

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 310-ЭС24-24050

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А83-21915/2023

Резолютивная часть определения объявлена 6 августа 2025 г.  
Полный текст определения изготовлен 8 августа 2025 г.

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

председательствующего судьи Якимова А.А.,  
судей Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Управления Федеральной налоговой службы по Республике Крым на постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 15 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 22 октября 2024 г. по делу № А83-21915/2023 Арбитражного суда Республики Крым

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Крымдорстрой» о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Крым от 12 мая 2023 г. № 475 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В судебном заседании приняли участие представители:

Управления Федеральной налоговой службы по Республике Крым –  
Крекотынь А.Н., Шагинян Н.А.;

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Крым – Кречотынь А.Н., Шагинян Н.А.

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

**установила:**

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Крым (далее – инспекция, налоговый орган) проведена камеральная налоговая проверка представленного обществом с ограниченной ответственностью «Крымдорстрой» (далее – общество) расчета по налогу на доходы физических лиц за 6 месяцев 2022 г., по результатам которой вынесено решение от 12 мая 2023 г. № 475 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением обществу начислен НДФЛ (как налоговому агенту) за 6 месяцев 2022 г., предложено уплатить недоимку в сумме 898 544 рублей и взыскан штраф по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ) в размере 44 927 рублей 20 копеек (с учетом смягчающих ответственность обстоятельств) за неправомерное неуплату и неперечисление в установленный срок налога на доходы физических лиц.

Основанием для вынесения указанного решения послужили установленные налоговым органом при проведении проверки обстоятельства, свидетельствующие о том, что обществу 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 обществом в трудовых отношениях, а договоры гражданско-правового характера заключены с целью уклонения от уплаты НДФЛ.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Крым (далее – управление) от 11 августа 2023 г. № 07-22/09742@, вынесенным по результатам рассмотрения жалобы общества, указанное решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с решениями налогового органа, общество обратилось в Арбитражный суд Республики Крым с заявлением по настоящему делу.

Решением Арбитражного суда Республики Крым от 28 декабря 2023 г. в удовлетворении заявленного обществом требования отказано.

При этом суд первой инстанции исходил из того, что совокупность установленных по делу доказательств свидетельствует об умышленном искажении обществом сведений о фактах хозяйственной деятельности и объектах налогообложения. Перечисленные с расчетного счета общества на личные счета указанных в обжалуемом решении физических лиц средства являются их доходом, а потому обществу следовало исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц.

Постановлением Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 15 июля 2024 г., оставленным без изменения постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 22 октября 2024 г., решение суда первой инстанции отменено в части отказа обществу в признании незаконным решения инспекции о доначислении НДФЛ в сумме 296 196 рублей, а также привлечения к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 14 809 рублей 80 копеек. Оспариваемое решение суда в этой части признано недействительным; в остальной части указанный судебный акт оставлен без изменения.

Отменяя принятое по делу решение суда первой инстанции, Двадцать первый арбитражный апелляционный суд, соглашаясь с выводом об умышленном искажении обществом фактов хозяйственной деятельности, произвел перерасчет начисленной суммы НДФЛ с учетом уплаченных физическими лицами сумм налога на профессиональный доход.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию апелляционного суда.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, общество и налоговый орган обратились с кассационными жалобами в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 19 февраля 2025 г. № 310–ЭС24–24050 в передаче кассационных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

Определением Заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации Иваненко Ю.Г. от 4 июля 2025 г. кассационная жалоба управления вместе с делом № А83-21915/2023 Арбитражного суда Республики Крым

передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291<sup>14</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки установлено, что общество в период с 1 апреля 2022 г. по 30 июня 2022 г. перечислило на счета физических лиц, зарегистрированных в качестве плательщиков НПД, денежные средства в сумме 6 911 878 рублей за оказание услуг (выполнение работ). Данный факт подтверждается чеками, сформированными в приложении «Мой налог».

Вместе с тем, инспекцией установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что физические лица – плательщики НПД, привлеченные обществом для оказания услуг по изготовлению конструкций, а также выполнению строительно-монтажных работ, были фактически лишены предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности и искусственно признаны самозанятыми гражданами, уплачивающими налог на профессиональный доход.

Суды согласились с выводом налогового органа о том, что заключение обществом с физическими лицами – плательщиками НПД гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказании услуг), при фактическом наличии между сторонами трудовых отношений, направлено на получение обществом необоснованной налоговой выгоды в виде экономии вследствие неуплаты налога на доходы физических лиц.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций, частично удовлетворяя заявленные обществом требования и признавая недействительным решение налогового органа, приняли во внимание то

обстоятельство, что в проверяемом периоде физическими лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков налога на профессиональный доход, с полученных от общества доходов уплачен в бюджет налог на профессиональный доход в общей сумме 296 196 рублей, а потому для целей установления действительного размера налогового обязательства, вменяемого обществу, инспекции необходимо было, по мнению судов, учесть суммы налога, уплаченные лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД, в счет уплаты налоговым агентом НДФЛ.

Также суды апелляционной и кассационной инстанций указали, что у налогового органа отсутствовали правовые основания для привлечения налогового агента к ответственности по статье 123 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 14 809 рублей 80 копеек, поскольку данная сумма штрафа начислена на налог в сумме 296 196 рублей, уже уплаченный в бюджетную систему Российской Федерации в качестве 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 – организаций 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, уплачивает 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 обществом 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 неудержание 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).

Таким образом, 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 Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57.

Следовательно штраф, рассчитанный инспекцией в оспариваемом решении исходя из общего размера начисленного обществу налога на доходы физических лиц, вопреки выводу судов апелляционной и кассационной инстанций, 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 решение Арбитражного суда Республики Крым от 28 декабря 2023 г. в части отказа обществу в признании незаконным решения инспекции о взыскании штрафа по статье 123 Налогового кодекса в сумме 14 809 рублей 80 копеек вынесено при наличии законных оснований, а судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций в этой части подлежат отмене.

Оценивая правомерность действий судов при рассмотрении настоящего спора по установлению действительного размера налогового обязательства по НДФЛ, вменяемого обществу как налоговому агенту, и учета сумм налога, уплаченных физическими лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НДС, Судебная коллегия полагает необходимым отметить следующее.

В силу пункта 1 статьи 54<sup>1</sup> 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.

Из 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 общества 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 надлежит 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 2022 г. № 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 г. № 10-П, от 24 марта 2017 г. № 9-П, от 14 февраля 2024 г. № 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 2018 г. № 305–КГ18–4557, от 30 сентября 2019 г. 305-ЭС19-9969).

Аналогичная правовая позиция изложена в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 3 февраля 2025 г. № 309–ЭС24–20306.

Вопреки указанным нормам Налогового кодекса и правовым позициям высших судебных инстанций инспекция не представила в материалы дела доказательства в обоснование законности предъявленного обществу 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 трех инстанций по указанному эпизоду подлежат отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело в данной части – подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Крым.

При новом рассмотрении дела суду первой инстанции 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.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> - 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

## определила:

постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 15 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 22 октября 2024 г. по делу № А83-21915/2023 в части признания незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Крым от 12 мая 2023 г. № 475 о привлечении общества с ограниченной ответственностью «Крымдорстрой» к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в размере 14 809 рублей 80 копеек отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Крым от 28 декабря 2023 г. по делу в указанной части оставить в силе.

В части требования об оспаривании решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Крым от 12 мая 2023 г. № 475 о доначислении обществу налога на доходы физических лиц принятые по делу судебные акты отменить; дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Крым.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судьи

М.К. Антонова

Т.В. Завьялова