



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-КГ16-19781

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

16.06.2017

Дело № А42-7562/2015

Резолютивная часть определения объявлена 14.06.2017

Полный текст определения изготовлен 16.06.2017

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Антоновой М.К., Павловой Н.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе публичного акционерного общества «Мурманский траловый флот» на постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.10.2016 по делу № А42-7562/2015 Арбитражного суда Мурманской области

по заявлению публичного акционерного общества «Мурманский траловый флот» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области о признании недействительным в части решения от 24.02.2015 № 4 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от публичного акционерного общества «Мурманский траловый флот» – Храменок А.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области – Катронова И.Н., Матвиенко А.А., Черненко Н.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

по результатам выездной налоговой проверки, проведенной в отношении публичного акционерного общества «Мурманский траловый флот» (далее – общество) за период с 01.01.2011 по 31.12.2012 Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области (далее – инспекция, налоговый орган) составлен акт от 12.01.2015 и принято решение от 24.02.2015 № 4 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с указанными актом и решением обществу доначислено 28 278 649 рублей налога на прибыль, начислены 6 082 002 рублей 94 копеек пеней за нарушение срока уплаты данного налога и штрафы, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в общем размере 4 891 141 рублей. Обществу также предложено удержать и перечислить в бюджет 368 838 рублей неудержанного налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) или письменно сообщить налоговому органу о невозможности удержать налог.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Мурманской области от 08.06.2015 № 171 апелляционная жалоба общества оставлена без удовлетворения.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа.

Решением Арбитражного суда Мурманской области от 04.02.2016 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2016 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в признании недействительным решения налогового органа по эпизоду, связанному с предложением удержать 368 838 рублей НДФЛ; в указанной части заявленные обществом требования удовлетворены. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 27.10.2016 постановление суда апелляционной инстанции в части удовлетворения требования общества по эпизоду, связанному с доначислением 368 838 рублей НДФЛ, отменил, в данной части оставил без изменения решение суда первой инстанции.

Судебные акты нижестоящих судов в части отказа обществу в удовлетворении заявленных требований по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль, пени и штрафа в связи с включением налогоплательщиком в состав косвенных расходов затрат на содержание транспортных судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, отменены; дело в данной части направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Мурманской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставлены арбитражным судом округа без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество ставит вопрос об отмене принятого по делу судебного акта Арбитражного суда Северо-Западного округа в части признания

законным предложением налогового органа удержать 368 838 рублей НДФЛ, ссылаясь на существенные нарушения судом норм материального права, а также нарушение единообразия в применении правовых норм. В данной части, по мнению налогоплательщика, надлежит оставить в силе постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2016, принятое по настоящему делу. В остальной части постановление суда округа обществом не обжалуется.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 02.05.2017 кассационная жалоба общества вместе с делом переданы 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 обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемый судебный акт – отмене в оспариваемой обществом части.

Основанием для вынесения решения налогового органа от 24.02.2015 № 4 по эпизоду, связанному с уплатой НДФЛ, послужил вывод инспекции о неудержании и неперечислении обществом в бюджет 368 838 рублей налога с единовременных выплат, произведенных в пользу работников Николаева А.Б., Шульги Т.Б., Егоровой А.Е. и Штепа Н.И. при их увольнении по основанию, предусмотренному статьей 78 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс), т.е. при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон.

По мнению налогового органа, у работодателя отсутствует законодательно установленная обязанность по выплате указанным работникам единовременной денежной компенсации при увольнении по соглашению сторон, в связи с чем положения пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса в отношении выплаченных сумм не применяются и они подлежат обложению НДФЛ.

Суд первой инстанции признал выводы налогового органа правомерными, в связи с чем отказал в удовлетворении требований общества в части рассматриваемого эпизода.

Тринадцатый арбитражный апелляционный суд не согласился с указанной позицией суда и исходил из того, что трудовое законодательство не содержит запрета на установление непосредственно в трудовом или коллективном договоре размера и условий для выплаты выходного пособия. Поскольку федеральный законодатель определил перечень доходов, подлежащих освобождению от обложения НДФЛ, распространив льготу на компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников, положения пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса применяются независимо от основания увольнения и должности, занимаемой работником. Следовательно, по мнению арбитражного апелляционного суда, общество обоснованно не включило спорные компенсационные суммы в налоговую базу при исчислении НДФЛ за уволенных работников.

Суд кассационной инстанции, отменяя постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда, признал правильными выводы суда первой инстанции и дополнительно отметил, что пункт 3 статьи 217 Налогового кодекса предусматривает возможность освобождения от налогообложения только тех компенсационных выплат, которые установлены действующим законодательством, не упоминая при этом выплаты, установленные трудовыми и коллективными договорами. Денежные компенсации, выплаченные обществом при увольнении работников в соответствии с условиями соглашений о расторжении трудовых договоров (дополнительных соглашений к трудовым договорам), не являются законодательно установленными выходными пособиями и, следовательно, не освобождаются от налогообложения. Формируя свои выводы, суд округа сослался на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в определении от 25.02.2016 № 388-О.

Между тем, по мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, судами первой и кассационной инстанции не учтено следующее.

Положения Налогового кодекса подлежат истолкованию в системной взаимосвязи с основными началами законодательства о налогах и сборах, закрепленными в статье 3 Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Налогоплательщики, особенно если это плательщики НДФЛ, при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения: обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере (постановления от 30.11.2016 № 27-П, от 13.03.2008 № 5-П и от 24.02.1998 № 7-П).

Поэтому толкование норм главы 23 Налогового кодекса не должно приводить к возложению произвольного налогового бремени на физических лиц, которые относятся к одной категории налогоплательщиков, в том числе, с учетом их равной фактической способности к уплате налога при получении соответствующего дохода.

На основании пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса от взимания НДФЛ освобождаются все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов

местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации).

Выходные пособия как отдельный вид компенсаций в сфере труда установлены законодательством (статья 178 Трудового кодекса) и выполняют социальную функцию защиты работника от временной потери дохода при увольнении.

В статье 178 Трудового кодекса законодатель предусмотрел ряд случаев выплаты выходного пособия, например, при ликвидации организации, сокращении численности или штата работников организации, отказе работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением, восстановлении на работе работника, ранее выполнявшего эту работу и, одновременно, допустил возможность предусмотреть в трудовом договоре или коллективном договоре другие случаи выплаты данной компенсации.

При этом договорное регулирование трудовых отношений в силу взаимосвязанных положений статей 2, 5, 9, 23 и 40 Трудового кодекса носит субсидиарный и сочетаемый характер по отношению к трудовому законодательству и призвано обеспечить более широкий объем прав работников и предоставляемых им гарантий на основе социального партнерства в сфере труда, т.е. в рамках взаимного согласования интересов работников и работодателей.

Принимая во внимание такую роль договорного регулирования трудовых отношений, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что допуская возможность конкретизации случаев выплаты выходных пособий и их размеров в договорном порядке, законодатель не преследовал цель дифференциации прав и объема гарантий работникам в зависимости от основания их увольнения и оснований выплаты выходного пособия, а напротив, исходил из необходимости защиты работников от временной потери дохода в возможно большем числе случаев, что включает в себя освобождение

рассматриваемого вида компенсационных выплат от налогообложения.

Необходимость указанной защиты не исключается при использовании основания прекращения трудовых отношений, предусмотренного статьей 78 Трудового кодекса (расторжение трудового договора по соглашению сторон), предполагающего волеизъявление работодателя на увольнение работника и, как правило, оставляющего за увольняемым лицом ограниченную возможность согласования условий расторжения трудового договора.

Следовательно, определение конкретных случаев выплаты выходного пособия в результате соглашения, достигнутого между работодателем и работником, не исключает эти компенсационные выплаты из сферы законодательного установления и, с учетом положений пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса, не означает, что на данные компенсации не распространяется освобождение от налогообложения, предусмотренное пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса для такой категории налогоплательщиков, как увольняемые работники.

При этом мерой защиты публичных интересов при предоставлении работнику выходного пособия в размере, который не совместим с компенсационным характером данной выплаты, является установленное в пункте 3 статьи 217 Налогового кодекса ограничение освобождения данного дохода от налогообложения 3-х кратным (6-ти кратным для отдельных случаев) заработком.

Аналогичная позиция о том, что выходное пособие, выплачиваемое работнику при расторжении трудового договора по соглашению сторон, следует рассматривать в качестве компенсационной выплаты при увольнении, установленной законодательством Российской Федерации, ранее уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 20.12.2016 № 304-КГ16-12189 при решении сходного вопроса о взимании обязательных страховых взносов.

Выводы арбитражных судов первой и кассационной инстанции по настоящему делу также сделаны без учета подхода к истолкованию пункта 3



статьи 217 Налогового кодекса, выраженного в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.11.2011 № 6341/11.

Таким образом, поскольку выплаченные обществом компенсации связаны с увольнением работников, установлены трудовым законодательством и определены в договорном порядке в соответствии со статьей 178 Трудового кодекса, Судебная коллегия приходит к выводу о том, что при выплате этого вида дохода работникам общество правомерно не удерживало налог на основании пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса.

В связи с этим постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в обжалуемой части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а постановление суда апелляционной инстанции в оспариваемой части – оставлению в силе.

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

**определила:**

постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.10.2016 по делу № А42-7562/2015 Арбитражного суда Мурманской области по эпизоду, связанному с предложением публичному акционерному обществу «Мурманский траловый флот» удержать 368 838 рублей налога на доходы физических лиц, отменить.

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2016 в указанной части оставить в силе.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Н.В. Павлова