стоимости питания, необходимо делать запись о предоставлении льготного питания. На сумму предоставляемой льготы по питанию, являющейся доходом работника в натуральной форме, необходимо начислять налог на доходы физических лиц и удерживать из заработной платы каждого работника.

Кроме того, в этом случае стоимость льготного питания облагается ЕСН и страховыми пенсионными взносами (пункт 1 статьи 236 и пункт 1 статьи 237 НК РФ). Однако если расходы на питание не учитываются при налогообложении прибыли (если обязанность по обеспечению работников питанием не предусмотрена ни трудовым, ни коллективным договором), то и ЕСН они облагаться не будут (пункт 3 статьи 236 НК РФ). Однако придётся заплатить налог на прибыль с суммы оплаты (сама же оплата может производиться за счёт средств, получаемых от реализации путевок). Если оплата льготного питания работников производится за счёт целевых средств — бюджета или ФСС, то пункт 3 статьи 236 НК РФ не может быть применён и необходимо уплачивать ЕСН.

Согласно пункту 4 статьи 237 НК РФ обложение ЕСН стоимости предоставляемого питания либо части оплаченного питания производится исходя из его рыночной цены (с учётом НДС), определяемой согласно положениям статьи 40 НК РФ. Согласно пункту 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» налоговая база и объект обложения страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ определяются в том же порядке, что и для ЕСН.

В соответствии со статьёй 3 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» страховые взносы необходимо начислять на сумму оплаты труда по всем основаниям. Поэтому если льготное питание является частью системы оплаты труда, то уплачивать страховые взносы

нужно; если оно не входит в оплату труда, то взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на него не начисляются согласно пункту 3 Правил страхования (утверждены постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184 «Об утверждении Правил начисления, учёта и расходования средств на осуществление обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

Однако здесь есть сложности, связанные с наличием Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ (утверждён Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765). Перечень этот закрытый, и оплата питания в нём фигурирует только применительно к случаям обязательного обеспечения (лечебно-профилактическим питанием и др.). Поэтому представители ФСС при проверках требуют уплаты и этих страховых взносов на все выплаты, которые прямо не указаны в Перечне. Однако в большинстве случаев суды признают такую позицию органов ФСС РФ неправомерной. Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2007 № Ф04-3009/2007(34253-А03-32) указывается, что объектом обложения страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний являются не любые выплаты работодателя в пользу его сотрудников, а исключительно выплаты, начисленные работникам за их труд.

Единый налог на вменённый доход

К сожалению, с течением времени появляются всё новые и новые проблемы, связанные с обеспечением работников оздоровительных лагерей льготным питанием. Вопросы возникают всё чаще с необходимостью уплаты единого налога на вменённый доход на деятельность столовой оздоровительного лагеря.

Согласно пункту 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания, а также через такие объекты, не имеющие зала обслуживания посетителей. В соответствии со статьёй 346.27 НК РФ к услугам общественного питания относятся услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Под площадью зала обслуживания посетителей понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов (статья 346.27 НК РФ).

Применение системы налогообложения в виде ЕНВД в отношении деятельности по оказанию услуг общественного питания не ставится в зависимость от размера дохода, извлекаемого от её осуществления. Следовательно, если организация оказывает своим работникам услуги питания за плату через объект общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м или такой объект, не имеющих зала обслуживания, то эта деятельность подлежит переводу на уплату ЕНВД.

В то же время на систему в виде ЕНВД переводится предпринимательская деятельность (абз. 1 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ). Поскольку её определения нет в НК РФ, на основании пункта 1 статьи 11 НК РФ следует использовать нормы гражданского права. В силу пункта 1 статьи 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуще-

ствляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Естественно, что оздоровительные лагеря организуются отнюдь не для организации питания сотрудников (и даже не для организации питания воспитанников). Поэтому необходимость перевода столовой лагеря на ЕНВД весьма спорна.

Судебная практика, касающаяся непосредственно оздоровительных лагерей, нам неизвестна, а вот предприятиям, имеющим собственные, закрытые для сторонних посетителей столовые, уже пришлось отбиваться в судах от нападков налоговых органов. Причём суда становились на сторону предприятий. Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2007 № Ф04-1693/2007(32724-А03-7) суд сделал вывод о том, что столовая организована в соответствии с коллективным договором, предусмотрена только для работников предприятия, находится на его территории, что исключает возможность доступа в неё посторонних лиц. Целью деятельности столовой не является извлечение прибыли. Суд правильно отметил, что деятельность предприятия в части работы столовой не подлежит налогообложению ЕНВД и, следовательно, привлечение предприятия к налоговой ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по ЕНВД и взыскание налоговой санкции неправомерны. Ссылки инспекции на Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93 и Государственный стандарт РФ «Услуги общественного питания. Общие требования. ГОСТ Р 50764-95» применимы в части установления терминов и определения основных понятий в области общественного питания. Для целей налогообложения следует руководствоваться целью деятельности предприятия. **НО**

г. Нижний Новгород