

Информация для клиентов

Учет выплат при увольнении по соглашению сторон в качестве расходов по налогу на прибыль

МОСКВА

Дмитрий Никифоров
dvnikiforov@debevoise.com

Анна Максименко
avmaximenko@debevoise.com

Елена Севастьянова
eysevastianova@debevoise.com

27 марта 2017 г. Верховный Суд РФ вынес определение, в котором разъяснил, какие выплаты работникам при увольнении по соглашению сторон могут быть включены в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль («Определение»)¹. Определение не является обязательным к применению нижестоящими судами и налоговыми органами. Позиция Верховного Суда РФ может быть использована сторонами и судами при рассмотрении аналогичных налоговых споров. Согласно Определению:

- Помимо обязательных случаев выплаты выходного пособия, предусмотренных Трудовым кодексом РФ, таких как сокращение численности или штата работников или ликвидация организации, трудовой договор может предусматривать другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливать повышенные размеры выходных пособий.
- Выходное пособие, выплачиваемое на основании соглашения о расторжении трудового договора, может выполнять как функцию выходного пособия (заработка, сохраняемого на период времени до трудоустройства работника), так и выступать платой за согласие работника на отказ от трудового договора (например, для разрешения конфликтной ситуации при увольнении).
- Перечень расходов на оплату труда работников, учитываемых в целях налогообложения, Налоговым кодексом РФ не ограничен. В него могут попадать различные выплаты, при условии, что они осуществляются в рамках трудовых и связанных с ними отношений.

¹ Определение Верховного Суда РФ от 27 марта 2017 г. № 305-КГ16-18369 по делу № А40-213762/2014. Ранее Верховный Суд РФ высказывал аналогичную позицию в Определении от 23 сентября 2016 г. № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015 и Определении от 17 марта 2017 г. № 305-КГ16-17247 по делу № А40-186959/2015.

- Судебный контроль не проверяет экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности² (в том числе работодателями), а налоговое законодательство не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать расходы организации с позиции их экономической целесообразности. Соответственно, не допускается произвольная оценка обоснованности расходов налогоплательщика.
- Работодатель должен доказать экономическую обоснованность размера выходного пособия, только если выходное пособие значительно по размеру и несопоставимо обычному размеру выходного пособия, на которое вправе рассчитывать увольняемый работник, его трудовому стажу и внесенному им трудовому вкладу, а также иным обстоятельствам, характеризующим трудовую деятельность работника.
- Если размер выходного пособия не превышает пятикратный среднемесячный заработок работника, такое обоснование не требуется для учета сумм выходных пособий в качестве расходов, так как такой размер выходного пособия может считаться сопоставимым обычному размеру выходного пособия, а также выплатам в связи с ликвидацией организации или сокращением численности или штата.

В связи с этим при выплате выходного пособия, превышающего пятикратный размер среднемесячного заработка работника, увольняемого по соглашению сторон, у работодателя должно быть письменное обоснование такой выплаты. В качестве обоснования могут использоваться положения локального нормативного акта, устанавливающего размеры выплат при увольнении по соглашению сторон, приказы, определяющие причину увольнения, цель выплаты выходного пособия и связь его размера со стажем и результатами работы, расчеты, подтверждающие факт того, что расходы работодателя при увольнении работника не по соглашению сторон были бы выше и т.п.

Информация об обстоятельствах дела приводится в Приложении 1.

* * *

Мы будем рады ответить на Ваши вопросы по данной тематике.

² Данная правовая позиция была изложена Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1**ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА**

В 2011-2012 гг. Акционерное общество «Минерально-химическая компания «ЕвроХим» (далее – «Организация») расторгло трудовые договоры с восьмью сотрудниками по соглашению сторон с выплатой выходного пособия каждому работнику в размере от одного до пяти среднемесячных заработков. В августе 2014 г. налоговый орган по итогам налоговой проверки признал неправомерным включение Организацией в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, указанных денежных компенсаций работникам в общей сумме 1 329 000 рублей, доначислил налог на прибыль и привлек Организацию к налоговой ответственности в виде штрафа и пени.

По мнению налогового органа, произведенные Организацией выплаты не являются экономически обоснованными и необходимыми для извлечения прибыли, так как они:

- выплачивались работникам, с которыми прекращены трудовые отношения;
- не направлены на стимулирование или поощрение трудовой деятельности и не предусмотрены действующим трудовым законодательством в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон;
- подлежат сравнению с выходным пособием в размере однократного среднемесячного заработка сотрудника, а при представлении доказательств того, что уволенные сотрудники не трудоустроены – в размере двукратного среднемесячного заработка сотрудника;
- не связаны с сокращением штата или ликвидацией Организации (т.е. со случаями, при которых выплаты выходного пособия работникам обязательны по закону).

В сентябре 2014 г. Организация обжаловала решение налогового органа в вышестоящем налоговом органе. В связи с тем, что апелляционная жалоба Организации на решение налогового органа была оставлена без удовлетворения, Организация обратилась в суд.

В период с 2015 по 2016 гг. дело прошло рассмотрение в трех судебных инстанциях (Арбитражном суде г. Москвы – первая инстанция, Девятом арбитражном апелляционном суде – апелляционная инстанция и Арбитражном суде Московского округа – кассационная инстанция). Суды отказали в

удовлетворении требований Организации³. По мнению судов, выплаты, произведенные при увольнении работников по соглашению сторон, не являются экономически обоснованными и не могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, в связи с тем, что такие выплаты:

- носят социальную направленность, не связаны непосредственно с выполнением трудовых обязанностей и не отвечают признакам стимулирующих начислений и надбавок;
- производились на основании дополнительных соглашений к трудовым договорам одновременно с изданием приказа об увольнении сотрудников, что не является оплатой за выполнение трудовых функций работником;
- не предусмотрены Трудовым кодексом РФ и локальными нормативными актами Организации.

Организация оспорила решения судов в Верховном Суде РФ. В марте 2017 г. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ рассмотрела дело в кассационном порядке и по итогам рассмотрения встала на сторону Организации, признав недействительным решение налогового органа и отменив судебные акты нижестоящих судов.

Определение поддерживает положительную для налогоплательщиков тенденцию судебной практики. Отметим, что ранее судебная практика по рассматриваемому вопросу была противоречивой, а суды часто занимали противоположную позицию, согласно которой выплаты работникам при увольнении по соглашению сторон не могут быть отнесены к расходам по налогу на прибыль.

³ За исключением Арбитражного суда Московского округа, который Постановлением от 24 ноября 2015 г. отменил судебные акты нижестоящих судов и направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.