

## LT in Focus

# Учет компенсационных выплат при расторжении трудовых договоров

В нынешней экономической ситуации не теряет актуальности вопрос учета расходов на выплату компенсаций уволенным сотрудникам. Несмотря на вступление в силу с 1 января 2015 года новой редакции п. 9 ст. 255 НК РФ, в рамках которой уточнен порядок учета для целей исчисления налога на прибыль выходных пособий, выплачиваемых работодателями при прекращении трудовых договоров\*, в настоящее время налогоплательщики нередко сталкиваются с претензиями налоговых органов по данному вопросу.

Так, 23 сентября 2016 года было опубликовано Определение ВС РФ по делу № [A40-94960/2015](#), в котором был рассмотрен вопрос оспаривания налоговым органом правомерности включения в расходы на оплату труда суммы выплаченной компенсации при увольнении сотрудников на основании заключения с ними соглашений о расторжении трудовых договоров. Спорные компенсации были произведены в период 2011–2012 годов, еще до вступления в силу новой редакции НК РФ, регламентирующей вопросы учета выплат при увольнении работников. ВС РФ отменил решение кассационной инстанции, принятое в пользу налогоплательщика, и отправил дело на новое рассмотрение с целью анализа экономической оправданности спорных затрат и установления их природы и дал ряд важных разъяснений:

- вычет расходов на выплату компенсаций сотрудникам в связи с увольнением теоретически возможен при условии представления доказательств экономической обоснованности затрат и раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат;
- сумма производимых выплат не должна превышать сумму выходного пособия работодателя и заработной платы, сохраняемой за работниками на период трудоустройства, предусмотренных положениями ст. 178 ТК РФ (несмотря на то что в соответствии с данной статьей ТК РФ трудовым договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий/повышенные размеры выходных пособий);
- новая редакция п. 9 ст. 255 НК РФ не означает, что расходы на выплату выходных пособий будут автоматически приниматься налоговыми органами, и не исключает споров по вопросу экономической обоснованности таких расходов.

Стоит отметить, что судебная практика относительно выплат, произведенных после 1 января 2015 года, в настоящий момент не сформирована, и прогнозировать вектор ее развития достаточно сложно. В данном выпуске мы проанализируем наиболее важные вопросы учета для целей исчисления налога на прибыль компенсационных выплат сотрудникам при увольнении по соглашению сторон, произведенных до 1 января 2015 года, на основании актуальной судебной практики последнего времени.

[Ключевые доводы судов в спорах по вопросам учета расходов на выплату компенсаций уволенным сотрудникам](#)

[Размер компенсационной выплаты](#)

[Документальное оформление выплаты: дополнительное соглашение к трудовому договору или отдельное соглашение о его расторжении](#)

[Уточняющий характер изменений, внесенных в п. 9 ст. 255 НК РФ](#)

[Выводы и рекомендации](#)

**Ключевые доводы судов в спорах по вопросам учета расходов на выплату компенсаций уволенным сотрудникам**

С учетом последних тенденций, которые прослеживаются в судебной практике по данному вопросу, можно сделать вывод, что суды чаще поддерживают позицию налоговых органов, приводя при этом следующие доводы:

- компенсационные выплаты при увольнении не стимулируют работника к продолжению трудовых обязанностей в силу п. 3 ст. 255 НК РФ, а, напротив, направлены на их прекращение, что противоречит п. 3 ст. 255 НК РФ, в соответствии с которой начисления должны быть связаны с режимом работ и условиями труда (см. дело № [A40-148068/2015](#));
- спорные выплаты не предусмотрены трудовыми договорами (см. дело № [A40-81209/2015](#)) и/или локальными нормативными актами налогоплательщика, трудовыми договорами и коллективным трудовым договором (см. дело № [A40-148068/2015](#));

\* При этом начислениями увольняемому работнику признаются выходные пособия, производимые работодателем при прекращении трудового договора, предусмотренные трудовыми договорами/отдельными соглашениями сторон трудового договора, в том числе соглашениями о расторжении трудового договора, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами. Под прекращением трудового договора в том числе понимается его прекращение в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика.

---

*Суды нередко придерживаются того мнения, что выплата компенсаций при увольнении не соответствует критерию экономической оправданности затрат, поскольку не направлена на получение налогоплательщиком дохода.*

- включение в трудовые договоры положений о выплате денежной компенсации при расторжении трудового договора, в том числе при условии достижения работником положительных результатов в соответствии с ключевыми показателями эффективности, не может свидетельствовать об экономической обоснованности данной выплаты и ее направленности на получение налогоплательщиком дохода от осуществления хозяйственной деятельности (см. дело № [A40-74105/2015](#));
- выплата компенсаций осуществляется в день издания приказа об увольнении или близко к этой дате, а размер компенсации каждому конкретному работнику был произвольным, никак не обусловленным его должностными обязанностями и функциями (см. дело № [A40-81209/2015](#)).

Примечательно, что в рамках дела № [A40-81209/2015](#) суды первой и второй инстанций отклонили довод налогоплательщика о том, что выплата спорной компенсации связана с обязанностями работников по сохранению конфиденциальности, исполняемой работниками в том числе после расторжения трудовых отношений.

В данном контексте интересно отметить несколько положительных решений.

В частности, интересны доводы суда первой инстанции, изложенные в решении по делу № [A40-188948/2015](#), где суд поддержал налогоплательщика и отметил, что спорные выплаты экономически оправданы и направлены на митигацию (снижение) рисков возникновения трудовых споров и, как следствие, снижение издержек организации и увеличения прибыли. По мнению суда, данный вывод также подтверждается изменением редакции п. 9 ст. 255 НК РФ (с 1 января 2015 года). К сожалению, данный довод оказался несостоятельным при рассмотрении дела вышестоящим судом.

При этом существуют примеры судебных решений, где суды указали, что выплата компенсаций при расторжении трудового договора являлась обязанностью работодателя, поскольку спорные выплаты установлены дополнительными соглашениями, являющимися неотъемлемой частью трудовых договоров, а значит, выплаты выходных пособий, предусмотренные таким соглашением, могут быть учтены в составе расходов для целей исчисления налога на прибыль (см. дело № [A40-149407/13-20-533](#)).

---

*Наличие взаимосвязи между выплачиваемой при увольнении компенсации и наличием обязательств, сохраняющихся у работника после расторжения трудового договора, не всегда принимается судами в качестве обоснования экономической оправданности данной выплаты, но может служить весомым аргументом для защиты налогоплательщиком своей позиции.*

### **Размер компенсационной выплаты**

Интересно отметить, что при рассмотрении споров об обоснованности компенсационных выплат суды оценивают как доказательство экономической обоснованности фактор соразмерности выплаты трудовому вкладу увольняющегося работника и возможность, к примеру, уволить работника по иным основаниям, нежели по соглашению сторон, затратив меньшие суммы.

В частности, в рамках спора по делу № [A40-94960/2015](#) судебная коллегия ВС РФ, направляя дело на новое рассмотрение, отметила, что выплаты, производимые на основании соглашений о расторжении трудового договора, могут как выполнять 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. С учетом значительного размера таких выплат, их явной несоразмерности обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со ст. 178 ТК РФ вправе рассчитывать увольняемый работник, длительности его трудового стажа и внесенного им трудового вклада, а также с учетом иных обстоятельств, характеризующих трудовую

деятельность работника, на налогоплательщике лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность. Одним из аргументов, свидетельствующих об оправданности затрат, может служить сравнение понесенных затрат с затратами на увольнение того же работника в связи с сокращением штата.

Мы полагаем, что налоговые органы в дальнейшем будут использовать данное обоснование коллегии судей ВС РФ в целях отказа в вычете расходов на выплату крупных компенсаций, превышающих пять окладов работника (из расчета двух окладов за период с момента уведомления работника до его увольнения и трех окладов, предусмотренных ст. 178 ТК РФ). В том случае, если суммы компенсаций превышают пять окладов, выплаты могут быть квалифицированы как направленные на удовлетворение личных потребностей увольняемого работника, а не интересов работодателя.

Тем не менее, данный довод также может быть полезен налогоплательщикам, если расчеты подтверждают именно их позицию.

## Документальное оформление выплаты: дополнительное соглашение к трудовому договору или отдельное соглашение о его расторжении

В целом необходимо отметить, что судебная практика, а также разъяснения Минфина России и налоговых органов в отношении вопроса документального оформления компенсационных выплат сотрудникам при увольнении остаются весьма противоречивыми. Тем не менее, оформление выплаты компенсаций дополнительными соглашениями к трудовым договорам выглядит несколько более предпочтительным.

Учитывая, что п. 9 ст. 255 НК РФ в новой редакции содержит четкие указания на возможность учета затрат независимо от способа оформления договоренности сторон, данная полемика к периодам после 1 января 2015 года будет неприменима.

### Позиция Минфина России

Так, в 2014 году фискальные органы выпустили несколько противоречивых разъяснений.

В письме от 28 июля 2014 года № [ГД-4-3/14565@](#) ФНС указала, что выплаты должны быть предусмотрены именно коллективным и/или трудовым договором либо дополнительными соглашениями к ним (с обязательным уточнением, что такие соглашения являются неотъемлемой частью соответствующего договора). При этом ведомство отметило, что, по его мнению, компенсации при увольнении носят непроизводственный характер, не связаны с оплатой труда работника и не стимулируют работника к продолжению трудовых обязанностей.

Тем не менее, месяцем ранее Минфин России в письме от 19 июня 2014 года № [03-03-06/2/29308](#) высказал противоположное мнение и указал, что выплата выходного пособия при расторжении трудового договора (в том числе по соглашению сторон), установленная в соответствии с ТК РФ, учитывается в расходах, если она предусмотрена в том числе

### Уточняющий характер изменений, внесенных в п. 9 ст. 255 НК РФ

Отметим, что, например, в рамках спора по делу № [A40-188948/2015](#) арбитры указали, что новая редакция не вводит нового правила, а направлена на устранение неопределенности в применении ст. 255 НК РФ. К аналогичному выводу пришли также судьи Арбитражного суда Московского округа (см. Протокол № 17 совещания у Председателя Арбитражного суда Московского округа от 22 апреля 2016 года). Иными словами, внесенные в указанную статью НК РФ изменения применимы также к периодам, на которые распространялось действие старой редакции статьи.

Тем не менее, при рассмотрении дела № [A40-94960/2015](#) ВС РФ дал более конкретные разъяснения характера применения новой редакции п. 9 ст. 255 НК РФ.

ВС РФ было указано на необходимость подтверждения налогоплательщиком экономической оправданности

соглашением о расторжении трудового договора\*.

### Позиция арбитражных судов

В тех случаях, когда речь идет о выплатах, предусмотренных дополнениями к трудовым договорам, суды не ставят под сомнение документальное подтверждение затрат, переходя непосредственно к полемике об их экономической обоснованности.

Практика в отношении соглашений о расторжении трудовых договоров как документального подтверждения затрат для налогового учета является противоречивой.

Так, в рамках рассмотрения дела № [A27-18888/2012](#) суд указал, что соглашение сторон о расторжении трудового договора является основанием для прекращения трудового договора, а не соглашением, которое являлось бы частью трудового договора (дополнением к нему). Таким образом, компенсация, выплачиваемая на основании такого соглашения, не признается закрепленной трудовым договором и не относится к расходам на оплату труда в целях исчисления налога на прибыль\*\*.

Однако при рассмотрении спора по делу № [A40-120299/2015](#) суды сделали противоположный вывод: выплаты, установленные соглашением о прекращении трудовых отношений, можно учесть в расходах на основании п. 25 ст. 255 НК РФ. А в материалах судебного дела № [A40-188948/2015](#) суд первой инстанции указал, что выплаты в виде выходных пособий, предусмотренные **как дополнительным соглашением к трудовому договору, так и соглашением о его прекращении**, могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

произведенных выплат. В частности, ВС РФ пояснил, что обязанность по раскрытию доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность, не устраняется в связи с вступлением в действие с 1 января 2015 года новой редакции п. 9 ст. 255 НК РФ, поскольку названные изменения дословно означают лишь исключение неопределенности в вопросе о возможности учета расходов на оплату труда, если производимые при увольнении работника выплаты основаны на соглашении о расторжении трудового договора, но отнюдь не разрешение учитывать для этого любые расходы.

Та же позиция была ранее сформулирована судьями Арбитражного суда Московского округа (см. Протокол № 17 совещания у Председателя Арбитражного суда Московского округа от 22 апреля 2016 года).

\* Данный подход также подтверждается письмами Минфина России от 10 июня 2013 года № [03-03-06/1/21479](#), от 16 декабря 2010 года № [03-03-06/1/787](#), от 14 июля 2009 года № [03-03-06/1/464](#) и письмом УФНС России по г. Москве от 1 ноября 2011 года № [16-15/105705@](#).

\*\* Схожие выводы содержатся в Постановлении АС Волго-Вятского округа от 3 марта 2016 по делу № [A11-3967/2015](#), Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 10 июля 2015 года по делу № [A27-20085/2014](#), Постановлениях АС Московского округа от 6 марта 2015 года по делу № [A40-40945/14](#) и от 23 марта 2012 года по делу № [A40-51601/11-129-222](#).

## Выводы и рекомендации

Как уже было отмечено, в Определении ВС РФ по делу № [A40-94960/2015](#) суд указал, что теоретически учет компенсационных выплат при увольнении в расходах для целей налога на прибыль возможен. Однако в связи с тем, что в настоящее время судами все еще не сформированы единые подходы к данному вопросу и остается еще множество подводных камней, с целью снижения рисков возникновения претензий со стороны налоговых органов мы рекомендуем компаниям:

- тщательно продумать и аргументировать сопоставимость суммы компенсационных выплат и обстоятельств, характеризующих трудовую деятельность сотрудника. Например, при выплате компенсации при увольнении должна прослеживаться зависимость размера компенсации от длительности трудового стажа сотрудника, его трудового вклада, условий труда, заработной платы, а также иных обстоятельств;
- учитывать, что всегда затруднительно обосновать компенсационные выплаты в размере, превышающем пять-шесть окладов работника;
- продумать четкую аргументацию и привести доказательства в отношении того факта, что

увольнение сотрудников приведет к повышению эффективности деятельности компании, то есть, в конечном счете, направлено на увеличение дохода компании. Например, доказательством в данном случае могут служить положения о необходимости сокращения того или иного персонала в рамках среднесрочной и долгосрочной стратегий развития компании, подтверждаемые соответствующими расчетами;

- заранее предусмотреть в трудовом договоре (коллективном договоре, при наличии такового), а также в локальных нормативных актах положения о выплате сотруднику компенсации и о ее ориентировочном размере в случае прекращения трудовых отношений;
- учитывать, что заключение соглашения о прекращении трудового договора/дополнительного соглашения к трудовому договору, содержащего положения о компенсационных выплатах, непосредственно перед моментом увольнения сотрудника способствует возникновению дополнительных вопросов у налоговых органов относительно экономической оправданности данных затрат.

\*\*\*\*\*

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

**Партнеры компании «Делойт» в СНГ**

# Контакты

## Группа по разрешению налоговых споров



**Раиса Алексахина**  
Партнер  
[ralexakhina@deloitte.ru](mailto:ralexakhina@deloitte.ru)



**Алексей Сергеев**  
Старший менеджер  
[alsergeev@deloitte.ru](mailto:alsergeev@deloitte.ru)



**Павел Ковалёв**  
Старший менеджер  
[pkovalev@deloitte.ru](mailto:pkovalev@deloitte.ru)

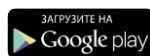


**Светлана Ключихина**  
Старший менеджер  
[sklochikhina@deloitte.ru](mailto:sklochikhina@deloitte.ru)



**Илья Якунин**  
Старший менеджер  
[iyakunin@deloitte.ru](mailto:iyakunin@deloitte.ru)

## Приложение TaxSmart



[deloitte.ru](http://deloitte.ru)

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 225 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.