

Налоговый обзор для директоров налоговых управлений

Июнь 2016 / Выпуск №02/16

Расходы на выплату компенсаций при увольнении

- ❖ *Компенсации при увольнении*
- ❖ *Поправки в п. 9 ст. 255 НК РФ, внесенные Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ*
- ❖ *Протокол совещания у председателя Арбитражного суда Московского округа от 22 апреля 2016 г. № 17*
- ❖ *Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2016 по делу № А40-120299/2015*
- ❖ *Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.03.2016 по делу № А40-74105/2015*
- ❖ *Решение Арбитражного суда города Москвы от 03.02.2014 по делу № 149407/13*

Закрепление практики, ограничивающей право на вычет для целей налога на прибыль компенсаций при увольнении работников

Кратко

В данном обзоре мы бы хотели обратить ваше внимание на то, что 22.04.2016 на совещании у председателя Арбитражного суда Московского округа обсуждалась практика рассмотрения споров, связанных с включением в состав расходов при исчислении налога на прибыль *выплат работникам при увольнении на основании соглашения о расторжении трудового договора (Протокол совещания № 17¹)*. Несмотря на необязывающий характер указанного документа, он может быть полезен тем, кто столкнулся в суде с претензиями налоговых органа по указанной тематике.

В целом, анализируя текст протокола, можно сделать вывод о том, что практика по указанной категории споров по-прежнему может складываться не в пользу налогоплательщиков.

¹ <http://www.fasmo.arbitr.ru/node/15461>. Текст Протокола мы также приводим в Приложении к настоящему обзору.



В деталях

В нашем обзоре налоговой судебной практики за март 2016 (выпуск 01/16) мы рассказали о негативных тенденциях, связанных с правом на отнесение в расходы выплат, выплачиваемых сотрудникам при увольнении по соглашению сторон.

Мы отмечали, что отстаивать в судебном порядке право на признание таких расходов организациям, как правило, не удается. Арбитражные суды взяли на вооружение правовую позицию Президиума ВАС РФ от 01.03.2011 № 13018/10 (дело компании «Лензолото»), в соответствии с которой выплаты в пользу работников должны быть связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых обязанностей.

Поскольку выходные пособия (компенсации) при увольнении выплачиваются работникам, с которыми прекращены трудовые отношения, арбитры считают, что подобные выплаты *не направлены на стимулирование или поощрение труда, не предусмотрены трудовым законодательством и не соответствуют требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ*, так как не приносят организации какого-либо дополнительного экономического результата.

В то же время в практике периодически появляются и положительные дела (см. например, Постановление АС МО от 16.03.2016 по делу №А40-120299/2015; Дело компании «СТС Логистикс»), что создает неопределенность в подходах к разрешению данной категории споров.

Неопределенность внесли и изменения законодательства с 01.01.2015, в результате которых закрытый список ситуаций, когда начисления работникам при увольнении могли включаться в состав расходов на

оплату труда – ликвидация, реорганизация компании или сокращение штата или численности работников (п.9 ст.255 НК РФ) *стал открытым*.

Также в новой редакции п.9 ст.255 НК РФ появилось прямое упоминание о выплатах, предусмотренных *соглашениями о расторжении трудовых договоров*. Именно в таких соглашениях на практике, как правило, закрепляются суммы компенсаций при увольнении. Указанные изменения были истолкованы многими налогоплательщиками как безусловно либеральные и подтверждающие право на вычет спорных расходов.

Однако 22 апреля 2016 года на совещании у Председателя Арбитражного суда Московского округа г. Москва принято решение: *«придерживаться ранее выработанного подхода»*. В соответствии с таким подходом, как отмечается в Протоколе, до 2015 года спорные расходы не учитывались при исчислении налога на прибыль. Также было отмечено, что произошедшие поправки в п.9 ст.255 НК РФ *«не вводят новое правило, а направлены на устранение неопределенности в применении данного пункта ст.255 НК РФ»*.

Обосновывается данная точка зрения тем, что соглашение о расторжении трудового договора не является трудовым договором или коллективным договором, выплата не предусмотрена трудовым законодательством, расход не связан с получением дохода от предпринимательской деятельности (*далее по тексту Протокола «первый подход»*).

При этом *был отклонен* предложенный докладчиком (судья Буянова Н.В)

альтернативный подход (*далее по тексту Протокола «второй подход»*), наметившийся в судебной практике в последнее время, согласно которому:

- предусмотренные соглашением о расторжении трудового договора выплаты могут быть отнесены к расходам на оплату труда при условии, что они соответствуют п.1 ст. 252 НК РФ, т.е. являются экономически обоснованными.
- следует учитывать конкретные обстоятельства каждого дела, в частности, соотношение размера произведенных компенсаций со среднемесячным заработком сотрудника, наличие оснований для начисления повышенных компенсаций по сравнению со стандартными выплатами, предусмотренными ТК РФ при увольнении.

Любопытной деталью обсуждения стало то, что высказывались *мнения о применимости 1-го или 2-го подхода в зависимости от периода, в котором произошли выплаты.*

Так, 1-й подход предлагалось распространить на выплаты, произведённые до 2015 года, а 2-й – на выплаты, отнесенные на расходы после 01.01.2015 года, т.е. после вступления в силу поправок в п.9 ст.255 НК РФ.

Также озвучено мнение, что возможным разумным уровнем вознаграждения руководителю при увольнении может быть сумма, не превышающая 8 окладов.

Наша оценка

Протокол совещания в целом указывает на усиление неблагоприятного для налогоплательщиков подхода судей при рассмотрении данной категории дел.

Организациям, выплачивающим работникам компенсации при увольнении, целесообразно учитывать складывающуюся на уровне АС МО тенденцию, достаточно детально описанную в приведенном Протоколе.

Однако позиция федеральных арбитражных судов по вопросу о вычете «необязательных» выходных пособий на сегодняшний день пока еще разнородна. Известны дела как в пользу налогоплательщика (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2016 по делу № А40-120299/2015, Решение Арбитражного суда города Москвы от 03.02.2014 по делу № А40-149407/13), так и в пользу налоговых органов (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.03.2016 по делу № А40-74105/2015 и др.).

По нашему мнению, наиболее важным акцентом при разработке стратегии защиты права на вычет рассматриваемых расходов, должен являться *акцент на экономической обоснованности таких расходов*. Суммы компенсации должны (а) *зависеть от размера оклада сотрудника*, а многократное его превышение должно иметь (б) *логичное объяснение*, включая связь с выполнением/перевыполнением КРП, высокими и *поддающимися калькуляции* достижениями сотрудника и проч.



SHAPOVALOV
PETROV

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

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПРОТОКОЛ 17

Совещания у Председателя Арбитражного суда Московского округа г. Москва «22» апреля 2016 года

Присутствовали: Шуршалова Н.А., Окулова Н.О., Буянова Н.В., Дербенев А.А., Жуков А.В.

Приглашенные: Чуча С.Ю. - председатель Арбитражного суда города Москвы, Нагорная А.Н. - председатель 16 судебного состава Арбитражного суда города Москвы; Григорьева И.М. - начальник организационно-аналитического и контрольного отдела Арбитражного суда города Москвы; Востокова Е.А. - судья 4 судебного состава Арбитражного суда Московской области; Немкова В.А. - и.о. начальника отдела анализа судебной практики Арбитражного суда Московской области; Седов С.П. - заместитель председателя Девятого арбитражного апелляционного суда; Кочешкова М.В. - судья 4 судебного состава Девятого арбитражного апелляционного суда; Коновалов С.А. - судья 2 судебного состава Десятого арбитражного апелляционного суда; Марченкова Н.В. - и.о. председателя 5 судебного состава Десятого арбитражного апелляционного суда.

Повестка дня:

1. Обсуждение практики рассмотрения споров, связанных с включением в состав расходов при исчислении налога на прибыль организаций выплат работникам на основании соглашения о расторжении трудового договора.

Докладчик: Буянова Н.В.

Слушали:

Шуршалову Н.А., которая открыла совещание, сообщив, кто присутствует из приглашенных лиц, и что докладчиком по указанному вопросу является председатель 1 судебного состава Буянова Н.В.

Буянова Н.В. доложила, что обсуждается применение статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации к случаю, когда налогоплательщик-работодатель при увольнении начисляет работнику выплату, предусмотренную соглашением о расторжении трудового договора. В соответствии с пунктом 1 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации в расходы налогоплательщика на оплату труда 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. Далее в норме указаны частные



случаи таких расходов. Завершает норму пункт 25, в котором указано, что к расходам на оплату труда в целях настоящей главы относятся, в частности другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором, т.е. перечень расходов является открытым.

Следует учесть пункт 21 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации, который предусматривает, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. И пункт 49 статьи 270 НК РФ, согласно которому не учитываются иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 настоящего Кодекса. В соответствии со статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные, т.е. экономически оправданные затраты.

Пояснила, что исходя из письма Девятого арбитражного апелляционного суда №СП-26/84 от 06.04.2016 следует, что практика применения указанных статей Налогового кодекса Российской Федерации различна. До ноября 2015 года практика была единообразной и такие расходы не учитывались при исчислении налога на прибыль. При этом суды исходили из того, что соглашение о расторжении трудового договора не трудовой договор, не коллективный договор, выплата не предусмотрена трудовым законодательством. Кроме того, расход не связан с получением дохода от предпринимательской деятельности. После ноября 2015 состоялись судебные акты, где расход предоставлялся и указывалось на то, что соглашение о расторжении трудового договора это часть трудового договора.

Пояснила, что из анализа судебных актов, вынесенных как до ноября 2015 года, так и после суд отказывал в принятии явно завышенных расходов. По двум указанным в письме делам, суд кассационной инстанции счел обоснованным учет расхода в виде начисления уволенному по соглашению о расторжении трудового договора в небольшом размере. При этом, суд учел изменения в законодательстве, а именно новую редакцию пункта 9 статьи 255 НК РФ, введенную в действие с 01.01.2015 Федеральным Законом от 29.05.2002 №57 ФЗ. В данной норме прямо указано, что начисления по соглашению о расторжении трудового договора включаются в состав расходов. В пояснительной записке к законопроекту указано, что поправкой пункта 9 статьи 255 НК РФ предлагается законодательно закрепить возможность признания таких расходов, а в преамбуле указано, что проект закона направлен на совершенствование налогового администрирования с учетом сложившейся правоприменительной практики. Данное изменение не установило новое правило, поскольку экономические отношения не изменились, а устранило неопределенность, в связи с чем, подлежит применению к отношениям по исчислению налога, возникшим до 01.01.2015.

Высказала мнение о том, что для разрешения подобных дел не имеет существенного значения то обстоятельство, что выплата начислена на основании соглашения о расторжении трудового договора, поскольку такое соглашение регулирует трудовые отношения работника и является частью трудового договора. Значение имеет экономическая обоснованность размера произведенной выплаты, чтобы не допускалось включение в состав затрат выплат по «золотым парашютам», т.е. в явно завышенном размере.

Предложила при разрешении подобных споров исходить из следующего. Предусмотренные соглашением о расторжении трудового договора начисления работникам, высвобождаемым по любым основаниям, относятся к расходам на оплату труда при условии, что данные расходы соответствуют п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. являются экономически обоснованными. При определении экономической обоснованности указанных расходов следует учитывать конкретные обстоятельства каждого дела, в частности соотношение размера с произведенного начисления со среднемесячным заработком работника, наличие оснований для начисления пособия в повышенном, по сравнению с размерами в пособии, предусмотренными Трудовым

кодексом и другие обстоятельства.

Шуршалова Н.А. предложила присутствующим высказать мнение по поставленному вопросу.
Выступили:

Кочешкова М.В. высказала мнение, что озвученная позиция является неправильной. В законодательстве нет разделения по таким критериям, как сумма или должность высвобождаемого работника. Такой подход не приведет к единообразной практике, поскольку судебское усмотрение может быть разным. Экономическая обоснованность одинаковая, это направленность на получение дохода. Указанные выплаты не связаны с получением обществом в будущем какого-либо дохода. Представляется неправильным рассматривать экономическую обоснованность исходя из размера выплаченной суммы и должности работника.

Поддержала первый подход, такую практику как была ранее. Пояснила, что изменения в законодательстве с 01.01.2015 не ввели новых критериев.

Чуча С.Ю. поддержал первый подход. Пояснил, что данный вопрос обсужден в Арбитражном суде города Москвы на совещании налогового состава. Единогласно высказано мнение за сохранение ранее выработанного подхода. Точка зрения судебной системы сформирована.

Востокова Е.А. поддержала первый подход. Отметила, что также необходимо смотреть экономическую обоснованность и добросовестность.

Буянова Н.В. пояснила, что положение пункта 9 ст. 255 НК РФ, как норма, улучшающая положение налогоплательщика имеет обратную силу, в связи с чем распространяется на отношения, возникшие ранее 01.01.2015.

Окулова Н.О. высказала мнение, что с учетом изменений в законодательстве следует учитывать, что при решении вопроса о возможности отнесения тех или иных сумм на расходы, суды должны учитывать нормы в совокупности. Не только ст. 255 НК РФ, но и ст. ст. 252, 270 НК РФ. Учитывая все эти обстоятельства, оценивать фактические обстоятельства конкретного дела, и исходя из этого, принимать соответствующий судебный акт. Верховный Суд Российской Федерации в определении, на которое указал Девятый арбитражный апелляционный суд в письме от 06.04.2016, указал на вопрос размера выплаты. Оценивая все обстоятельства в совокупности, суд кассационной инстанции в своих постановлениях учел изменения в законодательстве.

Шуршалова Н.А. указала, что суд кассационной инстанции не должен оценивать фактические обстоятельства, поскольку это является полномочием суда первой инстанции.

Окулова Н.О. поддержала первую позицию. Однако указала, что с учетом изменения законодательства, возможно, будут и иные подходы.

Кочешкова М.В. пояснила, что на проверяемые периоды 2013 года, 2014 года распространяется первый подход. На периоды с 01.01.2015 распространяется подход, изложенный в новой редакции закона. Выразила сомнение в том, что в данном случае можно применить норму об обратной силе.

Коновалов С.А. сославшись на ст. 5 НК РФ, пояснил, что пункт 9 ст. 255 НК не может иметь обратную силу, поскольку это прямо не установлено законом.

Буянова Н.В. дополнила, что если пункт 9 ст. 255 НК РФ в новой редакции не имеет обратной силы, то данная норма носит характер разъяснения, на что было указано в судебном акте, принятом в пользу налогоплательщика.



Жуков А.В. согласился с мнением Кочешковой М.В. о том, что речь идет о двух периодах: период 2012, 2013, 2014 года и период с 2015 года. Позиция законодателя исходит из того, что бы проблема трудовых соглашений о расторжении трудовых отношений попала в общие основания для проведения выплат. Более того в Государственной Думе рассмотрен вопрос о том, чтобы унифицировать подходы к

вознаграждению руководителя, которые не должны быть более 8 окладов работника. Данный подход ограничит судебское усмотрение, применительно его можно распространить и на частные организации.

Высказал мнение о том, что второй подход более демократичен и социально адаптирован. Судебная практика не должна быть оторвана от вопросов социальной справедливости.

Шуршалова Н.А. указала на то, что анализ практики судов всех округов показал, что суды принимают решения в соответствии с первым подходом. Также необходимо учитывать позицию Верховного Суда Российской Федерации, которая соответствует первому подходу. При этом, фактические обстоятельства дела должен оценивать суд первой инстанции.

Окулова Н.О. высказала мнение о том, что представляется необходимым оценивать экономическую обоснованность. Суды должны указывать соответствует ли расход требованиям ст. 252 НК РФ.

Нагорная А.Н. пояснила, что если соглашение о расторжении трудового договора заключено за один день до увольнения, в данном случае нельзя говорить об экономической обоснованности.

Решили: При применении пункта 9 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации придерживаться первого подхода. Новая редакция пункта 9 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации (с 01.01.2015) не вводит новое правило, а направлена на устранение неопределенности в применении пункта 9 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем, при рассмотрении споров суд первой инстанции вправе оценивать экономическую обоснованность.