



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17152/09

Москва

6 июля 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Исайчева В.Н.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Пановой И.В., Сарбаша С.В. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Молочный завод «Сыктывкарский» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Коми от 15.05.2009 по делу № А29-5718/2008, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 08.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Молочный завод «Сыктывкарский» – Имгрунт А.В., Льюрова Н.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару – Овчар О.В., Перевертень Н.А., Пилипенко Г.А.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми – Мелехин Н.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бациева В.В., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Молочный завод «Сыктывкарский» (далее – завод) обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару (далее – инспекция) от 25.04.2008 № 11-36/8 (с учетом изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми от 11.07.2008 № 251-А) (далее – решение инспекции) в части доначисления 2 904 433 рублей налога на прибыль, 1 166 923 рублей 84 копеек налога на добавленную стоимость, 2 959 856 рублей 50 копеек единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) за неуплату доначисленных налогов.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Республике Коми (далее – управление).

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 15.05.2009 требование завода удовлетворено частично. Решение инспекции признано недействительным в части доначисления 580 622 рублей налога на прибыль, 72 835 рублей 20 копеек единого социального налога,

начисления соответствующих сумм пеней. Кроме того, с учетом данного частичного удовлетворения требования и применения судом положений пункта 4 статьи 112 Кодекса решение инспекции было признано недействительным в части привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса и взыскания штрафа в общей сумме 699 887 рублей 95 копеек за неуплату доначисленных налогов на прибыль, на добавленную стоимость, единого социального налога.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 08.07.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 14.10.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции, постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций завод, ссылаясь на неправильное применением судами норм материального права, просит их отменить в той части, в которой в удовлетворении требования было отказано, и передать дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзывах на заявление инспекция и управление просят оставить названные 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 заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Основанием для принятия инспекцией решения о доначислении 878 884 рублей налога на прибыль, 366 201 рубля 62 копеек налога на добавленную стоимость, 2 887 021 рубля 25 копеек единого социального налога послужил её вывод о получении заводом необоснованной налоговой выгоды в результате осуществления хозяйственной

деятельности через взаимозависимые общества с ограниченной ответственностью «Молочный сервис» и «Молпродукт» (далее – общества «Молочный сервис» и «Молпродукт»), применявшие упрощенную систему налогообложения.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в учрежденные заводом 19.01.2005 общества «Молочный сервис» и «Молпродукт» в порядке перевода были приняты на работу с 01.02.2005 работники открытого акционерного общества «Агрохолдинг «Сыктывкарский» (далее – ОАО «Агрохолдинг «Сыктывкарский»). В свою очередь, эти работники, относящиеся к управленческому, техническому и производственному персоналу, в ОАО «Агрохолдинг «Сыктывкарский» были приняты в июле-августе, октябре 2004 года в порядке перевода с завода. В результате таких перемещений изменений в трудовых функциях бывших работников завода не произошло, должностные обязанности, условия труда, заработная плата, фактическое место работы не изменились. Руководство заводом, а также обществами «Молочный сервис» и «Молпродукт» осуществляло одно и то же лицо – Подоханов Е.А., все организации имели единые бухгалтерию и отдел кадров, находились по одному и тому же юридическому адресу. Штатным расписанием обществ «Молочный сервис» и «Молпродукт» по состоянию на 01.02.2005 было предусмотрено 51,5 и 98 единиц сотрудников, что позволяло этим обществам перейти на применение упрощенной системы налогообложения.

После перевода работников в общества «Молочный сервис» и «Молпродукт» между заводом, с одной стороны, и данными обществами, с другой стороны, были заключены договоры от 01.02.2005 на оказание услуг по предоставлению персонала для осуществления производственных и управленческих функций.

Инспекция, установив эти обстоятельства, а также неосуществление обществами «Молочный сервис» и «Молпродукт» предпринимательской деятельности, не зависимой от деятельности завода, пришла к выводу, что

единственная цель учреждения названных организаций, перевода в них работников и заключения в последующем договоров об оказании услуг по предоставлению персонала – создание заводом условий для получения необоснованной налоговой выгоды в виде освобождения от уплаты единого социального налога. Общества «Молочный сервис» и «Молпродукт» в силу применения упрощенной системы налогообложения не являлись плательщиками этого налога. Данный вывод явился основанием для доначисления заводу 2 887 021 рубля 25 копеек единого социального налога с заработной платы, выплаченной в обществах «Молочный сервис» и «Молпродукт».

Также инспекцией в ходе проверки установлено, что 10.08.2006 между обществом «Молочный сервис» и заводом были заключены договор о переработке заводом поставляемого обществом молока и агентский договор, в соответствии с которым завод принял на себя обязательство реализовывать от своего имени молочную продукцию, произведенную по указанному договору о переработке, за вознаграждение, исчисляемое в размере трёх процентов от суммы реализации. В проверяемом периоде заводом из давальческого сырья, поставленного обществом «Молочный сервис», было изготовлено и реализовано продукции на сумму 3 662 016 рублей 24 копейки.

Инспекция, оценив изложенную схему взаимоотношений завода с обществом «Молочный сервис» как формальную, не имеющую разумной экономической цели и направленную исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, образующейся в результате переноса части доходов в организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения, учла указанную сумму выручки в размере 3 662 016 рублей 24 копеек, причитающуюся обществу «Молочный сервис», в составе доходов завода. С данной суммы инспекцией были исчислены спорные суммы налога на прибыль (878 884 рубля) и налога на добавленную стоимость по ставке 10 процентов (366 201 рубль 62 копейки).

Суды, отказывая заводу в признании недействительным решения инспекции о доначислении 2 887 021 рубля 25 копеек единого социального налога, 878 884 рублей налога на прибыль, 366 201 рубля 62 копеек налога на добавленную стоимость, исходили из оценки конкретных обстоятельств дела (взаимозависимости организаций, наличия одних и тех же лиц на руководящих должностях, нахождения всех организаций по одному адресу, формальности трудовых отношений работников и созданных обществ, ограничения штатной численности в каждом из созданных обществ для возможности применения специального налогового режима, отсутствия деловой активности) и доказанности инспекцией факта учреждения заводом обществ «Молочный сервис» и «Молпродукт» и осуществления им хозяйственной деятельности через эти общества исключительно с целью получения налоговой выгоды.

Основания для переоценки указанных выводов судов отсутствуют. Доводов в обоснование экономических причин создания названных обществ, опровергающих вывод инспекции, заводом при рассмотрении дела приведено не было. Более того, завод не оспаривал, что целью создания обществ, применяющих упрощенный режим налогообложения, являлось уменьшение налоговой нагрузки на него и, как следствие, получение им денежных средств, необходимых для стабилизации своего финансового положения.

Вместе с тем, отказывая в удовлетворении требования завода о признании недействительным решения инспекции о доначислении по рассматриваемым эпизодам 878 884 рублей налога на прибыль, 366 201 рубля 62 копеек налога на добавленную стоимость, суды не учли следующего.

Инспекция доначислила упомянутые суммы налога на прибыль и на добавленную стоимость, включив в состав доходов завода сумму выручки в размере 3 662 016 рублей 24 копеек, полученную им как агентом

общества «Молочный сервис» от реализации молочной продукции, произведенной из давальческого сырья.

При этом, доначисляя налог на прибыль из-за переквалификации соответствующих отношений и вменения указанного дохода, инспекция в нарушение положений статей 41, 247 Кодекса, определяющих объект обложения налогом на прибыль как доход, уменьшенный на величину произведенных расходов (как экономическую выгоду), не определила сумму расходов на приобретение сырья, на которую подлежал уменьшению размер вмененного заводу дохода. Как установлено в ходе налоговой проверки, общая сумма расходов общества «Молочный сервис» на приобретение молока у сельскохозяйственного производственного кооператива «Палевицы» по договору поставки от 10.08.2006 составила 1 994 037 рублей 77 копеек. Доначисление налога на прибыль не могло быть произведено без учета данных расходов общества «Молочный сервис» в части, относящейся к объемам сырья, поставленным заводу во исполнение договора о переработке от 10.08.2006.

Инспекция произвела переквалификацию отношений, сложившихся между заводом и обществом «Молочный сервис», основанную на оценке исполнения заключенных между ними договоров (договора на переработку и агентского договора) как не имеющего правового значения для определения размера налоговой обязанности завода. Однако, осуществив переквалификацию, инспекция при этом необоснованно не учла возражения завода о необходимости уменьшения доначисленных налогов на прибыль и на добавленную стоимость ввиду включения им вознаграждения, полученного по указанным договорам, в расчет налоговой базы по данным налогам.

Кроме того, доначислив 2 887 021 рубль 25 копеек единого социального налога, инспекция в силу положений подпункта 1 пункта 1 статьи 264, подпункта 1 пункта 7 статьи 272 Кодекса была обязана уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на эту сумму.

Завод, оспаривая решение инспекции по рассматриваемому эпизоду, исходил из незаконности доначисления спорных сумм налогов в целом и неправомерности переквалификации его отношений с обществами «Молочный сервис» и «Молпродукт».

Суды, отклоняя данную позицию завода и осуществляя в дальнейшем проверку законности решения инспекции в порядке, предусмотренном частями 4 и 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, должны были дать оценку установленным по делу обстоятельствам, касающимся определения недоимки по налогам на прибыль и на добавленную стоимость, исходя из произведенной переквалификации.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции по эпизоду, касающемуся доначисления налогов на прибыль и на добавленную стоимость в связи с переквалификацией отношений завода и обществ «Молочный сервис» и «Молпродукт», подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду необходимо дать оценку доводам сторон относительно размера недоимки по налогам на прибыль и на добавленную стоимость исходя из необходимости учета при этом доначисленной инспекцией суммы единого социального налога, расходов на приобретение молока (в части, относящейся к объемам, поставленным заводу во исполнение договора о переработке от 10.08.2006). Кроме того, суду необходимо проверить довод завода об учете им при определении налоговой базы по указанным налогам вознаграждения, полученного по

договору на переработку и агентскому договору, заключенным с обществом «Молочный сервис».

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 Республики Коми от 15.05.2009 по делу № А29-5718/2008, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 08.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.10.2009 по тому же делу в части отказа в признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару от 25.04.2008 № 11-36/8 по эпизоду, касающемуся доначисления открытому акционерному обществу «Молочный завод «Сыктывкарский» налога на прибыль и налога на добавленную стоимость в связи с переквалификацией отношений завода и обществ с ограниченной ответственностью «Молочный сервис» и «Молпродукт», отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Коми.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

В.Н. Исайчев