

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ И КОМПЕНСАЦИЙ, ВЫПЛАЧИВАЕМЫХ ЧЛЕНАМ СОВЕТА ДИРЕКТОРОВ И РЕВИЗИОННОЙ КОМИССИИ ООО



Арбузова Ю.В.

Директор юридического
департамента
консалтинговой
группы «ТАКО»

Совет директоров как орган управления широко представлен в акционерных обществах, в то время как в обществах с ограниченной ответственностью он встречается нечасто. Причина этого в самой организационной форме, поскольку ООО создаются, в первую очередь, с целью личного участия собственников в бизнесе. Что касается акционерных обществ, то целью их создания является объединение капитала. Именно опосредованное участие акционеров в деятельности акционерного общества требует наличия коллегиального органа, представляющего и защищающего их интересы, каким и является совет директоров.

Участники общества с ограниченной ответственностью, как правило, не испытывают такой необходимости. Поэтому и на законодательном уровне образование совета директоров является правом ООО, вне зависимости от числа участников общества (п. 2 ст. 32 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», далее — Закон об ООО).

Вместе с тем для стратегического руководства обществом собственники (участники) при определенных условиях все же формируют совет директоров. В этом случае порядок образования и деятельности совета директоров, прекращения полномочий членов совета директоров и компетенция председателя совета директоров определяются уставом. К компетенции совета директоров, как правило, относятся вопросы определения основных направлений деятельности общества, предварительного рассмотрения существенных для общества сделок, утверждения или принятия документов, регулирующих организацию деятельности общества (внутренних документов общества), создания филиалов и открытия представительств общества и т. д. (п. 2.1 ст. 32 Закона об ООО).

Для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества уставом ООО может быть предусмотрено образование ревизионной комиссии (ревизора) общества. Причем в обществах, имеющих более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) общества является обязательным (п. 6 ст. 32 Закона об ООО).

В соответствии с законодательством по решению общего собрания участников общества членам совета директоров в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением указанных обязанностей. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания участников общества. Отметим, что выплата вознаграждений и (или) компенсаций членам ревизионной комиссии ООО прямо законодательством не предусмотрена. Однако это не запрещает общему собранию участников общества принять такое решение (п. 2 ст. 33 Закона об ООО).

Ни Гражданский кодекс РФ, ни Закон об ООО, ни иные гражданско-правовые акты не определяют источники выплаты вознаграждений (компенсаций) членам совета директоров и ревизионных комиссий ООО, а также не от-

ражают взаимосвязь возможности их выплаты с наличием прибыли у общества. Вместе с тем, на практике нередко высказывается мнение, что выплата вознаграждений и компенсаций членам совета директоров и ревизионных комиссий должна осуществляться исключительно за счет прибыли общества, а при отсутствии таковой за отчетный период не производиться. Это не вполне верно.

Порядок выплаты вознаграждения, а также порядок компенсации понесенных членами совета директоров и ревизионных комиссий расходов может определяться общим собранием участников. Соответственно, отказ в таких выплатах из-за отсутствия у общества прибыли может быть обоснован только в том случае, если уставом общества или внутренними нормативными документами определено, что единственным источником для них является прибыль (финансовый результат деятельности общества за отчетный период).

Аналогичная позиция изложена и в некоторых судебных актах федеральных арбитражных судов (в частности, см. Постановление ФАС Поволжского округа от 31.01.2011 г. по делу № А65-7203/2010).

Остановимся далее на налоговых последствиях указанных выплат.

Налог на прибыль организаций

Выбор обществом источника выплаты вознаграждения (компенсаций) членам совета директоров и ревизионной комиссии никоим образом не связан с порядком признания этих выплат в составе расходов для целей налогообложения налогом на прибыль. Так, главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) предусмотрено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются суммы вознаграждений и иных выплат членам совета

директоров (п. 48.8 ст. 270 НК РФ). Эта норма действует с 01 января 2009 года.

Отметим, что норма п. 48.8 ст. 270 НК РФ запрещает учитывать для целей налогообложения прибыли (уменьшать налоговую базу) расходы на выплаты членам совета директоров вне зависимости от того, какими документами оформлены отношения с ними. То есть не имеет значения, производятся выплаты только на основании решения общего собрания участников или



с членами совета директоров заключены соглашения гражданско-правового характера.

Если же член совета директоров состоит в штате общества и с ним заключен трудовой договор по иной должности, либо он исполняет другие обязанности, не связанные с участием в совете директоров общества, на основании гражданско-правового договора, для целей налогообложения прибыли необходимо разграничить выплаты, связанные с исполнением им трудовых и иных обязанностей, выполняемых на основании соответствующих договоров, и функций члена совета директоров (см. Письмо Минфина России от 09.10.2006 г. № 03-05-02-04/155).

Необходимость такого разграничения заключается в том, что при исчислении налога на прибыль не будут учитываться только те выплаты, которые произведены такому лицу на основании п. 2 ст. 32 Закона об ООО за выполнение им функций члена совета директоров. Выплаты же в пользу состоящих в штате организации членов совета директоров за выполнение обязанностей, не связанных с функциями члена совета, включаются в состав расходов в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке, то есть на основании п. 1 ст. 255 НК РФ. Это следует, в частности, из писем Минфина России от 22.05.2009 г. № 03-03-07/12, от 12.03.2009 г. № 03-03-06/1/123 и от 05.03.2010 г. № 03-03-06/1/116. Такие расходы учитываются в целях налогообложения прибыли при условии соответствия их критериям, поименованным в ст. 252 НК РФ (расходы должны быть обоснованы, т. е. выплаты должны быть предусмотрены трудовым или гражданско-правовым договором, и документально подтверждены).

По поводу отражения в налоговом учете выплат членам ревизионной комиссии НК РФ не содержит четких указаний. Особенности при-

знания в целях налогообложения прибыли вознаграждений (компенсаций) ревизорам зависят от того, как оформлены взаимоотношения между ними и обществом. При этом имеет значение, заключался ли с членом ревизионной комиссии гражданско-правовой договор на оказание услуг либо вознаграждение выплачивается только на основании решения общего собрания участников.

Если после избрания общим собранием участников ревизионной комиссии общества с каждым из ее членов был заключен договор гражданско-правового характера (либо трудовой договор), вознаграждение ревизору, предусмотренное таким договором, подлежит учету в целях налогообложения прибыли на основании ст. 255 НК РФ, в т. ч. как расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), при условии надлежащего документального оформления согласно п. 1 ст. 252 НК РФ (Письмо Минфина России от 19.01.2006 г. № 03-03-04/1/48).

Вопросы вызывает ситуация, когда выплаты членам ревизионной комиссии производятся только на основании решения общего собрания участников без оформления договоров. Можно ли учесть такие выплаты при налогообложении прибыли, опираясь на норму п. 21 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации?

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 23.11.2004 г. № 03-03-01-04/1/135, применять данную норму в рассматриваемом случае нельзя, поскольку члены ревизионной комиссии не связаны с обществом каким-либо договором, возникающие между ними отношения не являются ни трудовыми, ни гражданско-правовыми. Они выполняют свои функции на основа-

нии решения общего собрания участников общества.

Кроме того, согласно п. 21 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо выплат на основании трудовых договоров (контрактов). Поэтому вознаграждение, выплачиваемое членам ревизионной комиссии только на основании решения общего собрания, не учитывается в составе расходов при налогообложении прибыли, а подлежит выплате за счет прибыли общества, оставшейся после уплаты налогов.

Выплаты членам ревизионной комиссии в этом случае нельзя учесть для целей налогообложения прибыли и в качестве расходов на управление организацией. В компетенцию ревизоров входит только проверка финансово-хозяйственной деятельности. Иными словами, ревизионная комиссия осуществляет не управленческую, а контрольную функцию. Такая деятельность не может квалифицироваться как управление организацией или отдельными ее подразделениями в смысле подп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ. Поэтому расходы общества на выплату вознаграждений членам ревизионной комиссии в данном случае не уменьшают налогооблагаемую прибыль общества. Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 02.03.2006 г. № 03-03-04/1/166.

Вместе с тем, приведенная позиция Минфина России не является бесспорной. Имеются судебные решения, согласно которым отражение в целях налогообложения прибыли выплат членам ревизионной комиссии в качестве расходов на управление организацией признано правомочным (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 18.12.2006 г. по делу № А54-1667/2006С2). Как следует из текста приведенного судеб-

ного акта, ревизионная комиссия избрана для осуществления контроля за финансовой деятельностью организации. Вознаграждения членам ревизионной комиссии экономически оправданны и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ). Поэтому суммы вознаграждения, выплаченные членам ревизионной комиссии, могут быть отнесены как к расходам на управление организацией или отдельными ее подразделениями, так и к расходам на приобретение названных услуг.

Имеются и другие судебные акты, согласно которым суды признали правомочным признание в целях налогообложения прибыли расходов на выплаты вознаграждения членам ревизионной комиссии, исполняющим свои функции лишь на основании решения общего собрания участников либо утвержденного им положения, т. е. в отсутствие трудовых и гражданско-правовых договоров (см., в частности, Определение ВАС РФ от 18.08.2009 г. № ВАС-10023/09, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.03.2008 г. № Ф03-А59/07-2/6442).

Вместе с тем, имеются судебные решения, в которых суды, руководствуясь п. 1 ст. 270 НК РФ, признавали правомочным именно невключение в состав расходов в целях налогообложения прибыли выплат членам ревизионной комиссии в рассматриваемой ситуации (см., например, постановления ФАС Московского округа от 24.01.2011 г. № КА-А40/17017-10 и от 23.04.2008 г. № КА-А40/2271-08).

Соответственно, принимая решение об уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль на сумму выплат членам ревизионной комиссии, которые производятся исключительно на основании решения общего собрания участников ООО либо утвержденных им положений, организации необходимо понимать, что такая позиция сопряжена с налоговыми рисками.



Налог на доходы физических лиц

Выплаты, осуществляемые обществом членам совета директоров и ревизионной комиссии, подлежат налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке, за исключением следующего.

Согласно п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ все виды компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, связанных, в частности, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая возмещение командировочных расходов).

Порядок налогообложения, применяемый к выплатам, производимым командированным работникам, используется также в отношении лиц, находящихся во властном или административном подчинении организации, а также членов совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающих (выезжающих) для участия в заседании

совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

То есть на основании п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц выплаты членам совета директоров в виде возмещения расходов на проезд и наем жилого помещения только в связи с их участием в заседании совета директоров.

Однако ревизионная комиссия общества с ограниченной ответственностью не является органом, аналогичным совету директоров или правлению компании, а поездки членов ревизионной комиссии в целях осуществления контроля за деятельностью общества либо его подразделений не являются поездками для участия в заседании органа правления организации. Соответственно, выплаты, производимые членам ревизионной комиссии в связи с их поездками в целях осуществления контроля за деятельностью общества, подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Аналогичной позиции придерживаются и контролирующие органы (см. Письмо Минфина России от 03.07.2006 г. № 03-05-01-05/129).

Страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование

Исчисление и уплата страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское, а также социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством регулируются Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее — Закон № 212-ФЗ).

В соответствии со ст. 5 указанного закона плательщиками страховых взносов являются организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является вы-

полнение работ, оказание услуг (п. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

Перечень выплат и вознаграждений, не облагаемых страховыми взносами, является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию. Выплаты членам совета директоров в указанном перечне поименованы только в контексте возмещения расходов членам совета директоров, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании, аналогичных расходам на командировки.

Признаются ли выплаты членам совета директоров и ревизионной комиссии объектом обложения страховыми взносами?

В 2010 году Минздравсоцразвития России высказывало позицию, согласно которой вознаграждения членам совета директоров и ревизионной комиссии данными взносами не облагаются, поскольку такие выплаты производятся на основании решения общего собрания участников общества, а не в соответствии с трудовыми или гражданско-правовыми договорами, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (см. письма Минздравсоцразвития России от 05.08.2010 г. № 2519-19, от 07.05.2010 г. № 1145-19 и от 01.03.2010 г. № 421-193). Указанная позиция осталась неизменной и по настоящее время. Если отсутствуют трудовые отношения и гражданско-правовые договоры, соответственно, нет и объекта обложения страховыми взносами.

В то же время, если на исполнение обязанностей членов совета директоров и членов ревизионной комиссии с физическими лицами заключены гражданско-правовые договоры, вознаграждения, выплачиваемые в соответствии с данными договорами, облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке.

В письме Минздравсоцразвития России от 15.03.2011 г. № 784-19 прямо указано, что

выплаты, осуществленные физическим лицам, не состоящим с организацией в трудовых или гражданско-правовых отношениях, и не регулируемые теми договорами, предметом которых является именно выполнение работ или оказание услуг, не формируют базу для начисления страховых взносов.

Однако ранее в отношении единого социального налога ВАС РФ придерживался иной точки зрения. Так, согласно пункту 2 Информационного письма ВАС РФ от 14.03.2006 г. № 106 отношения между советом директоров и обществом являются гражданско-правовыми, а выплата вознаграждений членам совета директоров связана с выполнением ими управленческих функций, соответственно, суммы вознаграждений являются объектом налогообложения ЕСН и обязательными взносами на пенсионное страхование, кроме случаев, когда применяется норма пункта 3 статьи 236 НК РФ.

Именно указанной позицией ВАС РФ руководствуются суды при вынесении отдельных решений.

Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 19.08.2013 г. № Ф09-7396/13 суд поддержал территориальные органы ПФР, указав, что деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства, соответственно, такие отношения являются гражданско-правовыми. Поэтому, поскольку выплата вознаграждения членам совета директоров общества связана с выполнением ими управленческих функций, на выплачиваемое вознаграждение подлежат начислению страховые взносы.

В Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2013 г. № 17АП-6557/13 суд также признал обоснованным включение в базу, облагаемую



страховыми взносами, выплаченного вознаграждения, поскольку исполнение членами совета директоров своих обязанностей представляет собой выполнение ими управленческих функций и имеет гражданско-правовую основу.

Таким образом, придерживаясь высказанного Минздравсоцразвития России мнения относительно необложения страховыми взно-

сами выплат членам совета директоров и ревизионной комиссии, осуществляющим свои функции только на основании решения общего собрания участников, организация может столкнуться с необходимостью отстаивания своей точки зрения в суде. Причем, поскольку ВАС РФ придерживается иной позиции, решение суда по данному вопросу с достаточной долей вероятности может быть вынесено не в пользу общества.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Согласно п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» объектом обложения взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Базой для начисления таких взносов являются только те выплаты, которые осуществле-

ны в рамках трудовых отношений, а также выплаты по гражданско-правовым договорам, в которых предусмотрено условие о том, что страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Соответственно, если выплата члену совета директоров либо члену ревизионной комиссии не обусловлена исполнением обязанностей в рамках трудовых отношений и не является вознаграждением по гражданско-правовому договору, предметом которого является оказание услуг (с включением в него условия об обязанности уплачивать страховщику страховые взносы), то обязанности начислить взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не возникает.

НОВОЕ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Письмо Минфина от 09.07.2014 г. № 03-04-05/34273 посвящено проблеме налогообложения доходов участника ООО от продажи принадлежащей ему доли. В письме указывается, что сумма дохода, полученного от продажи доли в уставном капитале организации, может быть уменьшена на соответствующие документально подтвержденные расходы на ее приобретение, включая расходы в виде вкладов и дополнительных вкладов в уставный капитал общества.