



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 18190/10

Москва

28 июня 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного
Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Бациева В.В., Витрянского В.В.,
Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А.,
Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью
«Римбунан Хиджау Интернешнл» о пересмотре в порядке надзора решения
Арбитражного суда Хабаровского края от 15.06.2010 по делу
№ А73-3993/2010, постановления Шестого арбитражного апелляционного
суда от 16.08.2010 и постановления Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа от 24.11.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции
Федеральной налоговой службы по Центральному району города
Хабаровска – Харитонов К.Г., Шмытов А.А.

Путем использования системы видеоконференц-связи в заседании участвовали представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Хабаровска – Оксюта О.В., Щукина Е.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Хабаровскому краю – Дю У.В., Петрова Т.И.;

от Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Хабаровске и Хабаровском районе Хабаровского края – Белик О.В., Буранов А.Р.

Заслушав и обсудив доклад судьи Першутова А.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Центральному району города Хабаровска (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Римбунан Хиджау Интернешнл» (далее – общество) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, в том числе единого социального налога, за период с 01.01.2006 по 31.12.2008.

В ходе проверки инспекция установила занижение обществом единого социального налога, подлежащего уплате, на начисленные и уплаченные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с выплат в пользу иностранных работников – его сотрудников, имеющих статус временно пребывающих на территории Российской Федерации.

На основании акта от 31.12.2009 № 653дсп инспекцией принято решение от 10.02.2010 № 154 (далее – решение инспекции) о доначислении обществу 8 055 210 рублей единого социального налога, начислении 1 711 857 рублей 09 копеек пеней за его несвоевременную уплату и привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый

кодекс), за неуплату единого социального налога в виде штрафа в сумме 1 000 рублей (с учетом пункта 3 статьи 114 Налогового кодекса).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Хабаровскому краю (далее – управление) от 05.04.2010 № 13-10/96/07152 решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с названными решениями, общество обратилось в Арбитражный суд Хабаровского края с заявлением о признании их недействительными.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 15.06.2010 требования общества удовлетворены частично. Решения инспекции и управления признаны недействительными в части начисления пеней и штрафа.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2010 решение суда первой инстанции изменено. Решения инспекции и управления признаны недействительными в части привлечения общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 24.11.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить указанные судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленных требований, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права, и принять новый судебный акт.

В отзывах на заявление инспекция и управление просят данные судебные акты оставить без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что

оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело – передаче на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды, руководствуясь положениями статьи 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей в спорный период) (далее – Закон № 167-ФЗ) и статьей 2 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 115-ФЗ), сделали вывод, что в рассматриваемой ситуации налоговый вычет, предусмотренный пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период), применен обществом неправомерно.

При этом суды исходили из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 7 Закона № 167-ФЗ застрахованные лица – это лица, на которых распространяется обязательное пенсионное страхование в соответствии с этим Законом. Застрахованными лицами являются граждане Российской Федерации, а также постоянно или временно проживающие на территории Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства.

Статьей 2 Закона № 115-ФЗ установлены следующие категории законно находящихся в Российской Федерации иностранных граждан в зависимости от их правового положения в Российской Федерации: временно пребывающий в Российской Федерации иностранный гражданин – лицо, прибывшее в Российскую Федерацию на основании визы или в порядке, не требующем получения визы, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание; временно проживающий в Российской Федерации иностранный гражданин – лицо, получившее разрешение на временное проживание; постоянно проживающий в Российской Федерации иностранный гражданин – лицо, получившее вид на жительство.

Таким образом, только на имеющих статус постоянно или временно проживающих на территории Российской Федерации иностранных граждан, работающих на территории Российской Федерации, распространяется обязательное пенсионное страхование.

Следовательно, иностранный гражданин, имеющий статус временно пребывающего на территории Российской Федерации, не является застрахованным лицом, поэтому на выплаты в его пользу страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не начисляются.

Суды установили, что обществом в проверяемом периоде ошибочно исчислялись и уплачивались страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с категорий выплат, произведенных в пользу иностранных граждан, имеющих статус временно пребывающих.

При этом указанные иностранные граждане зарегистрированы в системе обязательного пенсионного страхования и территориальным отделением Управления Пенсионного фонда Российской Федерации им выданы страховые свидетельства государственного пенсионного страхования.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании пункта 2 статьи 10 Закона № 167-ФЗ объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являлись объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Налогового кодекса с особенностями, предусмотренными пунктом 3 этой статьи.

Согласно пункту 1 статьи 237 Налогового кодекса налоговая база по единому социальному налогу для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определялась как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 236 Налогового кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В соответствии со статьей 243 Налогового кодекса, регулирующей порядок исчисления, порядок и сроки уплаты единого социального налога, налогоплательщикам предоставлено право уменьшать его сумму, подлежащую уплате в федеральный бюджет, на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) и предусмотрено, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы единого социального налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

При этом следует иметь в виду, что предназначением единого социального налога является в том числе формирование финансовой основы социального страхования.

До вступления в законную силу Закона № 167-ФЗ единый социальный налог, начисленный по ставке 28 процентов, в полном размере поступал в Пенсионный фонд Российской Федерации и предназначался для выплаты пенсий.

С принятием Федерального закона № 167-ФЗ и Федерального закона от 31.12.2001 № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» суммы единого социального налога, поступающие в Пенсионный фонд Российской Федерации, были разграничены: одна часть, исчисляемая по ставкам, установленным статьей 22 Федерального закона № 167-ФЗ, стала зачисляться на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, другая часть, исчисляемая по ставке, предусмотренной статьей 241 Налогового кодекса, за вычетом страховых взносов на

обязательное пенсионное страхование, – в федеральный бюджет на финансирование выплат базовой части трудовой пенсии.

Кроме того, законодатель предусмотрел возможность уменьшения суммы единого социального налога (авансового платежа по налогу), подлежащей уплате в федеральный бюджет, на сумму исчисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на указанную сумму налога (авансового платежа по налогу).

Таким образом, взыскание арбитражным судом с налогоплательщика сумм единого социального налога без учета уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, независимо от наличия у налогоплательщика обязанности по их уплате, влечет нарушение принципа однократности налогообложения.

Между тем суды не учли наличия возможности у налогового органа как администратора доходов бюджета совместно с соответствующим органом Федерального казначейства перераспределить суммы уплаченных страховых взносов из бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации в федеральный бюджет для учета названной суммы как единого социального налога.

При этом следует иметь в виду, что в статье 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс) установлено, что главный администратор доходов бюджета – это определенный законом (решением) о бюджете орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов доходов бюджета и (или) являющиеся администраторами доходов бюджета, если иное не установлено Бюджетным кодексом. Администратор доходов бюджета – это орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной

администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, бюджетное учреждение, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, если иное не установлено Бюджетным кодексом.

Согласно указанной статье бюджетная система Российской Федерации – это основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Исходя из статьи 4 Федерального закона от 24.11.2008 № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» главным администратором доходов федерального бюджета в части единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, является Федеральная налоговая служба.

Правительством Российской Федерации на основании статьи 160.1 Бюджетного кодекса постановлением от 29.12.2007 № 995 «О порядке осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджета бюджетной системы Российской Федерации» утверждены Правила осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской

Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджета бюджетной системы Российской Федерации (далее – Правила).

В силу пункта 1 Правил федеральные органы государственной власти, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящиеся в их ведении бюджетные учреждения, а также Центральный банк Российской Федерации (далее – главные администраторы доходов бюджетов) в качестве главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, в частности, формируют и утверждают перечень администраторов доходов бюджетов, подведомственных главному администратору доходов бюджетов.

В соответствии с приказом Федеральной налоговой службы от 05.12.2008 № ММ-3-1/643@ «О порядке осуществления территориальными органами Федеральной налоговой службы бюджетных полномочий главных администраторов доходов и администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» на территориальные органы Федеральной налоговой службы возлагаются полномочия по администрированию доходов в виде сумм единого социального налога, зачисляемых в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Согласно Федеральному закону от 25.11.2008 № 214-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» главным администратором доходов бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемым в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой и накопительной частей трудовой пенсии, также является Федеральная налоговая служба.

Исходя из пункта 1 статьи 25 Закона № 167-ФЗ контроль за правильностью исчисления и за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование до 01.01.2010 осуществлялся налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов.

Территориальные органы Федеральной налоговой службы являются также администраторами доходов бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Как следует из пункта 2 статьи 160.1 Бюджетного кодекса, администратор доходов бюджета в том числе осуществляет начисление, учет и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним; принимает решение о зачете (уточнении) платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и представляет уведомление в орган Федерального казначейства.

При этом абзац второй пункта 1 статьи 40 Бюджетного кодекса предусматривает, что органы Федерального казначейства осуществляют в установленном Министерством финансов Российской Федерации порядке учет доходов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации Российской Федерации, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счет, упомянутый в абзаце первом данного пункта, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета – согласно представленному им поручению (уведомлению).

На основании пункта 40 Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации,

Федерации от 05.09.2008 № 92н, взаимодействие органов Федерального казначейства с администраторами поступлений в бюджет осуществляется путем предоставления органами Федерального казначейства администраторам поступлений в бюджет документов о проведенных операциях по учету поступлений в бюджет, а также в получении органами Федерального казначейства от администраторов поступлений в бюджет документов, установленных для проведения операций по учету поступлений в бюджет, в пределах возложенных на них полномочий.

Таким образом, налоговые органы, установив в ходе налоговой проверки ошибочную уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязаны предоставить органам Федерального казначейства документы, необходимые для распределения указанной суммы в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Следовательно, вывод судов по настоящему делу о том, что применение налогового вычета по единому социальному налогу на сумму ошибочно уплаченных страховых взносов влечет занижение налога, основан на неправильном толковании норм права; начисление инспекцией на названную сумму пеней, а также привлечение к ответственности по статье 122 Налогового кодекса неправомерны.

В то же время при рассмотрении дела в порядке надзора представители участвующих в деле лиц пояснили, что оспариваемая сумма, уплаченная обществом в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, возвращена ему на основании его заявления (частично) и решения арбитражного суда, вступившего в законную силу.

Данное обстоятельство нуждается в проверке, поскольку при его подтверждении, исходя из баланса публичных и частных интересов, оснований для признания оспариваемого решения инспекции недействительным в пределах суммы, фактически возвращенной обществу, не имеется.

Кроме того, частично удовлетворяя требования общества, суд первой инстанции в нарушение части 5 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не принял решение в отношении остальной части требований.

Суд апелляционной инстанции, изменяя решение суда первой инстанции, удовлетворил требования общества лишь в части привлечения общества к ответственности.

При этом суд кассационной инстанции оставил и решение суда первой инстанции, и постановление суда апелляционной инстанции без изменения, не приняв во внимание, что постановлением суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции изменено.

В связи с этими обстоятельствами оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело – направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Хабаровского края.

При новом рассмотрении дела суду следует проверить как факт возврата спорных сумм с учетом состоявшихся судебных актов об их возврате, так и расчет этих сумм.

В то же время не может быть принят довод общества о нарушении его права на привлечение переводчика в связи с участием в рассмотрении материалов выездной налоговой проверки его представителей, не владеющих русским языком.

В рассмотрении материалов выездной налоговой проверки от общества участвовали генеральный директор Чи Кунг Сик, директор по экономике Фонг Унг Хуи, являющиеся гражданами Малайзии, а также заместитель генерального директора Коршунова Н.В., главный бухгалтер Воробей Л.В., представитель Соколов К.В.

Представителям общества были разъяснены их права и обязанности. При этом ходатайств о привлечении переводчика общество не заявляло.

Заместитель директора Коршунова Н.В., владея иностранным языком, в ходе рассмотрения материалов проверки осуществляла перевод при возникновении необходимости.

При названных обстоятельствах (присутствие кроме иностранных лиц других представителей налогоплательщика, владеющих русским языком; отсутствие со стороны представителей общества ходатайства о привлечении переводчика, возражений представителей общества, не владеющих русским языком, по поводу осуществления функций переводчика представителем общества) у инспекции отсутствовала обязанность обеспечить участие другого переводчика.

Таким образом, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толковании, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Хабаровского края от 15.06.2010 по делу № А73-3993/2010, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 24.11.2010 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Хабаровского края.

Председательствующий

А.А. Иванов