

Платите больше совету директоров Это уменьшит налогооблагаемую прибыль акционерного общества. // Ирина Давидовская, руководитель аналитического департамента Палаты налоговых консультантов. Российская Газета. 22 августа 2006 г.

// Ирина Давидовская, Руководитель аналитического департамента Палаты налоговых консультантов

В соответствии со ст. 103 Гражданского кодекса РФ одним из органов управления акционерным обществом является совет директоров (наблюдательный совет). Совет директоров осуществляет общее руководство деятельностью общества, за исключением решения вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров (ст. 64 Федерального закона от 26.12.95 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

В обществе, в котором свыше 50 акционеров - владельцев голосующих акций, создание совета директоров является обязательным. Но и в обществе с числом акционеров менее пятидесяти также может быть создан совет директоров, компетенция деятельности которого определяется в уставе общества. А это значит, что и в этом случае такой орган управления становится обязательным.

По решению общего собрания акционеров членам совета директоров общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением обязанностей ими функций членов совета директоров общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Как правило, с членами совета директоров не заключаются ни трудовые, ни гражданско-правовые договоры. Члены совета директоров избираются общим собранием акционеров и подотчетны ему.

В этом случае у организации есть лишь один документ, являющийся основанием для начисления вознаграждения членам совета директоров - решение собрания акционеров.

Расходы по выплате вознаграждения членам совета директоров несут многие акционерные общества. Возникает сомнение о возможности признания таких расходов в целях налогообложения прибыли, а также необходимости их включения в налоговую базу по единому социальному налогу. Поводом таким сомнениям является позиция Минфина России, налоговых органов, а также противоречивая арбитражная практика.

Так, УМНС России по г. Москве неоднократно обращало внимание, что только при наличии документально оформленных обязательственных отношений членов совета директоров на основании трудового договора или договора гражданско-правового характера возможно признание произведенных вознаграждений расходом в целях налогообложения прибыли (письма УМНС России по г. Москве от 30.10.03 N 28-11/60729, от 29.06.04 N 28-08/42923).

ВАС РФ в постановлении президиума от 26.07.2005 N 1456/05 указал, что "деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства, следовательно, эти отношения являются гражданско-правовыми". Поскольку выплаты членам совета директоров связаны с выполнением управленческих функций, то они подпадают под объект налогообложения ЕСН в соответствии со ст. 236 НК РФ.

Эта же позиция изложена в информационном письме от 14.03.2006 N 106 (п. 2), содержащем обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога.

Следует обратить внимание на пункт 3 информационного письма ВАС РФ N 106, согласно которому "при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что пункт 3 статьи 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат".

Рассматривая спор о включении в налоговую базу по единому социальному налогу вознаграждений членам совета директоров, ВАС РФ косвенным образом подтвердил правомерность признания таких затрат в расходах организации, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Ведь согласно п. 3 ст. 236 НК РФ выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения ЕСН, если они не отнесены

к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Казалось бы, выводы Высшего арбитражного суда определенным образом должны были "скорректировать" мнение Минфина России.

Но позиция Минфина России осталась неизменной и отражена в письме от 22.06.2006 N 03-05-02-04/85. По мнению финансового ведомства, расходы налогоплательщика - акционерного общества на выплату вознаграждений членам совета директоров, производимых не на основании трудовых или гражданско-правовых договоров с обществом, а на основании устава, не могут быть отнесены в уменьшении налоговой базы при исчислении налога на прибыль, а также не являются объектом налогообложения единым социальным налогом и объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

Рассмотрим доводы минфина, сделанные в обоснование своей позиции.

Во-первых, принятие решения о выплате вознаграждений членам совета директоров не является обязанностью общества.

В статье 64 Федерального закона "Об акционерных обществах" действительно говорится о возможности выплаты вознаграждения членам совета директоров. Но правом это остается до тех пор, пока не будет принято решение акционерного общества о такой выплате.

Во-вторых, в отсутствие трудовых или гражданско-правовых договоров с членами совета директоров источником выплаты вознаграждения рассматривается прибыль акционерного общества после уплаты налога на прибыль (чистая прибыль). Следовательно, по мнению минфина, акционерное общество не может гарантировать в обязательном порядке его выплату.

Но решение о выплате вознаграждения членам совета директоров может быть сформулировано по-разному. Например, решением может быть установлено

ежемесячное вознаграждение членам совета директоров за исполнение их обязанностей по руководству за деятельностью общества или по решению годового акционерного собрания на выплату годового вознаграждения членам совета директоров может направляться часть чистой прибыли. Если в первом случае такие выплаты гарантируются и безусловно должны быть признаны расходом в целях налогообложения прибыли, то во втором случае - стоит согласиться с позицией минфина, поскольку решением собрания определен источник его выплаты, и такая выплата зависит от наличия и размера чистой прибыли. При этом необходимо отметить, что ни Гражданский кодекс РФ, ни Федеральный закон "Об акционерных обществах" не определяют источник выплаты вознаграждения членам совета директоров (в отличие от дивидендов, резервного фонда).

В-третьих, согласно п. 21 ст. 270 НК РФ не признаются расходом в целях налогообложения прибыли выплата любых видов вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

В п. 21 ст. 270 НК РФ речь идет о любых видах вознаграждений руководству и работникам, не предусмотренных трудовыми договорами. По мнению автора, понятие "руководство" не включает членов совета директоров. Поскольку в данной норме руководство употребляется в значении собирательного понятия руководителей организации. К руководителям в соответствии с Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденным постановлением Минтруда России от 21.08.98 N 37, относятся генеральный директор (директор), его заместители и др. Соответственно члены совета директоров не являются руководителями организациями.

В-четвертых, в компетенцию совета директоров входит решение вопросов общего руководства деятельностью общества, что не может квалифицироваться как управление организацией в смысле подп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Как уже было указано, совет директоров является органом управления, осуществляющим общее руководство деятельностью общества. ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 24.05.04 по делу N A82-8302/2003-14 отметил: деятельность общества зависит от осуществления управленческих функций наблюдательным советом. ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 02.02.2006 по делу N A33-13211/05-Ф02-61/06-С1 указал, что выплату вознаграждения членам совета директоров Федеральный закон "Об акционерных обществах" связывает с выполнением

управленческих функций.

Совет директоров принимает решения по важным вопросам хозяйственной деятельности организации. К компетенции совета директоров общества, в частности, отнесено определение приоритетных направлений деятельности общества, образование исполнительного органа общества и досрочное прекращение его полномочий, одобрение сделок, размещение облигаций и других эмиссионных бумаг и др.

Члены совета директоров наравне с исполнительным органом несут ответственность перед обществом за убытки, причиненные обществу их виновными действиями (бездействием).

Эти расходы являются экономически оправданными и направленными на получение доходов общества. При их документальном подтверждении в соответствии с требованиями 252 НК РФ расходы на выплату вознаграждений членам совета директоров являются, по мнению автора, расходами на управление организацией на основании подп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ. Косвенным подтверждением данного вывода является также тот факт, что расходы на официальный прием и (или) обслуживание участников, прибывших на заседание совета директоров, учитываются в составе представительских расходов, формирующих прочие расходы, связанные с производством и реализацией.