

Налоговый обзор для директоров налоговых управлений

Декабрь 2016 / Выпуск № 03/16

Выплаты по соглашению о расторжении трудового договора. Развитие практики

- ❖ *Выплаты по соглашению о расторжении трудовых договоров*
- ❖ *Поправки в п. 9 ст. 255 НК РФ, внесенные Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ*
- ❖ *Определение ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939*
- ❖ *Определение ВС РФ от 01.11.2016 № 304-КГ16-12189*

Условия для учета в качестве расходов выплат при увольнении по соглашению сторон

Кратко

Верховный Суд РФ в Определении от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 (дело *Парламент Продакшн*) пришел к общему выводу, что положения гл. 25 НК РФ не препятствуют признанию в качестве расходов выплат по соглашению о расторжении трудовых договоров (далее – СРТД). *Вместе с тем, возможность учета таких расходов обусловлена соблюдением ряда условий.*

Следует отметить, что Верховный Суд отправил дело *Парламент Продакшн* на новое рассмотрение.



В деталях

Согласно позиции Верховного Суда РФ, при оценке обоснованности выплат по СРТД судам следует учитывать следующие обстоятельства:

Нормативный аспект

Судом было указано, что ст. 255 НК РФ¹ содержит открытый перечень расходов по оплате труда и не ограничивает возможность учета выплат по СРТД. *В то же время Суд подчеркнул, что это не отменяет необходимости проводить оценку соответствия таких расходов требованиям ст.252 НК РФ.* Также специально обращается внимание, что выплаты, осуществляемые при увольнении работника, не должны по своему содержанию совпадать с расходами, поименованными в п. 25 ст. 270 НК РФ. *Этим указанием Суд пояснил свой тезис о том, что расходы могут быть отнесены для целей налога на прибыль только в случае, если они не носят характер личного обеспечения сотрудников за счет бывшего работодателя и связаны с экономической*

¹ Применительно к ст. 255 НК РФ Верховный Суд РФ указал, что изменения, внесенные в п. 9 ст. 255 НК РФ Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ, не устанавливают нового регулирования, а лишь устраняют неопределенность в вопросе о возможности учета выплат при расторжении договора по соглашению сторон. Данный вывод означает, что и до соответствующих изменений налогоплательщики могли учитывать такого рода выплаты при соблюдении условий, сформулированных Верховным Судом РФ. Заметим, что данный подход встречается в практике и до решения Верховного Суда РФ (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21.06.2016 № А36-3766/2015, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2016 № А40-120299/2015).

Вместе с тем, уже после рассмотрения дела *Парламент Продакшн* принимаются судебные акты, в которых приводится довод о невозможности учета выплат по СРТД до внесения изменений в п. 9 ст. 255 НК РФ (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.10.2016 № А40-213762/14).

деятельностью компании. Следует отметить, что данное уточнение только на первый взгляд вносит некоторую ясность, поскольку любое выходное пособие, в том числе обязательные выплаты при увольнении, предусмотренные ст.178 ТК РФ, в той или иной степени носят характер личного обеспечения сотрудников, в частности, на период поиска нового места работы. В этом смысле попытка разграничения по приведенному критерию допустимых и не допустимых выходных пособий для целей их признания в расходах, скорее всего, не добавит определенности нижестоящим судам при рассмотрении дел данной категории.

Документальный аспект

Согласно позиции Верховного Суда РФ, форма закрепления обязанности произвести выплаты в связи с расторжением трудового договора по соглашению сторон не влияет на обоснованность таких выплат. Иначе говоря, обязанность выплат при увольнении сотрудников по соглашению может быть закреплена непосредственно в трудовом договоре, в дополнительном соглашении к трудовому договору, а также в соглашении о расторжении трудового договора. Ссылка Суда на ст. 9 ТК РФ, позволяет предположить, что выплаты при увольнении также могут быть предусмотрены в коллективном договоре.

Кроме того, исходя из содержания п. 9 ст. 255 НК РФ, выплаты могут быть установлены в локальных нормативных актах.

Таким образом, можно предположить, что формальный и традиционный для данной категории дел довод налоговых органов о том, что соглашения о расторжении трудо-вых договоров, не являются частью

трудового-го договора (что не позволяет признавать расходы по СРТД на основании ст. 255 НК РФ) перестанут быть основанием для отказа в учете таких выплат для целей налога на прибыль².

Методологический аспект

Особое внимание в рассматриваемом деле было уделено вопросу размера выплат. Судом было указано, что размер выплат должен зависеть от обстоятельств, характеризующих трудовую деятельность увольняемого лица: длительность трудового стажа, внесенный трудовой вклад и др³.

Идеальным, по мнению судей Верховного Суда РФ, вариантом является соответствие размера выплат размеру выходного пособия, рассчитанному согласно нормам трудового законодательства⁴. Значительное отклонение сумм выплат от размера выходного пособия потребует от налогоплательщиков представления дополнительных доказательств, обосновывающих экономическую разумность выплат.

Важным обстоятельством, свидетельствующим об обоснованности выплат, является единый порядок определения размера выплат при увольнении работников по СРТД. Применение различной методологии и, как следствие, выплата существенно отличаю-

щихся сумм увольняемым работникам, занимающим сопоставимые или близкие должности, может указывать на необоснованность затрат. Аналогичный риск возникает при выплатах, произведенных на основе оценочного суждения работодателя в отношении каждого прекращающего трудовые отношения сотрудника, то есть не основанных в принципе на какой-либо методологии.

Экономический аспект

В обязательном порядке при оценке выплат по СРТД должна быть установлена их экономическая оправданность. В целом анализ рассматриваемого Определения позволяет сказать, что акцент на экономической оправданности расходов по СРТД является, по мнению Суда, ключевым, что и позволило принять решение о направлении дела *Парламент Продакшн* на новое рассмотрение.

Иными словами, налогоплательщикам важно подтвердить, что как увольнение работника, так и соответствующие выплаты были направлены на получение положительного экономического эффекта (увеличение доходов, сокращение расходов). Верховный Суд РФ не исключает, что экономическая оправданность может состоять в минимизации затрат, в том случае если выплаты по СРТД будут меньше, чем при сокращении штата.

Следует отметить, что в настоящее время формируется судебная практика, которая в той или иной степени позволяет выявить критерии экономической обоснованности выплат по СРТД. Так, в одном из дел суды согласились с налогоплательщиком, что расторжение трудового договора и компенсация (1 млн. рублей) малоэффективному

² Постановления Арбитражного суда Московского округа от 29.08.2016 № А40-186959/2015, от 05.10.2016 № А40-63455/2015.

³ Отсутствие связи между характеристиками трудовой деятельности и размером выплат является основанием для отказа в учете соответствующих расходов, что находит отражение в текущей судебной практике (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.10.2016 № А40-36068/2015).

⁴ Правоприменительная практика уже восприняла критерии, сформулированные Верховным Судом РФ, и оценивает размер выплат с учетом трудового стажа и вклада работника в деятельность налогоплательщика (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.10.2016 № А40-240457/2015).



работнику позволили избежать ежегодных расходов на зарплату (2 млн. рублей)⁵.

Влияние практики по иным налогам

Что интересно, в настоящее время суды считают, что выплаты при увольнении по соглашению сторон не являются выходным пособием (компенсацией, предусмотренной законодательством) и должны в полном объеме облагаться НДФЛ⁶. Схожие доводы приводятся судами для обоснования обязанности страхователей облагать такие выплаты страховыми взносами⁷.

Указанная практика в некотором смысле противоречит тезису Верховного Суда РФ, приведенному в Определении по делу *Парламент Продакшн* о том, что выплаты по СРТД могут выполнять две функции – как (1) функцию выходного пособия, так и (2) функцию платы за согласие работника на отказ от трудового договора. Указанные дела по НДФЛ и страховым взносам, могут быть использованы налоговым органом в обоснование своей позиции при квалификации расходов по СРТД как не имеющих признаков выходного пособия и экономически необоснованных для целей налога на прибыль.

Наша оценка

Несмотря на то, что в деле *Парламент Продакшн* сделан общий положительный вывод о возможности учета выплат по СРТД, позиция Верховного Суда РФ является ограничительной. Формулируя условия для учета выплат, Суд стремился установить пределы в отношении размера компенсаций при прекращении трудовых отношений, ограниченные экономической обоснованностью таких расходов.

Описанная позиция Суда может служить основанием для корректировки действующих условий о расторжении трудовых договоров, а также может учитываться при заключении новых соглашений. Кроме того, дело *Парламент Продакшн* необходимо принимать во внимание при выявлении налоговых рисков в отношении уже произведенных выплат по СРТД.

⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.10.2016 № А40-215139/15.

⁶ В Постановлении Арбитражного суда Северо-западного округа от 27.10.2016 № А42-7562/2015 указывается, что к выплатам при увольнении по соглашению сторон п. 3 ст. 217 НК РФ не применяется, в связи с чем налоговый агент необоснованно не удержал НДФЛ с таких выплат.

⁷ В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.07.2016 № А46-7158/2015 сделан вывод о включении выплат по СРТД в базу, облагаемую страховыми взносами. Вместе с тем, нельзя исключать, что данный акт и в целом аналогичная практика в ближайшее время будут пересмотрены, поскольку данное дело передано на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам (Определение ВС РФ от 01.11.2016 № 304-КГ16-12189).

Если у вас возникли какие-либо вопросы, мы будем рады ответить на них в удобное время.

**Кирилл Петров,
партнер**

консультирование по вопросам ТЦО, КИК и международного налогового планирования, сопровождение M&A сделок и проведение Due Diligence, разработка структур внутригруппового финансирования с учетом налоговой оптимизации, налоговый аудит, сопровождение проверок.

+7 (915) 280-46-21
kp@sharplaw.ru

**Сергей Шаповалов,
партнер**

судебное представительство, сопровождение налоговых проверок, поиск и возврат налоговых переплат, сопровождение региональных инвестпроектов, консультирование по широкому кругу вопросов налогового права.

+7 (916) 691-52-23
ss@sharplaw.ru