



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10411/10

Москва

23 ноября 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 05.08.2009 по делу № А40-42489/09-151-241, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от заявителя – открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» – Баталова И.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве – Болдырева М.В., Овчар О.В., Попова А.В., Романчук А.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» (далее – общество) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2005 по 31.12.2007.

По результатам проверки инспекция составила акт от 05.12.2008 № 1388 и с учётом представленных обществом возражений от 22.12.2008 № 02-13/10552 решением от 30.12.2008 № 1533 (далее – решение инспекции) привлекла его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Не согласившись с решением инспекции в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления 4 456 рублей пеней, 3 632 рублей штрафа за его неуплату, а также начисления 23 508 511 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц и 14 300 305 рублей штрафа за неудержание и неперечисление налога на доходы физических лиц, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным по указанным эпизодам.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 05.08.2009 в удовлетворении требования общества отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.03.2010 оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить указанные судебные акты в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих пеней и штрафа на суммы компенсационных выплат работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления, начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маржинальным сделкам, а также начисления 21 477 549 рублей пеней и 13 385 013 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить упомянутые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене в названной части по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество не включало в налоговую базу по единому социальному налогу суммы компенсаций, выплаченных работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления.

Отказывая в удовлетворении требования общества в этой части, суды исходили из того, что названный вид компенсаций не предусмотрен положениями статьи 238 Кодекса, которая устанавливает перечень компенсационных выплат, не подлежащих обложению единым социальным налогом.

При этом судами не учтено, что общество не относило сумму указанной компенсации к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Между тем пунктом 1 статьи 236 Кодекса установлено, что объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Согласно пункту 3 статьи 236 Кодекса упомянутые в пункте 1 данной статьи вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщика такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем налоговом периоде. То есть при определении объекта обложения единым социальным налогом нормы пункта 1 статьи 236 Кодекса применяются с учётом положений пункта 3 этой же статьи.

Исходя из пункта 8 статьи 255 Кодекса к расходам на оплату труда могут быть отнесены денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

В силу статьи 126 Трудового кодекса Российской Федерации по письменному заявлению работника часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, может быть заменена денежной компенсацией.

Суды установили, что компенсации были предоставлены обществом своим работникам вместо основного отпуска, не превышающего

28 календарных дней, то есть не в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Таким образом, компенсации, выплаченные обществом работникам вместо фактического предоставления причитающегося им ежегодного оплачиваемого отпуска в 28 календарных дней, не являются объектом обложения единым социальным налогом, поскольку данные выплаты действующим трудовым законодательством не предусмотрены и не могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Отказывая в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в части привлечения его к ответственности за неудержание и неперечисление в бюджет налога на доходы физических лиц с доходов физических лиц – клиентов общества по договорам о брокерском обслуживании, суды исходили из того, что согласно пункту 8 статьи 214.1 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок определяется по окончании налогового периода. Расчёт и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода.

Суды установили, что по состоянию на конец налогового периода остаток по кредиту счёта 76.9 клиентов позволял обществу полностью или частично удержать названный налог.

Однако судами не учтено следующее.

Пункт 4 статьи 226 Кодекса предусматривает обязанность налогового агента удерживать исчисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы этого налога производится налоговым агентом за счёт любых денежных средств, выплачиваемых им налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам.

Таким образом, обязанность налогового агента по удержанию налога на доходы физических лиц возникает непосредственно при выплате дохода.

Статья 214.1 Кодекса не предусматривает исключений из этого правила. Инспекция не установила по названному эпизоду фактических выплат, произведенных обществом, в том числе со счёта 76.9.

По эпизоду неудержания и неперечисления обществом налога на доходы физических лиц с доходов индивидуального предпринимателя Бондарева А.С. (далее – предприниматель) суды обоснованно пришли к выводу, что общество являлось налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц с доходов, полученных предпринимателем в рамках договоров брокерского обслуживания. При этом суды исходили из того, что статьёй 214.1 Кодекса установлен специальный порядок налогообложения доходов по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг, в частности порядок исчисления и уплаты указанного налога, который не зависит от того, осуществляет ли физическое лицо – получатель дохода – операции с ценными бумагами в качестве индивидуального предпринимателя или нет.

Однако суды не учли, что инспекция при расчёте сумм пеней и штрафа не приняла во внимание расходы предпринимателя, понесённые им при приобретении у других физических лиц ценных бумаг, переданных брокеру для введения их на торговую площадку. Данный довод был

заявлен обществом в суд апелляционной инстанции, однако, несмотря на приобщение к материалам дела документов, его подтверждающих, оценки ему дано не было.

Кроме того, судами не учтено, что инспекция приняла налоговые декларации предпринимателя и согласилась с тем, что его налоговое обязательство составило в 2005 году 60 166 рублей, а в 2006 году – 65 494 рубля, при исчислении же сумм пеней и штрафа, подлежащих уплате налоговым агентом, инспекция исходила из того, что сумма не удержанного с предпринимателя налога на доходы физических лиц составила в 2005 году 37 186 238 рублей, в 2006 году – 29 738 827 рублей.

Из положений главы 23 Кодекса следует, что на налогового агента не может быть возложена обязанность по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в большей сумме, чем эта обязанность определена для самого налогоплательщика.

При этом не имеет значения то обстоятельство, что налоговый агент не представил в ходе проверки документы, подтверждающие расходы, понесённые налогоплательщиком, поскольку у инспекции на момент проведения проверки общества данная информация имелась и не была ею опровергнута.

Таким образом, названные судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат в обжалуемой части отмене.

Поскольку по эпизоду, связанному с неудержанием и неперечислением обществом налога на доходы физических лиц с предпринимателя, необходимо произвести перерасчёт сумм пеней и штрафа, дело в этой части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм

является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьёй 303, пунктами 2, 3 части 1 статьи 305, статьёй 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 05.08.2009 по делу № А40-42489/09-151-241, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.03.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве от 30.12.2008 № 1533 по эпизодам доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа на суммы компенсационных выплат работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления, начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маржинальным сделкам, а также начисления 21 477 549 рублей пеней и 13 385 013 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц отменить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве от 30.12.2008 № 1533 в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, а

также в части начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маржинальным сделкам.

В части начисления пеней и штрафа по эпизоду, связанному с неудержанием и неперечислением обществом налога на доходы физических лиц с индивидуального предпринимателя Бондарева А.С., дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов