



КонсультантПлюс

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.12.2021 N Ф09-9055/21 по делу N А76-4285/2021
Требование: О признании недействительным решения налогового органа.

Обстоятельства: Начислены взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование, пени, штрафы, указано на необходимость сдачи уточненных расчетов ввиду невключения в базу при исчислении взносов вознаграждения физическим лицам в рамках выполнения трудовых обязанностей, поименованного стипендией.

Решение: В удовлетворении требования отказано, поскольку установлено фиктивное оформление наставничества для создания видимости профессионального обучения вновь принятых работников с целью уменьшения базы для начисления взносов, заключенные ученические договоры по своей природе являлись трудовыми договорами.

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 26.01.2022

АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 28 декабря 2021 г. N Ф09-9055/21

Дело N А76-4285/2021

Резолютивная часть постановления объявлена 23 декабря 2021 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 28 декабря 2021 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Гавриленко О.Л.,

судей Жаворонкова Д.В., Кравцовой Е.А.,

рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Чебаркульская птица" (далее - налогоплательщик, общество, ООО "Чебаркульская птица") на решение Арбитражного суд Челябинской области от 09.07.2021 по делу N А76-4285/2021 и [постановление](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2021 по тому же делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

ООО "Чебаркульская птица" - Антонов С.Ю. (доверенность от 12.10.2021),

межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 23 по Челябинской области (далее - налоговый орган, инспекция) - Истомин С.Ю. (доверенность от 28.12.2020), Дудий Е.Ю. (доверенность от 12.04.2021), Коротаева А.А. (доверенность от 31.03.2021), Бредлякова Е.А. (доверенность от 12.01.2021),

Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области (далее - Управление) - Истомин С.Ю. (доверенность от 31.12.2020).

Общество обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к инспекции о признании недействительным решения от 22.09.2020 N 429р в части взыскания (пункт 3.1. решения):

- недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2017 год в сумме 3 375 664 рубля, пени в сумме 19 396,53 рублей и штрафа по [пункту 3 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в размере 337 567 рублей;

- недоимки по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за 2017 год в сумме 782 553 рубля, пени в сумме 4 956,94 рублей и штрафа по [пункту 3 статьи 122 НК РФ](#) в размере 78 255 рублей;

- в части указания на необходимость сдачи уточненных расчетов по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и детством за периоды с 01.01.2017 в связи с превышением налогоплательщиком сумм расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование над суммой исчисленных страховых взносов, в результате неправильного исчисления страховых взносов на общую сумму 444 981 рубль (пункт 3.2. решения).

Судом первой инстанции привлечено к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Управление.

Решением суда первой инстанции от 09.07.2021 (судья Пашкульская Т.Д.) в удовлетворении требований отказано.

[Постановлением](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2021 (судьи Бояршинова Е.В., Плаксина Н.Г., Скобелкин А.П.) решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе ООО "Чебаркульская птица" просит указанные судебные акты отменить, отправить дело на новое рассмотрение, поскольку выводы судов не соответствуют обстоятельствам дела, судами не применен закон, подлежащих применению, и закон неправильно истолкован.

Указывает, что суды проигнорировали положения [абз. 2 статьи 204 Трудового кодекса Российской Федерации](#), где определено, что работа, выполняемая учеником на практических занятиях, оплачивается по установленным расценкам. С выводом о подмене испытательного срока ученическим договором не согласен, о чем, по мнению кассатора, свидетельствуют приведенные в тексте жалобы показания свидетелей. Полагает, что ученический договор соответствует законодательству. Налогоплательщик просит суд оценить показания свидетелей в совокупности с материалами дела.

В обоснование своей позиции также ссылается на судебную практику.

Представитель общества в ходе судебного заседания отметил, что к участию в деле в порядке [статьи 51 АПК РФ](#) следовало привлечь работников общества.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения.

Как следует из материалов дела, инспекцией в период с 26.12.2018 по 20.08.2019 проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой составлен акт налоговой проверки от 18.10.2019 N 15а, а также дополнение N 15а/2 к акту налоговой проверки от 18.10.2019 N 15а.

На основании акта налоговой проверки от 18.10.2019 N 15а, дополнения N 15а/2 к акту налоговой проверки от 18.10.2019 N 15а, с учетом письменных возражений налогоплательщика, инспекцией было принято решение от 22.09.2020 N 429р о привлечении к ответственности за

совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым с ООО "Чебаркульская птица" взысканы недоимка по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2017 год в сумме 3 375 664 рубля, пени в сумме 19 396,53 рублей и штраф по [пункту 3 статьи 122 НК РФ](#) в размере 337 567 рублей; недоимка по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за 2017 год в сумме 782 553 рубля, пени в сумме 4 956,94 рублей и штраф по [пункту 3 статьи 122 НК РФ](#) в размере 78 255 рублей, а также инспекцией решено указать обществу на необходимость сдачи уточненных расчетов по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и детством за периоды с 01.01.2017 в связи с завышением налогоплательщиком сумм расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование над суммой исчисленных страховых взносов, в результате неправильного исчисления страховых взносов на общую сумму 444 981 рубль (пункт 3.2. решения).

Решением Управления от 30.12.2020 N 16-07/007330 решение инспекции от 22.09.2020 N 429р в этой части утверждено.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о том, что в 2017 год обществом не включены в налоговую базу при исчислении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (далее - ОПС), обязательное медицинское страхование (далее - ОМС), обязательное социальное страхование (далее - ОСС) вознаграждения физическим лицам в рамках выполнения трудовых обязанностей, поименованного обществом стипендией, в размере 15 344 226 руб., что привело к неполной уплате страховых взносов в 2017 г. в размере 4 158 217 руб. (3 375 664 руб. - ОПС, 782 553 руб. - ОМС), а также завышению сумм расходов по ОСС на 444 981 рубль.

Считая решение инспекции незаконным, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды пришли к выводу о формальном оформлении наставничества у ООО "Чебаркульская птица" для создания видимости профессионального обучения вновь принятых работников с целью уменьшения базы для начисления страховых взносов.

Проверив законность обжалуемых судебных актов, суд кассационной инстанции не находит оснований для их отмены.

В силу [части 1 статьи 198, статей 200, 201 АПК РФ](#) для признания недействительным ненормативного правового акта, решения органа, осуществляющего публичные полномочия, должностных лиц, необходимо установить наличие двух условий: несоответствие оспариваемого ненормативного правового акта, решения закону или иному нормативному правовому акту и нарушение указанным ненормативным правовым актом, решением прав и охраняемых законом интересов заявителя в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности.

Согласно [подпункту 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ](#) плательщиками страховых взносов признаются организации, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ, если иное не предусмотрено настоящей статьей, 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 (статья 420 НК РФ).

На основании пункта 1 статьи 421 НК РФ база для исчисления страховых взносов для плательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 419 Кодекса, определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 420 Кодекса, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, указанных в статье 422 Кодекса.

Из приведенных норм следует, что объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты, являющиеся, в том числе, оплатой труда.

Из части первой статьи 15 Трудового кодекса Российской Федерации следует, что под трудовыми отношениями понимаются 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) в интересах, под управлением и контролем работодателя.

Трудовые отношения, как следует из положений части первой статьи 16 Трудового кодекса Российской Федерации, возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации.

В соответствии со статьей 56 Трудового кодекса Российской Федерации трудовой договор - это соглашение между работодателем и работником, на основании которого 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. В свою очередь, работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

По трудовому договору продолжительность испытания работника не может превышать предельные сроки, установленные в том числе статьей 70 Трудового кодекса Российской Федерации:

- до 2-х недель для работников, с которыми заключается трудовой договор на срок от 2-х до 6-ти месяцев;
- до 3 месяцев для работников, для которых не предусмотрены иные сроки;

- до 6-ти месяцев для руководителей организаций, их заместителей, главных бухгалтеров и их заместителей, руководителей филиалов, представительств, иных обособленных структурных подразделений организаций.

Частью первой статьи 129 Трудового кодекса Российской Федерации установлено, что заработная плата (оплата труда работника) - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Согласно **части 1 статьи 198** Трудового кодекса Российской Федерации работодатель - юридическое лицо (организация) имеет право заключать с лицом, ищущим работу, или с работником данной организации ученический договор на получение образования без отрыва или с отрывом от работы.

Обязательные требования к содержанию ученического договора закреплены в **статье 199** Трудового кодекса Российской Федерации. Так, ученический договор должен содержать: наименование сторон; указание на конкретную квалификацию, приобретаемую учеником; обязанность работодателя обеспечить работнику возможность обучения в соответствии с ученическим договором; обязанность работника пройти обучение и в соответствии с полученной квалификацией проработать по трудовому договору с работодателем в течение срока, установленного в ученическом договоре; срок ученичества; размер оплаты в период ученичества. Ученический договор может содержать иные условия, определенные соглашением сторон.

Статьей 200 ТК РФ установлено, что ученический договор заключается на срок, необходимый для получения данной квалификации.

Статьей 204 ТК РФ определено, что ученикам в период ученичества выплачивается стипендия, размер которой определяется ученическим договором и зависит от получаемой квалификации, но не может быть ниже установленного Федеральным законом минимального размера оплаты труда.

Работа, выполняемая учеником на практических занятиях, оплачивается по установленным расценкам.

В **Постановлении** Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.12.2013 N 10905/13 указано, что поскольку предметом ученического договора не является выполнение трудовой функции либо выполнение работ (услуг), стипендия, выплачиваемая организацией обучающемуся лицу, в том числе работнику организации, на основании данного договора, не является объектом обложения страховыми взносами и не подлежит включению в базу для начисления страховых взносов.

Судами верно отмечено, что ученический договор не является ни трудовым, ни гражданско-правовым, поскольку его предметом не является выполнение трудовой функции либо выполнение работ (оказание услуг); ученический договор предполагает обучение на оговоренных

сторонами условиях с целью приобретения учеником профессии, специальности, квалификации; соглашение между работодателем и учеником тесно связано с трудовыми отношениями, но буквально ими не является; только между работником и работодателем возникают трудовые отношения, до заключения трудового договора лицо, находится в статусе ученика, не относится ни к какой категории работников.

Ученический договор не может рассматриваться как трудовой договор, так как не соответствует критериям такого договора. Предметом ученического договора является организованное работодателем профессиональное обучение (переобучение) ученика определенной профессии, специальности, квалификации, тогда как предметом трудового договора является личное выполнение работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы) в интересах, под управлением и контролем работодателя.

Как следует из материалов проверки, ООО "Чебаркульская птица" заключены ученические договоры с физическими лицами (ученики), трудовые договоры не заключались. В период обучения ученики принимали участие в производственном процессе наравне с трудоустроенными сотрудниками. Срок действия ученических договоров совпадает с продолжительностью испытательного срока, установленного положениями ТК РФ для общей категории работников.

Положение общества об ученичестве от 28.04.2012 РДП 742.1000.04-2012 содержит следующее регулирование:

- регламентирует различные виды профессионального обучения, принятые в обществе на производстве;
- направлено на обучение ищущих работу граждан и персонала общества и возможности получения знаний и навыков (специальных, углубленных и пр.);
- обучение рабочих на производстве включает в себя следующие формы обучения: подготовка новых рабочих; переподготовка, повышение квалификации;
- подготовка новых рабочих - профессиональное обучение лиц, ранее не имевших профессии, с целью получения ими квалификации по любому из направлений производственно-хозяйственной деятельности Общества;
- для производства обучения в структурном подразделении выделяют специальные места, оснащенные необходимым оборудованием, инструментами и материалами;
- сроки обучения устанавливаются ученическим договором, исходя из программы обучения, специфики профессии, необходимого уровня квалификации, начальной образовательной и специальной подготовки, профессионального опыта, но не могут быть более 3 месяцев;
- по окончании срока обучения, после успешного выполнения квалификационной пробной работы, обучающийся сдает экзамен действующей в обществе квалификационной комиссии на присвоение ему рабочей специальности;
- результаты экзамена по обучению на производстве заносятся в протокол квалификационной

комиссии о присвоении ученику профессии, разряда;

- наставнику за обучение учеников в освоении новой профессии производится оплата из фонда заработной платы цеха (бригады) в виде повышенного КТУ;

- по окончании обучения наставнику выплачивается премия в размере 300 рублей при условии успешной сдачи экзамена учеником;

- стипендия включает в себя:

1. сдельную оплату ученичества, начисленную ученикам за выполненную работу на практических занятиях или оказанные услуги по расценкам;

2. повременную оплату ученичества, расчет производится по тарифным ставкам или окладам, согласно штатному расписанию;

- стипендия выплачивается из фонда заработной платы цеха (бригады), начисленного согласно сдельным расценкам от объема выпущенной продукции либо по выполненным работам при условии, что Ученику оплачивается выполнение практического задания по сдельной системе оплаты ученичества;

- перед выплатой каждому ученику выдается расчетный лист с указанием составных частей стипендии, причитающейся ему за соответствующий период, с указанием размера и оснований произведенных удержаний, а также общей денежной суммы, подлежащей к выплате.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что ООО "Чебаркульская птица" формально заключало с физическими лицами ученические договоры, которые по своей природе являлись трудовыми соглашениями (договорами), целью формального документооборота являлось занижение налоговой базы при исчислении страховых взносов с сумм выплаченных в рамках ученических договоров стипендий.

Основанием для указанного вывода налогового органа, поддержанного судами, явилась следующая совокупность установленных обстоятельств:

- типовая форма ученических договоров, в которых отсутствовал пункт о необходимости приобретения дополнительных навыков с учетом специфики деятельности работодателя;

- ООО "Чебаркульская птица" ученические договоры с лицами, ищущими работу, заключались не только с целью приобретения профессии (специальности, квалификации), связанной со спецификой производства общества (например, птицевод, обработчик птицы, оператор птицеферм), но также с целью обучения по профессиям, требующим наличия у претендентов специального образования, полученного в образовательных учреждениях, например, бухгалтер, водитель автомобиля - экспедитор, специалист по снабжению, специалист по продаже, рекламный агент, специалист по грузоперевозкам, экономист-сметчик, менеджер по подбору персонала, менеджер по логистике, специалист по закупкам, инженер-химик, слесарь-сантехник 4 разряда;

- время, которое должен отработать в обществе ученик по договору после обучения в рамках

ученического договора, не установлено;

- форма обучения ни в одном из ученических договоров не указана, перечислены только возможные формы обучения: индивидуальная, бригадная, курсовая или иная.

- в учебных планах отсутствует точный режим занятий, не индивидуализировано количество часов на различные блоки обучения (общепрофессиональный, нормативно-правовой и др. блоки) в зависимости от получаемой профессии; графы учебных планов по приобретению профессиональных навыков по специальностям не заполнены;

- лица, указанные как оказывавшие услуги по профессиональному обучению либо не осуществляли взаимоотношений с ООО "Чебаркульская птица" по образовательным программам и иным видам деятельности (ЧОУ ДПО "Кадровый Центр-Труд"), либо не представили документы, сопровождающие процесс обучения за 2017 год (ЧОУ ДПО "Инновационные технологии пожарной безопасности");

- методические пособия, учебная литература, программы обучения вновь принятым работникам не выдавались, после окончания срока ученического договора экзамены не проходили, полученные знания и навыки не проверялись, свидетельств (сертификатов, удостоверений) по профессии опрошенные свидетели не получали;

- отсутствие мест, которые возможно отнести к местам обучения: при осмотрах установлено, что кабинеты не оборудованы табличками с наименованием помещений, отсутствуют наглядные и иные учебные пособия;

- из заключений по результатам собеседования не следует, что для ученика проводился какой-либо квалификационный экзамен по полученным знаниям;

- совпадение срока ученического договора с продолжительностью испытательного срока по трудовому договору, установленного для общей категории работников. При этом обществом в зависимости от профессии, на которую поступает для обучения ученик, срок ученичества не различается (494 часа - 3 месяца), однако в отношении отдельных профессий учебный план установлен на 494 ч, а расписан на большее количество часов, разумных и достоверных объяснений указанному факту обществом не приведено;

- график работы учеников соответствовал графику работы сотрудников ООО "Чебаркульская птица";

- виды выплат за учебу (стипендии) разделяются так же как предусмотрено положением об оплате труда в обществе (в ночное время, в выходные и праздничные дни, за учебу во вредных условиях, за расширенную зону обслуживания и т.д.), в то время как положения ТК РФ не предполагают, что ученик подчиняется внутренним положениям об оплате труда работников;

- выплаченная ученикам стипендия имела сдельно-повременный характер оплаты труда, зависела от квалификации, сложности работы, временных условий выполнения работы (в выходные, в ночное время, праздничные дни и др.), от количества и качества выпускаемой продукции, имела стимулирующие надбавки за расширенную зону обслуживания, за вредные условия труда и другие конкретные условия выполнения самой работы;

- вне зависимости от нахождения на обучении в связи с заключением ученического договора, заработная плата работников не изменялась, размер выплаченных сумм соответствует сделальной оплате исходя из выполненного объема работ;

- по итогам анализа показаний свидетелей установлено, что фактически система наставничества в обществе отсутствует и не практикуется;

- прохождение инструктажей по технике безопасности и пожарной безопасности, на которые указал налогоплательщик, необходимо также и при поступлении на работу сотрудника на основании трудового договора.

- по итогам допросов свидетелей установлено, что для отдельных сотрудников прохождение обучения не требовалось ввиду наличия у них необходимых навыков (Почтарев С.Н., Ильиных С.Ю., Филатов О.А., Карабатова О.В., Седых В.В.), заключая ученический договоры, свидетели знали, что срок ученического договора составляет испытательный срок (Таймарова Е.С., Худякова А.Н., Мишин Н.В., Климов В.Н., Степанов Н.И.), также свидетели указали, что навыкам профессии их не обучали, они сразу приступили к выполнению работ, при отсутствии необходимых навыков помощь им оказывали люди, находящиеся с ними на рабочем месте, члены бригады (Подкорытов Г.А., Мурадымов А.Ш., Богданова Е.П., Диогенова Н.Н., Шляхтин В.М.).

Так, налоговым органом установлено, что Сытник Е.А. в течение 2017 года был два раза принят по ученическому договору (в мае и в июле 2017 года): в комплекс по производству яиц в промышленный цех - оператором птицефабрик и механизированных ферм 6 разряда и в комплекс по убою и переработке мяса птицы в цех переработки мяса птицы на участок фасовки готовой продукции ВКИ - укладчиком-упаковщиком 2 разряда. Оба раза не принят в штат на постоянное место работы. По документам при работе оператором ему указан наставник Рябова Н.В., укладчиком-упаковщиком - Ткаченко Т.А. При этом Сытник Е.А. при работе укладчиком-упаковщиком называет наставником Клыкова В. При работе оператором птицефабрик и механизированных ферм, по его словам, ему наставника не назначали, т.к. данную работу он знал, работал на данном участке ранее.

Согласно свидетельским показаниям Моховой А.П. она 2 раза устраивалась на работу в ООО "Чебаркульская птица" в 2017 году, и оба раза с ней изначально заключали ученический договор. При этом в первый раз она устраивалась в бригаду по отлову птицы, где особая квалификация не требовалась, второй раз - птицеводом (выращивание цыплят до определенной массы), где также не требовалось определенное умение.

Амиров С.В. пояснил, что фактически он сразу приступил к работе - укладчиком-упаковщиком 2 разряда, не требующей специального образования. Спустя пару месяцев он узнал, что к нему прикрепили наставника. Фактически они работали наравне. За период его работы за Амировым С.В. закрепили ученика, который по факту работал в другом цехе, и они с ним не пересекались по работе. Амиров С.В., как наставник, никаких заключений по результатам собеседования учащегося не подписывал. Вознаграждение Амиров С.В. не получил, т.к. его ученик, не проработав месяца, уволился.

Как следует из показаний свидетелей, при наличии наставников, фактически никакого обучения не проводилось, им не сообщали о том, что их будут обучать какой-либо профессии, работники вышли в цех по графику работы, как и все остальные сотрудники цеха, сразу

приступили к выполнению своих трудовых обязанностей; объем выполняемой работы, функции после истечения срока ученического договора и заключения трудового договора не изменились; обучение оформлялось по всем специальностям, без фактического определения необходимости в данном обучении.

Довод о том, что работы, выполняемые в рамках ученических договоров, не предполагали выполнения трудовой функции, по мнению судов, прямо противоречит показаниям лиц, которые являлись учениками по договорам и подтвердили, что были вовлечены в процессе производства сразу же после заключения ученического договора, знали о выполняемых обязанностях без проведения обучения либо же характер их обязанностей не требовал специальной подготовки.

Довод о низкой платежеспособности населения, являвшегося учениками по договорам, как основание для отсутствия взыскания выплаченной стипендии, не принят судом, поскольку отсутствие взыскания стипендии свидетельствует о том, что обе стороны ученического договора рассматривали стипендию как оплату за труд в рамках трудовых отношений, которая не может быть взыскана работодателем.

Как верно отмечено судами, наличие мест для проведения обучения не свидетельствует об ученическом характере правоотношений между налогоплательщиками и гражданами, так как установлено отсутствие методической литературы и наглядных материалов, какая-либо периодичность, с которой лица посещали обучения сообразно профессии и рода деятельности;

Ссылка на то обстоятельство, что табель учета рабочего времени был необходим для расчета стипендии, судами не принята в связи с тем, что общество не было лишено право использовать методы контроля, присущие учебной форме деятельности, кроме того, общество самостоятельно расценивало время, указанное в качестве учебного, как время осуществления сотрудниками трудовой деятельности.

Довод о наличии процессуальных нарушений, в частности, отсутствие ссылки на 174 допроса свидетелей, не принят судом, так как на основании допросов указанных лиц в решении судом первой инстанции приведены результаты такого анализа доказательств - протоколы допросов.

Судами также отмечено, что отсутствие в протоколах допросов свидетелей вопросов сотрудника налогового органа, проводившего допрос, не является обстоятельством, свидетельствующим о недостоверности сведений, полученных в ходе такого допроса.

Кроме того, в силу положений [статей 89, 90, 101](#) НК РФ свидетельские показания, полученные в порядке [статьи 90](#) НК РФ, служат только источником информации о каких-либо обстоятельствах и не могут являться единственным, безусловным доказательством в деле о налоговом правонарушении, доказательства в котором подлежат оценке в совокупности.

При этом как установлено судами, свидетельские показания, зафиксированные в протоколах допроса, имеют четкую последовательность в изложении и позволяют без двоякого толкования установить задаваемые налоговым органом вопросы. Кроме того, данные свидетелями показания подтверждаются собранными в ходе проверки доказательствами.

Ссылка на наличие судебных актов - решения Чебаркульского городского суда от 20.11.2019, решений Центрального районного суда г. Челябинска от 25.06.2019, отклонена правомерно.

Так, суд первой инстанции установил, что решением суда от 20.11.2019 постановление государственного инспектора труда Государственной инспекции труда Челябинской области от 15.04.2019 отменено в связи с непредставлением Государственной инспекции труда Челябинской области материалов дела об административном правонарушении. Иных выводов указанный судебный акт не содержит. Из решений Центрального районного суда г. Челябинска от 25.06.2019 не следует, что судом общей юрисдикции выяснялись обстоятельства прохождения обучения Макаевым А.А., лишь сделан вывод о том, что ООО "Чебаркульская птица" вправе заключать ученические договоры, что и не оспаривалось налоговым органом.

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 налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Доказывание обстоятельств, предусмотренных [пунктом 1 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных [пунктом 2 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с [разделами V, V-1, V-2](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно [статье 106 НК РФ](#) налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым [кодексом](#) РФ установлена ответственность.

В силу [пункта 1 статьи 122 НК РФ](#) налоговым правонарушением является неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 129.3 и 129.5](#) этого Кодекса. Санкцией этой [нормы](#) предусмотрен штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

В соответствии с [пунктом 3 статьи 122 НК РФ](#) неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), совершенные умышленно, влекут ответственность в виде взыскания штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога.

Изучив материалы дела, суды заключили, что в рассматриваемом случае, налогоплательщик, заключая ученические договоры, был осведомлен, что фактически оформляет трудовые отношения, следовательно, знал, что им нарушаются нормы налогового законодательства ввиду занижения налоговой базы по страховым взносам, результатом указанных действий общества явилось наступления вредных последствий для бюджета в виде отсутствия уплаты страховых взносов. Таким образом, действия налогоплательщика являются умышленными, доводы об обратном отклонены верно.

Поскольку судами установлена правомерность обложения выплат, произведенных обществом по ученическим договорам, страховыми взносами, суды правомерно отказали

обществу в удовлетворении заявленных требований.

Довод заявителя кассационной жалобы, заявленный в ходе судебного заседания, о необходимости привлечения к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, работников общества подлежат отклонению судом кассационной инстанции на основании следующего.

В соответствии с [частью 1 статьи 51](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации третьи лица, не заявляющие самостоятельных требований относительно предмета спора, могут вступить в дело на стороне истца или ответчика до принятия судебного акта, которым заканчивается рассмотрение дела в первой инстанции арбитражного суда, если этот судебный акт может повлиять на их права или обязанности по отношению к одной из сторон. Они могут быть привлечены к участию в деле также по ходатайству стороны или по инициативе суда.

По смыслу указанной [нормы](#), чтобы быть привлеченным в процесс в качестве третьего лица, лицо должно иметь объективно выраженный материальный интерес на будущее, то есть после разрешения дела судом у такого лица должны возникнуть, измениться или прекратиться материально-правовые отношения с одной из сторон.

Принимая во внимание, что обжалуемый судебный акт не содержит выводов относительно прав или обязанностей работников общества, у судов не имелось оснований для привлечения указанных лиц к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора.

Отклоняя указанное ходатайство, суд округа также обращает внимание на то, что на стадии кассационного разбирательства привлечение третьих лиц не допускается.

Доводы кассационной жалобы фактически направлены на переоценку установленных обстоятельств и представленных в материалы дела доказательств, что в силу положений [статей 286, 287](#) АПК РФ не допускается в суде кассационной инстанции.

Суд округа полагает, что все обстоятельства, имеющие существенное значение для дела, судами установлены, все доказательства исследованы и оценены. Нормы материального права применены судами по отношению к установленным ими обстоятельствам правильно, выводы суда соответствуют имеющимся в деле доказательствам.

Нарушений норм процессуального права, являющихся основанием для отмены обжалуемых судебных актов ([статья 288](#) АПК РФ), судом кассационной инстанции не установлено.

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

Руководствуясь [ст. 286, 287, 289](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

постановил:

решение Арбитражного суд Челябинской области от 09.07.2021 по делу N А76-4285/2021 и

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2021 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Чебаркульская птица" - без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном [ст. 291.1](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий
О.Л.ГАВРИЛЕНКО

Судьи
Д.В.ЖАВОРОНКОВ
Е.А.КРАВЦОВА