

Резолютивная часть постановления объявлена 07 декабря 2023 года.

Полный текст постановления изготовлен 08 декабря 2023 года.

Арбитражный суд Дальневосточного округа в составе:

председательствующего судьи [REDACTED]

судей [REDACTED]

при участии:

от общества с ограниченной ответственностью [REDACTED]: представитель не явился;

от Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области: [REDACTED], представитель по доверенности от [REDACTED]

рассмотрев в проведенном с использованием системы веб-конференции судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью [REDACTED]

на решение от 28.06.2023, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2023

по делу N A04-2860/2023 Арбитражного суда Амурской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью [REDACTED] (ОГРН [REDACTED], ИНН [REDACTED]); адрес: [REDACTED]

к Управлению Федеральной налоговой службы по Амурской области (ОГРН [REDACTED], ИНН [REDACTED]); адрес: [REDACTED]

о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

установил:

общество с ограниченной ответственностью [REDACTED] (далее - ООО [REDACTED], общество) обратилось в Арбитражный суд Амурской области с заявлением о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области (далее - УФНС по Амурской области, управление, налоговый орган) от 23.12.2022 N 1911 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда от 28.06.2023, оставленным без изменения постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2023, в удовлетворении заявления общества отказано.

Законность обжалуемых судебных актов проверяется в порядке и пределах, установленных статьями 284, 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), по кассационной жалобе общества, полагающего, что решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций приняты с нарушением норм материального права и подлежат отмене с принятием нового решения об удовлетворении требования.

Заявитель кассационной жалобы указывает, что расчет задолженности, произведенный налоговым органом на основе применения расчетного метода определения налоговой базы по страховым взносам за 2021 год, не отражает реально осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций, так как

налоговые органы для определения налоговой базы учитывают доход самозанятых, а не доход, право на распоряжение которым у них возникло. Обращает внимание, что в 2023 году самозанятые лица в добровольном порядке вернули денежные средства и тем самым уменьшился доход, полученный самозанятыми лицами, данный факт подтверждается соглашениями о добровольном возмещении от 01.09.2022, приходными кассовыми ордерами и кассовой книгой.

До начала судебного заседания от ██████████ поступило ходатайство о рассмотрении дела в отсутствие его представителей.

Управление в представленном отзыве и его представитель, участие которого обеспечено в соответствии с положениями статьи 153.2 АПК РФ посредством использования системы веб-конференции, считают доводы кассационной жалобы несостоятельными, судебные акты - законными и обоснованными.

Изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, Арбитражный суд Дальневосточного округа приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, управлением по результатам камеральной налоговой проверки представленного ██████████ 18.05.2022 уточненного расчета по страховым взносам за 2021 год принято решение от 23.12.2022 N 1911 о привлечении к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа в размере 18 522, 71 руб.

Этим же решением обществу доначислено 741 780,71 руб. страховых взносов, начислено 4 297,17 руб. пени.

Основанием для доначисления страховых взносов послужил вывод управления о неотражении обществом в составе налогооблагаемой базы для начисления страховых взносов доходов, выплаченных физическим лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков НПД (далее - самозанятые лица), которые, по мнению налогового органа, фактически находились с обществом в трудовых отношениях.

14.03.2023 межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по Дальневосточному федеральному округу при рассмотрении апелляционной жалобы учтены смягчающие ответственность обстоятельства, на основании положений подпункта 3 пункта 1, пункта 4 статьи 112 НК РФ и пункта 3 статьи 114 НК РФ размер налоговой санкции по пункту 1 статьи 122 НК РФ снижен дополнительно в 2 раза и составил 9 261,35 руб.

Общество, не согласившись с решением управления, обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, установив, что физические лица в рамках отношений с обществом осуществляли трудовую деятельность, в связи с чем у общества возникла обязанность уплатить страховые взносы в отношении работников, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о наличии оснований для принятия оспариваемого решения.

Суд кассационной инстанции не находит оснований для отмены обжалуемых судебных актов, исходит из доводов кассационной жалобы и конкретных обстоятельств рассматриваемого спора.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговой отчетности налогоплательщика.

Согласно абзацу второму подпункта 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ плательщиками страховых взносов признаются, в том числе организации, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами

для плательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ, если иное не предусмотрено статьей 420 НК РФ, признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, в том числе в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

В силу пункта 1 статьи 421 НК РФ база для исчисления страховых взносов для организаций определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 420 НК РФ, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, указанных в статье 422 НК РФ.

Вместе с тем в соответствии с пунктом 3 части 1 статьи 1 Федерального закона от 27.11.2018 N 422-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" (далее - Федеральный закон N 422-ФЗ) начато проведение эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" (далее - НПД).

Согласно части 6 статьи 2 Федерального закона N 422-ФЗ физические лица при применении специального налогового режима вправе вести виды деятельности, доходы от которых облагаются налогом на профессиональный доход, без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей, за исключением видов деятельности, ведение которых требует обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с федеральными законами, регулирующими ведение соответствующих видов деятельности.

Согласно части 7 статьи 2 Федерального закона N 422-ФЗ, профессиональный доход - это доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества.

Согласно абзацу второму части 1 статьи 15 Федерального закона N 422-ФЗ выплаты и иные вознаграждения, полученные налогоплательщиками - физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, подлежащие учету при определении налоговой базы по налогу, не признаются объектом обложения страховыми взносами для плательщиков, указанных в абзаце 2 и 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ, в случае наличия у таких плательщиков чека, сформированного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном статьей 14 настоящего Федерального закона.

При этом не признаются объектом налогообложения НПД, в частности, доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад (пункт 8 часть 2 статьи 6 Федерального закона N 422-ФЗ).

С учетом изложенного, физические лица не вправе применять специальный налоговый режим "Налог на профессиональный доход" в отношении доходов, получаемых от оказания услуг (выполнения работ), заказчиками которых выступают работодатели указанных физических лиц. Соответственно, в отношении доходов физических лиц от трудовой деятельности работодатель должен начислять и уплачивать страховые взносы.

Из приведенных положений законодательства в их совокупности и взаимосвязи следует, что страхователь, осуществляющий деятельность с привлечением плательщиков НПД, не производит в отношении них исчисления и уплаты страховых взносов. При этом физические лица, оказывающие услуги (выполняющие работы) для индивидуального предпринимателя, вправе применять специальный налоговый режим в виде уплаты НПД, если отношения между ними не имеют признаков трудовых отношений в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации (далее - ТК РФ).

Согласно статье 15 ТК РФ трудовые отношения представляют собой отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника

правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с настоящим Кодексом, а также на основании фактического допущения работника к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя в случае, когда трудовой договор не был надлежащим образом оформлен (статья 16 ТК РФ).

В силу статьи 56 ТК РФ под трудовым договором понимается соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (пункт 1 статьи 779 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Договор возмездного оказания услуг заключается для выполнения исполнителем определенного задания заказчика, согласованного сторонами при заключении договора. Целью договора возмездного оказания услуг является не выполнение работы как таковой, а осуществление исполнителем действий или деятельности на основании индивидуально-конкретного задания к оговоренному сроку за обусловленную в договоре плату.

К характерным признакам трудовых отношений в соответствии со статьями 15, 56 ТК РФ относятся: достижение сторонами соглашения о личном выполнении работником определенной, заранее обусловленной трудовой функции в интересах, под контролем и управлением работодателя; подчинение работника действующим у работодателя правилам внутреннего трудового распорядка, графику работы (сменности); обеспечение работодателем условий труда; выполнение работником трудовой функции за плату. О наличии трудовых отношений может свидетельствовать устойчивый и стабильный характер этих отношений, подчиненность и зависимость труда, выполнение работником работы только по определенной специальности, квалификации или должности, наличие дополнительных гарантий работнику, установленных законами, иными нормативными правовыми актами, регулирующими трудовые отношения (абзацы три и четыре пункта 17 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.05.2018 N 15 "О применении судами законодательства, регулирующего труд работников, работающих у работодателей - физических лиц и у работодателей - субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям" (далее - постановление Пленума ВС РФ N 15).

По настоящему делу судами первой и апелляционной инстанции установлено, что [REDACTED] осуществляет деятельность в области спорта прочая и входит в сеть фитнес-центров, работающих под брендом [REDACTED].

Штатным расписанием от 01.01.2021 предусмотрено 32 штатные единицы в следующих должностях: директор, исполнительный директор, менеджер отделов рецепции (бар), администратор рецепции, бармен, старший кассир-продавец, кассир-продавец, воспитатель детской комнаты, главный техник, администратор АХЧ, уборщик помещений, гардеробщик, дворник.

Договоры оказания возмездных услуг заключены с физическими лицами, имеющими статус плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятые), на выполнение следующих услуг: инструктора групповых программ, инструктора тренажерного зала, инструктора бассейна, фитнес-тренера, инструктора по функциональному тренингу, управляющего отдела продаж, техника.

Согласно представленных [REDACTED] документов (договоров оказания возмездных услуг, актов

сдачи-приема услуг), а также выписок операций по банковским счетам организации и свидетельским показаниям, подтверждается факт выполнения услуги на постоянной основе, под контролем общества, самозанятые лица не несли расходов за аренду помещения и оборудования.

Исследовав и оценив по правилам статьи 71 АПК РФ представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимосвязи, в том числе проанализировав условия договоров оказания возмездных услуг, суды пришли к выводу, что между обществом и 17 физическими лицами, имеющими статус плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятые), с которыми обществом заключены договоры об оказании услуг, фактически сложились трудовые взаимоотношения.

На основании изложенного, с учетом систематического и регулярного характера перечисления денежных средств физическим лицам, суды правомерно признали обоснованным вывод налогового органа о том, что выплаты, производимые ██████████ в рамках трудовых отношений, подлежат обложению страховыми взносами.

При этом суды двух инстанций признали правомерной позицию налогового органа, отраженную в оспариваемом решении применительно к выводу о нарушении обществом положений пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

Таким образом, по верным выводам судов двух инстанций, применительно к рассматриваемому случаю в результате переквалификации спорных взаимоотношений у общества возникла обязанность по начислению и уплате страховых взносов с сумм выплаченного вознаграждения по договорам.

При таких обстоятельствах суды пришли к верному выводу о законности оспариваемого решения налогового органа.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что управлением не допущено нарушений при определении налоговых обязательств.

При определении налоговых обязательств общества сумма полученного дохода физическими лицами установлена налоговым органом на основании документов, полученных от общества, а именно копий договоров возмездного оказания услуг и приложенных к ним подписанных в двухстороннем порядке актов сдачи-приема услуг, при этом фактически расчет страховых взносов произведен согласно выписке банковских операций по счетам организации за 2021 год от суммы вознаграждений, непосредственно перечисленных в адрес самозанятых физических лиц в рамках данных договоров.

В соответствии с пунктом 2 статьи 425 НК РФ тарифы страховых взносов на период до 31 декабря 2022 года включительно установлены в следующих размерах: на обязательное пенсионное страхование: в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 22 процента; на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента; на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.11.2020 N 1935 "О предельной величине базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное пенсионное страхование с 1 января 2021 года" определены предельные размеры базы для исчисления страховых взносов в 2021 году: по взносам на обязательное пенсионное страхование в размере 1 465 000 руб., по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в размере 966 000 руб.

ООО ██████████ с 01.08.2016 находится в едином реестре субъектов малого и среднего предпринимательства.

Пунктом 2.1 статьи 427 НК РФ для плательщиков страховых взносов, признаваемых субъектами малого или среднего предпринимательства в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", в отношении части выплат

в пользу физического лица, определяемой по итогам каждого календарного месяца как превышение над величиной минимального размера оплаты труда, установленного Федеральным законом на начало расчетного периода, в течение 2021 года применяются следующие пониженные тарифы страховых взносов: на обязательное пенсионное страхование: в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 10,0 процента; на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 0,0 процента; на обязательное медицинское страхование - 5,0 процента.

В результате занижения базы по страховым взносам в размере 4 081 764,90 руб., с учетом пункта 2 статьи 425 НК РФ, пункта 2.1 статьи 427 НК РФ сумма страховых взносов, подлежащих доплате в бюджет, составляет 741 780,71 руб. (из них ОПС - 511 789,23 руб., ОМС - 204 951, 86 руб., ОСС - 25 039,62 руб.).

Судами проверен и признан правильным размер ~~доначисленных~~ страховых взносов.

Изложенные в кассационной жалобе доводы о неправильном определении налогооблагаемой базы по причине возврата денежных средств в рамках заключенных соглашений от 01.09.2022 были подробно изучены судами и получили необходимую правовую оценку.

При той совокупности представленных в дело доказательств у судов отсутствовали основания для иных выводов, которые не опровергаются доводами, изложенными в кассационной жалобе, направленными на их переоценку, что не входит в полномочия суда кассационной инстанции в соответствии с положениями статьи 286 АПК РФ.

Само по себе несогласие заявителя кассационной жалобы с позицией судов не может служить основанием для отмены законных судебных актов.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 АПК РФ безусловным основанием для отмены обжалуемых судебных актов, судом кассационной инстанции не установлено.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба - без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 284, 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Дальневосточного округа

постановил:

решение от 28.06.2023, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2023 по делу N А04-2860/2023 Арбитражного суда Амурской области оставить без изменения, кассационную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренной статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Судьи