Премирование: учет, отчетность и налоговые последствия

В связи с премированием сотрудников у бухгалтера возникает немало дел. Помимо того, что премию нужно начислить и выплатить, эти суммы необходимо отразить в учете, начислить на них налог и взносы, включить в отчетные формы по НДФЛ.

Отражение в расходах

Статья 255 Налогового кодекса гласит, что в расходы на оплату труда включаются среди прочего стимулирующие и поощрительные начисления, премии и иные выплаты, предусмотренные законодательством, трудовым или коллективным договором. В пункте 2 той же статьи поясняется, что в состав расходов входят премии и надбавки, начисленные за производственные результаты, высокие достижения, мастерство и прочие подобные выплаты. Таким образом, для включения премии в расходы на оплату труда определены такие условия:

1. **Премия предусмотрена в договоре либо локальном акте**, например, Положении о премировании работников. В договоре, коллективном либо трудовом, необходимо сделать ссылку на этот нормативный акт. А в самом документе необходимо установить определенные показатели, на основании которых эта премия будет назначаться, а также порядок ее начисления и выплаты.
2. **Премия выплачивается за трудовые показатели**, результаты деятельности, достижения, мастерство. Другими словами, она должна иметь производственный характер. Какое название носит выплата, принципиального значения не имеет, равно как и то, является ли она периодической или разовой. Например, в расходах можно учесть как постоянную премию, которая является частью оплаты труда и начисляется в связи с его результатами, так и разовую поощрительную выплату за исполнение каких-то обязанностей или определенные достижения.
3. **Премия выплачивается на основании приказа руководителя**.
4. **Премия выплачивается работнику, который выполнил условия премирования**, что подтверждено документально. Это может быть служебная записка, расчет-обоснование или другой документ, который покажет, что сотрудник действительно получил высокие результаты труда или исполнил какие-то дополнительные обязанности. Например, если условием премирования является создание определенного количества продукции или отработка установленного количества рабочего времени, то из документа должно явно следовать, что работник в расчетном месяце такие условия выполнил.

Если же выплачивается **премия, не связанная с производственными результатами**, то в соответствии с пунктом 21 статьи 270 НК РФ, в состав расходов ее сумма не включается. Примером являются премии ко дню рождения, к празднику (в том числе профессиональному), к выходу на пенсию и подобные. Этот вывод подтверждается разъяснениями Минфина (например, письма от 24.04.13 № 03-03-06/1/14283, от 20.03.13 № 03-04-06/8592), а также судебной практикой (например, постановления АС Северо-Кавказского округа от 15.04.15 № Ф08-894/2015, ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.05.12 № А74-2038/2011 и другие).

> Отдельно отметим **плательщиков УСН с объектом «доходы минус расходы»**. Они учитывают расходы на оплату труда на основании статьи 255 НК РФ. Соответственно, указанные выше условия для отнесения премий на расходы применяются и к ним. Включать суммы непроизводственных премий в состав расходов они также не могут. Ведь

> правила пункта 1 статьи 252 НК РФ, которыми им следует руководствоваться, требуют не учитывать расходы из статьи 270.

Страховые взносы

Нужно ли начислять с премиальных сумм страховые взносы? Ответ на этот вопрос также полностью **зависит от характера премии.**
Объектом обложения взносами являются выплаты и вознаграждения, произведенные работнику в рамках трудовых отношений. Верховный Суд РФ в своем определении от 26.01.18 № 307-КГ17-21301 указал, что при решении вопроса об обложении премии страховыми взносами важно то, связана ли она с выполнением трудовых обязанностей.

> Исходя из этого, любые **производственные премии** вне зависимости от их периодичности и названия, должны включаться в базу при расчете страховых взносов.

Что же касается **непроизводственных премий**, то многие специалисты считают, что с них страховые взносы не начисляются. Это следует из толкования статьи 420 НК РФ. *Однако в Минфине с таким подходом не согласны.* В письме от 07.02.17 № 03-15-05/6368 чиновники ведомства указывают, что раз в статье 422 НК РФ премии не поименованы, то взносы с них платить необходимо. При этом в судебной практике неоднократно принимались решения в пользу работодателей, которые не начисляли взносы с непроизводственных премий (определения Верховного Суда РФ от 01.09.15 № 304-КГ15-10018, от 16.01.18 № 303-КГ17-20493, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.09.16 № Ф06-13612/2016).

> Так что в случае невключения непроизводственных премии в базу по страховым взносам нужно быть готовым к тому, что у ИФНС могут возникнуть вопросы. Однако есть неплохие шансы отстоять свою правоту в суде.

Определение даты получения дохода

Определиться с датой, на которую доход в виде премии считается полученным, нужно по двум причинам:

1. **Для заполнения 2-НДФЛ и 6-НДФЛ**. Неправильное определение даты получения дохода грозит ошибками в этих формах. А это влечет для налогового агента штраф в сумме 500 рублей за каждый неверный документ.
2. **Для установления права на получение «детского» вычета**. Такой вычет предоставляется с начала года и до тех пор, пока доход сотрудника не превысит 350 000 рублей. Если предоставить вычет работнику, чей доход превысил это значение, будет наложен штраф 20% от суммы НДФЛ, которая была удержана несвоевременно.
   Почему для применения «детского» вычета важно правильно определить дату получения премии? Сумма НДФЛ, как известно, исчисляется **на дату фактического получения дохода**. Доходы, которые включаются в налоговую базу для исчисления НДФЛ, также учитываются на дату их получения. Это касается и определения суммы доходов для целей применения «детского» вычета в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ.
   И вновь вернемся к делению премий на производственные и непроизводственные. Поскольку последние не связаны с результатами труда, то к ним не применяются требования положения

пункта 2 статьи 223 НК РФ. То есть **непроизводственные премии включаются в доход на ту дату, когда они фактически выплачены.**

С **производственными премиями** все немного сложнее. Их разделим две группы:

- ежемесячные, которые являются частью заработной платы или назначаются в виде поощрений;
- премии, назначенные за квартал, полугодие, год либо иной период больше месяца.

Ежемесячные премии включаются в доход по правилам, установленным для заработной платы, то есть **на последний день того месяца, за который они начислены**. А датой получения дохода в виде годовой, полугодовой, квартальной и иной производственной премии из второй группы является **день ее выплаты.**

Итак, *правила определения даты фактического получения премии* таковы:

1. Непроизводственная премия включается в доход на день выплаты.
2. Производственная премия за квартал, полугодие, год или иной период более одного месяца включается в доход на день выплаты.
3. Производственная ежемесячная премия включается в доход на последний день того месяца, за который начислена.

> Вспомним о лимите дохода для предоставления «детского» вычета. Если **с учетом начисленной за текущий месяц премии** доход сотрудника составит 350 000 рублей с начала года, то в этом месяце вычет НДФЛ на ребенка ему уже предоставляться не должен. И неважно, что он, быть может, премию пока еще не получил — главное, что она начислена.

Все прочие премии производственного и непроизводственного характера будут включаться в доход сотрудника на дату фактического получения.

Допустим, заработная плата специалиста составляет **60 000 рублей** в месяц. При отсутствии премии ему будет предоставляться вычет на ребенка с января по май. Теперь представим, что по итогам работы за прошлый год в марте сотруднику начислили премию в сумме **200 000 рублей,** которую он получил в апреле. В этом случае премия будет включаться в доход работника за апрель, поскольку она является годовой. Таким образом, в апреле его доход превысит 350 000 рублей, а значит, «детский» вычет за этот месяц ему уже не положен.

Отражение в отчетности по НДФЛ

6-НДФЛ

Как известно, 6-НДФЛ заполняется на последний день каждого периода — квартала, полугодия, 9 месяцев и года. В разделе 2 формы отражаются операции, которые имели место в течение трех последних месяцев этого периода. Кроме того, в разделе 2 отражаются операции, произведенные в предыдущих периодах представления, а завершенные — в отчетном. При этом считается, что операция завершена в том периоде, в котором наступает срок перечисления НДФЛ. А то, в каком периоде налог был фактически перечислен, значения не имеет. Далее применим все эти правила к премиям.

Производственные ежемесячные премии. Порядок отражения в расчете 6-НДФЛ этих премий такой же, как и заработной платы. В разделе 1, за исключением строки 070, премия отражается в периоде начисления по состоянию на последний день месяца. В разделе 2, а также в строке 70 раздела 1, премия и исчисленный налог отражаются в периоде фактического перечисления денег сотрудникам и в бюджет.

> Пример. В марте сотрудникам была начислена премия в общей сумме 50 000 рублей. Согласно внутреннему регламенту, выплате она подлежит

> вместе с заработной платой за апрель, которая выплачивается 14 мая. Как это отражается в 6-НДФЛ, показано в следующей таблице.

Таблица 1. Отражение в 6-НДФЛ ежемесячной производственной премии

6-НДФЛ за 1 квартал		
Строка 020	Сумма начисленного дохода	50 000
Строка 040	Сумма исчисленного налога	6 500
Строка 070	Сумма удержанного налога	0
6-НДФЛ за полугодие		
Строка 020	Сумма начисленного дохода	50 000
Строка 040	Сумма исчисленного налога	6 500
Строка 070	Сумма удержанного налога	6 500
Строка 100	Дата фактического получения дохода	31.03.2018
Строка 110	Дата удержания налога	14.05.2018
Строка 120	Срок перечисления налога	15.05.2018
Строка 130	Сумма фактически полученного дохода	50 000
Строка 140	Сумма удержанного налога	6 500

О стальные премии. Они отражаются в разделе 1 и 2 формы 6-НДФЛ в том периоде, когда были фактически выплачены. Однако если выплата премии выпала на последний рабочий день квартала, то срок уплаты НДФЛ переносится на первый рабочий день следующего периода. В таком случае операцию в разделе 2 расчета 6-НДФЛ нужно отразить в следующем периоде.

> Пример. 30 марта работники получили годовую премию в общей сумме 100 000 рублей. В следующей таблице показано, как это отразить в 6-НДФЛ.

Таблица 2. Отражение в 6-НДФЛ годовой премии

6-НДФЛ за 1 квартал		
Строка 020	Сумма начисленного дохода	100 000
Строка 040	Сумма исчисленного налога	13 000
Строка 070	Сумма удержанного налога	13 000
6-НДФЛ за полугодие		
Строка 020	Сумма начисленного дохода	100 000
Строка 040	Сумма исчисленного налога	13 000

Строка 070	Сумма удержанного налога	13 000
Строка 100	Дата фактического получения дохода	30.03.2018
Строка 110	Дата удержания налога	30.03.2018
Строка 120	Срок перечисления налога	02.04.2018
Строка 130	Сумма фактически полученного дохода	100 000
Строка 140	Сумма удержанного налога	13 000

2-НДФЛ

При составлении справки 2-НДФЛ применяются схожие правила — доход отражается в том месяце, когда считается фактически полученным в соответствии с нормами статьи 223 НК РФ (раздел V Порядка заполнения 2-НДФЛ, утвержденного приказом ФНС от 30.10.15 № ММВ-7-11/485@).

> Таким образом, в разделе 3 справки ежемесячные производственные премии отражаются в месяце начисления, а все остальные — в месяце выплаты.

В следующей таблице можно найти коды доходов, которые применяются для отражения премий.

Таблица 3. Коды доходов для формы 2-НДФЛ

Код	Вид премии
2002	Премии, которые одновременно: • предусмотрены законодательством, коллективным или трудовым договором; • выплачены не за счет прибыли, средств специального назначения или целевых поступлений; • выплачены в связи с производственными показателями, трудовыми достижениями и т. д., что подтверждено приказом о назначении премии
2003	Премии и прочие вознаграждения (доплаты за сложность, секретность и т. д.), выплачиваемые за счет средств специального назначения, целевых поступлений или прибыли
4800	Все остальные премии

[youtube https://www.youtube.com/watch?v=KyGR3IbtjgA?start=154&w=560&h=315]