

LT in Focus

Новое в подходе к учету бонусов и компенсационных выплат сотрудникам

Выплата бонусов управляющему персоналу организации, а также выплата компенсаций сотрудникам при увольнении по соглашению сторон в настоящее время является широко распространенной практикой. Тем не менее налоговые органы и арбитражные суды неоднозначно относятся к размеру указанных выплат, учитываемых в составе расходов по налогу на прибыль организаций. В данном выпуске эксперты «Делойта» обобщают существующую практику, делятся мнениями и дают рекомендации относительно отражения данных расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций. Особое внимание уделяется недавнему делу компании «РусГидро»*, в ходе которого арбитражный суд встал на сторону налогоплательщика, детально рассмотрев аргументы, представленные компанией, а также выводы других арбитражных судов по аналогичным вопросам.

[Выплата компенсаций при увольнении сотрудников](#)

[Выплата бонусов управляющему персоналу](#)

Выплата компенсаций при увольнении сотрудников

Нормативное регулирование

Ст. 178 ТК РФ предусмотрено право сотрудников, увольняемых в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации, на получение от работодателя выходного пособия, а также сохранение среднего месячного заработка на период трудоустройства.

На основании п. 9 ст. 255 НК РФ расходами на оплату труда признаются начисления увольняемым сотрудникам, освобождаемым от выполнения обязанностей в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика. Таким образом, НК РФ прямо предусматривает право налогоплательщика отнести к расходам компенсационные выплаты сотрудникам, увольнение которых связано с указанными обстоятельствами.

Одновременно с этим ст. 178 ТК РФ предусматривает, что трудовым договором могут допускаться и другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий. Этому положению соответствует п. 25 ст. 255 НК РФ, который позволяет учитывать те или иные выплаты, произведенные в пользу сотрудников на основании трудового и/или коллективного договора.

Позиция арбитражных судов и налоговых органов

На практике мы видим, что в последнее время в ходе проведения налоговых проверок организаций налоговые органы уделяют все больше внимания размеру компенсаций, выплачиваемых сотрудникам при увольнении по соглашению сторон, для целей исчисления налога на прибыль организаций.

Ключевые аргументы налоговых органов заключаются в следующем:

- компенсации при увольнении не носят стимулирующий характер ввиду того, что сотрудник расторгает трудовые отношения с организацией и не имеет возможности в будущем приносить ей прибыль;
- увольнение, фактически осуществленное с целью сокращения штата, юридически было оформлено иначе (расторжение трудового договора по соглашению сторон);

- размер компенсаций при увольнении документально не подтвержден или подтвержден только в соглашении о прекращении трудовых отношений, которое, по мнению налоговых органов, не является частью трудового договора, поскольку не содержит сведений и/или условий, обязательных для включения в трудовой договор, и заключено незадолго до его расторжения.
- увольнение по соглашению сторон закрепляет обязательства для сотрудников по сохранению режима конфиденциальности в отношении информации, полученной ими в процессе ведения трудовой деятельности, что, в свою очередь, позволяет снизить репутационные риски компании и, соответственно, также говорит об экономической обоснованности данной формы расторжения трудовых отношений****;

Как правило, внимание налоговых органов привлекают выплаты компенсаций при увольнении сотрудников в размере более пяти среднемесячных заработков, что, по мнению налоговых органов, требует от налогоплательщика отдельного подтверждения экономической обоснованности таких расходов.

На сегодняшний день мы видим активное развитие судебной практики и совершенствование подходов к анализу обоснованности включения данных затрат в расходы по налогу на прибыль организаций. В частности, арбитражные суды в настоящий момент детально анализируют фактические обстоятельства, связанные с причинами увольнения и переговоры сторон, предшествующие заключению соглашения о расторжении трудового договора. Принимая решения в пользу налогоплательщиков, арбитражные суды делают в том числе следующие выводы:

- тот факт, что выплата компенсации при расторжении трудового договора по соглашению сторон производится на основании приложения/дополнительного соглашения к трудовому договору, в том числе соглашения о расторжении трудового договора, не может быть основанием для признания расходов необоснованными или не подтвержденными документально, так как такие соглашения являются неотъемлемой частью основного договора и могут быть включены в расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций в соответствии с п. 9 ст. 255 НК РФ**;
- приложением/дополнительным соглашением к трудовому договору, в том числе соглашением о расторжении трудового договора, предусматривается размер компенсации, выплачиваемой при увольнении сотрудника, и может допускаться освобождение компании от любых возможных выплат в пользу сотрудника в дальнейшем, что очевидно свидетельствует о наличии экономической выгоды для компании. Более того, после подписания такого дополнительного соглашения у бывшего сотрудника отсутствуют основания для подачи заявления в арбитражный суд о нарушении его прав в связи с увольнением***;

- вывод о том, что расходы на выплату компенсации при увольнении не являются экономически обоснованными, не может следовать из того факта, что сотрудник в дальнейшем не сможет приносить доход организации с помощью результатов своего труда. Выплата компенсации при увольнении по соглашению сторон может по существу выполнять роль выходного пособия и/или платы за согласие сотрудника отказаться от трудового договора****.
- Фактически указанные выплаты создают побудительный мотив в случае отсутствия формальных оснований для расторжения трудового договора с сотрудником. Также при использовании указанного способа у компании сохраняется возможность оперативно достигнуть экономии на заработной плате, наняв более эффективных сотрудников, что невозможно в связи с ограничениями трудового законодательства при выборе варианта с сокращением штата;
- у налоговых органов отсутствуют полномочия по оценке целесообразности расходов налогоплательщика.

Таким образом, компаниям в отдельных случаях удается отстоять свою позицию, указав на то, что при отсутствии формальных причин для расторжения трудовых договоров с сотрудниками по инициативе работодателя возможно лишь два пути прекращения трудовых отношений: сокращение штата или расторжение договора по соглашению сторон. При этом зачастую сокращение штата требует больших затрат, времени и ресурсов. В обоснование своей позиции в отношении выбора в качестве способа прекращения трудовых отношений с конкретным сотрудником расторжение трудового договора по соглашению сторон организация-налогоплательщик может предоставить сравнение расчета компенсации, выплачиваемой при расторжении трудовых отношений по соглашению сторон, и расчета затрат, которые понес бы работодатель в том случае, если бы трудовые отношения между компанией и сотрудниками не были прекращены вовсе либо были бы прекращены в связи с сокращением штата.

Наши рекомендации

Мы рекомендуем компаниям удостовериться, что положение о возможности выплаты компенсации при увольнении сотруднику включено в трудовой договор и/или дополнительное соглашение к нему, а также доработать внутренние локальные нормативные акты и закрепить в них порядок расчета и выплаты компенсаций при увольнении. Также мы рекомендуем убедиться в том, что причины увольнения сотрудника по соглашению сторон могут быть подтверждены документально, в том числе детали переговоров о расторжении трудового договора. Дополнительным аргументом в пользу прекращения трудовых отношений по соглашению сторон, особенно в случае выплаты

компенсации, превышающей пять среднемесячных заработков, может послужить довод о том, что решение с сокращением штата несет большую степень репутационного риска для организации, а также существует вероятность дополнительного возникновения судебных издержек в случае подачи уволенными сотрудниками жалоб. В то же время необходимость ротации и увольнения кадров может быть направлена на повышение эффективности деятельности организации, снижение операционных затрат, что становится затруднительным ввиду наличия ряда ограничений трудового законодательства в части предоставляемых прав сокращенным сотрудникам.

**Определение ВС РФ от 23 сентября 2016 года № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015; Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 сентября 2018 года по делу № А40-248663/17-108-4531

***Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 сентября 2018 года по делу № А40-248663/17-108-4531

****Решение Арбитражного суда г. Москвы от 16 августа 2017 года по делу № А40-54133/2017, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 ноября 2017 года № 09АП-46141/2017 по делу № А40-72341/2017; Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 сентября 2018 года по делу № А40-248663/17-108-4531

Выплата бонусов управляющему персоналу

Нормативное регулирование

Согласно действующему трудовому законодательству (ст. 129 ТК РФ) любые поощрительные и стимулирующие выплаты сотрудникам, в том числе годовые бонусы, являются составной частью оплаты труда сотрудника (заработной платы). В то же время трудовое законодательство предусматривает возможность выплат бонусов сотрудникам по различным причинам и основаниям, а система премирования (виды стимулирующих выплат, порядок их расчета и условия назначения) разрабатывается каждой организацией самостоятельно и фиксируется в трудовых или коллективных договорах, а также в локальных нормативных актах организации (например, в положении о премировании сотрудников).

Таким образом, на данный момент в российском законодательстве отсутствуют какие-либо установленные ограничения в отношении максимально возможного размера годового бонуса.

Различные виды бонусов, в том числе устанавливаемые организациями самостоятельно, будучи включенными ТК РФ в состав оплаты труда сотрудника, могут быть учтены в расходах на оплату труда на основании п. 2

ст. 255 НК РФ. Кроме того, как отмечалось выше, п. 25 ст. 255 НК РФ предоставляет налогоплательщику право при расчете налога на прибыль организаций учитывать в числе расходов любые виды расходов, произведенных в пользу сотрудника, предусмотренных трудовым договором и/или коллективным договором.

Вместе с тем не следует забывать о том, что п. 1 ст. 252 НК РФ устанавливает критерии признания расходов в качестве уменьшающих доходы в целях исчисления налога на прибыль организаций: наличие документального подтверждения и обоснованности произведенных расходов. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. В силу п. 49 ст. 270 НК РФ расходы, не соответствующие указанному критерию, не могут быть учтены при определении налоговой базы.

Таким образом, ключевыми критериями в вопросе возможности отражения расходов на выплату бонусов сотрудникам организации, занимающей ключевые руководящие позиции, являются деловая цель и экономическая обоснованность произведенных выплат.

Позиция судов и налоговых органов

Обобщая существующую практику, мы видим, что налоговые органы в обоснование своих позиций приводят следующие доводы:

- понесенные расходы не привели к получению организацией доходов или не соответствуют размеру полученных доходов;
- общим результатом деятельности компании является убыток;
- расчет бонусов произведен неверно, без документального подтверждения факта выполнения ключевых показателей эффективности (далее — «КПЭ»);
- лицо, назначающее выплату годового бонуса сотруднику, находилось в должностной зависимости с сотрудником, получающим бонус;
- размер выплаченных годовых бонусов не соответствовал трудовым показателям сотрудника, которые явились основанием для премирования;

- источником средств, потраченных на выплату бонусов сотрудникам, являлись средства негосударственного пенсионного фонда, результаты доверительного управления которым являлись убыточными для конечных бенефициаров.

Тем не менее недавняя судебная практика, и в частности дело компании «РусГидро»*****, дает основания полагать, что у налогоплательщиков, имеющих достаточное документальное и методологическое обоснование выплат, существуют высокие шансы на то, чтобы отстоять свою позицию в суде, поскольку, подобно ситуации с вопросом о выплате компенсаций при увольнении сотрудников, рассмотренным выше, мы наблюдаем тенденцию к более детальному изучению судами материалов дела. В частности, суды стали более внимательно подходить к анализу корректности расчета бонусов, проверке фактического выполнения КПЭ премированными сотрудниками и компании в целом и его документального подтверждения, а также порядку принятия решений о выплате бонусов.

Наши рекомендации

Для защиты позиции относительно учета бонусов для целей исчисления налога на прибыль организаций мы рекомендуем заранее подготовить документальное и экономическое обоснование таких выплат сотрудникам, а именно:

- удостовериться в наличии локальных нормативных документов, содержащих точный список оснований для выплаты бонусов, порядок их расчета и назначения, а также в наличии соответствующих положений о премировании в трудовом или коллективном договоре;
- подготовить документальное подтверждение соблюдения премированными сотрудниками и

компании в целом условий, необходимых для принятия решения о выплате бонусов;

- подготовить документы, подтверждающие расчеты бонусов и их взаимосвязь с финансовыми показателями сотрудника и компании в целом;
- установить взаимосвязь между финансовыми показателями компании и вкладом (трудовыми достижениями) сотрудника. Другими словами, размер премии должен определяться в зависимости от выполнения КПЭ. Данные показатели, в свою очередь, должны быть напрямую связаны с прибыльностью компании в текущих и будущих периодах;

*****Решение Арбитражного суда г. Москвы от 18 мая 2017 года по делу № А40-8486/17-20-117

*****Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 17 сентября 2018 года по делу № А40-248663/17-108-4531

- определить порядок назначения и выплаты бонусов, который, среди прочего, исключает возникновения возможных претензий к соподчиненности;
- подготовить документальное подтверждение соблюдения порядка принятия решения о назначении и выплате бонусов.

Обобщая вышеизложенное, несмотря на то что сложившаяся судебная практика на данный момент не позволяет исключить риски оспаривания бонусов сотрудникам в составе расходов по налогу на прибыль, мы полагаем, что необходимая документальная и методологическая подготовка может существенно снизить уровень данных рисков.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Департамент консультирования по налогообложению и праву



Юлия Орлова

Партнер

yorlova@deloitte.ru



Никита Сошников

Старший менеджер

nsosnikov@deloitte.ru



Рузанна Беккер

Менеджер

rbekker@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 264 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.