



**Арбитражный суд Челябинской области**  
454000, г. Челябинск, ул. Воровского, 2  
**Именем Российской Федерации**  
**Р Е Ш Е Н И Е**

г. Челябинск  
22 мая 2025 года

Дело № А76-20897/2023

Резолютивная часть решения объявлена 15 мая 2025 года.  
Решение в полном объеме изготовлено 22 мая 2025 года.

Судья Арбитражного суда Челябинской области Архипова А.В., при ведении протокола секретарем судебного заседания Марининой К.М., рассмотрев при новом рассмотрении в открытом судебном заседании дело по заявлению индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича, г. Челябинск, ОГРНИП 304745334900057 к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области о признании недействительным решения от 03.04.2023 № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей,

при участии в судебном заседании представителей:

от заявителя: Антонов С.Ю., доверенность б/н от 14.01.2025, паспорт;

от ответчика: Либик Е.В., доверенность №04-29/0032994 от 16.12.2024, служебное удостоверение; Райнгольд В.А., доверенность №04-29/029893 от 11.10.2024, служебное удостоверение;

**УСТАНОВИЛ:**

индивидуальный предприниматель Садыков Фарит Мавлеевич, г. Челябинск, ОГРНИП 304745334900057 (далее – заявитель, предприниматель, налогоплательщик, ИП Садыков Ф.М.) 05.07.2023 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 налогоплательщик в рамках дела № А76-20898/2023 обратился в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Челябинска (о признании недействительным решения № 1000 от 03.04.2023 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Определением Арбитражного суда Челябинской области 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 Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024 заявленные требования индивидуального предпринимателя удовлетворены частично, признано недействительным решение инспекции от 03.04.2023 №1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей, штрафа по пункту 1 статьи 123 НК РФ в

сумме 19 859,99 рублей. В остальной части в удовлетворении требований отказано.

На основе полученных в ходе проведения мероприятий налогового контроля доказательств суд пришел к выводу о том, что привлеченные Садыковым Ф.М. по гражданско-правовым договорам на оказание услуг граждане, уплачивающие в связи с этим налог на профессиональный доход (далее – НПД), фактически находились с Садыковым Ф.М. в трудовых правоотношениях, а предпринимателем совершены умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты страховых взносов и НДФЛ.

Вместе с тем суд, 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, принял 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, судом, учтены суммы налога, уплаченные лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД, в счет уплаты налоговым агентом НДФЛ в сумме 794 399 рублей 54 копейки.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2024 решение Арбитражного суда Челябинской области от 16.02.2024 по делу № А76-20897/2023 оставлено без изменения.

Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2024 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставлены без изменения.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 03.02.2025 решение суда первой инстанции от 16.02.2024, постановление суда апелляционной инстанции от 14.05.2024 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2024 отменены в части признания недействительным решения инспекции от 03.04.2023 № 1000 о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей и штрафа по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 19 859,99 рублей. В удовлетворении требования предпринимателя Садыкова Ф.М. в части взыскания штрафа в размере 19 859,99 рублей отказано. В части требования об оспаривании решения инспекции от 03.04.2023 № 1000 о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, суды, придя к правильному выводу о 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, не учли, ряд обстоятельств при установлении действительного размера налогового обязательства, вменяемого предпринимателю. Суду при новом рассмотрении дела необходимо оценить добросовестность поведения налогового органа в налоговом споре – а именно, информировал ли он физических лиц об ошибочном исчислении ими НПД применительно к правилам статьи 8 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» (закон № 422-ФЗ) в ситуации начисления налоговому агенту НДФЛ с выплаченных им доходов.

При новом рассмотрении дела налоговым органом в суд представлены пояснения, согласно которым применительно к данному конкретному делу налоговый орган не связан какими-либо сроками или порядком информирования физических лиц о возникшей переплате по НПД, поскольку такое информирование стало возможным только по факту

принятия итогового судебного акта по судебному спору, в рамках которого налогоплательщиком оспаривались выводы инспекции о переквалификации гражданско-правовых отношений сторон в трудовые отношения.

Следуя позиции ВС РФ, инспекция, в целях соблюдения законного интереса работников знать о том, что их работодателю начислен НДФЛ за 2021 год, произвела информирование «самозанятых» об ошибочном формировании ими чеков НПД за соответствующий период. Соответствующие доказательства (информационные сообщения от 10.02.2025 и почтовые реестры) представлены налоговым органом в суд.

При таких обстоятельствах, учет уплаченного работником в бюджет НПД при определении налоговых обязательств налогового агента не гарантирует полного исполнения последней обязанности по перечислению в бюджет НДФЛ в установленном законом размере.

Представитель заявителя в судебном заседании возражал против доводов налогового органа, ссылаясь на отсутствие доказательств получения физическими лицами соответствующих уведомлений о наличии переплаты и факта возврата им денежных средств из бюджета.

Оценив указанные доводы сторон, а также материалы дела суд приходит к следующим выводам.

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.

В соответствии с положениями статьи 207 Налогового кодекса налогоплательщиками по налогу на доходы физических лиц являются физические лица.

Однако в соответствии с положениями статьи 226 НК РФ в редакции, действующей в проверяемый период, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 225 НК РФ.

На основании пункта 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

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).

Таким образом, именно на работодателя как налогового агента налоговым законодательством возложена обязанность удержать и перечислить в бюджет удержанный им из выплачиваемых работникам доходов НДФЛ, а в случае установления в ходе налоговой проверки фактов невыполнения им обязанности удержать налог из доходов работника, обязанность по перечислению налога в бюджет возлагается на работодателя за счет его собственных денежных средств.

Возложение такой обязанности на налогового агента следует рассматривать в качестве правосстановительной меры, обеспечивающей исполнение обязанности по восполнению недоимки в бюджет вследствие допущенных налоговым агентом неправомерных действий.

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.

При этом, действительно, 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.

Между тем указанная позиция сформирована применительно к таким схемам минимизации налогообложения, которые предполагают подконтрольность всех участников схемы ее организатору, в том числе в вопросах исчисления и уплаты подконтрольными лицами налогов в бюджет, что свидетельствует о том, что уплата налогов фактически осуществляется подконтрольными лицами за счет средств организатора схемы, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог в бюджет за подконтрольных ему лиц, соответственно зачет налогов, уплаченных подконтрольными лицами, в счет обязанности организатора схемы отвечает экономическому смыслу деятельности и лишает в дальнейшем подконтрольных лиц права на возврат уплаченных ими налогов из бюджета.

При этом в рассматриваемой ситуации имела место переквалификация гражданско-правового договора в трудовой договор, что не тождественно объединению бизнеса либо объединению имущества работодателя и работника. В такой ситуации уплата НПД физическими лицами осуществляется не за счет средств фактического работодателя, а за счет собственных средств граждан. Следовательно, возникшая в результате переквалификации отношений переплата (положительное сальдо единого налогового счета) находится в распоряжении физического лица и может быть возвращена по его заявлению.

Налоговый агент в этом случае не может распоряжаться по своему усмотрению денежными средствами, выплаченными в качестве дохода (зарботной платы) физическому лицу – работнику, как это возможно налогоплательщиками, умышленно и совместно перечислявшими друг другу денежные средства в схеме «дробления бизнеса».

В этой связи названная переплата налога не может быть произвольно зачтена в счет уплаты НДФЛ в отсутствие соответствующего волеизъявления плательщика НПД, поскольку не исключается право налогоплательщиков распорядиться данной суммой иным образом.

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 том числе в результате переквалификации уполномоченными органами гражданско-правовых отношений на трудовые, которая влечет прекращение обязанности по оплате НПД в рамках переквалифицированных отношений.

При этом суд находит обоснованными доводы инспекции о том, что до момента вступления в законную силу решения инспекции, а в случае его обжалования в судебном

порядке до вступления в силу последнего судебного акта по судебному спору, предметом которого являлась законность решения инспекции о переквалификации отношений сторон в трудовые, сохраняется неопределенность статуса уплаченного самозанятыми физическими лицами НПД, в связи с чем не направление налоговым органом сообщений физическим лицам о возможной переплате в ходе налоговой проверки не свидетельствует о незаконности решения инспекции в части определения размера налоговых обязательств налогового агента без учета уплаченных самозанятыми лицами НПД.

При таких обстоятельствах, учет уплаченного работником в бюджет НПД при определении налоговых обязательств налогового агента не гарантирует полного исполнения последним обязанности по перечислению в бюджет НДФЛ в установленном законом размере.

Таким образом, суд приходит к выводу, что направление налоговым органом сообщений физическим лицам о имеющейся переплате налога после окончания налоговой проверки и вступления в законную силу соответствующего решения инспекции или суда в случае его судебного обжалования, не отменяет право налогового органа возложить на налогового агента бремя уплаты неудержанного НДФЛ в полном объеме за счет его собственных денежных средств, как это предусмотрено пунктом 9 статьи 226 НК РФ (а позднее пунктом 10 статьи 226 НК РФ), с последующим извещением физических лиц о переплате и внесении необходимых изменений в их единые налоговые счета.

При таких обстоятельствах у суда отсутствуют правовые основания для признания недействительным решения инспекции от 03.04.2023 №1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей, в указанной части в удовлетворении требований предпринимателя надлежит отказать.

Руководствуясь статьями 110, 167-168, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

#### Р Е Ш И Л :

в удовлетворении заявления индивидуального предпринимателя Садыкова Фарита Мавлеевича о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по Челябинской области от 03.04.2023 № 1000 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 794 399,54 рублей отказать.

Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного производства в Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня его принятия (изготовления в полном объеме), а также в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Уральского округа в течение двух месяцев со дня его вступления в законную силу путем подачи жалобы через Арбитражный суд Челябинской области.

Информацию о времени, месте и результатах рассмотрения апелляционной или кассационной жалобы можно получить соответственно на Интернет-сайтах Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда <http://18aas.arbitr.ru> или Арбитражного суда Уральского округа [www.fasuo.arbitr.ru](http://www.fasuo.arbitr.ru).

Судья

А.В. Архипова

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России

Дата 24.10.2024 8:11:52

Кому выдана Архипова Анастасия Викторовна