Письмо Федеральной налоговой службы от 1 апреля 2011 г. N КЕ-4-3/5165 "О порядке учета в целях налогообложения прибыли выплат в виде премий за результаты хозяйственной деятельности"

Статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) установлены общие условия учета расходов, принимаемых в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, а именно: расходы должны быть экономически обоснованы, подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации и произведены для осуществления деятельности, связанной с получением дохода.

Согласно статье 255 Налогового кодекса в целях исчисления налога на прибыль в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

По смыслу указанной нормы Налогового кодекса расходами на оплату труда являются только те денежные выплаты, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации, трудовым законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. Причем, данные выплаты должны производиться за исполнение работником должностных функций (должностных обязанностей), то есть, за труд; и несение таких расходов является обязанностью работодателя в соответствии с трудовым законодательством.

При этом в соответствии с пунктом 21 статьи 270 Налогового кодекса в целях налогообложения прибыли не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, в целях статьи 255 Налогового кодекса при квалификации начисляемых в пользу работников сумм в качестве расходов на оплату труда следует исходить из того, что размер оплаты считается установленным, если из условий трудового договора можно достоверно определить, какая сумма заработной платы причитается ему за фактически выполненный объем работы. Кроме того, размер оплаты считается установленным, если работник, не получив причитающуюся по условиям трудового договора оплату труда в денежном или натуральном выражении, может, исходя из условий трудового договора, потребовать от работодателя оплатить за выполненный объем работ конкретную сумму денежных средств.

Исходя из изложенного, для учета сумм премий в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли необходимо:

- наличие документов, подтверждающих отношение выплат в виде премий к системе оплаты труда в организации. Для этого выплаты должны быть установлены в трудовых договорах с работниками или трудовые договоры должны содержать ссылку на локальный нормативный акт, регулирующий обязанности работодателя в части оплаты и (или) стимулирования труда работников. При этом отношения по оплате труда можно считать установленными, если условиями трудового договора или локальных нормативных актов размер причитающихся к получению работником выплат может быть однозначно определен из согласованных условий. Иными словами, совокупность документов, определяющих обязанность работодателя по оплате и стимулированию

труда, должна четко определять систему отношений по выплате премий за труд, то есть однозначный порядок расчета обязательных к выплате работодателем премий, которые основой для своего исчисления имеют конкретные показатели оценки труда работников (время труда, объем труда, качество труда (при возможности его формализации), иные показатели, характеризующие итоги труда). В противном случае, если условия трудовых договоров или локальных нормативных актов не позволяют однозначно определить причитающуюся к выплате работнику сумму исходя из достигнутых им (или трудовым коллективом) показателей оценки труда, то права и обязанности работника и работодателя в этой части следует считать не установленными;

- документы, подтверждающие достижение работниками конкретных показателей оценки труда (фактически отработанное время, количество созданных трудом материальных ценностей, суммы полученного с привлечением труда доходов и пр.);

- первичные документы о начислении конкретных сумм выплат в пользу работников по действующей в организации системе оплаты труда, оформленные в соответствии с законодательством.

Исходя из изложенного, в том случае, если в трудовом договоре закреплено, что работнику полагается денежная премия в рамках системы оплаты труда, то есть, соблюдены все вышеперечисленные условия, то такая премия учитывается в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли.

Если же премия не является составной частью заработной платы, а выплачивается по иным основаниям, то подобные выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Как следует из обращения, в коллективном договоре организации прописано следующее: "за основные результаты хозяйственной деятельности выплачивается премия в соответствии с Положением о премировании персонала".

В Положении о премировании персонала указано, что базовый для организации процент премии рассчитывается по выполнению общих для организации условий премирования, а показатели премирования вводятся в действие приказом Генерального директора по согласованию с профсоюзом.

Расчеты показателей премирования (процент увеличения или уменьшения премии относительно базовой) не оговорены ни в коллективном договоре, ни в Положении о премировании, а утверждаются только приказом Генерального директора.

По вопросам трудовых отношений, затронутых в вашем обращении, ФНС России был направлен запрос в Роструд, который письмом от 16.09.2010 N 4376-ТЗ разъяснил следующее.

Понятие заработной платы установлено статьей 129 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - Трудовой кодекс), согласно которой заработная плата (оплата труда работника) - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Вознаграждение за труд согласно статье 129 Трудового кодекса состоит из трех частей: основной, компенсационной и стимулирующей. В соответствии со статьей 57 Трудового кодекса условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты) являются обязательными для включения в трудовой договор.

Заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в

соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования, устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (часть 2 статьи 135 Трудового кодекса).

Исходя из изложенной в письме ситуации, выплата премии за основные результаты хозяйственной деятельности предусмотрена коллективным договором организации, а условия ее выплаты определены в Положении о премировании персонала. В соответствии с данным Положением показатели премирования устанавливаются генеральным директором по согласованию с профсоюзным органом.

Другими словами, фактически выплата премии за основные результаты хозяйственной деятельности регулируется локальным нормативным актом, принятым в соответствии с положениями Трудового кодекса.

В связи с этим и учитывая, что в состав заработной платы работника входят выплаты, предусмотренные системой оплаты труда, применяемые у работодателя и закрепленные в коллективном договоре, соглашении, локальном нормативном акте работодателя, в трудовом договоре с работником, указанная в обращении премия в соответствии со статьей 129 Трудового кодекса, является составной частью заработной платы работника.

Для целей налогообложения прибыли это означает, что выплаты в виде премии за основные результаты хозяйственной деятельности, являющиеся в соответствии с требованиями Трудового кодекса составной частью заработной платы, учитываются в составе расходов на оплату труда на основании статьи 255 Налогового кодекса.

Действительный государственный советник РФ 3-го класса — Е.В. Козлова