

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС24-20306

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А76-20897/2023

Резолютивная часть определения объявлена 29 января 2025 г.
Полный текст определения изготовлен 03 февраля 2025 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Якимова А.А.,
судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области на решение Арбитражного суда Челябинской области от 16 февраля 2024г., постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2024г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02 августа 2024г. по делу № А76-20897/2023

по заявлению индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области от 03 апреля 2023г. № 982, № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В судебном заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области Денисаев М.А., Келих Е.И., Крумм Ю.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав представителей участвующего в деле лица, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

согласно Выписке из Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей Садыков Фарит Мавлеевич (далее – Садыков Ф.М., предприниматель) состоит на налоговом учете в Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Челябинска с 29 мая 2002г., основным видом осуществляемой им предпринимательской деятельности является производство безалкогольных напитков, упакованных питьевых вод, включая минеральные воды.

В налоговых периодах 2019-2022 гг. Садыковым Ф.М. представлялись в налоговый орган справки о выплаченных доходах физическим лицам на 98 человек (за 2019 год), на 132 человека (за 2020 год), на 92 человека (за 2021 год), на 7 человек (за 2022 год). Кроме того, в соответствии с представленными расчетами по страховым взносам, количество застрахованных лиц, с выплат которым предпринимателем были исчислены страховые взносы, составило за 2019 год - 98 человек, за 2020 год - 132 человека, за 2021 год - 91 человек, за 2022 год - 18 человек.

По результатам проведенных инспекцией камеральных налоговых проверок представленных Садыковым Ф.М. расчетов по страховым взносам и налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) за 12 месяцев 2021 года Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области (далее – налоговый орган, инспекция) вынесены решения от 03 апреля 2023г. № 982 , № 1000 о привлечении к ответственности за

совершение налогового правонарушения, в соответствии с которыми предпринимателю начислены страховые взносы в сумме 3 626 430 рублей 56 копеек и взыскан штраф по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ) в размере 181 321 рубля 52 копеек (решение инспекции № 982); начислен НДФЛ (как налоговому агенту) в сумме 2 603 428 рублей и взыскан штраф в размере 65 085 рублей 70 копеек по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса за неправомерное неудержание и неперечисление налоговым агентом в установленный срок налога на доходы физических лиц (решение инспекции № 1000).

Основанием для вынесения указанных решений послужили установленные налоговым органом при проведении проверки обстоятельства, свидетельствующие о том, что предпринимателю в проверяемый период были оказаны услуги уплачивающими налог на профессиональный доход (НПД) физическими лицами на основании заключенных с ними договоров гражданско-правового характера. На основе полученных в ходе проведения мероприятий налогового контроля доказательств инспекция пришла к выводу о том, что фактически граждане находились с Садыковым Ф.М. в трудовых правоотношениях, а предпринимателем совершены умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты страховых взносов и НДФЛ.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 15 июня 2023г. № 16-07/002172, вынесенным по результатам рассмотрения жалобы предпринимателя, указанные решения инспекции оставлены без изменения.

Не согласившись с решениями налогового органа, предприниматель обратился в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением по настоящему делу.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 16 февраля 2024г., оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2024г. и постановлением

Арбитражного суда Уральского округа от 02 августа 2024г., заявление предпринимателя удовлетворено частично: признано недействительным решение инспекции от 03 апреля 2023г. № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 рублей 54 копеек и взыскания штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса в размере 19 859 рублей 99 копеек. В остальной части в удовлетворении заявления Садыкова Ф.М. отказано.

Налоговый орган обратился в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит отменить принятые по делу судебные акты в части удовлетворения заявленных предпринимателем требований, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 11 декабря 2024 г. жалоба налогового органа вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу предприниматель возражает против позиции инспекции, настаивая на законности принятых по делу судебных актов.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу инспекции подлежащей удовлетворению, а состоявшиеся по делу судебные акты – отмене в части по следующим основаниям.

При рассмотрении данного спора суды согласились с выводом налогового органа об умышленном заключении предпринимателем гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказании услуг) с физическими лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков налога на профессиональный

доход, при фактическом наличии между сторонами трудовых отношений, с целью получения Садыковым Ф.М. необоснованной налоговой выгоды в виде экономии на уплате за работников страховых взносов и налога на доходы физических лиц.

Вместе с тем суды, частично удовлетворяя заявленные предпринимателем требования и признавая недействительным решение инспекции № 100 о начислении Садыкову Ф.М. как налоговому агенту 794 399 рублей 54 копейки налога на доходы физических лиц и привлечения его к ответственности в виде взыскания штрафа в размере 19 859 рублей 99 копеек по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса, приняли во внимание то обстоятельство, что 78 физическими лицами фактически было внесено суммарно в бюджет 794 399 рублей 54 копейки в качестве уплаты ими в рассматриваемый налоговый период налога на профессиональный доход (НПД). В этой связи для целей установления действительного размера налогового обязательства, вменяемого предпринимателю, инспекции необходимо было, по мнению судов трех инстанций, учесть суммы налога, уплаченные лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД, в счет уплаты налоговым агентом НДФЛ.

Довод налогового органа, в соответствии с которым пункт 10 статьи 226 НК РФ не предусматривает в качестве юридически значимого обстоятельства при определении размера неисполненной налоговым агентом обязанности наличие факта самостоятельной уплаты налогов с полученных физическими лицами доходов, судами был отклонен с указанием на то, что названная норма не может быть положена в основу вывода о невозможности проведения в рассматриваемой ситуации налоговой реконструкции.

Также, как указали суды, по смыслу положений пункта 1 статьи 123 Налогового кодекса и с учетом разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенных в пунктах 20, 21 постановления Пленума от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса

Российской Федерации» (далее – постановление Пленума № 57), привлечение к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса закономерно в условиях, когда неправомерные действия налогового агента привели к неуплате либо неполной уплате налога, то есть к возникновению задолженности.

Вопреки доводам инспекции нахождение в бюджете денежных средств, уплаченных физическими лицами в форме налога на профессиональный доход, свидетельствует о том, что бюджет не претерпел каких-либо негативных последствий от бездействия налогового агента в соответствующей части; потери казны, как отметили суды, в таком случае составляют разницу между суммами НДФЛ, которые должны были быть удержаны и перечислены в бюджет предпринимателем - налоговым агентом, и суммами НПД, внесенными непосредственно физическими лицами; следовательно, штраф по статье 123 Налогового кодекса должен быть откорректирован в сторону уменьшения с учетом уплаченных сумм НПД.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, формулируя указанный вывод, суды не учли следующее.

Налоговый кодекс относит к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, налоговых агентов – организации и физических лиц, на которых в силу требований данного Кодекса возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации и которые, соответственно, обязаны вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных налогов, а также представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (статьи 9 и 24 НК РФ).

В соответствии с положениями статьи 207 Налогового кодекса налогоплательщиками по налогу на доходы физических лиц являются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также

физические лица, получающие доход от источников в Российской Федерации, и не являющиеся резидентами Российской Федерации.

При этом пунктами 1 и 6 статьи 226 Налогового кодекса предусмотрено, что российские организации, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц, что возлагает на них обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм этого налога с выплачиваемого налогоплательщикам дохода не позднее дня, следующего за днем его выплаты.

На основании пункта 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Вместе с тем, с 1 января 2020 года в Налоговом кодексе закреплено положение, согласно которому в случае неправомерного неудержания (неполного удержания) налога налоговым агентом доначисление (взыскание) налога производится налоговым органом по итогам налоговой проверки за счет собственных средств налогового агента (пункт 9 статьи 226 НК РФ в редакции Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ).

В связи с утратой силы с 1 января 2023 г. пункта 9 статьи 226 НК РФ в данную статью Федеральным законом от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ введен пункт 10, согласно которому в случае выявления по результатам проведенной налоговым органом налоговой проверки факта неправомерного неудержания налоговым агентом сумм налога указанные суммы налога подлежат доначислению налоговому агенту.

Таким образом, в условиях действующего правового регулирования при взимании налога на доходы физических лиц налоговый агент, не исполнивший свою обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет, оплачивает данный налог за счет собственных средств. Возложение такой обязанности на налогового агента следует рассматривать в качестве праввосстановительной меры, обеспечивающей исполнение обязанности по

восполнению недоимки в бюджет вследствие допущенных налоговым агентом неправомерных действий.

В данном деле предпринимателем в нарушение положений статьи 226 Налогового кодекса ни одна из указанных выше обязанностей исполнена не была, фактически инспекцией было установлено бездействие налогового агента, влекущее наступление последствий, предусмотренных соответствующими нормами Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Субъектом правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 1 статьи 123 Налогового кодекса, является налоговый агент, а объективная сторона состоит в невыполнении именно налоговым агентом своей обязанности по удержанию и перечислению НДФЛ в бюджет (в соответствии с положениями статьи 226 НК РФ).

Законодатель характеризует данное налоговое правонарушение как виновное бездействие лица, на которое налоговым законом возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Следовательно, нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, требуют мер государственного принуждения, пропорциональных опасности таких нарушений, что согласуется с конституционными установлениями в налоговой сфере (статья 57 Конституции Российской Федерации, Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 06 февраля 2018г. № 6-П).

Следует согласиться с позицией налогового органа о том, что штраф по статье 123 Налогового кодекса установлен не за неуплату налога, повлекшую

причинение ущерба бюджету, а за неисполнение обязанности налогового агента, которая состоит из нескольких обязательных элементов: обязанность по перечислению сумм подлежащего уплате налога неотделима от обязанности по ее удержанию, а последняя, в свою очередь, не осуществима в случае невозможности исчислить сумму дохода и рассчитать подлежащую уплате сумму налога.

Соответственно размер штрафа, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса, подлежит определению в процентном соотношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению налоговым агентом в бюджет, а не от неуплаченной суммы налога, как, например, указано в статье 122 НК РФ. Такая правовая позиция закреплена в пункте 21 постановления Пленума № 57.

Следовательно штраф, рассчитанный инспекцией в оспариваемом решении исходя из общего размера начисленного Садыкову Ф.М. налога на доходы физических лиц, вопреки выводу судов не подлежал корректировке на суммы уплаченных работниками-физическими лицами налога на профессиональный доход, поскольку нахождение уплаченного НПД в бюджете само по себе не свидетельствует о том, что обязанность налогового агента исполнена надлежащим образом.

С учетом изложенного штраф по статье 123 Налогового кодекса частично отменен судами без достаточных правовых оснований, а требование Садыкова Ф.М. в части признания недействительным решения инспекции № 1000 о взыскании штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 19 859 рублей 99 копеек не подлежало удовлетворению.

Оценивая правомерность действий судов при рассмотрении настоящего спора по установлению действительного размера налогового обязательства по НДФЛ, вменяемого предпринимателю как налоговому агенту, и учета сумм налога, уплаченных физическими лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД, при определении итоговой суммы подлежащего уплате

Садыковым Ф.М. налога на доходы физических лиц, Судебная коллегия полагает необходимым отметить следующее.

В силу пункта 1 статьи 54¹ Налогового кодекса 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.

Как указано в пунктах 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

На основе доказательств, собранных и исследованных налоговым органом и положенных в основу принятых по делу судебных актов, включая показания физических лиц – работников, заключивших договоры на оказание услуг (выполнение работ), следует, что действия предпринимателя по заключению данных договоров фактически были направлены на обход нормативных положений налогового законодательства в целях экономии на уплате страховых взносов и возможной минимизации при уплате НДФЛ, что следует квалифицировать в качестве злоупотребления правом.

По общему правилу в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог в бюджет за подконтрольных ему лиц. Такая позиция неоднократно высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23 марта 2022г. № 307-ЭС21-17087, № 307-ЭС21-17713, от 21 июля 2022г. № 301-ЭС22-4481 и сохраняет свою актуальность.

Однако в рассматриваемой ситуации имела место переквалификация гражданско-правового договора в трудовой договор, что не тождественно объединению бизнеса либо объединению имущества работодателя и работника. Налоговый агент в этом случае не может распоряжаться по своему усмотрению денежными средствами, выплаченными в качестве дохода (заработной платы) физическому лицу – работнику, как это возможно налогоплательщиками, умышленно и совместно перечислявшими друг другу денежные средства в схеме «дробления бизнеса». Суммы налога, уплаченные физическими лицами, перешедшими на специальный налоговый режим в порядке, установленном Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее – Закон № 422-ФЗ), могут быть скорректированы ими в случае возврата денежных средств, полученных в счет оплаты товаров (работ, услуг, имущественных прав), или некорректного ввода таких сведений (статья 8 Закона № 422-ФЗ).

Следовательно, возникшая в результате такой корректировки переплата (положительное сальдо единого налогового счета) находится в распоряжении физического лица и подлежит возврату только по его заявлению. В этой связи названная переплата налога не может быть произвольно зачтена в счет уплаты НДФЛ в отсутствие соответствующего волеизъявления плательщика НПД, что

не исключает права налогоплательщиков в добровольном порядке распорядиться данной суммой в счет исполнения соответствующих обязательств налогового агента.

Судебная коллегия полагает необходимым отметить, что законность оспариваемых решений, действий (бездействия) налогового органа нельзя рассматривать лишь как формальное соответствие требованиям правовых норм. В свою очередь нормы законодательства о налогах и сборах, как это следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации, должны отвечать конституционным критериям правомерного налогообложения, налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а налоги установлены в их общей системе сообразно их существу, имея в виду экономическую обоснованность.

Таким образом, конституционные принципы налогообложения требуют учета фактической способности плательщика к уплате публично-правовых обязательных платежей в определенном законодателем размере, что обеспечивается путем обложения именно экономической выгоды плательщика, полученной в ходе ведения хозяйственной деятельности, его реального (чистого) дохода (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П, от 24 марта 2017 года № 9-П, от 14 февраля 2024 года № 6-П и др.).

Это означает, что обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налога на доходы физических лиц производна от обязанности налогоплательщика – получателя дохода, признаваемого объектом налогообложения, по уплате налога с применением налоговой ставки, установленной соответствующими нормами Налогового кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и в соответствии с абзацем шестнадцатым пункта 1 статьи 11, пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса предполагают совершение налоговым органом действий, направленных на установление

размера недоимки - величины налога, не поступившего в бюджет.

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок вынесения решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков и налоговых агентов, что предполагает наличие у налогового органа обязанности провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной в срок), установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика (налогового агента) - с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Иное бы не отвечало вытекающему из пункта 2 статьи 22 НК РФ принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 03 августа 2018г. № 305-КГ18-4557, от 30 сентября 2019г. № 305-ЭС19-9969).

Вопреки указанным нормам Налогового кодекса и правовым позициям высших судебных инстанций инспекция не представила в материалы дела доказательства в обоснование законности предъявленного Садыкову Ф.М. к уплате налога, в частности, не представила сведения об информировании физических лиц – налогоплательщиков об ошибочном исчислении ими НПД применительно к правилам, установленным статьей 8 Закона № 422-ФЗ, с дохода, подпадающего под налогообложение налогом на доходы физических лиц, то есть не установила все обстоятельства, влияющие на правильность произведенного расчета. Судами указанные противоречия, содержащиеся в материалах налоговой проверки, не были устранены.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что принятые по делу судебные акты подлежат отмене в обжалуемой налоговым органом части на основании части 1

статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В части требования предпринимателя об оспаривании решения № 1000 о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 рублей 54 копеек дело подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

При новом рассмотрении дела суду надлежит учесть правовую позицию, изложенную в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, предложив сторонам обосновать свои доводы и возражения относительно возможности проведения налоговой реконструкции при определении размера подлежащего уплате налога на доходы физических лиц.

В удовлетворении требования предпринимателя Садыкова Ф.М в части взыскания штрафа в размере 19 859 рублей 99 копеек следует отказать.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 16 февраля 2024г., постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2024г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02 августа 2024г. по делу № А76-20897/2023 в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области от 03 апреля 2023г. № 1000 о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 рублей 54 копеек и взыскания штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 19 859 рублей 99 копеек отменить.

В удовлетворении требования предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича в части взыскания штрафа в размере 19 859 рублей 99 копеек отказать.

В части требования об оспаривании решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области от 03 апреля 2023г. № 1000 о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 рублей 54 копеек дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судьи

Т.В. Завьялова

Д.В. Тютин

