

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ16-19115

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

дело № А40-63455/2015

г. Москва

26.04.2017

резольютивная часть определения объявлена 21.04.2017

полный текст определения изготовлен 26.04.2017

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью КБ «ЮНИАСТРУМ БАНК» на решение Арбитражного суда города Москвы от 04.02.2016 по делу № А40-63455/2015, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.06.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.10.2016 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью КБ «ЮНИАСТРУМ БАНК» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве о признании частично недействительным решения от 25.09.2014 № 2248.

В заседании приняли участие представители:

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве – Роднов А.Н., Сурнина И.В., Тяпкин В.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью КБ «ЮНИАСТРУМ БАНК» (далее – банк) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 25.09.2014 № 2248 в части пункта 1.1 (в отношении начисления соответствующих сумм пеней и штрафа), пунктов 1.3, 1.4, 1.5, 1.6.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 04.02.2016, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.06.2016, банку отказано в удовлетворении заявленных требований.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 05.10.2016 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Банк обратился в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить и принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 09.03.2017 кассационная жалоба банка по эпизоду, изложенному в п. 1.6 решения инспекции и связанному с включением в состав расходов по налогу на прибыль расходов по выплате денежных компенсаций при увольнении работников по соглашению сторон, вместе с делом передана

для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе по указанному эпизоду, и отзыве на жалобу, выслушав объяснения представителей инспекции, в отсутствие извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания представителей банка, судебная коллегия установила следующее.

По результатам выездной налоговой проверки банка за период с 01.01.2010 по 31.12.2011 инспекция приняла решение от 25.09.2014 № 2248 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Одним из оснований для вынесения указанного решения послужил вывод инспекции о неправомерном включении банком в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, расходов по выплате денежных компенсаций при увольнении работников банка по соглашению сторон в 2010 – 2011 годах в суммах 18 700 853 рублей и 12 818 242 рублей соответственно. Поскольку, по мнению инспекции, данные выплаты не связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых обязанностей в рамках трудовых отношений, а действующим законодательством подобная выплата в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон не предусмотрена, то понесенные банком расходы, связанные с осуществлением указанных выплат, не направлены на получение доходов банка и не могут быть признаны экономически оправданными затратами.

Суды, поддерживая указанную позицию инспекции и отказывая в удовлетворении заявленного банком требования в названной части, сослались на положения Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс) и исходили из того, что для признания понесенных налогоплательщиком затрат в

целях налогообложения прибыли необходимо их соответствие критериям, установленным статьями 252 и 255 Налогового кодекса. Поскольку выплаченные банком своим работникам в связи с прекращением с ними трудовых отношений «компенсации» не предусмотрены ни положениями трудовых договоров, ни положениями трудового законодательства, и не направлены на получение прибыли от предпринимательской деятельности, суды признали спорные выплаты экономически необоснованными и не подлежащими включению в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, как не соответствующие требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса.

Между тем, по мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, судами 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 2010 – 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 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 осуществление выплат работникам банка во исполнение соглашений о расторжении трудовых договоров не исключает возможности признать такие выплаты в целях исчисления 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.

Ссылаясь на соответствие спорных расходов требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса, банк как при рассмотрении дела в судах, так и в поданной в Верховный Суд Российской Федерации жалобе приводит доводы о том, что экономическая оправданность затрат на выплату спорных «компенсаций» увольняемым работникам состоит в оптимизации производства и минимизации затрат банка на персонал, поскольку увольняя работников по соглашению сторон и выплачивая им спорные «компенсации», банк произвел выплаты в меньшем размере, чем пришлось бы выплатить при увольнении работников по процедуре сокращения штата, исключив при этом свои риски, связанные с увольнением работников по процедуре сокращения штата, в том числе с оспариванием работниками увольнения и возможным восстановлением их на работе. По мнению банка, увольнение работников по соглашению сторон с выплатой спорных «компенсаций» привело к достижению производственной

цели – оптимизации расходов на персонал, и, как следствие, получение банком большей прибыли при меньших затратах.

В свою очередь, инспекция в отзыве на кассационную жалобу банка и в судебном заседании Судебной коллегии указала, что обстоятельства, связанные с экономической оправданностью спорных расходов, в ходе выездной налоговой проверки инспекцией не устанавливались, поскольку исключение спорных сумм из расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, было произведено инспекцией по другим указанным выше основаниям. При этом банк при рассмотрении дела в суде, заявляя об экономической оправданности произведенных выплат, документально свою позицию об оптимизации производства не подтверждал. В то же время, банк представил в материалы дела только часть документов, связанных с увольнением выборочных сотрудников и выплатой им спорных «компенсаций», сообщив при этом о невозможности представления таких документов в отношении всех уволенных по соглашению сторон сотрудников из-за большого объема документов, а сравнительный расчет выплаченных «компенсаций», подтверждающий их экономическую оправданность, представлен банком только в отношении 26 сотрудников, в то время как в отношении 204 сотрудников такого расчета не представлено. При этом, по мнению инспекции, представленные банком документы свидетельствуют о том, что выплаченные банком «компенсации» направлены на личное обогащение сотрудников за счет бывшего работодателя.

Вместе с тем, обстоятельства, связанные с соответствием произведенных банком расходов требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса суды при рассмотрении дела не устанавливали, в то время как установление указанных обстоятельств, в том числе связанных с фактическим проведением банком мероприятий по сокращению численности или штатов сотрудников данной организации, является существенным для рассмотрения настоящего спора.

В то же время Судебная коллегия считает необходимым отметить следующее.

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 означало бы 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 производимых налогоплательщиком выплат 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 то же время размер такой платы законодательством не определен, а устанавливается соглашением сторон.

В свою очередь налоговый орган вправе поставить под сомнение экономическую оправданность расходов по выплате указанных сумм 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.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты по указанному эпизоду подлежат отмене в соответствующей части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Учитывая, что для принятия решения по существу спора необходимы исследование и оценка доказательств, а также установление существенных обстоятельств, указанных в настоящем определении, дело подлежит направлению в суд первой инстанции на новое рассмотрение по спорному эпизоду.

При новом рассмотрении судам следует учесть изложенное, установить обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего дела, оценить доказательства в соответствии с требованиями Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в их совокупности и взаимной связи применительно к установленным обстоятельствам и доводам сторон относительно соответствия произведенных банком расходов требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса.

В остальной части обжалуемые судебные акты по делу подлежат оставлению без изменения.

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 04.02.2016 по делу № А40-63455/2015, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.06.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.10.2016 по тому же делу по эпизоду, изложенному в п. 1.6 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве от

25.09.2014 № 2248 и связанному с включением в состав расходов по налогу на прибыль расходов по выплате денежных компенсаций при увольнении работников по соглашению сторон, отменить, дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

М.К. Антонова

Судья

А.Г. Першутов