"Кадровик.ру", 2013, NN 5, 6

**КОМУ И ЗАЧЕМ НУЖЕН КОЛЛЕКТИВНЫЙ ТРУДОВОЙ ДОГОВОР**

Российское трудовое законодательство (ст. ст. 5, 9 Трудового кодекса РФ) не просто допускает, а прямо указывает на то, что регулирование трудовых и иных непосредственно связанных с ними отношений осуществляется не только нормативными правовыми актами, но и в договорном порядке, в частности, коллективными договорами, заключаемыми между работниками и работодателем. Коллективный договор призван решить целый круг задач на локальном уровне конкретной организации (или ее обособленного структурного подразделения), а также наладить взаимодействие трудового коллектива с руководством компании в их разрешении.

Несомненно, главный плюс коллективно-договорного регулирования трудовых отношений в глазах работников заключается в том, что в коллективном договоре устанавливаются **льготы и преимущества для работников, условия труда, более благоприятные по сравнению с установленными законами,** иными нормативными правовыми актами, соглашениями (естественно, в пределах финансово-экономических возможностей работодателя).

Дальновидный работодатель, в свою очередь, понимает, что сложно переоценить роль таких льгот и преимуществ в создании у работников мотивации к повышению эффективности и качества труда. К тому же обязательства работодателя, относящиеся к мотивации, могут коррелировать со встречными обязательствами трудового коллектива и представительного органа работников, такими как: усиление контроля над соблюдением трудовой дисциплины, отказ от забастовок и др.

В коллективном договоре находят свое отражение:

- унификация (снимает необходимость фиксировать соответствующие положения в трудовом договоре, заключаемом с каждым работником);

- материальные стимулы в денежном выражении (прежде всего вопросы заработной платы, в частности система надбавок и премий, порядок сохранения покупательной способности зарплаты работников);

- материальные неденежные стимулы (система льгот и компенсаций, так называемый соцпакет);

- нематериальные составляющие системы мотивации, учитывающие разные потребности и интересы сотрудников.

Законодательство не устанавливает жестких требований ни к форме, ни к содержанию коллективного договора. Единственное требование закона - коллективный договор не может содержать условия, ограничивающие права или снижающие уровень гарантий работников по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Если же такие условия включены в коллективный договор, то они не подлежат применению. При подготовке проекта коллективного договора воспользоваться можно как **Макетом** **коллективного договора**, разработанным Минтруда России, от 6 ноября 2003 г., так и содержащимся в **ст. 41** **ТК РФ примерным перечнем вопросов**, которые могут включаться в коллективный договор (система и размер оплаты труда, механизм ее регулирования с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором; занятость, переобучение, условия высвобождения работников; гарантии и льготы работникам, выплата пособий, компенсаций; оздоровление и отдых работников и членов их семей; частичная или полная оплата питания работников и др.). И первый, и второй варианты документов носят для сторон коллективного договора рекомендательный характер.

Подобные рекомендации могут также содержаться и в соглашениях, заключаемых на разных уровнях социального партнерства. Например, в Приложении 1 к Московскому трехстороннему соглашению на 2013 - 2015 годы между Правительством Москвы, московскими объединениями профсоюзов и московскими объединениями работодателей Московская трехсторонняя комиссия по регулированию социально-трудовых отношений рекомендует московским работодателям включать в коллективные договоры следующие пункты **(приведены некоторые из рекомендованных)**:

- определять порядок индексации заработной платы работников в связи с ростом потребительских цен на товары и услуги;

- предусмотреть выделение финансовых средств (из прибыли организации) на оплату санаторно-курортного лечения и оздоровления работников и членов их семей, проведение диспансеризаций в целях профилактики и выявления заболеваний (в том числе профессиональных) на ранних стадиях, на оказание материальной поддержки работников, имеющих детей (при рождении ребенка, приобретении санаторно-курортных путевок "Мать и дитя", на оплату лечения детей, выплату пособий женщинам, находящимся в отпуске по уходу за детьми в возрасте от 1,5 лет до 3 лет и иные меры по поддержке работников);

- предусмотреть отчисление средств на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное медицинское страхование работающих и членов их семей;

- предоставлять за счет средств организации: возможность повышения квалификации и дальнейшего обучения молодежи; профессиональное обучение и переобучение женщин, имеющих перерывы в трудовой деятельности, вызванные необходимостью ухода за детьми.

- за период отстранения работника от работы по медицинским показаниям на срок до 4 месяцев из-за отсутствия соответствующей работы у работодателя производить оплату в размере не ниже размера минимальной заработной платы, установленной соглашением о минимальной заработной плате в г. Москве на соответствующий календарный год;

- проводить мероприятия по социальной поддержке молодых специалистов;

- создавать условия для обеспечения жилыми помещениями работников, состоящих на учете и нуждающихся в улучшении жилищных условий по месту работы, за счет средств работодателя, в том числе с возможным долевым участием работников;

- в случае реорганизации предприятия не допускать высвобождения работников, имеющих трех и более детей, работников, имеющих ребенка-инвалида, работников, являющихся родителями-одиночками;

- устанавливать за счет собственных средств дополнительные меры социальной поддержки при выходе на пенсию работникам, имеющим трудовые заслуги и длительный стаж работы в организации. Предоставлять вышедшим на пенсию работникам возможности пользоваться социальными услугами и социальными объектами организации;

- предусматривать меры материальной поддержки и социального обеспечения выпускникам образовательных организаций начального профессионального и среднего профессионального образования при поступлении их на работу в организацию;

- проводить мероприятия по переподготовке высвобождаемых работников за счет средств организаций конкурентоспособным на рынке труда профессиям;

- осуществлять дополнительное добровольное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работников, работающих во вредных и (или) опасных условиях труда или подверженных повышенному риску возникновения профессиональных заболеваний и несчастных случаев на производстве;

- предусматривать финансирование мероприятий по улучшению условий и охраны труда, в том числе аттестации рабочих мест по условиям труда;

- обеспечить установление фиксированной части заработка (тарифной ставки, базового оклада) работника на уровне не ниже 2/3 от общего его размера;

- не включать в размер минимальной заработной платы оплату труда в ночное время (ст. 154 ТК РФ).

Справка. На вопрос, какие причины могли бы побудить их сменить место работы, чаще всего сотрудники указывают более высокую заработную плату на новом месте, более справедливую систему материального и морального поощрения, лучшие возможности профессионального и карьерного роста и лучшее социальное обеспечение. Что касается содержания соцпакета, то, согласно опросам, работники желают видеть в нем: расширенную медицинскую страховку, оплату детского сада и летнего отдыха детей, оплату обедов [<\*>](#Par34).

--------------------------------

<\*> Стуканова С.С. Нормирование и оплата труда на автомобильном транспорте. N 10, октябрь 2012 г.

На эти данные можно ориентироваться, решая вопрос о том, какие элементы системы мотивации к труду целесообразно включать в коллективный договор организации.

Важно при определении содержания коллективного договора учитывать, что **некоторые статьи Трудового кодекса РФ прямо отсылают к коллективному договору, и поэтому эти вопросы рекомендуется подробно осветить** в данном акте, например:

- ст. 100 ТК РФ - о режиме рабочего времени (продолжительность рабочей недели, ненормированный рабочий день для отдельных категорий работников, продолжительность ежедневной работы, время начала и окончания работы, число смен в сутки);

- ст. ст. 101 и 119 ТК РФ - о перечне должностей работников с ненормированным рабочим днем и продолжительности ежегодного дополнительного отпуска в качестве компенсации для этих работников;

- ст. ст. 116 и 128 ТК РФ - об установлении оснований и порядка предоставления дополнительных оплачиваемых отпусков и отпусков без сохранения заработной платы;

- ст. 134 ТК РФ - об обеспечении повышения уровня реального содержания заработной платы;

- ст. 135 ТК РФ - об установлении системы оплаты труда, в том числе стимулирующих выплат;

- ст. 136 ТК РФ - о порядке и сроках выплаты заработной платы, в том числе в неденежной форме;

- ст. 154 ТК РФ - об оплате работы в ночное время;

- ст. 168 ТК РФ - о порядке и конкретных размерах (в пределах, установленных законодательством) возмещения расходов, связанных со служебными командировками;

- ст. ст. 173 - 177 ТК РФ - о гарантиях и компенсациях работникам, совмещающим работу с обучением в не имеющих государственной аккредитации образовательных учреждениях высшего, среднего, начального профессионального образования, а также в общеобразовательных учреждениях;

- ст. 178 ТК РФ - о дополнительных случаях выплаты выходных пособий, установлении их в повышенных размерах;

- ст. 179 ТК РФ - о категориях работников, пользующихся преимущественным правом на оставление на работе при равной производительности труда и квалификации;

- ст. 180 ТК РФ - о дополнительных по сравнению с установленными законодательством мерах, принимаемых работодателем при угрозе массовых увольнений;

- ст. 82 ТК РФ - об отличном от законодательно установленного порядке обязательного участия выборного органа первичной профсоюзной организации в рассмотрении вопросов, связанных с расторжением трудового договора по инициативе работодателя;

- ст. 191 ТК РФ - об иных видах поощрений работников, помимо названных в ТК РФ, и т.д.

Но помимо стимулирующей и регулирующей функций для сторон законодатель предусмотрел возможность использования отдельных положений коллективного договора для иных лиц, не являющихся сторонами этого договора. Наличие в организации коллективного договора позволяет использовать его для обоснования некоторых расходов перед органами, осуществляющими контроль в соответствующей сфере (уплаты налогов, обязательных страховых взносов).

Например, Правилами финансового обеспечения предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников и санаторно-курортного лечения работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами (утв. Приказом Минтруда России от 10 декабря 2012 г. N 580н) предусмотрено, что одними из документов, предъявляемых работодателем в Фонд социального страхования при обращении с заявлением о финансовом обеспечении предупредительных мер, являются копия/выписка из коллективного договора и план финансового обеспечения предупредительных мер в текущем календарном году, разработанный с учетом коллективного договора [<1>](#Par56).

--------------------------------

<1> В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" и Федеральным законом о бюджете Фонда социального страхования РФ Фонд вправе принимать решения в пределах бюджетных ассигнований о направлении работодателем (страхователем) до 20% сумм страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленных за предшествующий год, за вычетом расходов на выплаты обеспечения по указанному виду страхования, произведенных страхователем в предшествующем году, на финансовое обеспечение предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников и санаторно-курортное лечение работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами.

С помощью коллективного договора работодатель может управлять налогооблагаемой базой своей компании. Включение расходов на работников в коллективный договор - залог отнесения их к суммам, снижающим налоговую базу по налогу на прибыль.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением указанных в ст. 270 НК РФ. Согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, 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 и предусмотренные коллективными договорами. При этом перечень конкретных расходов, установленный ст. 255 НК РФ, является открытым, поскольку на основании п. 25 ст. 255 НК РФ учесть по данной статье можно **любые выплаты работникам**, которые закреплены в трудовом или **коллективном договоре** (Письмо Минфина России от 31.07.2009 N 03-03-06/1/504). Отдельно законодатель оговорил, что облагаемую базу по налогу на прибыль уменьшают предусмотренные коллективным договором расходы, входящие в группу "исключений" из ст. 270 НК РФ (например, упомянутые в п. п. 25, 26 ст. 270).

Справка. Согласно требованию закона подписанный сторонами коллективный договор подлежит уведомительной регистрации, для чего в течение 7 дней со дня подписания работодатель (его представитель) направляет его в соответствующий орган по труду (в Москве, например, это Комитет общественных связей города Москвы).

Однако ненаправление коллективного договора на регистрацию не влечет его недействительности, он вступает в силу со дня подписания его либо со дня, установленного в самом договоре.

Невыполнение обязанности по направлению коллективного договора на регистрацию может вызвать претензии со стороны трудовой инспекции, но не налоговых органов. Последние не вправе ссылаться на отсутствие уведомительной регистрации коллективного договора как на основание для признания его недействующим и исключения из расходов организации выплат, предусмотренных в нем (Постановление ФАС Московского округа от 26.12.2011 N А41-35067/10).

Но при использовании работодателем этого механизма, во-первых, нужно соблюдать требования к обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [<2>](#Par67) (см. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды") и признанию расходами, уменьшающими базу по налогу на прибыль (экономическая оправданность [<3>](#Par68) и документальное подтверждение), во-вторых, необходимо обращать серьезное внимание на **корректность формулировок** в тексте коллективного договора и в бухгалтерской документации. В противном случае налоговые органы могут посчитать действия работодателя во исполнение положений коллективного договора неправомерными и привлечь его к ответственности.

--------------------------------

<2> Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы.

<3> Встающие на сторону налогоплательщика судебные инстанции, рассматривая налоговые споры, связанные с учетом расходов при подсчете налога на прибыль, нередко отмечают: "Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, в связи с чем обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность".

В следующем номере приведем небольшой обзор актуальной правоприменительной практики по ряду спорных вопросов, касающихся учета расходов, отраженных в колдоговоре, при расчете базы по налогу на прибыль. Ею можно руководствоваться при подготовке положений коллективного договора.

Обращаем ваше внимание: с учетом отсутствия единства со стороны как компетентных ведомств (Минфина и налоговых органов), так и судебных инстанций в толковании налоговых положений, касающихся уменьшения за счет "социальных" расходов налога на прибыль, в некоторых случаях необходимо быть готовым отстаивать свое мнение в суде [<4>](#Par73).

--------------------------------

<4> Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53). Бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы (Определение КС РФ от 04.06.2007 N 320-О-П).

Выходное пособие при увольнении

Нередко выходное пособие (отступное) выплачивается работнику в ситуациях, не регламентированных трудовым законодательством (ст. 178 ТК РФ), например при увольнении по соглашению сторон или в размерах, превышающих установленные законом.

Если при этом "сверхвыплата" выходного пособия не предусмотрена системой оплаты труда предприятия и не гарантирована трудовым договором и (или) коллективным договором, она не уменьшает облагаемую базу по налогу на прибыль (п. 9 ст. 255 НК РФ). Если же данная выплата предусмотрена в трудовом и (или) коллективном договорах, то расходы на нее можно учесть при формировании базы по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 13.05.2008 N 03-03-06/1/305 и от 17 декабря 2008 г. N 03-03-06/1/689).

Обоснование позиции ведомства базируется на том, что согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, 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.

На основании ст. 178 ТК РФ трудовым или коллективным договором могут предусматриваться дополнительные, помимо учтенных законодательством, случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться их повышенные размеры.

Однако, для того чтобы обезопасить себя от претензий налоговиков, эксперты советуют не забывать и о соблюдении критерия экономической обоснованности размера выходного пособия (ст. 252 НК РФ). Этот критерий будет в полной мере соблюден, если, например, в ситуации сокращения производства размер отступного увольняемому по соглашению сторон работнику будет близок к размеру выходного пособия, гарантированному трудовым законодательством при увольнении по сокращению штата (ч. 1 и 2 ст. 178 ТК РФ).

Материальная помощь

Во многих организациях принято производить выплаты к профессиональным праздникам, знаменательным датам, в тяжелой жизненной ситуации у работников и др.

Ошибка работодателя в том, что нередко материальной помощью именуются выплаты, связанные с оплатой труда. Например, так может называться выплата к ежегодному отпуску сотрудников. Подобная формулировка сразу же привлечет внимание налоговых органов по причине того, что суммы материальной помощи работникам (п. 23 ст. 270 НК РФ) указаны в перечне выплат, которые могут производиться только из чистой прибыли.

Позиция ведомств о возможности включения подобных сумм в расходы, уменьшающие налог на прибыль, вполне логична. Так, если выплаты, пусть даже они предусмотрены трудовыми (коллективным) договорами, не связаны с производственными результатами работников, а выплачиваются на социальные, личные нужды и не являются оплатой труда за фактически отработанное время, они будут признаны материальной помощью в смысле п. 23 ст. 270 НК РФ и уменьшить базу налога на прибыль не смогут (Письма Минфина России от 21 июля 2010 г. N 03-03-06/1/474, от 21.02.2011 N 03-03-06/4/12 и ФНС России от 27.04.2010 N ШС-37-3/698@).

Если же выплаты работникам предусмотрены коллективным договором и зависят от размера заработной платы и соблюдения трудовой дисциплины, т.е. связаны с выполнением физическим лицом его трудовой функции, то тогда они являются элементом системы оплаты труда и не признаются материальной помощью по смыслу п. 23 ст. 270 НК РФ. В связи с этим такие единовременные выплаты работникам организации могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль согласно п. 25 ст. 255 НК РФ (Письмо Минфина от 29.02.2012 N 03-03-06/4/13).

В таких случаях желательно избегать в тексте коллективного договора употребления терминологии (например, "материальная помощь"), совпадающей с той, которая применяется в ст. 270 НК РФ.

Выплаты уходящим на пенсию сотрудникам

В отношении выплат увольняющимся в связи с выходом на пенсию работникам может быть применена та же логика, что и к расходам на материальную помощь. На основании п. 25 ст. 270 НК РФ надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и пенсионерам [<1>](#Par95) не снижают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

--------------------------------

<1> Данная норма должна применятся и в отношении выплат в пользу выходящего на пенсию сотрудника, не имеющего звание "Ветеран труда" (Письмо Минфина от 21.02.2011 N 03-03-06/1/111).

В арбитражной практике имеются примеры, когда судьи считают, что в зависимости от того, как обоснованы данные выплаты, их можно включить в облагаемую базу по налогу на прибыль. Например, в Постановлении ФАС ЗСО от 02.07.2008 N Ф04-3910/2008(7317-А81-14) отмечено, что, поскольку единовременные пособия уходящим на пенсию работникам выплачивались в соответствии с условиями коллективного договора не всем сотрудникам, а только отработавшим в организации не менее пяти лет, эти выплаты компенсируют отрицательные факторы работы, стимулируют работников на долгосрочные трудовые отношения с работодателем и могут учитываться в расходах на оплату труда [<2>](#Par99).

--------------------------------

<2> Суд также отметил неправомерность применения к данной ситуации положений п. 25 ст. 270 НК РФ, поскольку работники, в пользу которых произведены выплаты, не имели статуса "Ветеран труда".

Но все же подавляющее число правоприменителей исходят из того, что пенсионные выплаты, даже предусмотренные трудовыми и (или) коллективными договорами, носят непроизводственный характер и к расходам на оплату труда, подходящим под критерии ст. 255 НК РФ, не относятся (Постановление Президиума ВАС РФ от 01.03.2011 N 13018/10, Письма Минфина России от 16.02.2012 N 03-03-06/4/8, от 21.10.2011 N 03-03-06/1/679 и от 21.07.2010 N 03-03-06/1/474).

Дополнительный оплачиваемый отпуск

Коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, которые обычно являются приложением к коллективному договору, могут предусматриваться дополнительные, помимо установленных трудовым законодательством, отпуска для работников с сохранением заработка.

Статья 116 Трудового кодекса РФ предоставляет работодателям право самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для своих сотрудников. Такие отпуска в силу п. 24 ст. 270 НК РФ не могут быть учтены при снижении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 10.01.2012 N 03-03-06/1/1, от 17.12.2008 N 03-03-06/1/689 и от 29.12.2007 N 03-03-06/1/900) [<3>](#Par108).

--------------------------------

<3> В то же время есть весьма любопытный, но, на наш взгляд, опасный подход к этому вопросу: если обязательство предоставить дополнительный отпуск указано не в коллективном, а только в трудовом договоре с работником или локальном коллективном акте, на него не должен распространяться запрет, установленный п. 24 ст. 270 НК РФ, т.к. в нем речь идет только о тех отпусках, которые предоставляются дополнительно по коллективному договору (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 N 09АП-8089/2009-АК, оставлено в силе Постановлением ФАС Московского округа от 24.09.2009 N КА-А40-9145/09).

В то же время немного отлична ситуация с дополнительными отпусками, которые полагаются сотрудникам с ненормированным рабочим днем.

Трудовой кодекс РФ (ч. 1 ст. 119) отдает полностью на откуп работодателям, не относящимся к бюджетникам, регулирование вопросов предоставления дополнительного отпуска работникам с ненормированным рабочим днем. Его продолжительность должна определяться коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. Установлено лишь одно условие - он не может быть менее трех календарных дней.

Таким образом, установленный колдоговором дополнительный оплачиваемый отпуск за ненормированный рабочий день, какой бы продолжительности он ни был, не является тем, который упоминается в п. 24 ст. 270 НК РФ. В ст. 270 НК РФ речь идет о дополнительных отпусках сверх предусмотренных действующим законодательством, установление же колдоговором продолжительности дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день предусмотрено самим законодательством.

В Письмах от 06.05.2006 N 03-03-04/2/131 и от 13.01.2006 N 03-03-04/2/5 Минфин России также разъясняет, что отпускные за этот вид отпуска можно включить в расходы по оплате труда в соответствии с п. 7 ст. 255 НК РФ, причем за все дни отпуска, в том числе за дни превышения его минимального размера.

Оплата больничных

Работникам с высоким заработком зачастую невыгодно уходить на больничный, поскольку размер его оплаты ограничен предельной величиной базы для начисления страховых взносов в Фонд социального страхования РФ (в настоящее время она составляет около 40 тыс. руб. в месяц). К тому же 100% оплату больничного (в пределах указанной базы) получают только работники со стажем 8 лет и более.

Чтобы не допускать ситуаций, когда сотрудники игнорируют состояние своего здоровья, перенося болезнь на ногах, что ведет к массе неблагоприятных последствий и для самой организации, некоторые работодатели предусматривают в коллективных договорах выплату работникам компенсации "выпадающих" за время болезни доходов (в виде разницы между средним заработком сотрудника и размером пособия по закону).

До 1 января 2010 г. п. 15 ст. 255 НК РФ прямо предусматривал, что подобные доплаты уменьшают базу по налогу на прибыль. Однако и после этой даты, как считает финансовое ведомство, их можно учесть для ее уменьшения на основании п. 25 ст. 255 НК РФ (Письмо Минфина от 21.05.2010 N 03-03-06/1/340).

Стоит отметить, что у судов по данному вопросу имеется иная точка зрения, на наш взгляд, не до конца обоснованная, базирующаяся на том, что уменьшать налогооблагаемую базу могли бы только "больничные" доплаты, обязанность осуществлять которые для работодателя предусмотрена непосредственно законом (см., например, Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.11.2010 N 09АП-25498/2010 и Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2007 N 1441/07).

Что касается оплаты периодов временной нетрудоспособности при отсутствии листка нетрудоспособности, то, поскольку такие расходы не соответствуют критериям документально подтвержденных расходов (п. 1 ст. 252 НК РФ), они не учитываются при уменьшении налога на прибыль (Письмо Минфина от 21.05.2010 N 03-03-06/1/340).

Жилье для сотрудников

Возможность предоставления (оплаты) жилья работникам, закрепленную коллективным договором, для соблюдения условия ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность) необходимо подкрепить условиями, при которых она реализуется (например, жильем обеспечиваются иностранные, иногородние работники и т.п.).

Можно привести в пример ситуацию, которую рассматривал Десятый арбитражный апелляционный суд (Постановление от 1 сентября 2011 г. по делу N А41-35067/10).

Коллективным договором компании было предусмотрено предоставление жилья иностранным работникам. Расходы на эти цели налоговые органы отказались учитывать как снижающие базу по налогу на прибыль, ссылаясь на то, что они не подходят под условие п. 4 ст. 255 НК РФ.

Указанные затраты действительно не подпадают под действие этой нормы, но, как указал суд, согласно ст. 131 Трудового кодекса РФ в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству. Доля заработной платы, выплачиваемая в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы. Учитывая изложенное, расходы на предоставление жилья могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда в размере, не превышающем 20% от суммы заработной платы.

При этом суд принял доводы работодателя и о том, что данные расходы обоснованы необходимостью исполнения им Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации" и Положения о предоставлении гарантий материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания на территории РФ, которые возлагают на работодателя (приглашающую сторону) обязательства по жилищному обеспечению иностранного работника на период его пребывания в России.

Оплата занятий спортом

Как на практике решается вопрос о возможности учета при исчислении налога на прибыль предусмотренных коллективным договором расходов работодателя на оплату своим сотрудникам абонементов в спортивный клуб, аренду бассейна и т.д.?

С одной стороны, согласно п. 29 ст. 270 НК РФ расходы на оплату занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий не уменьшают налоговую базу по прибыли (см. Письмо УФНС по г. Москве от 29.08.2008 N 21-11/082010@).

В то же время Минфин в Письме от 15.03.2012 N 03-03-06/1/130 на вопрос о возможности учета "спортивных" расходов не был столь категоричен, сославшись лишь на необходимость соблюдения налогоплательщиком, желающим уменьшить налог на прибыль, критериев ст. 252 и п. 25 ст. 255 НК РФ.

Из примеров положительной судебной практики приведем следующие.

На практике. В деле, рассмотренном ФАС МО в Постановлении от 14.04.2011 N А40-75795/10-76-386, по коллективному договору в обязанности работодателя входило обеспечение работникам возможности регулярного (не реже одного раза в неделю) посещения плавательного бассейна, в связи с чем работодатель заключил договор аренды бассейна. Суд, сославшись на п. 25 ст. 255 НК РФ (в расходы на оплату труда включаются все расходы, понесенные в пользу работников, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договорами) и на то, что обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, указал на экономическую обоснованность для работодателя (ст. 252 НК РФ) спорных расходов. Таким образом, суд согласился с правильностью действий работодателя по уменьшению базы по налогу на прибыль "спортивными" расходами.

Интересна также позиция и обоснования Девятого арбитражного апелляционного суда (Постановление от 5 июня 2009 г. N 09АП-8089/2009), поддержавшего налогоплательщика, отнесшего к расходам затраты на проведение корпоративных тренингов, которые налоговая инспекция посчитала мероприятиями спортивно-развлекательного характера, не учитываемые при исчислении налога на прибыль в соответствии с п. 29 ст. 270 НК РФ.

Как указал суд, спорные расходы произведены обществом не для личного потребления работников и не для целей, указанных в п. 29 ст. 270 НК РФ, а "для создания условий для максимального сплочения участников вокруг единой для всех цели - эффективной совместной работы в рамках одной компании; создания атмосферы доверия, взаимной поддержки и уважения в команде; создания высокого эмоционального фона тренинга; создания условий для осознания участниками личной и командной ответственности при решении поставленных задач; формирования мотивации на совместное достижение результатов... Учитывая изложенные обстоятельства, затраты общества на оплату услуг по организации корпоративных тренингов для сотрудников общества, направленных на получение работниками навыков командного взаимодействия, а также развитие необходимых компетенций для матричной системы управления, являются обоснованными".

Оплата проезда (доставка) сотрудников

Согласно п. 26 ст. 270 НК РФ не уменьшают базу по налогу на прибыль расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением случаев, когда доставка оправдана технологическими особенностями производства, и случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми и (или) коллективными договорами.

Порой компетентные ведомства считают, что для применения этого исключения должны соблюдаться оба условия одновременно, т.е. оплата проезда сотрудников должна быть и технологически оправдана, и предусмотрена трудовым/коллективным договором (Письма Минфина России от 20.05.2011 N 03-03-06/4/49, от 04.12.2006 N 03-03-05/21, от 11.05.2006 N 03-03-04/1/434 и N 03-03-04/1/435). Если следовать этим рекомендациям, то оплату проезда сотрудников не только важно отразить в трудовом или коллективном договоре, но и в тексте самого коллективного договора целесообразно обосновать производственную или иную необходимость доставки сотрудников к месту работы и обратно (например, обосновать доставку ведомственным транспортом отсутствием маршрутов или прямых маршрутов общественного транспорта, круглосуточным режимом работы и т.п.).

В других разъяснениях то же самое ведомство не упоминает, что оба условия должны быть соблюдены вместе. Однако отвечает, что для признания расходов на доставку достаточно того, что она была предусмотрена трудовым или коллективным договором (Письмо Минфина России от 07.11.2007 N 03-03-06/1/777).

Отталкиваясь именно от второй позиции, многие арбитражные судьи выносят решения в пользу налогоплательщиков (Постановления ФАС Уральского округа от 26.04.2005 N Ф09-1626/05-АК, ФАС Московского округа от 30.11.2009 N КА-А40/12738-09, ФАС Поволжского округа от 30.05.2008 N А65-16782/07, от 15.06.2006 N А65-9328/2005-СА1-37, от 06.03.2007 N А57-24993/05-25, ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.10.2005 N А19-5465/04-5-Ф02-4848/05-С1).

Справка. Для информации упомянем и точку зрения, которая была изложена в Письме УФМС по г. Москве от 27.06.2008 N 20-12/060976, - о том, что затраты на оплату проезда к месту работы и обратно учитываются в составе расходов только при условии их персонификации и документального подтверждения в отношении каждого сотрудника (с начислением на них НДФЛ). На наш взгляд, данная позиция весьма спорная, т.к. связи между налогом на прибыль и возможностью взимания НДФЛ п. 26 ст. 270 НК РФ не устанавливает, она же не прослеживается и в одобренной налоговым ведомством практике решения иных похожих вопросов. Кроме того, подобных выводов не содержится, например, в Письмах Минфина России от 11 мая 2006 г. N 03-03-04/1/435, от 4 декабря 2006 г. N 03-03-05/21 и от 13 ноября 2007 г. N 03-03-06/1/809 (в них рассмотрена ситуация, когда расходы организации на оплату проезда работников связаны с производственной необходимостью, в связи с чем не являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц).

Оплата питания

Пунктом 25 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде предоставления питания в столовых, буфетах по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством [<4>](#Par155), и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми и (или) коллективными договорами).

--------------------------------

<4> Например, в соответствии со ст. 222 ТК РФ бесплатное молоко, равноценные ему пищевые продукты и лечебно-профилактическое питание полагаются работникам "вредных" профессий.

Расходы на предоставление (оплату) питания сотрудникам можно учесть, если подобная обязанность работодателя предусмотрена трудовым и (или) коллективным договорами (Письмо Минфина России от 30.06.2011 N 03-03-06/1/384).

Размеры статьи не позволяют раскрыть в полном объеме все возможности, предоставляемые законодательством Российской Федерации для использования такого инструмента, как коллективный договор. В приведенных примерах представлены варианты формулировок отдельных положений коллективного договора, которые можно использовать при подготовке проектов. Анализ складывающейся судебной практики, формирования законодательства показывает, что процесс развития коллективно-договорных отношений между работниками и работодателем остается живым и динамичным. При серьезном подходе к использованию механизма коллективно-договорного регулирования стороны смогут значительно улучшить свои взаимоотношения, сделать их более выгодными друг для друга и при этом защитить свои интересы перед органами, осуществляющими контроль.

Кстати. Как и в случае с оплатой проезда (доставкой) сотрудников, по мнению налоговых и финансовых органов, затраты на питание, предусмотренные трудовыми и (или) коллективным договорами, "рассматриваются в налоговом законодательстве в качестве расходов, уменьшающих размер налоговой базы по налогу на прибыль организаций, только если они являются частью системы оплаты труда (п. 25 ст. 255 НК РФ), т.к. включение сумм в состав расходов на оплату труда, как и в случае иных начислений по оплате труда, предполагает возможность выявить конкретную величину доходов каждого работника (с начислением НДФЛ). В случае отсутствия такой возможности [<5>](#Par162) расходы на питание в целях налогообложения прибыли организаций не могут быть учтены в составе расходов на оплату труда, а иной порядок учета такого рода выплат в пользу работников, являющихся по сути социальными выплатами, не предусмотрен. В таком случае указанные расходы в исключение, оговоренное в пункте 25 статьи 270 НК РФ, не подпадают" (Письмо УФНС России по г. Москве от 13.04.2011 N 16-15/035625@, Письмо Минфина России от 4 марта 2008 г. N 03-03-06/1/133).

--------------------------------

<5> Под такие случаи подпадают описанные в Письме Минфина России от 30.08.2012 N 03-04-06/6-262.

Я.Смайлене

Эксперт

специализированного бюро

"Трудовой консалтинг",

член Ассоциации

"Юристы за трудовые права"

Москва

Е.Крючкова

Эксперт

специализированного бюро

"Трудовой консалтинг",

член Ассоциации

"Юристы за трудовые права"

Москва

Подписано в печать

20.05.2013

11.06.2013