

ВЗАИМОВЫГОДНАЯ ЗАДЕРЖКА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Благодаря последним поправкам в Трудовой кодекс РФ у организаций появилась возможность увеличить легальные выплаты работникам, не теряя при этом на налогах. Скажем сразу, предлагаемый способ лучше не использовать регулярно. Он может оказаться интересным для налогоплательщиков, применяющих комплекс мер для оптимизации налогообложения.

Не так давно мы рассматривали один из способов, с помощью которого работодатель может выплачивать сотрудникам легальный доход, не увеличивая при этом налоговую нагрузку ни самой организации, ни работников [<*>](#). Предлагаем еще один.

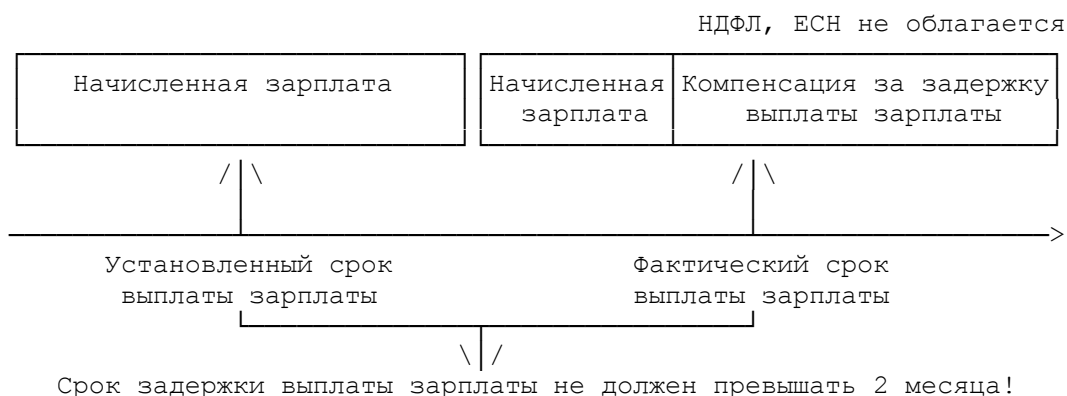
[<*>](#) См.: [Компенсировать - значит экономить](#) // Налоговые споры. 2007. N 1. С. 34. - Примеч. ред.

Его можно рекомендовать предприятиям малого и среднего бизнеса, уплачивающим налоги по общей системе налогообложения, у которых нет существенной прибыли (т.е. тем, у кого есть налоговые убытки), а также тем, кто применяет иные методы снижения налога на прибыль. Используя данный метод, можно сэкономить до 9% от фонда оплаты труда. Такая оценка вытекает из следующих расчетов. При фонде оплаты 100 ед. уплачивается НДФЛ -13 ед. (13%), ЕСН - 26 ед. (26%). При этом на 30 ед. (24% от 126 ед.) уменьшается налог на прибыль. Таким образом, суммарно налогов уплачивается 9 ед., или 9% от фонда оплаты труда (13% + 26% - 30%).

Заметим, что у неплательщиков налога на прибыль (т.е. упрощенцев, лиц, переведенных на ЕНВД) эффект от применения предлагаемого способа будет несколько ниже. Дело в том, что по отношению к ним невозможно применить [п. 3 ст. 236](#) НК РФ, устанавливающий основания для льгот по ЕСН. Им придется ссылаться на один лишь [пп. 2 п. 1 ст. 238](#) НК РФ, а значит, увеличивается риск уплаты пенсионных взносов.

Компенсация за задержку выплаты заработной платы

Суть предлагаемого способа состоит в том, что часть дохода работник получает в виде денежной компенсации за задержку выплаты заработной платы. Иными словами, работодатель либо выплачивает вовремя только часть начисленной зарплаты, а остальное - позднее, либо задерживает выплату заработной платы в полном объеме. При этом задержки выплаты заработной платы должны быть обусловлены вполне объективными причинами. Например, отсутствие денежных средств может объясняться тем, что они направлены на уплату налогов, на выплату зарплаты другой части работников, на погашение займов, кредитов и т.д.



Такой способ стал возможен после вступления в силу с 6 октября 2006 г. новой редакции [ст. 236](#) Трудового кодекса РФ, в соответствии с которой работодатель в случае задержки заработной платы должен выплачивать работнику денежную компенсацию (проценты). До указанной даты выплата компенсации была правом, а не обязанностью работодателя. Следует подчеркнуть, что сейчас эта обязанность возникает вне зависимости от наличия вины работодателя.

Налоговым законодательством, а именно [п. 1 ст. 217](#) и [пп. 2 п. 1 ст. 238](#) НК РФ, доход работника в виде компенсации освобожден от налогообложения НДФЛ и ЕСН. В качестве дополнительного основания в пользу освобождения данных сумм от ЕСН можно воспользоваться [п. 3 ст. 236](#) НК РФ. В нем предусмотрено, что выплаты и вознаграждения физическим лицам по трудовым договорам не признаются объектом налогообложения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налог на прибыль в текущем налоговом (отчетном) периоде.

Каким может быть размер компенсации

В зависимости от суммы компенсации экономия на налогах при применении данного способа может оказаться весьма существенной.

В [ст. 236](#) ТК РФ определен только нижний предел суммы компенсации, полагающейся работнику за несвоевременную выплату заработной платы. Он должен быть не менее 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ от невыплаченных сумм за каждый день задержки. Проценты должны начисляться начиная со следующего дня после установленного срока выплаты заработной платы и по день фактического расчета с работником.

Конкретный размер выплачиваемой работнику денежной компенсации определяется коллективным или трудовым договором. Так, например, можно установить, что за каждый день задержки зарплаты работнику полагается компенсация в размере 0,5% (или 1%) от своевременно не выплаченной суммы. Кроме того, можно предусмотреть и дополнительные выплаты в тех случаях, когда задержка превысит определенный срок. Конечно, при этом не стоит забывать о принципе разумности.

Пример. По условиям трудового договора "каждый день задержки заработной платы компенсируется работнику в размере 0,5% от невыплаченной суммы. Если срок задержки превышает 2 недели, размер компенсации увеличивается на 10% от не выплаченной вовремя зарплаты".

Невыплаченная сумма заработной платы составила 5000 руб.

Задержка выплаты - 30 дней.

Размер компенсации составит 1250 руб. (25 x 30 + 500).

Преимущества метода

Достоинством данного способа является его универсальность. Его можно применить как к отдельным категориям работников (менеджерам высшего звена, руководящему составу, высокооплачиваемым специалистам и т.п.), так и ко всему штату работников организации.

Данный способ позволяет уйти от системы выплаты заработной платы "в конвертах". При этом основан он на нормах трудового законодательства, регулирующих порядок оплаты труда. Заметим здесь же, что налоговым органам не предоставлено право контролировать трудовые правоотношения. Такой вывод подтверждается арбитражной практикой (см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 08.01.2002 по делу N А56-10576/01).

Однако для того, чтобы данный способ был действительно легальным, необходимо учитывать следующие требования:

- на момент выплаты зарплаты у организации реально должны отсутствовать денежные средства;

- ЕСН с начисленной заработной платы должен уплачиваться, причем не позднее 15 числа следующего месяца. Это позволит организации избежать пеней (а возможно, и штрафа), направления инкассовых поручений на банковский счет и нежелательного внимания со стороны налогового органа;

- задержка заработной платы не должна превышать двух месяцев. В противном случае действия руководителя организации могут быть квалифицированы по [ст. 145.1](#) Уголовного кодекса РФ "Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат".

Также необходимо отметить, что возможно еще одно неблагоприятное последствие. Действия самой организации (как юридического лица) и ее должностных лиц, ответственных за своевременную выплату заработной платы, могут быть квалифицированы как административное правонарушение, предусмотренное [ст. 5.27](#) КоАП РФ. Сумма штрафа в таких случаях составляет от 500 до 5000 руб. - для должностных лиц, от 30 000 до 50 000 руб. - для юридических лиц. Однако административной, да и уголовной ответственности можно избежать, ссылаясь на следующие обстоятельства: все иные нормы трудового законодательства организацией соблюдаются в полном объеме; нарушение срока выплаты заработной платы вызвано нестабильностью доходов организации, ситуацией на рынке, снижением объемов производства или сбыта, т.е. объективными причинами. При этом работникам задержка выплаты заработной платы компенсируется в соответствии со [ст. 236](#) ТК РФ, т.е. опять-таки с соблюдением норм Трудового кодекса. Причем компенсация осуществляется в размере, превышающем установленный норматив, а сами просрочки незначительны по времени.

Если проанализировать сложившуюся практику, то можно предположить, что, столкнувшись с такой ситуацией, проверяющие (а ими могут быть трудовая инспекция, прокуратура), скорее всего, ограничатся предписанием об устранении нарушений трудового законодательства, т.е., по сути, предупреждением, или наложат минимальную сумму штрафа.

Возможные налоговые претензии

Не исключено, что налоговые органы посчитают, что суммы компенсации подпадают под действие [п. 1 ст. 217](#) НК РФ и, следовательно, не подлежат обложению НДФЛ только тогда, когда они не превышают 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ. Иными словами, если размер денежной компенсации соответствует указанному в [ст. 236](#) ТК РФ, который, по мнению налоговых органов, является нормативом.

Однако такие претензии необоснованны. Названная [статья](#) Трудового кодекса определяет только минимальный предел суммы и не ограничивает ее максимальных размеров. Она не устанавливает норматив как таковой, а оставляет конкретный размер компенсации на усмотрение сторон трудовых отношений. Такой точки зрения придерживается ВАС РФ, который, в частности, в [Решении](#) от 26.01.2005 N 16141/04 прямо указал, что нижний предел компенсации, определяемый [статьей](#) Трудового кодекса, не является нормативом.

Тем же, кто решит уменьшать прибыль на суммы выплаченной компенсации, нужно готовиться к спору с налоговыми органами. Их позиция, которая, заметим, согласована с позицией Минфина России, такова, что включение организацией сумм денежной компенсации за задержку выплаты заработной платы в состав расходов по налогу на прибыль незаконно. Такие выплаты не отвечают требованиям [ст. 255](#) НК РФ ([Письмо](#) Минфина России от 12.11.2003 N 04-04-04/131).

Хотя с такой точкой зрения можно поспорить. Ссылаясь на [п. 25 ст. 255](#) НК РФ, можно утверждать, что к расходам на оплату труда помимо поименованных в нем относятся и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, если они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором. При этом экономическую оправданность выплаты компенсации за задержку заработной платы следует обосновывать положительным экономическим эффектом. Действительно, если работники видят, что выплату заработной платы задерживают по объективным причинам, причем эта задержка компенсируется, они понимают, что их не обманывают, и доверие к работодателю возрастает. Как следствие, работники не увольняются, а значит, сокращаются расходы работодателя на поиск новых работников, их обучение, адаптацию и т.д. Кроме того, персонал начинает работать с большей отдачей, что, в свою очередь, не может не повлиять положительно на доходы организации.

Отметим, что включение компенсации в состав расходов на оплату труда целесообразно при применении работодателем регрессивной шкалы по ЕСН, поскольку в таком случае уплачивать ЕСН становится выгоднее, чем платить налог на прибыль.

Аргументы "за"

1. Данный способ основан на нормах действующего трудового законодательства.
2. Контроль за соблюдением трудового законодательства не входит в компетенцию налоговых органов.
3. Часть дохода, выплачиваемого работникам, не облагается НДФЛ и ЕСН, т.е. налицо экономия как для работника, так и для работодателя.
4. Данный способ может быть применен и к отдельным категориям работников, и ко всему штату организации.

Аргументы "против"

1. Возможны претензии со стороны государственных органов, контролирующих соблюдение требований трудового законодательства.
2. При включении в состав расходов сумм выплаченной компенсации возникает риск доначисления налога на прибыль организаций.
3. Есть риск доначисления НДФЛ и ЕСН, если суммы компенсации превысят норматив, установленный [ТК РФ](#).

А.Е.Кузьминых
Управляющий партнер
компании "КУЗЬМИНЫХ и ПАРТНЕРЫ"

О.С.Ястребкова
Налоговый юрист
компании "КУЗЬМИНЫХ и ПАРТНЕРЫ"

Подписано в печать
06.02.2007
