



ВОСЕМНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 18АП-4534/2024, 18АП-4533/2024

г. Челябинск
14 мая 2024 года

Дело № А76-20897/2023

Резолютивная часть постановления объявлена 24 апреля 2024 года.
Постановление изготовлено в полном объеме 14 мая 2024 года.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Калашника С.Е.,
судей Арямова А.А., Скобелкина А.П.,
при ведении протокола секретарем судебного заседания Биленко К.С.,
рассмотрел в открытом судебном заседании апелляционные жалобы
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по
Челябинской области и индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита
Мавлеевича на решение Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024
по делу № А76-20897/2023.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения
апелляционной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично
путем размещения указанной информации на официальном сайте
Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда в сети Интернет.

В судебном заседании приняли участие представители:
индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича -
Антонов С.Ю. (доверенность от 22.12.2022, диплом, паспорт);
Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города
Челябинска – Райнгольд В.А. (служебное удостоверение № 369302,
доверенность от 02.11.2023, диплом), Киреева О.В. (служебное удостоверение
№ 368888, доверенность от 07.11.2023, диплом).

Индивидуальный предприниматель Садыков Фарит Мавлеевич (далее –
заявитель, ИП Садыков Ф.М., предприниматель, налогоплательщик) обратился
в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к Инспекции
Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Челябинска
(переименована в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы
№ 28 по Челябинской области, далее – ответчик, налоговый орган, инспекция,
МИФНС России № 28 по Челябинской области) о признании недействительным
решения от 03.04.2023 № 982 о привлечении к ответственности за совершение
налогового правонарушения.

Также ИП Садыков Ф.М. обратился в суд с заявлением к Инспекции
Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Челябинска о

признании недействительным решения от 03.04.2023 № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Определением суда от 08.09.2023 объединены в одно производство для совместного рассмотрения дела № А76-20898/2023 и № А76-20897/2023, объединенному делу присвоен номер А76-20897/2023.

Решением суда от 16.02.2024 заявление ИП Садыкова Ф.М. удовлетворено частично. Решение МИФНС России № 28 по Челябинской области от 03.04.2023 № 1000 признано недействительным в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 руб. 54 коп., штрафа по пункту 1 статьи 123 НК РФ в сумме 19 859 руб. 99 коп. В остальной части в удовлетворении требований отказано. Также с инспекции в пользу предпринимателя взысканы судебные расходы по оплате государственной пошлины в сумме 300 руб. Предпринимателю из федерального бюджета возвращена излишне уплаченная государственная пошлина в сумме 2700 руб.

ИП Садыков Ф.М., МИФНС России № 28 по Челябинской области, согласившись с решением суда первой инстанции, обратились с апелляционными жалобами.

ИП Садыков Ф.М. в апелляционной жалобе указывает, что суд первой инстанции принял позицию налогового органа. Предприниматель при не перечислении страховых взносов из сумм выплат, произведенных самозанятым по условиям заключенных договоров, действовал в рамках законодательства Российской Федерации. До принятия обжалуемых решений заявитель не мог осознавать противоправный характер своих действий, не желал и не допускал наступления вредных последствий, соответственно оснований для квалификации действий налогоплательщика как совершенных умышленно с применением ст. 54.1 НК РФ у суда первой инстанции не имелось. По мнению подателя жалобы, инспекцией не приведено доказательств того, что в проверяемый период между налогоплательщиком и самозанятыми гражданами сложились трудовые отношения.

МИФНС России № 28 по Челябинской области в апелляционной жалобе указывает, что суд первой инстанции неправомерно отменил штраф по п. 1 ст. 123 НК РФ, так как установил состав налогового правонарушения в виде не удержания и не перечисления в бюджет НДФЛ в отношении полной суммы дохода, выплаченного самозанятым. При расчете штрафа по ст. 123 НК РФ сумма уплаченного самозанятыми налога на профессиональный доход (далее – НДП) не могла учитываться, поскольку такая уплата не исключает неправомерного бездействия налогового агента по не удержанию и не перечислению в бюджет НДФЛ в соответствующей сумме. По результатам камеральных налоговых проверок инспекцией переквалифицированы правоотношения по договорам гражданско-правового характера, заключенным с физическими лицами (самозанятыми), зарегистрированными в качестве плательщиков налога на профессиональный доход, в трудовые договоры. Инспекцией установлено невыполнение налогоплательщиком условий пп.1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, поскольку при фактическом наличии трудовых отношений правоотношения с работниками оформлены договорами с самозанятыми,

единственной целью которых являлось получение необоснованной налоговой экономии – занижение налоговой базы по НДФЛ и страховым взносам. По мнению подателя жалобы, уменьшая сумму начисленного предпринимателю НДФЛ на суммы НПД, уплаченного самозанятыми, судом первой инстанции не учтено, что указанные налоги имеют разную правовую природу, специфику исчисления и уплаты.

К дате судебного заседания со стороны МИФНС России № 28 по Челябинской области в материалы дела поступил отзыв, который приобщен к материалам дела в порядке, предусмотренном статьей 262 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В судебном заседании лица, участвующие в деле, поддержали доводы, изложенные в апелляционных жалобах.

Законность и обоснованность судебного акта проверены судом апелляционной инстанции в порядке, предусмотренном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведены камеральные налоговые проверки расчета по страховым взносам за 12 месяцев 2021 года, расчета по НДФЛ за 12 месяцев 2021 года, представленных ИП Садыков Ф.М., по результатам которых вынесены:

- решение от 03.04.2023 № 982 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в резолютивной части которого ИП Садыкову Ф.М. начислены: страховые взносы за 12 месяцев 2021 года в сумме 3 626 430 руб. 56 коп., штраф по п. 3 ст. 122 НК РФ в сумме 181 321 руб. 52 коп. за неуплату страховых взносов в результате занижения базы, совершенную умышленно;

- решение от 03.04.2023 № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в резолютивной части которого ИП Садыкову Ф.М. начислены: НДФЛ (налоговый агент) за 12 месяцев 2021 года в сумме 2 603 428 руб., штраф по п. 1 ст. 123 НК РФ в сумме 65 085 руб. 70 коп. за неправомерное неудержание и неперечисление налоговым агентом в установленный срок сумм НДФЛ за 2021 год.

Решениями Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской от 15.06.2023 № 16-07/002172, № 16-07/002176, вынесенным по результатам рассмотрения апелляционных жалоб налогоплательщика, решения инспекции утверждены.

Не согласившись с решениями налогового органа, налогоплательщик обратился с заявлением в арбитражный суд.

Частично удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции исходил из того, что при расчете НДФЛ налоговым органом не учтена уплата самозанятыми лицами налога на профессиональный доход, который имеет сходную природу (налоговую базу) с НДФЛ, поскольку уплачивается с доходов, полученных физическими лицами. При этом суд счел не имеющим значение источник поступления налога в бюджет: через налогового агента или непосредственно от лиц, получивших указанный доход от налогового агента.

Оценив повторно в порядке статьи 71 Арбитражного процессуального

кодекса Российской Федерации все имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, суд апелляционной инстанции считает, что выводы суда первой инстанции являются правильными, соответствуют обстоятельствам дела и действующему законодательству.

Из системного толкования части 1 статьи 198, части 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует, что для признания недействительным ненормативного правового акта необходимо наличие одновременно двух условий: несоответствие оспариваемого акта закону или иному нормативному правовому акту и нарушение данным актом прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской деятельности и иной экономической деятельности.

При этом нарушение прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации с учетом особенностей главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации должен доказать заявитель.

Согласно пункту 1 статьи 419 НК РФ плательщиками страховых взносов признаются лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов - организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц, в частности, в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (пункт 1 статьи 420 НК РФ).

В силу статьи 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Статьей 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение, которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Согласно подпункту 2 пункту 1 статьи 223 НК РФ дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме.

В соответствии с подпунктами 1, 6 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 225 НК РФ не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Следовательно, в отношении доходов физических лиц от трудовой

деятельности работодатель должен начислять и уплачивать страховые взносы и НДФЛ.

Вместе с тем согласно части 7 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее - Закон № 422-ФЗ, НПД) профессиональный доход - 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.

Частью 1 статьи 4 Закона № 422-ФЗ установлено, что налогоплательщиками налога на профессиональный доход признаются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, перешедшие на специальный налоговый режим в порядке, установленном настоящим Федеральным законом.

Согласно пункту 8 части 2 статьи 6 Закона № 422-ФЗ 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.

В силу пункта 2 статьи 6 Закона № 422-ФЗ не являются объектом налогообложения налога на профессиональный доход, в частности, доходы, получаемые в рамках трудовых отношений.

Как установлено судом, основной вид деятельности ИП Садыкова Ф.М. - производство безалкогольных напитков; производство упакованных питьевых вод, включая минеральные воды: осуществляет торговлю через розничные магазины и доставку воды по интернет-заказам под брендом «ЛЮКС ВОДА». Предпринимателем в 2021 году применялась общая система налогообложения.

По результатам проведенных контрольных мероприятий установлено, что ИП Садыкову Ф.М. оказаны услуги 78-ми физическими лицами на основании заключенных с ними договоров возмездного оказания услуг (работах) за период с 01.01.2021 по 31.12.2021 на общую сумму чеков 20 033 302 руб.

Налоговым органом сделан вывод о невыполнении заявителем условий, предусмотренных подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ и занижении ИП Садыковым М.Ф. базы для исчисления страховых взносов и НДФЛ с выплат, начисленных физическим лицам, являющимся налогоплательщиками налога на профессиональный доход (далее – НПД), привлеченным на основании договоров гражданско-правового характера, имеющих признаки трудовых.

При проведении инспекцией анализа сроков и условий заключения договоров о предоставлении услуг самозанятыми, а также получении доходов от предпринимательской деятельности установлены следующие обстоятельства.

1. Большая часть физических лиц, с которыми предпринимателем заключены гражданско-правовые договоры, ранее получала доходы от трудовой деятельности в ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» ИНН 4501132622. Так, установлено, что 46 физических лиц были трудоустроены в ООО «ЛЮКС

ВОДА ИНВЕСТ» в период до 2020 – 2021 гг. по трудовым договорам после чего, прекратив трудовые отношения с ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» были зарегистрированы в качестве самозанятых, и заключили гражданско-правовые договоры оказания услуг с ИП Садыковым Ф.М.

Так, например, Кузьмина Е.А. состояла в трудовых отношениях с ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» в период с 2019 по 2020 гг. После прекращения трудовых отношений 29.12.2020 зарегистрирована в качестве налогоплательщика налога на профессиональный доход, и в период с 31.01.2021 по 17.11.2021 формирует чеки в адрес ИП Садыкова Ф.М.

При этом ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» и ИП Садыков Ф.М. являются взаимозависимыми лицами.

Налоговым органом установлено, что имущество, в частности транспортные средства, предоставленные ИП Садыковым Ф.М. во временное пользование самозанятым, зарегистрировано на ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ». Например: грузовой автомобиль ГАЗ гос. рег. № М946ХК174 VIN X895792D0H0EV8015, передан ИП Садыковым Ф.М. по акту приема-сдачи автомобиля к договору от 01.01.2021, заключенного с Буториным И.Ю., в то время как с 13.01.2021 данное транспортное средство принадлежит ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ», грузовой автомобиль ГАЗ гос. рег. № Р019ХК174 VIN X895792D0H0EV8017, передан ИП Садыковым Ф.М. по акту приема-сдачи автомобиля к договору от 01.01.2021, заключенного с Зулькарнаевым И.Ш., в то время с 15.01.2021 данное транспортное средство принадлежит ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ».

По сведениям контрольно-кассовой техники предпринимателя, налоговым органом установлено, что Плотникова Е.Г. указана в сведениях старшим кассиром. Однако сведения о доходах по форме 2-НДФЛ за 2020 год на Плотникову Е.Г. ИНН 451401103826 ИП Садыковым Ф.М. не представлены. Также установлено, что в 2019 году от Плотниковой Е.Г. приходится выручка на расчетный счет Садыкова Ф.М., соответственно, Плотникова Е.Г. работала кассиром, но в штате индивидуального предпринимателя не состояла. При этом согласно данным информационных ресурсов налоговых органов, Плотникова Е.Г. официальный доход за 2019-2020 года в ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ».

Сайт в сети «Интернет» <https://l-w.ru> носит название «ЛЮКС ВОДА», за продление и обслуживания данного сайта оплата проходила с расчетного счета Садыкова Ф.М. Отдельного сайта в сети «Интернет» именно ИП Садыков Ф.М. не имеет.

На сайте не указано юридическое лицо, которое осуществляет реализацию питьевой воды и сопутствующих товаров. При оформлении заказа сайт подбирает поставщика самостоятельно. Выбор лица, которое будет осуществлять реализацию товара в адрес покупателя, зависит от местоположения покупателя и юридической принадлежности, а именно физическое или юридическое лицо приобретает товар.

На сайте «ЛЮКС ВОДА» источником производства воды указана водозаборная скважина, расположенная на земельных участках по адресу: 456518, Челябинская обл., р-н Сосновский, п. Южно-Челябинский Прииск,

ул. Солнечная, 1А, являющихся собственностью ООО «Компания «Уральский родник» (ИНН 7438014320).

Садыков Ф.М. является учредителем в ООО «Компания «Уральский родник» - 100.00%. ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» имеет тот же сайт в сети Интернет www.l-w.ru. Согласно анализу финансово-хозяйственной деятельности ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» за 2021 год установлено, что организация закупает воду у ООО «Компания «Уральский родник» и производит ее реализацию под брендом «ЛЮКС ВОДА».

ООО «Компания «Уральский родник» является собственником товарного знака «ЛЮКС ВОДА». Указанный товарный знак используется на автомобилях и на всех торговых точках оптовой и розничной сети как предпринимателя, так и ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ». При этом согласно анализа расчетных счетов ООО «Компания «Уральский родник» поступление денежных средств за пользование товарным знаком «ЛЮКС ВОДА» от контрагентов не осуществляется.

В рассматриваемом случае суд первой инстанции верно признал обоснованным вывод инспекции о взаимозависимости ИП Садыкова Ф.М. и ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» в силу того, что данные лица осуществляют один вид деятельности, имеют общий сайт, используют активы, принадлежащие друг другу без оформления договоров, используют общие трудовые ресурсы без официального трудоустройства.

2. Договоры о предоставлении услуг самозанятыми заключались ранее или в день постановки на учет физических лиц в качестве самозанятых, в том числе непосредственно после увольнения их из ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ».

Физические лица, зарегистрированные в качестве самозанятых, после прекращения взаимоотношений с ИП Садыковым Ф.М. сняты с учета в качестве налогоплательщиков налога на профессиональный доход.

Налоговый орган счел, что данный факт свидетельствует о том, что лица регистрировались самозанятыми исключительно для заключения договоров с предпринимателем, ранее вступления во взаимоотношения с предпринимателем, а также после окончания данных взаимоотношений намерения осуществлять самостоятельную предпринимательскую деятельность не вели, что опровергает показания отдельных лиц о том, что ими было принято решение стать самозанятыми самостоятельно по объективным причинам с целью увеличения дохода.

3. У физических лиц, зарегистрированных в качестве самозанятых, отсутствуют иные источники доходов, что свидетельствует о полной занятости работников у предпринимателя, отсутствии у них возможность осуществлять одновременно иную самостоятельную предпринимательскую деятельность.

4. В ряде договоров указаны логины и пароли к личному приложению самозанятых «Мой налог». Таким образом, физическими лицами представлены сведения и доступ к личным ресурсам ИП Садыкову Ф.М.

5. Род деятельности, а также функциональная подчиненность определенным руководящим лицам при официальном трудоустройстве в ООО «ЛЮКС ВОДА ИНВЕСТ» и при оказании услуг ИП Садыкову Ф.М. в качестве

самозанятого у физических лиц не изменились, что свидетельствует о формальности изменения характера правоотношений с трудовых на гражданские.

6. Содержание гражданско-правовых договоров и их приложений, позволяет сделать вывод, что их условия характерны в большей степени для трудовых отношений, чем для гражданско-правовых.

Так предметом договоров со спорными самозанятыми лицами являлись:

- оказание услуг по выкладке товаров на полках и сопровождению процесса размещения товаров на полках, в отношении торговых точек, перечисленных в приложении к договору,

- оказание услуг по доставке товаров по заявкам Заказчика с использованием автомобиля, предоставленного Заказчиком,

- оказание услуг: поиск и сопровождение клиентской базы торговой марки «Люкс вода» (далее - Торговой марки); консультации по размещению продукции Торговой марки в торговых точках на закрепленной территории; делопроизводство, связанное с заключением договоров на приобретение Торговой марки, по организации и сопровождению бизнес-процессов.

- выполнение работ по ремонту и техническому обслуживанию пунктов обмена питьевой воды,

- оказание услуг по осуществлению сервисно-эксплуатационного обслуживания пунктов обмена питьевой воды,

- оказанию диспетчерских и финансовых услуг,

- ремонт и сервисное обслуживание аппаратов для нагрева и охлаждения воды и механических помп,

- оказание услуг кадрового делопроизводства,

- выполнение мероприятий по эксплуатационному обслуживанию торговых автоматов вендингового типа (далее автомат) и своевременному наполнению автоматов товаром.

Исходя из изложенного суд первой инстанции верно установил, что предмет договора не содержит конкретного объема работ (значение для сторон имел сам процесс труда, а не достигнутый в результате выполнения работ результат), и, в сущности, содержит указание на выполняемую самозанятым (работником) определенную трудовую функцию. Более того, исходя из анализа договоров и актов оказанных услуг можно сделать вывод о том, что самозанятыми выполнялись идентичные, тождественные виды работ (конкретная трудовая функция по профессии, специальности). В некоторых договорах имеются условия об обязательности наличия соответствующего профессионального образования у исполнителя.

Ежедневное проведение закреплённых за физическим лицом должностных обязанностей свидетельствует о трудовых отношениях между физическим лицами и ИП Садыковым Ф.М.

Отчетным периодом по договорам является календарный месяц. Предусмотрена периодическая выплата вознаграждения по итогам каждого месяца.

Срок действия договоров один год, что указывает на длительный характер

отношений.

ИП Садыковым Ф.М. обеспечиваются физическим лицам - самозанятым условия труда, предоставляется оборудования, транспортные средства.

В отношении оказания услуг по доставке товаров по заявкам заказчика с использованием автомобиля, предоставленного заказчиком, в договорах указано, что количество выходов исполнителя на линию в течение отчетного периода осуществляется в соответствие с графиком. График составляется ежемесячно и размещается за 7 дней до начала отчетного месяца, что свидетельствует о подчинении самозанятых графику работы, определяемому работодателем, а не самозанятыми самостоятельно.

К договорам подписаны приложения, в которых подробно указаны регламент работы, установленный локальными актами ИП Садыкова Ф.М., в том числе для сотрудников, например: «Работа сотрудников компании «Люкс вода» при отказе клиента от приема продукции» от 20.10.2013, регламент «по соблюдению Дресс-кода» от 13.05.2020, приказ «По соблюдению порядка на складах в фирменных магазинах «Люкс вода» от 28.05.2020 и прочие.

Ссылки в гражданско-правовых договорах на данные приложения подтверждают факт подчиненности самозанятых внутреннему регламенту, установленному ИП Садыковым Ф.М., что является признаком трудовых отношений между ИП Садыковым Ф.М. и физическими лицами, имеющими статус самозанятых.

Налоговым органом также установлено и апеллянтom не опровергнуто, что, например, к договору от 01.01.2021, заключённому между ИП Садыковым Ф.М. и Зулькарнаевым И.Ш., приложено дополнительное соглашение, свидетельствующее о гарантии предоставления дней отдыха в количестве двух периодов по четырнадцать дней в течение календарного года. Оплата производится в размере среднемесячного вознаграждения, установленного договором, за последние 6 месяцев. А также гарантирует оплату одного больничного листа в течение календарного года, при предоставлении медицинских документов, подтверждающих выявление диагноза. Оплата производится в размере 60% от среднемесячного размера вознаграждения, установленного договором, за последние 6 месяцев.

В ходе допроса Аксенова И.В. (протокол допроса № 102 от 23.12.2021) установлено, что регистрация в качестве самозанятого происходила непосредственно для работы с ИП Садыковым Ф.М. Кроме того, Аксеновым Ф.М. даны показания, что первые 3 месяца до заключения договора проходил испытательный срок, денежные средства на испытательном сроке выплачивались наличным способом через кассу ИП Садыкова Ф.М. Также даны показания о том, что Аксеновым Ф.М. получены денежные средства для приобретения форменной одежды «Люкс Вода». С ИП Садыковым Ф.М. оговорено предоставление отпуска с выплатой компенсации. Кроме того, ИП Садыковым Ф.М. производилась выплата денежных средств для оплаты транспортного топлива при использовании личного транспортного средства.

Инспекцией сделан вывод, что данные условия (испытательный срок) и гарантии (оплата больничных, отпусков) характерны для трудового, а не

гражданско-правового договора.

Оценив установленные налоговым органом обстоятельства и собранные в ходе налоговой проверки доказательства, суд первой инстанции пришел к выводу о доказанности налоговым органом факта получения предпринимателем необоснованной налоговой выгоды.

Нормой пункта 1 статьи 54.1 НК РФ предусмотрен запрет уменьшения 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.

В соответствии с пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих двух условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Из разъяснений, изложенных в пункте 1 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее также - Постановление № 53), следует, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Документы, представляемые налогоплательщиком в подтверждение налоговых выгод, должны отвечать установленным законом требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает правовые, в том числе налоговые, последствия.

В налоговых правоотношениях недопустима фикция, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, и искусственной юридической конструкции создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод путем представления документов, оформляющих номинальное движение и реализацию товара (работ, услуг) (в том числе прикрытием получения товара (работ, услуг) неустановленного происхождения от номинального контрагента).

Сделки в обход налогового закона подразумевают действия, имеющие целью сознательное создание налогоплательщиками определенного фактического состава (или же воздержание от его создания) с целью обеспечить по отношению к себе действие одного правового предписания и (или) не допустить действие другого.

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). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 3 Постановления № 53).

О необоснованной налоговой выгоде могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами выводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида работ также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился и не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета (пункт 5 Постановления № 53).

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано (пункт 9 Постановление № 53).

Из Определений Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О и от 04.11.2004 № 324-О следует, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать

законодательству, но и быть реальными, не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

Таким образом, ссылки заявителя на отсутствие нарушений законодательства, регулирующего налогообложение НПД, с учетом вышеуказанных обстоятельств дела не свидетельствует об обоснованности полученной налоговой выгоды и наличии разумной экономической цели осуществленных операций.

При этом заявителем не приведены разумные экономические причины избранной схемы хозяйствования, которые бы свидетельствовали о деловой цели совершенных операций, в связи с чем суд первой инстанции верно пришел к выводу, что единственной целью предпринимателя являлось получение необоснованной налоговой выгоды за счет экономии на страховых взносах и НДФЛ.

При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Рассматривая спор, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих законодательству подтвержден.

Признание судом необоснованной налоговой выгоды влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

При указанных обстоятельствах, налоговым органом обоснованно сделан вывод, что между плательщиком и самозанятыми фактически сложились трудовые отношения, предпринимателем предприняты умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты НДФЛ и страховых взносов, что влечет за собой возникновение у ИП Садыкова Ф.М. обязанности по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также НДФЛ за 2021 год.

Согласно пункту 9 статьи 226 НК РФ уплата налога за счет средств налоговых агентов допускается в случае доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с Кодексом при неправомерном удержании (неполном удержании) налога налоговым агентом.

Вместе с тем, суд первой инстанции верно указал, что при расчете НДФЛ налоговым органом не учтена уплата самозанятыми лицами налога на профессиональный доход, который имеет сходную природу (налоговую базу) с НДФЛ, поскольку уплачивается с доходов, полученных физическими лицами. При этом не имеет значение источник поступления налога в бюджет: через налогового агента или непосредственно от лиц, получивших указанный доход от налогового агента.

Для установления действительной обязанности налогоплательщика по

уплате налогов, налоговым органом в материалы дела представлены сведения о фактически уплаченных самозанятыми лицами НПД по спорным операциям в сумме 794 399 руб. 54 коп., который подлежит учету в счет возлагаемой на налогового агента обязанности по перечислению в бюджет НДФЛ.

При указанных обстоятельствах суд первой инстанции исчислил действительную налоговую обязанность ИП Садыкова Ф.М. с учетом перечисленных работником обязательных платежей и правомерно признал недействительным решение МИФНС России № 28 по Челябинской области от 03.04.2023 № 1000 в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 руб. 54 коп., штрафа по п. 1 ст. 123 НК РФ в сумме 19 859 руб. 99 коп.

Оснований для переоценки выводов суда первой инстанции по доводам, приведенным в апелляционных жалобах, апелляционная коллегия не усматривает. Доводы апелляционной жалобы не содержат достаточных фактов, которые имели бы юридическое значение для вынесения судебного акта по существу, влияли на обоснованность и законность судебного акта, либо опровергали выводы суда первой инстанции, в связи с чем признаются судом апелляционной инстанции несостоятельными и не могут служить основанием для отмены решения.

Нарушений норм процессуального права, являющихся основанием для отмены судебного акта на основании части 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, не установлено.

Руководствуясь статьями 176, 268, 269, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд апелляционной инстанции

П О С Т А Н О В И Л :

решение Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024 по делу № А76-20897/2023 оставить без изменения, апелляционные жалобы Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области и индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича – без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Уральского округа в течение двух месяцев со дня его принятия (изготовления в полном объеме) через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья

С.Е. Калашник

Судьи:

А.А. Арямов

А.П. Скобелкин