



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 1229/09

Москва

30 июня 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ямало-Ненецкому автономному округу о пересмотре в порядке надзора постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.10.2008 по делу № А81-2855/07 Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по Ямало-Ненецкому автономному округу – Касьяненко Е.И., Овчар О.В., Садейский В.Ф., Харченко Е.И.;

от общества с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» – Евченко С.А., Иванов С.В., Менщикова С.В., Прокопьев М.Л., Шелестный В.В.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 2 по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» (далее – общество «СМО «Ямалстрой», 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 01.01.2004 по 31.12.2005.

В ходе проверки инспекция установила занижение налоговой базы по единому социальному налогу за 2004 год на 13 254 525 рублей и за 2005 год на 85 775 540 рублей в связи с заключением обществом «СМО «Ямалстрой» договоров аутсорсинга с им же учрежденными взаимозависимыми организациями, обеспечивающими выполнение необходимых для осуществления его строительной 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. По мнению инспекции, 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 04.06.2007 № 71/40 и возражений к нему от 22.06.2007 № 01-729 инспекция вынесла решение

от 29.06.2007 № 65 о привлечении общества «СМО «Ямалстрой» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе в виде взыскания 5 404 050 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). Кроме того, обществу предложено уплатить 27 020 251 рубль недоимки по единому социальному налогу и соответствующие суммы пеней.

Не согласившись с решением инспекции, общество «СМО «Ямалстрой» обратилось в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 24.12.2007 в удовлетворении требования в части взыскания 5 404 050 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, доначисления 27 020 251 рубля недоимки по единому социальному налогу и начисления соответствующих сумм пеней отказано.

Восьмой арбитражный апелляционный суд постановлением от 30.06.2008 решение суда изменил, требования общества «СМО «Ямалстрой», в том числе в части доначисления единого социального налога, начисления пеней и взыскания штрафа по данному налогу, удовлетворил.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 20.10.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении налогового законодательства, и передать дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на заявление общество «СМО «Ямалстрой» просит указанные судебные акты оставить 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 оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части доначисления обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания сумм налоговых санкций по следующим основаниям.

Как установлено судами, должностными лицами общества «СМО «Ямалстрой» за период с 28.10.2004 по 09.08.2005 инициировано создание обществ с ограниченной ответственностью «СУ-1 «Ямалстрой», «СУ-2 «Ямалстрой», «СУ-4 «Ямалстрой», «СУОР-1 «Ямалстрой», «СУОР-2 «Ямалстрой», «СУОР-3 «Ямалстрой», «УМиАТ-1 «Ямалстрой», «УМиАТ-2 «Ямалстрой», «АУП «Ямалстрой», «УПТК «Ямалстрой», с которыми впоследствии общество «СМО «Ямалстрой» заключило договоры об оказании ему услуг по предоставлению персонала для осуществления строительства его объектов (далее – организации-аутсорсеры, организации).

Учредителями и руководителями созданных организаций являются должностные лица общества «СМО «Ямалстрой».

Юридическим адресом упомянутых организаций является адрес фактического места нахождения общества «СМО «Ямалстрой»: г. Новый Уренгой, мкр. Восточный, 5/5.

Указанные организации создавались на базе существовавших в обществе «СМО «Ямалстрой» управлений.

Основную численность сотрудников названных организаций составляют работники общества «СМО «Ямалстрой», оформленные переводом из общества, при этом увольнение и прием на работу осуществлялись в течение одного дня. Заработная плата работникам организаций выплачивалась из кассы общества «СМО «Ямалстрой» и

посредством банковских электронных карточек из средств, перечисленных платежными поручениями общества.

Услуги по предоставлению персонала организациями-аутсорсерами оказывались только обществу «СМО «Ямалстрой».

Доходы, полученные этими организациями от оказания услуг по предоставлению персонала обществу «СМО «Ямалстрой», по данным предъявленных счетов-фактур и расчетов стоимости услуг, компенсировали затраты по выплате заработной платы, компенсации при увольнении, налоги от фонда оплаты труда.

Судом первой инстанции установлено, что организации-аутсорсеры уплачивали единый минимальный налог, поскольку налоговая база для исчисления единого налога по упрощенной системе налогообложения практически отсутствует. Оценив в совокупности имеющиеся в деле доказательства, суд признал правомерными доводы инспекции о необоснованном получении обществом «СМО «Ямалстрой» налоговой выгоды в виде создания видимости хозяйственных операций для уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отменяя решение суда первой инстанции, исходили из гражданско-правовой сущности договора аутсорсинга и его правовой обоснованности.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций не учли следующего.

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 налогов на прибыль организаций, на имущество 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 общества «СМО «Ямалстрой» от уплаты единого социального налога.

Наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций-аутсорсеров и общества «СМО «Ямалстрой»; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций и в штате общества; нахождение общества и всех организаций по одному адресу; формальности перевода работников в созданные организации, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей в обществе; применение организациями упрощенной системы налогообложения, предусматривающей их освобождение от уплаты единого социального налога; 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 «СМО «Ямалстрой», в рамках настоящего дела не усматривается.

Совокупность указанных признаков позволяет сделать вывод о необходимости применения в данном деле положений постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которым разъяснено, что 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 «СМО «Ямалстрой», связанная с заключением с организациями-аутсорсерами, 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, суды апелляционной и кассационной инстанций дали неверную оценку имеющимся в деле доказательствам относительно доначисления обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога, поэтому оспариваемые судебные акты, вынесенные ими, в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене как нарушающие толкование и применение арбитражными судами норм права.

Решение суда первой инстанции также подлежит частичной отмене по следующим основаниям.

Судом не учтена норма, содержащаяся в пункте 2 статьи 243 Кодекса, в соответствии с которой сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

Объектом обложения единым социальным налогом явились выплаты, произведенные обществом «СМО «Ямалстрой» через созданные им организации.

Инспекцией при принятии решения о привлечении общества «СМО «Ямалстрой» к налоговой ответственности начислена сумма единого социального налога по ставкам, определенным статьей 241 Кодекса в рассматриваемые периоды, без учета налогового вычета в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

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.

Объектом обложения единым социальным налогом 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.

Однако при определении размера налоговой обязанности следует учитывать вычеты в виде исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Инспекция при исчислении обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога должна была проверить факт исчисления и перечисления организациями-аутсорсерами страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и применить налоговый вычет.

Кроме того, суд не учёл, 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.

Следовательно, решение суда первой инстанции также нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит частичной отмене.

Дело в отмененной части подлежит передаче на новое рассмотрение.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 24.12.2007 по делу № А81-2855/07, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.10.2008 по тому же делу в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа по эпизоду, связанному с заключенными им договорами найма персонала, отменить.

В отмененной части дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов