



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 12418/08

Москва

25 февраля 2009

Г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району города Ульяновска о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.08.2008 по делу № А72-8549/07-12/231 Арбитражного суда Ульяновской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району города Ульяновска – Елина Н.В., Макаров Д.П., Уткина В.М., Хачатрян Н.А.;

от общества с ограниченной ответственностью «Дворцовый ряд-МС» – Коротких И.М., Полякова Т.Б., Худанова Л.В.

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

Инспекция Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району города Ульяновска (далее – инспекция) провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «Дворцовый ряд-МС» (далее – общество «Дворцовый ряд-МС», общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 01.01.2005 по 31.12.2005.

В ходе проверки инспекция установила, что общество «Дворцовый ряд-МС», заключая договоры аутсорсинга с им же учрежденными взаимозависимыми организациями, обеспечивало выполнение необходимых для осуществления своей торговой деятельности работ физическими лицами, состоящими в трудовых отношениях с этими организациями, каждая из которых применяла упрощенную систему налогообложения и не являлась плательщиком единого социального налога. Единственная цель указанных хозяйственных отношений между взаимозависимыми лицами – получение обществом налоговой выгоды от уменьшения расходов на уплату единого социального налога.

По результатам проверки на основании акта от 19.10.2007 № 16-14-25/192/75 и возражений к нему от 15.11.2007 инспекция вынесла решение от 26.12.2007 № 16-14-25/225 о привлечении общества «Дворцовый ряд-МС» к налоговой ответственности за совершение

налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), в виде взыскания 5 635 635 рублей 40 копеек штрафа. Кроме того, обществу предложено уплатить 12 260 981 рубль единого социального налога и 24 680 994 рубля 96 копеек пеней, 6 602 067 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и 1 471 089 рублей 84 копейки пеней.

Не согласившись с решением инспекции, общество «Дворцовый ряд-МС» обратилось в Арбитражный суд Ульяновской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 28.03.2008 в удовлетворении требования отказано.

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 03.06.2008 решение суда оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 01.08.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций отменил, требование общества о признании решения инспекции недействительным в части доначисления единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления пеней и взыскания штрафа удовлетворил.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить, ссылаясь на нарушение им единообразия в толковании и применении налогового законодательства.

В отзыве на заявление общество «Дворцовый ряд-МС» просит оставить названный судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в части начисления обществу единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, соответствующих сумм пеней и налоговых санкций по следующим основаниям.

Как установлено судами, общество «Дворцовый ряд-МС» заключило с обществами с ограниченной ответственностью «Экосам-1», «Экосам-2», «Экосам-3», «Экосам-4», «Экосам-5», «Экосам-6», «Экосам-7», «Экосам-8», «Экосам-9», «Экосам-10», «Экосам-11», «Экосам-12», «Экосам-13», «Экосам-14», «Дэкосам-1», «Дэкосам-2», «Дэкосам-3» (далее – организации) договоры об оказании последними первому услуг по предоставлению персонала для работы в магазинах, принадлежащих обществу, и управлению им.

Единственный учредитель указанных организаций – гражданка Тараканова И.В., приходящаяся матерью гражданке Урясовой Н.Л., которая, в свою очередь, является соучредителем и руководителем организаций – участников общества «Дворцовый ряд-МС» (обществ с ограниченной ответственностью «Табачная компания «Дворцовый ряд» и «Дворцовый ряд»-продукты»).

Все упомянутые общества, в том числе общество «Дворцовый ряд-МС», зарегистрированы по одному юридическому адресу: г. Ульяновск, пр. Гая, 100.

Организации создавались в 2003 – 2006 годах по мере открытия магазинов «Пятерочка» и оказывали услуги по предоставлению персонала только обществу «Дворцовый ряд-МС», что подтверждается книгами доходов и расходов контрагентов. Они не имеют собственного имущества, их сотрудники работают в помещениях и на оборудовании,

которое принадлежит обществу «Дворцовый ряд-МС». Среднесписочная численность сотрудников организаций не превышает 100 человек, что позволило применять упрощенную систему налогообложения.

Стоимость оказываемых организациями услуг определялась протоколами согласования договорной цены, являющимися приложениями к упомянутым договорам.

Поступление денежных средств в качестве оплаты услуг и перечисление заработной платы осуществлялись практически в один и тот же день; доходы, полученные этими организациями от оказания услуг по предоставлению персонала обществу «Дворцовый ряд-МС», покрывали лишь сумму затрат по заработной плате.

Расходы по договорам аутсорсинга общество «Дворцовый ряд-МС» отразило по строке 100 приложения № 2 к листу 02 «Прочие расходы» налоговой декларации по налогу на прибыль за 2005 год.

Между тем затраты общества «Дворцовый ряд-МС» в заявленном размере хотя и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, но не как «прочие расходы», а как расходы на оплату труда, поскольку по заключенным договорам через упомянутые организации общество фактически осуществляло выплаты персоналу, обслуживающему его магазины.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено: фактически подбором персонала занимались не организации, с которыми общество «Дворцовый ряд-МС» заключило указанные договоры, а само общество (об этом свидетельствуют протоколы опросов руководителей организаций и их работников). Как следует из выписок о движении денежных средств по расчетным счетам, организации не несли расходов по подбору персонала.

Кроме того, по сообщению Областного государственного учреждения «Центр занятости населения города Ульяновска», к нему поступали заявки от компании «Пятерочка» (ИНН 7326019930

(указанный ИНН является ИНН общества «Дворцовый ряд-МС»)) для магазинов «Пятерочка» на вакантные должности грузчика, продавца продовольственных товаров, фасовщика, кассира торгового зала, продавца-консультанта, администратора зала, то есть на должности, которых нет в штатном расписании общества «Дворцовый ряд-МС».

Суды первой и апелляционной инстанций признали правомерными доводы инспекции о необоснованном получении обществом «Дворцовый ряд-МС» налоговой выгоды в виде уклонения от уплаты налогов с фонда оплаты труда, отметив, что применение аутсорсинга носит в рассматриваемом случае формальный характер.

Суд кассационной инстанции, отменяя решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций, исходил из гражданско-правовой сущности договора аутсорсинга и его правовой обоснованности, однако не учел следующего.

Объектом налогообложения для организаций в силу пункта 1 статьи 236 Кодекса признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 Кодекса), а также по авторским договорам.

Согласно пункту 1 статьи 237 Кодекса налоговая база организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, перечисленных в пункте 1 статьи 236 Кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В соответствии со статьей 346.11 Кодекса упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, определенными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Применение упрощенной системы

налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога.

Установленные в ходе проведения мероприятий налогового контроля и в судебных заседаниях обстоятельства дела позволяют сделать вывод о том, что в рассматриваемом случае имеет место создание условий для целенаправленного уклонения от уплаты единого социального налога.

Наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций и общества «Дворцовый ряд-МС»; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций; нахождение всех организаций по одному адресу; формальности трудовых отношений работников и созданных организаций, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей в обществе; ограниченности среднесписочной численности рабочих мест в каждой создаваемой организации для возможности применения особого налогового режима; отсутствие специализированной деятельности и иной деловой активности организаций подтверждают данный вывод.

Соответствующее экономическое обоснование, из которого следовало бы, что налоговая выгода не является исключительным мотивом применения договоров аутсорсинга при такого рода деятельности общества «Дворцовый ряд-МС», в рамках настоящего дела не усматривается.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснил: под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения

более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Деятельность общества «Дворцовый ряд-МС», связанная с заключением с организациями, созданными им же и применяющими упрощенную систему налогообложения, договоров найма персонала, который, находясь в трудовых отношениях с организациями, фактически выполняет свои трудовые обязанности в обществе, квалифицируется как направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу.

Таким образом, суд кассационной инстанции дал неверную оценку имеющимся в деле доказательствам относительно доначисления обществу «Дворцовый ряд-МС» единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Кроме того, статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предусмотрены пределы рассмотрения дела в арбитражном суде кассационной инстанции, согласно которым данный суд проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено Кодексом. При рассмотрении дела арбитражный суд кассационной инстанции проверяет, соответствуют ли выводы арбитражного суда первой и апелляционной инстанций о применении нормы права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

В силу пункта 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд, рассматривающий дело в

кассационной инстанции, не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, которые не были установлены в решении или постановлении либо были отвергнуты судом первой или апелляционной инстанции, предрешать вопросы о достоверности или недостоверности того или иного доказательства, преимуществе одних доказательств перед другими, о том, какая норма материального права должна быть применена и какое решение, постановление должно быть принято при новом рассмотрении дела.

В нарушение указанных положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации суд кассационной инстанции счел доказанными обстоятельства, которые были отвергнуты судами первой и апелляционной инстанций, поэтому принятое им постановление подлежит отмене.

Решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции также подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, и инспекция данное обстоятельство не отрицает, организации, с которыми обществом «Дворцовый ряд-МС» заключило договоры аутсорсинга (аутсорсеры), исчисляли и перечисляли страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с выплат работникам, осуществляемых из средств, поступивших от общества за оказанные услуги по упомянутым договорам.

Однако суды не учли нормы, содержащейся в пункте 2 статьи 243 Кодекса, в соответствии с которой сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

То обстоятельство, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование исчислялись и перечислялись не обществом

«Дворцовый ряд-МС», а организациями-аутсорсерами, в рассматриваемом случае значения не имеет, поскольку, как установлено судами, объектом обложения единым социальным налогом явились выплаты, произведенные обществом через эти организации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Кодекса «Единый социальный налог», с особенностями, предусмотренными пунктом 3 указанной статьи.

Инспекция при исчислении единого социального налога должна была применить налоговый вычет в сумме страховых взносов, начисленных с выплат, произведенных обществом «Дворцовый ряд-МС» через организации-аутсорсеры.

Кроме того, суды не учли, что согласно пункту 2 статьи 237 Кодекса налоговая база по единому социальному налогу определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом; статьей 241 Кодекса предусмотрена регрессивная шкала ставок налога.

Таким образом, решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Дело в отмененной части подлежит передаче на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении спора суду следует проверить и дать оценку доводам общества «Дворцовый ряд-МС» о том, что выплаты

работникам, образующие объект обложения единым социальным налогом, представляют только часть денежных средств, перечисленных обществом организациям-аутсорсерам.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ульяновской области от 28.03.2008 по делу № А72-8549/07-12/231, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.08.2008 по тому же делу в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Дворцовый ряд-МС» единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ульяновской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов