

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ16-18369

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

27.03.2017

Дело № А40-213762/2014

Резолютивная часть определения объявлена 22.03.2017

Полный текст определения изготовлен 27.03.2017

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

Председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К. и Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «Минерально-химическая компания «ЕвроХим» (далее – общество, налогоплательщик) на решение Арбитражного суда города Москвы от 29.03.2016 по делу № А40-213762/2014, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.10.2016 по тому же делу

по заявлению общества о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим

налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция, налоговый орган) от 07.08.2014 № 04-1-31/19.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Минерально-химическая компания «ЕвроХим» – Артюх А.А., Мещеряков А.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Денисаев М.А., Кабисов И.Э., Рымарев А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей общества, поддерживающих доводы кассационной жалобы, и представителей налогового органа, возражавших против ее удовлетворения, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

по результатам выездной налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2011 по 31.12.2012 инспекцией составлен акт и вынесено решение от 07.08.2014 № 04-1-31/19 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым было доначислено 199 400 рублей налога на прибыль, начислено 43 449 рублей 47 копеек пеней и взыскан штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 39 880 рублей.

Основанием для начисления названных сумм налога, пени и штрафа послужил вывод налогового органа о неправомерном включении обществом в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, денежных компенсаций работникам при увольнении по соглашению сторон в

сумме 1 329 000 рублей, в том числе в 2011 году – в сумме 332 000 рублей, в 2012 году – в сумме 997 000 рублей, что привело к неуплате (неполной уплате) налога на прибыль организаций за 2012 год в сумме 199 400 рублей, завышению убытков в 2011 году на 332 000 рублей.

По мнению инспекции, произведенные налогоплательщиком выплаты не являются экономически обоснованными и необходимыми для извлечения прибыли, так как выплачивались работникам, с которыми прекращены трудовые отношения; данные выплаты не направлены на стимулирование или поощрение трудовой деятельности и не предусмотрены действующим трудовым законодательством в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон.

Решением Федеральной налоговой службы от 09.10.2014 апелляционная жалоба налогоплательщика на принятое инспекцией решение от 07.08.2014 оставлена без удовлетворения.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

В обоснование заявленного требования налогоплательщик указывал, что выплаты, произведенные работникам при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон, являются экономически обоснованными, так как позволили обществу минимизировать налоговые обязательства, избежать конфликтных ситуаций и формировать положительный имидж работодателя на рынке труда.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.04.2015, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2015, в удовлетворении заявленного требования было отказано.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 24.11.2015 указанные судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

При новом рассмотрении дела решением суда первой инстанции от 29.03.2016, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2016, в удовлетворении заявления общества отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 14.10.2016 принятые по делу судебные акты оставил без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество ставит вопрос об отмене принятых по делу судебных актов, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, а также нарушение единообразия в применении правовых норм.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 13.02.2017 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а принятые по делу судебные акты судов трех инстанций – отмене по следующим основаниям.

При новом рассмотрении дела, отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, суды исходили из того, что выплачиваемые по соглашению о расторжении трудовых договоров суммы выходных пособий не являются расходами общества на оплату труда, поскольку производились на основании дополнительных соглашений к трудовым договорам, одновременно с изданием приказа об увольнении сотрудников. В этой связи отсутствуют правовые основания для отнесения спорных выплат к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Между тем, по мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, судами при рассмотрении данного спора не было учтено следующее.

Статьей 247 Налогового кодекса установлено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком и определяемая для российских организаций как полученные ими доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 253 Налогового кодекса к числу учитываемых для целей налогообложения расходов налогоплательщика, связанных с производством и реализацией, помимо прочих, относятся расходы на оплату труда, в состав которых на основании статьи 255 Налогового кодекса включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В частности, согласно пункту 9 статьи 255 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в период 2011 - 2012 гг.) к расходам на оплату труда относились начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика.

Этому корреспондирует гарантированное статьей 178 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс) право работников,

увольняемых в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации, на получение от работодателя выходного пособия, а также на сохранение за собой среднего месячного заработка на период трудоустройства. Данные выплаты по существу представляют собой заработную плату, сохраняемую за работниками на период вынужденной невозможности реализации ими права на оплачиваемый труд в течение определенных данной нормой предельных сроков и признаются законодателем в качестве затрат, необходимых для ведения экономической деятельности налогоплательщиком.

В то же время статья 178 Трудового кодекса предусматривает, что трудовым договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

В свою очередь, на основании пункта 25 статьи 255 Налогового кодекса допускается учет в целях налогообложения других видов расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Таким образом, статьей 255 Налогового кодекса установлен открытый перечень расходов на оплату труда работников, учитываемых в целях налогообложения, при условии, что эти выплаты производятся в рамках трудовых и связанных с ними отношений.

Учитывая положения статей 253, 255 Налогового кодекса в их взаимной связи со статьями 9, 178 Трудового кодекса, Судебная коллегия полагает, что само по себе то обстоятельство, что выплаты работникам общества произведены во исполнение соглашений о расторжении трудовых договоров, не исключает возможности признать такие выплаты в целях налога на прибыль организаций на основании статьи 255 Налогового кодекса.

Данные выводы соответствуют правовой позиции, изложенной ранее в определениях Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 и от 20.03.2017 № 305-КГ16-17247.

При отнесении налогоплательщиком производимых им затрат в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, в качестве дополнительного критерия соответствия требованиям налогового законодательства, подлежит рассмотрению и оценке вопрос о соответствии спорных расходов положениям статей 252 и 270 Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, оценка которых выражена в денежной форме и при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу пункта 49 статьи 270 Налогового кодекса расходы, не соответствующие данным критериям при определении налоговой базы, не учитываются.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция в дополнение к правовой позиции, изложенной в акте и решении налогового органа по результатам проведенной выездной налоговой проверки, приводит дополнительное обоснование экономической необоснованности произведенных налогоплательщиком расходов.

По мнению налогового органа, спорные выплаты, произведенные на основании соглашения о расторжении трудовых договоров, подлежат сравнению в целях признания их экономически оправданными расходами, 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.

Также, в качестве обстоятельств, требующих установления в рамках рассмотрения данного спора, являются обстоятельства, связанные с фактическим проведением обществом мероприятий по сокращению численности или штатов сотрудников данной организации. В отсутствие таких

доказательств произведенные расходы, по мнению инспекции, нельзя признать экономически оправданными.

Указанные доводы не могут быть приняты Судебной коллегией во внимание в связи со следующим.

Налоговое законодательство не содержит положений, позволяющих налоговому органу при применении статьи 252 Налогового кодекса оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности. Расходы признаются экономически обоснованными, если они необходимы для деятельности налогоплательщика (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.03.2011 № 8905/10, от 25.02.2010 № 13640/09).

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Увольнение работника является завершающим этапом его вовлечения в деятельность налогоплательщика, в связи с чем вывод о несоответствии расходов, производимых при увольнении работников, требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса не может следовать из того факта, что работник в дальнейшем не сможет приносить доход организации результатом своего труда. Иное бы означало оценку целесообразности увольнения работника на соответствующих условиях путем прекращения трудовых отношений по соглашению сторон, а не по иным основаниям, предусмотренным Трудовым кодексом.

Однако это не означает, что экономически оправданными могут признаваться расходы, произведенные вне связи с экономической деятельностью налогоплательщика, то есть, по существу направленные на удовлетворение личных нужд уволенных граждан за счет бывшего работодателя.

Выплаты, производимые на основании соглашений о расторжении трудового договора, могут выполнять как функцию выходного пособия (заработка, сохраняемого на относительно небольшой период времени до трудоустройства работника), так и по существу выступать платой за согласие работника на отказ от трудового договора.

Следовательно, для признания экономически оправданными расходами производимые налогоплательщиком выплаты работникам при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон, достаточно установить достижение цели – фактическое увольнение конкретного работника, а также соблюдение баланса интересов работника и работодателя, при котором выплаты направлены на разрешение возможной конфликтной ситуации при увольнении, и не служат исключительно цели личного обогащения увольняемого работника.

Судебная коллегия отмечает, что лишь при значительном размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со статьей 178 Трудового кодекса вправе рассчитывать увольняемый работник, длительности его трудового стажа и внесенному им трудовому вкладу, а также иным обстоятельствам, характеризующим трудовую деятельность работника, на налогоплательщике в соответствии с пунктом 1 статьи 54, пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса и частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность.

При этом следует иметь в виду, что размер выплат при увольнении по соглашению сторон может и не совпадать в полной мере с размером выплат, предусмотренных трудовым законодательством в случае увольнения по сокращению штатов или в связи с ликвидацией предприятия, поскольку на его размер может влиять то обстоятельство, что такая выплата представляет собой, в том числе и своего рода плату за согласие работника на отказ от трудового договора. В тоже время ее размер законодательством не определен, а устанавливается соглашением сторон.

В свою очередь налоговый орган вправе поставить под сомнение экономическую оправданность расходов по выплате при наличии доказательств, свидетельствующих об отсутствии у налогоплательщика деловой экономической цели при увольнении работника по основанию, отличному от предусмотренного статьей 178 Трудового кодекса, не вторгаясь при этом в оценку целесообразности принимаемых решений.

Рассматривая спор, суды установили, что обществом в составе расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль организаций за 2011-2012 годы были учтены суммы выплат в общем размере 1 329 000 рублей при увольнении работников в количестве 8 человек в связи с расторжением трудовых договоров по соглашению сторон. При этом размер произведенных выплат каждому работнику при расторжении трудового договора составил от одного до пяти среднемесячных заработков, что сопоставимо с расходами работодателя, производимыми в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации, принимая во внимание необходимость соблюдения процедуры, установленной статьей 180 Трудового кодекса.

Так, по расчетам общества, об эффективности произведенных мероприятий по увольнению работников на основании соглашений о расторжении договоров свидетельствует экономия средств работодателя в общей сумме 1 362 453 рубля, полученная в результате достижения с работниками соответствующего соглашения об увольнении. Тем самым были минимизированы затраты общества, производимые в связи с необходимостью выплаты данным работникам выходных пособий, причитающихся при их увольнении по сокращению численности или штата.

В нарушение требований статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации указанные доводы налогоплательщика инспекцией не были опровергнуты. В частности, налоговым органом не

оспорено достижение обществом цели увольнения работника без последующего трудоустройства в данной организации, и получение налогоплательщиком экономического эффекта от заключения с увольняемыми работниками соглашений о расторжении договоров по основанию, предусмотренному статьей 78 Трудового кодекса.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия полагает, что у судов отсутствовали правовые основания для признания произведенных обществом расходов на основании статьи 255 Налогового кодекса в качестве экономически необоснованных расходов, не направленных на извлечение прибыли.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что решение суда первой, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а заявленное обществом требование – удовлетворению в полном объеме.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 29.03.2016 по делу № А40-213762/2014, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.10.2016 по тому же делу отменить.

Требование акционерного общества «Минерально-химическая компания «ЕвроХим» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 от 07.08.2014 № 04-1-31/19.

Председательствующий

Т.В.Завьялова

Судья

М.К. Антонова

Судья

М.В. Пронина