ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС24-20306
Дело № А76-20897/2023

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва 11 декабря 2024г.

Судья Верховного Суда Российской Федерации Завьялова Т.В., изучив по материалам истребованного дела кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган) 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 (далее – заявитель, предприниматель) о признании недействительными решений налогового органа от 03 апреля 2023г. № 982, № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (с учетом объединения дел № А76-20898/2023 и № А76-20897/2023),

установила:

по результатам проведенных инспекцией камеральных налоговых проверок представленных предпринимателем расчетов по страховым взносам и налогу

на доходы физических лиц (НДФЛ) за 12 месяцев 2021 года вынесены решения от 03 апреля 2023г. № 982 , № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которыми заявителю начислен НДФЛ (как налоговому агенту) за 12 месяцев 2021 года в сумме 2 603 428 рублей и взыскан штраф в размере 65 085 рублей 70 копеек по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской федерации (далее – Налоговый кодекс) за неправомерное неудержание и неперечисление налоговым агентом в установленный срок налога на доходы физических лиц.

Налоговый орган при проведении проверки установил, 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 заявителем в трудовых правоотношениях, а предпринимателем совершены умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты НДФЛ в соответствующих суммах.

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 доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399 рублей 54 копеек, штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса в размере 19 859 рублей 99 копеек.

Суды согласились с выводами налогового органа об умышленном создании предпринимателем видимости гражданско-правовых отношений с физическими лицами при фактическом наличии трудовых отношений, целью которых являлось получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе по НДФЛ.

Вместе с тем судами на основе данных, представленных налоговым органом, установлено, что физическими лицами фактически было внесено в бюджет 794 399 рублей 54 копейки в качестве уплаты налога на профессиональный доход (НПД), имеющего сходную природу (налоговую базу) с НДФЛ. Следовательно, для целей установления истинного размера налогового обязательства, вменяемого предпринимателю, инспекции необходимо было, по мнению судов трех инстанций, учесть суммы налога, уплаченные лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД.

Довод налогового органа, в соответствии с которым пункт 10 статьи 226 Налогового кодекса не предусматривает в качестве юридически значимого обстоятельства при определении размера неисполненной налоговым агентом обязанности наличие фактов самостоятельной уплаты налогов с полученных доходов физическими лицами, 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 трех инстанций, 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 законно 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 сумм, уплаченных физическими лицами под видом НПД, 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 строну уменьшения с учетом уплаченных сумм НПД.

Налоговый орган обратился в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит отменить принятые по делу судебные акты в части удовлетворения требования предпринимателя и отмены штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства 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^{11} Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

При изучении доводов жалобы инспекции по материалам дела, истребованного из Арбитражного суда Челябинской области, установлены основания для передачи кассационной жалобы с делом для рассмотрения

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

Выражая несогласие с выводами судов, налоговый орган приводит следующие доводы.

Штрафы, предусмотренные налоговым законодательством, являются мерой принуждения, возлагающей на нарушителя дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания).

Согласно пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса неправомерное неудержание и (или) неперечисление (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.

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 (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 06 февраля 2018г. № 6-П).

Таким образом, 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 Налогового кодекса).

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.

В настоящем деле предпринимателем в нарушение положений статьи 226 Налогового кодекса ни одна из указанных выше обязанностей исполнена не была, следовательно, фактически установлено бездействие налогового агента, образующее состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса, применительно ко всей сумме подлежащего уплате НДФЛ без учета уплаченного физическими лицами НПД.

Размер штрафа, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса, определяется в процентном соотношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению, а не от неуплаченной суммы налога, как, например, указано в статье 122 Налогового кодекса. Следовательно, штраф, вопреки выводам судов, не подлежит корректировке при уменьшении размера недоимки по НДФЛ иными лицами, если при этом обязанность налогового агента по удержанию и перечислению налога в бюджет остается неисполненной.

Обязанность физического лица (в том числе имеющего статус самозанятого) уплатить налог с выплаченного ему дохода и обязанность налогового агента по исчислению и удержанию налога с выплаченного работнику дохода адресованы разным субъектам налоговых правоотношений.

При этом Налоговый кодекс исключает их одновременное исполнение, прямо предусматривая случаи, при которых налог подлежит уплате именно налогоплательщиком или именно налоговым агентом. Налоговый агент не вправе отказаться от исполнения своей обязанности, переложив ее на налогоплательщика-работника: подобное поведение противоречит правилам исчисления и уплаты налога, предусмотренным статьей 226 Налогового кодекса (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 23 мая 2017г. № 310-КГ16-18704). Соответственно, даже если налогоплательщик-работник самостоятельно исчислит и уплатит НДФЛ

в бюджет, это не может являться основанием для признания налогового агента исполнившим свою обязанность.

Такая правовая позиция, по мнению инспекции, подтверждается толкованием положений статьи 123 Налогового кодекса в различных редакциях. Так, пункт 9 статьи 226 Налогового кодекса в редакции от 01 января 2020 г. устанавливал запрет уплаты НДФЛ за счет налоговых агентов, предполагая, что в случае невыполнения налоговым агентом своей обязанности обязанным по перечислению налога в бюджет лицом будет продолжать оставаться налогоплательщик, к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога.

В то же время невозможность возложения на налогового агента обязанности по уплате НДФЛ не освобождала его от штрафа, предусмотренного статье 123 Налогового кодекса, если он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму налога (пункт 21 постановления Пленума № 57), а привлечение налогового агента к ответственности не ставилось в зависимость от действий физического лица по уплате либо неуплате не удержанного НДФЛ в бюджет.

Аналогичным образом, как указывает инспекция, уплата физическими лицами НПД в отношениях, изначально предполагавших участие в исчислении налога налогового агента, не означает, что налоговый агент не допустил неправомерное бездействие, выразившееся в неудержании и неперечислении в бюджет НДФЛ в соответствующей сумме в установленный срок.

Таким образом, нахождение уплаченного НПД в бюджете само по себе не свидетельствует о том, что обязанность налогового агента исполнена надлежащим образом.

Следовательно, поскольку состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса, установлен судами в отношении НДФЛ, подлежащего удержанию и перечислению в бюджет предпринимателем со всей суммы выплаченных физическим лицам –

«плательщикам» НПД доходов, штраф по статье 123 Налогового кодекса частично отменен судами без наличия достаточных правовых оснований.

При этом вывод судов, в соответствии с которым действия предпринимателя не повлекли негативные последствия для бюджета, является ошибочным, поскольку судами не были учтены установленные налоговым законодательством сроки уплаты НДФЛ и НПД: последний уплачивался существенно позднее дат, в которые налоговым агентом должен был быть перечислен НДФЛ.

Относительно вывода судов о возможности уменьшения суммы доначисленного предпринимателю НДФЛ на сумму уплаченного физическими лицами НПД инспекция в жалобе приводит следующее обоснование.

Из пункта 9 статьи 226 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) следует, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается, за исключением случае доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с Налоговым кодеком при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом.

Таким образом, в условиях действующего регулирования налоговый агент, не исполнивший свою обязанность, оплачивает налог за счет собственных средств. В свою очередь физическое лицо-налогоплательщик не может рассчитывать на взысканные с налогового агента, но не удержанные им из доходов суммы НДФЛ, например, при получении имущественных или социальных налоговых вычетов, которыми он мог бы воспользоваться, если бы налог был своевременно удержан налоговым агентом из его доходов. Следовательно, суммы заработной платы, полученные работником без удержания из них НДФЛ и составляющие размер доходов физического лица, отграничены от сумм НДФЛ, доначисляемых налоговому агенту.

Такую правовую позицию, по мнению инспекции, подтверждают и положения части 1 статьи 137 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс), согласно которым удержания из заработной платы

работника производятся только в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Как следует из части 4 статьи 137 Трудового кодекса, заработная плата, излишне выплаченная работнику (в том числе при неправильном применении трудового законодательства или иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права), не может быть с него взыскана, за исключением случаев: счетной ошибки; если органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров признана вина работника в невыполнении норм труда (часть третья статьи 155 настоящего Кодекса) или простое; если заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями, установленными судом.

Учитывая изложенное у налогового агента отсутствуют правовые основания для истребования у работников не только сумм НДФЛ, но и сумм НПД, выплаченных им в составе заработной платы, поскольку вина работников или счетная ошибка предпринимателя установлены не были.

Несмотря на то, что у физических лиц в рамках спорных правоотношений обязанность по уплате НПД отсутствовала, денежные средства в размере данного налога, по мнению налогового органа, не могут быть изъяты в пользу работодателя-предпринимателя, не исполнившего обязанность налогового агента, поскольку иное означает их зачет в счет недоимки иного субъекта налоговых правоотношений. При этом физические лица-работники самостоятельно распоряжаются денежными средствами, перечисленными в счет уплаты НПД, в том числе – при излишней уплате данного налога в бюджет.

Кроме того, как указывает инспекция, невозможность зачета недоимки по НДФЛ за счет средств уплаченного налога на профессиональный доход также обусловлена поступлениями налогов в разные бюджеты бюджетной системы (НПД зачисляется в бюджет субъекта Российской Федерации и бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования, а НДФЛ – в

бюджет субъекта Российской Федерации и бюджеты органов местного самоуправления).

Доводы налогового органа, изложенные в жалобе, заслуживают внимания, в этой связи кассационная жалоба вместе с делом подлежит передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 291.6 и 291.9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья Верховного Суда Российской Федерации

определила:

передать кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации Т.В. Завьялова