



## СЕМНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 17АП-1015/2012-АК

г. Пермь

05 марта 2012 года

Дело № А50-19343/2011

Резолютивная часть постановления объявлена 05 марта 2012 года.  
Постановление в полном объеме изготовлено 05 марта 2012 года.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:  
председательствующего Савельевой Н. М.  
судей Голубцова В.Г., Сафоновой С.Н.  
при ведении протокола судебного заседания секретарем Келлер О.В.  
при участии:  
от заявителя ООО "Уралхимпром" (ОГРН 1025900757190, ИНН 5903029634) –  
Сесюнина Н.Ю., предъявлен паспорт, доверенность от 21.11.2011; Лобанов  
Д.М., предъявлено удостоверение, доверенность от 17.10.2011  
от заинтересованного лица ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми  
(ОГРН 1045900479536, ИНН 5903004894) - Калугина Н.В., предъявлено  
удостоверение, доверенность от 17.02.2012; Шестакова О.В., предъявлено  
удостоверение УР № 349515, доверенность от 10.01.2012; Зороастрова Н.В.,  
предъявлен паспорт, доверенность от 30.01.2012  
лица, участвующие в деле, о месте и времени рассмотрения дела извещены  
надлежащим образом в порядке статей 121, 123 Арбитражного процессуального  
кодекса Российской Федерации, в том числе публично, путем размещения  
информации о времени и месте судебного заседания на Интернет-сайте  
Семнадцатого арбитражного апелляционного суда,  
рассмотрел в судебном заседании апелляционные жалобы заявителя ООО  
"Уралхимпром", заинтересованного лица ИФНС России по Дзержинскому  
району г. Перми  
на решение Арбитражного суда Пермского края  
от 21 декабря 2011 года  
по делу № А50-19343/2011,  
принятое (вынесенное) судьей О.В.Вшивковой  
по заявлению ООО "Уралхимпром"  
к ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми

о признании недействительным в части решения  
установил:

Общество с ограниченной ответственностью «Уралхимпром» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения № 707 от 22.06.2011 года Инспекции ФНС России по Дзержинскому району г.Перми в части предложения уплатить ЕСН в сумме 1 919 100 руб., с привлечением его к налоговой ответственности по п.3 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в сумме 465 821 руб., по ст.123 НК РФ в виде штрафа 1 128 920 руб., по ст. 126 НК РФ в виде штрафа 100 руб., с начислением пени по ЕСН и на сумму не удержанного НДС.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 21.12.2011г. заявленные требования удовлетворены частично. Признано недействительным решение № 707 от 22.06.2011года, вынесенное Инспекции ФНС России по Дзержинскому району г.Перми 22 июня 2011 г., в части привлечения к налоговой ответственности по п. 3 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

ООО «Уралхимпром» (заявитель), не согласившись с решением суда, обратилось с апелляционной жалобой, в которой просит решение суда отменить в части отказа в удовлетворении заявленных требований и вынести новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований полностью. В обоснование жалобы указывает на то, что решение суда первой инстанции не мотивировано, в нем отсутствуют ссылки на нормы права, которые обществом нарушены; судом не установлены признаки трудовых отношений в договоре с управляющим Шишкиным О.В.; управляющий не подчинялся правилам внутреннего трудового распорядка, установленным в обществе, ему не обеспечивались социальные гарантии (отпуска, оплата больничных листов), время оказания услуг не было нормированным. Судом не учтены следующие обстоятельства по делу: наличие у Шишкина О.В. статуса индивидуального предпринимателя, в связи с чем он не может выполнять трудовые функции по трудовому договору; ежемесячное подписание между обществом и предпринимателем актов выполненных работ; исчисление и уплата предпринимателем Шишкиным О.В. налогов в бюджет; принятие единоличным участником общества решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа управляющему; наличие требования закона о том, что управляющим может быть только индивидуальный предприниматель. Установленные налоговым органом документально подтвержденные факты не свидетельствуют о нарушении обществом налогового законодательства. Заявитель также считает, что налоговый орган неверно привлек его к ответственности по ст. 123 НК РФ и начислил пени на неуплаченный НДС, так в соответствии со ст.226 НК РФ он должен перечислять НДС из дохода налогоплательщика. Апелляционную жалобу налогового органа общество просит оставить без удовлетворения.

Налоговый орган (заинтересованное лицо), не согласившись с решением суда в части удовлетворения заявленных требований, обратился с

апелляционной жалобой, в которой просит решение суда отменить в оспариваемой части и вынести новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований полностью. В обоснование жалобы указывает на то, что материалами дела доказана совокупность действий общества и предпринимателя Шишкина О.В., направленных на уклонение от уплаты НДФЛ, ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, что является основанием для привлечения к ответственности, предусмотренной п.3 ст.122 НК РФ. Суд первой инстанции неправомерно сослался на материалы предыдущих налоговых проверок, проведенных в отношении общества, так как они проводились выборочным методом, а выводы, содержащиеся в них, не являются письменными разъяснениями по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и не являются основанием для освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности по п.п. 3 и п.п.4 п.1 ст.111 НК РФ. Апелляционную жалобу общества налоговый орган просит оставить без удовлетворения.

Законность и обоснованность обжалуемого судебного акта проверены арбитражным судом апелляционной инстанции в порядке, предусмотренном статьями 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка ООО «Уралхимпром» по вопросам правильности исчисления и уплаты ЕСН и удержания из доходов работников и перечисления в бюджет НДФЛ за период 2007-2009годы.

По результатам проверки составлен акт проверки от 18.05.2011г. и вынесено решение № 707 от 22.06.2011г., согласно которому обществу предложено уплатить в бюджет ЕСН в сумме 1 910 100руб., соответствующие пени и штраф по п.3 ст.122 НК РФ, пени на сумму неудержанного НДФЛ, штраф за неперечисление НДФЛ в бюджет по ст.123 НК РФ в сумме 1 128 920руб., штраф по п.1 ст.126 НК РФ за непредставление сведений по форме 2-НДФЛ в сумме 100руб. а также удержать и перечислить в бюджет НДФЛ в сумме 10 580 050руб., непосредственно из доходов Шишкина О.В. при очередной выплате дохода в денежной форме, с учетом положений п.4 ст.226 НК РФ, а при отсутствии трудовых или гражданско-правовых отношений с Шишкиным О.В. и невозможностью удержать НДФЛ представить сведения о невозможности удержать налог по форме 2-НДФЛ в течение месяца

Решением Управления ФНС России по Пермскому краю № 18-23/395 от 29.08.2011г. решение инспекции от 22.06.2011г. оставлено без изменения, апелляционная жалоба общества - без удовлетворения.

Полгая, что решение инспекции является незаконным и нарушает его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Суд первой инстанции, рассмотрев дело по существу, пришел к выводу, что материалами дела доказано наличие трудовых отношений между обществом и Шишкиным О.В., что является основанием для доначисления

НДФЛ и ЕСН. Между тем имеется обстоятельство, исключаящее вину налогоплательщика, и является основанием для освобождения его от привлечения к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ - не выявление в ходе предыдущих налоговых выездных проверок аналогичных нарушений.

Общество и налоговый орган, не согласившись с решением суда, обратились с апелляционными жалобами.

Общество в обоснование жалобы указывает на то, что решение суда первой инстанции не мотивировано, в нем отсутствуют ссылки на нормы права, которые обществом нарушены; судом не установлены признаки трудовых отношений в договоре с управляющим Шишкиным О.В.; управляющий не подчинялся правилам внутреннего трудового распорядка, установленным в обществе, ему не обеспечивались социальные гарантии (отпуска, оплата больничных листов), время оказания услуг не было нормированным. Судом не учтены следующие обстоятельства по делу: наличие у Шишкина О.В. статуса индивидуального предпринимателя, в связи с чем он не мог выполнять трудовые функции по трудовому договору; ежемесячное подписание между обществом и предпринимателем актов выполненных работ; исчисление и уплата предпринимателем Шишкиным О.В. налогов в бюджет; принятие единоличным участником общества решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа управляющему; наличие требования закона о том, что управляющим может быть только индивидуальный предприниматель. Установленные налоговым органом документально подтвержденные факты не свидетельствуют о нарушении обществом налогового законодательства. Заявитель также считает, что налоговый орган неверно привлек его к ответственности по ст. 123 НК РФ и начислил пени на неуплаченный НДФЛ, так в соответствии со ст.226 НК РФ он должен перечислять НДФЛ из дохода налогоплательщика. Налоговым органом не доказано наличие трудовых отношений между организацией и управляющим Шишкиным О.В., а также получение ими необоснованной налоговой выгоды.

Суд апелляционной инстанции, исследовав доводы общества, пришел к следующим выводам.

Согласно оспариваемому решению основанием для доначисления Обществу налогов послужил вывод налогового органа о совокупности целенаправленных действий ООО "Уралхимпром" и индивидуального предпринимателя Шишкина О.В., направленных на уклонение от уплаты единого социального налога и налога на доходы физических лиц.

В силу ст. 209 НК РФ объектом обложения НДФЛ признается полученный налогоплательщиком доход.

Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму НДФЛ.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ плательщиками единого социального налога признаются лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе организации.

В силу [п. 1 ст. 236](#) НК РФ объектом налогообложения единым социальным налогом для лиц, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщикам в их пользу по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Положениями [статей 15, 56, 57, 67](#) Трудового кодекса Российской Федерации установлено, что трудовой договор между работником и работодателем заключается в письменной форме и содержит положения об условиях труда работника, в том числе размере заработной платы, при этом условия оплаты труда отнесены к существенным условиям трудового договора. Условия договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме.

Признаками трудовых отношений являются: работа по определенной должности; личное выполнение работником определенной трудовой функции; подчинение правилам внутреннего трудового распорядка; обязанность работодателя организовать труд работника, создать ему нормальные условия труда, обеспечить охрану труда; ежемесячное вознаграждение за труд.

Согласно [пункту 1 статьи 237](#) НК РФ налоговая база налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем [подпункта 1 пункта 1 статьи 235](#) настоящего Кодекса, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных [пунктом 1 статьи 236](#) настоящего Кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в [статье 238](#) настоящего Кодекса) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в [подпункте 7 пункта 1 статьи 238](#) настоящего Кодекса).

В соответствии с положениями [статьи 40](#) Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" единоличный исполнительный орган общества (генеральный директор, президент и другие) избирается общим собранием участников общества на срок, определенный Уставом общества, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества. Единоличный исполнительный орган общества может быть избран также не из числа его участников.

Единоличный исполнительный орган общества: без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы и совершает сделки; выдает доверенности на право представительства от имени

общества, в том числе доверенности с правом передоверия; издает приказы о назначении на должности работников общества, об их переводе и увольнении, применяет меры поощрения, а также дисциплинарные взыскания; осуществляет иные полномочия, не отнесенные настоящим Федеральным **законом** или уставом общества к компетенции общего собрания участников общества, совета директоров, наблюдательного совета общества и коллегиального исполнительного органа общества.

Согласно положениям **статьи 42** указанного Федерального закона общество вправе передать по договору осуществление полномочий своего единоличного исполнительного органа управляющему.

Общество, передавшее полномочия единоличного исполнительного органа управляющему, осуществляет гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через управляющего, действующего в соответствии с федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации и Уставом общества.

Таким образом, действующим законодательством предусмотрена возможность привлечения к управлению Обществом специального субъекта - управляющего, деятельность которого регулируется Уставом общества и заключаемым с ним гражданско-правовым договором, который по своей природе относится к договору возмездного оказания услуг.

Исходя из положений статей 721 и 779 ГК РФ исполнитель по гражданско-правовому договору оказания услуг: не состоит в штате организации-заказчика; самостоятельно определяет время и способы оказания услуг; в отношении него заказчик не обязан обеспечивать нормальные условия труда; вознаграждение выплачивается за конкретные выполненные действия, результат услуг.

Как усматривается из материалов дела, 12.08.2002г. на должность директора общества по трудовому договору был принят Шишкин О.В., что подтверждается выпиской из Единого государственного реестра юридических лиц.

За выполнение должностных обязанностей Шишкину О.В. начислялась и выплачивалась заработная плата в 2002 году в сумме 61 589руб., в 2003 году (январь-март) в размере 30 138руб.

20.03.2003г. Шишкин О.В. зарегистрирован в ИФНС России по Дзержинскому району г.Перми в качестве индивидуального предпринимателя, основной вид деятельности - консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления.

31.03.2003г. Шишкин О.В. уволен с должности директора общества на основании приказа № 29 от 31.03.2003г.

01.04.2003г. между ООО «Уралхимпром» и индивидуальным предпринимателем Шишкиным О.В. заключен договор о передаче полномочий исполнительного органа (Управляющего) Общества с ограниченной ответственностью «Уралхимпром». В 2007-2009г.г. на данные функции

заключены договора от 25.12.2006г № 67/06, от 24.12.2007 № 41/07, от 04.12.2009 № 41/08.

К этим договорам ежемесячно оформлялись акты выполненных работ, в соответствии с которыми Шишкину О.В. ежемесячно выплачивалось вознаграждение – до апреля 2007года – по 1650 000руб., с апреля 2007года по апрель 2008года – по 2 200 000руб., с мая 2008 года по декабрь 2009года – по 2 600 000руб.

29.11.2011г. обществом издан приказ о прекращении полномочий исполнительного органа № 108 после расторжения договора о передаче полномочий единоличного исполнительного органа.

13.01.2011г. Шишкин О.В. прекратил свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя.

Таким образом Шишкин О.В. до заключения договора о передаче полномочий единоличного исполнительного органа управляющему осуществлял функции единоличного исполнительного органа по трудовому договору; зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя за семь дней до решения участника о передаче полномочий директора управляющему и прекратил свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя сразу же после расторжения с ним договора.

Данные обстоятельства, по мнению суда первой инстанции, свидетельствуют о том, что единственной целью оформления взаимоотношений по гражданско-правовому договору по передаче полномочий директора управляющему являлось неполная уплата налогов в бюджет.

В соответствии с правовой позицией Пленума ВАС РФ, выраженной в [Постановлении](#) от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой для целей указанного [Постановления](#) понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие 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.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В связи с изложенным при рассмотрении настоящего спора суд устанавливает, действовал ли налогоплательщик в рамках деятельности, направленной на извлечение прибыли или иной выгоды от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, или же он преследовал единственную цель - получение налоговых выгод.

Положения [пункта 4](#) Постановления направлены на пресечение уклонений от налогообложения, когда заключаются сделки и совершаются операции исключительно ради получения налоговой выгоды.

Совершение операций, рассчитанных на получение дохода за счет средств бюджета, не может рассматриваться как законная предпринимательская деятельность и, следовательно, не является основанием для применения тех норм налогового законодательства, которые регулируют налоговые последствия действий, совершенных в рамках реальной предпринимательской деятельности

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано ([пункт 9](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53).

В силу положений [ч. 2 ст. 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд оценивает относимость, допустимость и достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

В данном деле оценка действий Общества по привлечению Шишкина О.В. в качестве управляющего Обществом должна осуществляться с учетом совокупности факторов, свидетельствующих о намерении Общества получить определенный экономический эффект в связи с изменением порядка управления Обществом (путем заключения договора управления вместо избрания единоличного исполнительного органа).

При этом указанный экономический эффект не может быть обусловлен исключительно целями получения налоговой выгоды.

Как пояснил представитель заявителя, необходимость изменения порядка управления Обществом была обусловлена целью исключения каких-либо выплат управляющему, предусмотренных трудовым договором в виде



социальных гарантий (оплата отпускных, больничных листов и т.п.), повышение производительности труда, увеличение прибыли общества.

Вместе с тем, как следует из содержания договора о передаче полномочий управляющему (п.3.2, п. 4), дополнительных соглашениях, а также исходя из актов выполненных работ, ежемесячное вознаграждение за счет Общества выплачивалось вне зависимости от качества работы Управляющего и производительности его труда. Размер вознаграждения, выплачиваемого предпринимателю Шишкину О.В., не был связан с оплатой конкретного объема ежемесячно оказываемых услуг; выплаты носили фиксированный и строго определенный характер; в актах выполненных работ не содержится выполненный конкретный их перечень.

По вопросу изменения структуры управления общества в ходе налоговой проверки был допрошен Шишкин О.В., который в протоколе допроса от 18.03.2011г. показал, что ранее являлся директором общества. В связи с тем, что показатели финансово-хозяйственной деятельности общества стали значительно улучшаться, Шишкиным О.В. перед учредителями был поставлен вопрос об увеличении заработной платы. Результатом проработки данного вопроса в рамках действующего законодательства, учредителями было принято решение изменить структуру управления, что повлекло изменения в качестве управления и в увеличении заработной платы.

Из анализа договора о передаче полномочий управляющему в совокупности с обстоятельствами, связанными с его исполнением, следует, что предметом договора являлся не конечный результат труда (статьи 721 и 779 ГК РФ), а постоянно выполняемая работа (ст.56 ТК РФ); размер вознаграждения, выплачиваемого управляющему, не был связан с оплатой конкретного объема ежемесячно выполняемых услуг, что характерно для отношений регулируемых гражданско-правовым договором по указанию услуг, а указанные выплаты носили фиксированный (по определенным периодам), не зависящий от выполненного объема, и периодический (ежемесячный) характер, в связи с чем суд первой инстанции правильно охарактеризовал заключенный с Шишкиным О.В. договор в качестве трудового.

Согласно положениям пункта 3.2 договора расходы Управляющего, связанные с выполнением настоящего договора, в части предоставления отдельного помещения, оборудования офисной мебелью, оргтехникой, средствами связи, документацией, предоставление в пользование автомобиля, фактически несло Общество.

В связи с чем налоговый орган пришел к верному выводу, что несение расходов по аренде кабинета, по эксплуатации автомобиля, на содержание водителя управляющего и других, необходимых для выполнения функций Шишкиным О.В. за счет предприятия, также является одним из элементов трудовых отношений.

Налоговым органом также установлено, что рабочий график Шишкина О.В. совпадал с графиком работы сотрудников общества; суммы выплаченного дохода Шишкину О.В. в 2007-2008годах максимально были приближены к

предельным значениям установленных Налоговым кодексом РФ величин дохода, предоставляющих право применять предпринимателю упрощенную систему налогообложения; отсутствие деловой активности предпринимателя Шишкина О.В. (все действия по регистрации предпринимателя, по внесению изменений в ЕГРИП, представлению налоговых деклараций осуществлялись юристом общества Шильниковой К.А., при отсутствии оплаты предпринимателем за оказанные услуги); права и обязанности Шишкина О.В. при смене должности с директора на управляющего общества не изменились, общество являлось единственным контрагентом предпринимателя Шишкина О.В.

Таким образом, выплачивая вознаграждение Шишкину О.В., общество фактически производило оплату труда, что является объектом обложения ЕСН и НДФЛ.

Данные обстоятельства свидетельствуют об отсутствии разумных экономических причин в передаче функций управления производственной деятельностью и в целом деятельностью юридического лица индивидуальному предпринимателю Шишкину О.В.

Указанные действия правомерно квалифицированы налоговым органом как действия, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем суд первой инстанции обоснованно признал доначисление обществу ЕСН и НДФЛ правомерным.

Довод апелляционной жалобы о том, что сделка по заключению с ИП Шишкиным О.В. имела разумную деловую цель отклоняется, так как экономический эффект от указанной сделки преследовал исключительно цель получение налоговой выгоды.

Ссылка заявителя жалобы на то, что Шишкин О.В. являлся предпринимателем, в связи с чем, он не мог заключить с обществом трудовой договор, при этом в силу закона функции управляющего могут осуществляться только лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, отклоняется, так как налоговым органом в ходе проверки были установлены все признаки трудового договора, в связи с чем, налоговый орган обоснованно переqualificировал гражданско-правовые отношения в трудовые в целях налогообложения, что соответствует позиции Пленума ВАС РФ, выраженной в [Постановлении](#) от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Доводы заявителя жалобы в части необоснованного доначисления пени отклоняются, как не соответствующие нормам налогового законодательства и обстоятельствам дела.

Согласно ст.75 НК РФ пенями признаются денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Так как доначисление ЕСН признано судом первой инстанции правомерным, то начисление соответствующих пеней также признано судом обоснованным.

В силу ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Поскольку при ежемесячной выплате вознаграждения Шишкину О.В. заявитель, с учетом ранее изложенных выводов должен был, но не удерживал НДФЛ, то это свидетельствует о наличии оснований для начисления соответствующих пеней.

Довод заявителя о неправомерности начисления пеней на неудержанный НДФЛ суд первой инстанции правомерно не принял в силу следующего. Пенья является не налогом, а мерой обеспечения исполнения установленных налоговым законодательством обязанностей, в том числе налогового агента по удержанию и перечислению налога в бюджет. Поэтому налоговый агент обязан уплачивать пени за ненадлежащее (несвоевременное) исполнение своей обязанности. При этом суд первой инстанции обоснованно сослался на аналогичную правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении от 16 мая 2006 г. № 16058/2005.

Согласно ст.123 НК РФ неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы налога, подлежащего перечислению.

Поскольку ранее суд пришел к выводу о наличии у заявителя обязанности удержать НДФЛ, а заявитель его не удержал, то это свидетельствует о наличии в действиях заявителя налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст.123 НК РФ.

В соответствии со ст. ст. 24, 230 НК РФ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ответственность за неисполнение обязанности по представлению сведений о доходах физических лиц определена п. 1 ст. 126 НК РФ в виде взыскания штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Так как заявитель сведения о доходах Шишкина О.В. не представил за 2008 и за 2009 гг., то это свидетельствует о правомерности привлечения его к налоговой ответственности по ст.126 НК РФ.

При указанных обстоятельствах решение суда первой инстанции в обжалованной обществом части является законным и обоснованным, отмене или изменению не подлежит.

Суд первой инстанции, признавая недействительным решение

инспекции в части привлечения общества к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ, исходил из того, что предыдущей выездной налоговой проверке в 2006 г., заявителю не было указано на допущенные нарушения при исчислении НДС и ЕСН, аналогичные тем, что выявлены при последней проверке. Такие обстоятельства, по мнению суда, не могут с достаточностью свидетельствовать об умышленных действиях заявителя и на основании пп.4 п.1 ст.111 НК РФ являются обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Налоговый орган, в обоснование своей апелляционной жалобы указывает, что общество обоснованно привлечено к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ в виде штрафа, так как факт получения необоснованной налоговой выгоды в виде совокупности действий общества и предпринимателя Шишкина О.В., направленных на уклонение от уплаты НДС, ЕСН, доказан материалами дела. Ранее проведенные налоговые проверки были проведены выборочным методом, в связи с чем аналогичные нарушения не выявлены.

Указанные доводы заявителя жалобы исследованы судом апелляционной инстанции и признаны законными и обоснованными.

В соответствии с п. 1 ст.122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействий) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Деяния, предусмотренные пунктом 1 ст.122 НК РФ, совершенные умышленно, в силу п.3 ст.122 НК РФ влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговый орган, привлекая заявителя к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ, указал, что заявитель совершил умышленные действия, намеренно ведя бухгалтерский и налоговый учет по документам, составленным в целях минимизации налогов.

В соответствии со ст.106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (п.2 ст.110 АПК РФ).

Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, является выполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налогов или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органам государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные

обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа ( п.п.3 п.1 ст.111 НК РФ); а также иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения ( п.п.4 п.1 ст.111 НК РФ).

Судом установлено, что действия общества по заключению договора с управляющим и осуществляемые в рамках договора имели целью уклониться от исчисления и уплаты налогов, в результате чего обществом сознательно занижена налоговая база по ЕСН, что привело к неуплате налога. Бухгалтерский и налоговый учет общество вело исходя из указанных договоров, намеренно, исключая заработную плату Шишкина О.Ф., из облагаемой ЕСН базы. Обстоятельства, связанные с наличием вины в действиях налогоплательщика в форме умысла, отражены на странице 40 обжалуемого решения инспекции (л.д.56, том 1).

При указанных обстоятельствах налоговый орган правомерно привлек общество к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ в виде штрафа в размере 40%.

Вывод суда первой инстанции о таком обстоятельстве, исключаящем вину налогоплательщика (п.п.4 п.1 ст.111 НК РФ), как проведенные ранее выездные налоговые проверки за иные налоговые периоды, по результатам которых аналогичных нарушений не выявлено, является ошибочным. Из материалов проверки (акт выездной проверки по НДС за 2002-2003г.г., акт № 103 по НДС за 2004-2006г.г.) не следует, что обстоятельства, связанные с заключением и исполнением договора о передаче полномочий единоличного исполнительного органа управляющему, были предметом исследования и данным обстоятельством налоговым органом дана какая-либо оценка. В связи с чем не выявление аналогичных нарушений в ходе ранее проведенных налоговых проверок не являются обстоятельством, исключаящим привлечение общества к налоговой ответственности, на основании п.п.4 п.1 ст.111 НК РФ.

Кроме того, как правильно указывает налоговый орган, данные обстоятельства не являются основанием также и для освобождения от налоговой ответственности в соответствии с п.п.3 п.1 ст.111 НК РФ. Указанная позиция изложена в постановлении ВАС РФ от 21.03.2006г. по делу № 13815/05.

При указанных обстоятельствах решение Арбитражного суда Пермского края от 21 декабря 2011 года по делу № А50-19343/2011 следует отменить в части признания недействительным решения ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми от 22.06.2011 № 707 в части привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения по п.3 ст. 122 НК РФ и взыскания с ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми государственной пошлины в сумме 2 000 (Две тысячи) руб.

В удовлетворении заявленных ООО "Уралхимпром" требований следует

отказать полностью.

В соответствии со ст.110 АПК РФ следует вернуть ООО "Уралхимпром" (ОГРН 1025900757190, ИНН 5903029634) из федерального бюджета государственную пошлину в сумме 1000 (Одна тысяча) руб., излишне уплаченную по платежному поручению № 97 от 18.01.2012г. при подаче апелляционной жалобы.

Руководствуясь статьями 104, 176, 258, 266, 268, 269, ч.1 ст. 270, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Семнадцатый арбитражный апелляционный суд

#### ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Пермского края от 21 декабря 2011 года по делу № А50-19343/2011 отменить в части признания недействительным решения ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми от 22.06.2011 № 707 в части привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения по п.3 ст. 122 НК РФ и взыскания с ИФНС России по Дзержинскому району г. Перми государственной пошлины в сумме 2 000 (Две тысячи) руб.

В удовлетворении заявленных ООО "Уралхимпром" требований отказать полностью.

Возвратить ООО "Уралхимпром" (ОГРН 1025900757190, ИНН 5903029634) из федерального бюджета государственную пошлину в сумме 1000 (Одна тысяча) руб., излишне уплаченную по платежному поручению № 97 от 18.01.2012г. при подаче апелляционной жалобы.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Федеральный арбитражный суд Уральского округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия через Арбитражный суд Пермского края.

Председательствующий

Н. М. Савельева

Судьи

В. Г. Голубцов

С. Н. Сафонова