

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

пр-кт Ленина, стр. 32, Екатеринбург, 620000

<http://fasuo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ Ф09-4234/24

Екатеринбург

02 августа 2024 г.

Дело № А76-20897/2023

Резолютивная часть постановления объявлена 31 июля 2024 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 02 августа 2024 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Кравцовой Е.А.,

судей Гавриленко О.Л., Сухановой Н.Н.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Мухаметжановой Д.Е. рассмотрел в судебном заседании путем использования системы видеоконференц-связи при содействии Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган, до смены наименования - Инспекция Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Челябинска) на решение Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024 по делу № А76-20897/2023 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2024 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:

индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича (далее – предприниматель, налоговый агент) - Антонов С.Ю. (доверенность от 22.12.2022);

инспекции – Райнгольд В.А. (доверенность от 02.11.2023) и Киреева О.В. (доверенность от 07.11.2023).

Предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительными решений от 03.04.2023 № 982, № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (с учетом определений суда от 08.09.2023 об объединении дел № А76-20898/2023 и № А76-20897/2023).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2024, заявление удовлетворено частично: решение инспекции от 03.04.2023 № 1000 признано недействительным в части доначисления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в сумме 794 399 руб. 54 коп., штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в сумме 19 859 руб. 99 коп. В остальной части в удовлетворении требований отказано.

В кассационной жалобе инспекция просит судебные акты отменить в части признания недействительным решения налогового органа о доначислении НДФЛ в сумме 794 399 руб. 54 коп., штрафа по пункту 1 статьи 123 НК РФ в сумме 19 859 руб. 99 коп., принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении данной части требований предпринимателя, настаивая на ошибочности выводов судов обеих инстанций о необходимости уменьшения доначисленного налоговому агенту НДФЛ на суммы уплаченного самозанятыми лицами налога на профессиональный доход (далее – НПД).

По мнению налогового органа, судами не учтена специфика правового статуса предпринимателя, как налогового агента, который наделен обязанностью по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ с полной суммы налогооблагаемых доходов, выплаченных своим работникам. Соответственно, суммы НПД, уплаченные физическими лицами, не могут уменьшать сумму НДФЛ, доначисленного предпринимателю в связи с ненадлежащим исполнением им обязанностей налогового агента.

Налоговый орган также отмечает, что пункт 10 статьи 226 НК РФ не предусматривает в качестве юридического значимого обстоятельства для определения размера неисполненной обязанности налогового агента возможные факты самостоятельной уплаты налогов с полученных доходов физическими лицами.

Кроме того, налоговый орган полагает, что штраф по пункту 1 статьи 123 НК РФ также должен определяться со всей суммы НДФЛ, которую налоговый агент должен был исчислить, удержать и перечислить в бюджет. Суммы НПД, уплаченные физическими лицами, не должны учитываться при определении размера налоговой ответственности налогового агента, поскольку само по себе нахождение суммы уплаченного НПД в бюджете не свидетельствует о том, что обязанности налогового агента исполнены в соответствующей части.

Проверив законность судебных актов в порядке статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в пределах доводов кассационной жалобы, суд кассационной инстанции пришел к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена камеральная налоговая проверка расчета предпринимателя по НДФЛ за 2021 года, по итогам которой составлен акт проверки от 06.02.2023 № 7603 и вынесено решение от 03.04.2023 № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением предпринимателю, как налоговому агенту, начислен НДС за указанный период в сумме 2 603 428 руб., а также штраф по пункту 1 статьи 123 НК РФ в сумме 65 085 руб. 70 коп. в связи со следующими обстоятельствами.

В проверяемом периоде предпринимателю были оказаны услуги 78-ми уплачивающими НДС физическими лицами на основании заключенных с ними договоров гражданско-правового характера (общая сумма чеков 20 033 302 руб.) На основе добытых в ходе проведения мероприятий налогового контроля доказательств инспекцией было установлено, что вышеуказанные договоры фактически являлись трудовыми, а предпринимателем совершены умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты НДС в соответствующих суммах.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской от 15.06.2023 № 16-07/002172 вышеуказанное решение инспекции утверждено.

Не согласившись с решением инспекции, налогоплательщик обратился с настоящим заявлением в арбитражный суд.

При рассмотрении данного спора суды обеих инстанций согласились с выводами налогового органа об умышленном создании предпринимателем видимости гражданско-правовых отношений с вышеуказанными физическими лицами при фактическом наличии трудовых отношений, целью которой являлось получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе по НДС.

Вместе с тем судами на основе данных, представленных налоговым органом, было установлено, что вышеуказанными физическими лицами фактически внесено в бюджет 794 399 руб. 54 коп. в качестве оплаты НДС, имеющего сходную природу (налоговую базу) с НДС, в связи с чем суды посчитали, что для целей установления истинного размера налогового обязательства, вменяемого предпринимателю, необходимо учесть те суммы, которые были уплачены лицами, имитирующими по инициативе предпринимателя деятельность, облагаемую НДС.

Вопреки доводам настоящей кассационной жалобы налогового органа, суд округа находит вышеуказанные выводы судов правильными.

На основании положений [пунктов 1 и 3 статьи 3 НК РФ](#), противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, [определение](#) от 27.02.2018 №526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

В частности, признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения Конституционного суда Российской Федерации от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О, пункты 3 и 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

Таким образом, выявление необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для определения налоговой обязанности в более высоком размере; противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов; иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Как было указано выше, основанием для доначисления предпринимателю оспариваемой суммы НДФЛ послужили обоснованные выводы инспекции о совершении им умышленных действий, направленных на создание видимости гражданско-правовых отношений с физическими лицами, фактически выполняющими трудовые функции.

Суть рассматриваемого правонарушения состояла в том, что при формальном заключении гражданско-правовых договоров с физическими лицами, фактически являвшимися работниками предпринимателя, последним обязанности налогового агента исполнялись не в размере 13 % (НДФЛ), а в размере 6% (НПД). Внесение денежных средств в бюджет непосредственно физическими лицами под видом НПД являлось частью созданной предпринимателем схемы незаконной минимизации налоговых обязательств и экономии собственных средств.

Соответственно в условиях переквалификации характера правоотношений предпринимателя и вышеуказанных физических лиц, и вменения в связи с этим предпринимателю обязанностей налогового агента, размер начисляемого НДФЛ судами обоснованно уменьшен на денежные суммы, внесенные работниками под видом НПД.

Иное неизбежно влечет начисление НДФЛ в излишнем размере, очевидно превышающем потери казны от совершения предпринимателем рассматриваемого правонарушения.

Доводы налогового органа на то, что пункт 10 статьи 226 НК РФ не предусматривает в качестве юридического значимого обстоятельства для определения размера неисполненной обязанности налогового агента возможные факты самостоятельной уплаты налогов с полученных доходов физическими лицами, судом округа во внимание не принимаются.

Действительно, соответствующие положения статьи 226 НК РФ, снимающие существовавший ранее запрет на уплату НДС за счет средств налоговых агентов, не содержат указания на необходимость определения размера неисполненной налоговым агентом обязанности с учетом сумм налога, уплаченных непосредственно физическими лицами.

Однако данное обстоятельство, учитывая, что рассматриваемые положения статьи 226 НК РФ имеют иную направленность правового регулирования, не может быть положено в основу вывода о невозможности проведения в рассматриваемой ситуации налоговой реконструкции.

Суд также не находит оснований для принятия во внимание доводов кассационной жалобы о том, что суммы НДС, уплаченные физическими лицами, не должны учитываться при определении размера штрафных санкций по пункту 1 статьи 123 НК РФ, а штраф должен быть наложен со всей суммы НДС, которую налоговый агент должен был исчислить, удержать и перечислить в бюджет.

По смыслу положений пункта 1 статьи 123 НК РФ, с учетом разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенных в пунктах 20,21 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», привлечение к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ законно в условиях, когда неправомерные действия налогового агента привели к неуплате либо неполной уплате налога, т.е. к возникновению задолженности.

Вопреки доводам инспекции нахождение в бюджете денежных сумм, уплаченных с доходов физических лиц под видом НДС, свидетельствует о том, что бюджет не претерпел каких-либо негативных последствий от бездействия налогового агента в соответствующей части; потери казны в таком случае составляют разницу между суммами НДС, которые должны были быть удержаны и перечислены в бюджет предпринимателем, и суммами НДС, внесенными непосредственно физическими лицами.

В связи с изложенными судами размер доначисленного штрафа по пункту 1 статьи 123 НК РФ был обоснованно откорректирован в сторону уменьшения с учетом вышеуказанных сумм НДС.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба – без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

П О С Т А Н О В И Л:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024 по делу № А76-20897/2023 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2024 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области – без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Е.А. Кравцова

Судьи

О.Л. Гавриленко

Н.Н. Суханова

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 21.05.2024 0:59:27
Кому выдана СУХАНОВА НЕРИДА НЕКТАРЬЕВНА

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 03.05.2024 1:16:34
Кому выдана КРАВЦОВА ЕВГЕНИЯ АНАТОЛЬЕВНА

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 14.05.2024 3:20:54
Кому выдана ГАВРИЛЕНКО ОЛЬГА ЛЬВОВНА