

При переквалификации гражданско-правового договора в трудовой налоговый агент обязан перечислить неудержанный НДФЛ из собственных средств без учета налога на профессиональный доход, уплаченного самозанятым.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (далее – Коллегия, СКЭС ВС РФ) рассмотрела дело № А76-20897/2023 (ИП Садыков Ф.М.), в котором исследовался вопрос о возможности зачета налога на профессиональный доход (далее – НПД), уплаченного физическими лицами-работниками, в счет неудержанного налоговым агентом налога на доход физических лиц (далее - НДФЛ) при переквалификации гражданско-правового договора в трудовой.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

Налоговый орган в ходе налоговой проверки установил, что предпринимателю оказывались услуги физическими лицами, которые с полученных доходов платили НПД, при том, что рассматриваемые отношения фактически являлись трудовыми. Предпринимателю начислены НДФЛ (как налоговому агенту), штраф за неправомерное неудержание и неперечисление налоговым агентом в установленный срок НДФЛ (п. 1 ст. 123 НК РФ), начислены страховые взносы за работников и штраф за неуплату страховых взносов в результате занижения базы, совершенную умышленно (п. 3 ст. 122 НК РФ).

Предприниматель обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

ПОЗИЦИИ СУДОВ НИЖЕСТОЯЩИХ ИНСТАНЦИЙ

Суды первой, апелляционной, кассационной инстанций заявление предпринимателя удовлетворили частично. Соглашаясь с налоговым органом о трудовой природе спорных отношений, суды посчитали, что в целях установления истинного размера налогового обязательства, вменяемого предпринимателю, необходимо учесть те суммы, которые были уплачены физическими лицами в статусе самозанятых. Это, по мнению судебных инстанций, исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом, так как фактические потери казны составляют разницу между суммами не перечисленного налоговым агентом НДФЛ и НПД, уплаченного непосредственно физическими лицами. Соответственно и база для начисления штрафа по ст. 123 НК РФ подлежала уменьшению с учетом уплаченных сумм НПД.



ПОЗИЦИЯ СКЭС ВС РФ

СКЭС ВС РФ, отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, исходила из разной субъектности и природы обязательств налогового агента и налогоплательщика в налоговых правоотношениях.

Коллегия обратила внимание на следующие моменты:

Во-первых, субъектом правонарушения по ст. 123 НК РФ является не налогоплательщик, а именно налоговый агент, и штраф РФ установлен не за неуплату налога, повлекшую причинение ущерба бюджету, а за неисполнение сложносоставной обязанности налогового агента по исчислению суммы налога, ее удержанию и перечислению в бюджет. Налоговый агент, не исполнивший данную обязанность, уплачивает неударженный налог за счет собственных средств. Поэтому размер штрафа по ст. 123 НК РФ подлежит определению в процентном соотношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению налоговым агентом в бюджет, а не от неуплаченной налогоплательщиком суммы налога, как, например, указано в статье 122 НК РФ.

Во-вторых, сама по себе уплата работниками-физическими лицами НПД в бюджет не свидетельствует о том, что обязанность налогового агента исполнена надлежащим образом. А поскольку уплаченные суммы НПД не влияют на состоявшийся факт неправомерного бездействия налогового агента, то и размер штрафа по ст. 123 НК РФ они не могут уменьшать.

В-третьих, судьба уплаченных без правовых оснований НПД может быть определена только плательщиком НПД, а не налоговым агентом. В отсутствие соответствующего волеизъявления физического лица данная переплата не может быть произвольно зачтена в счет исполнения обязанности налогового агента по уплате НДФЛ.

В-четвёртых, чтобы плательщик НПД мог распорядиться ошибочно уплаченной суммой налога с дохода, подпадающего под обложение НДФЛ, он должен об этом налоговым органом быть проинформирован надлежащим образом, чего в настоящем деле сделано не было.



ВЫВОДЫ

Данное дело продолжает тему подмены трудовых отношений гражданско-правовыми в целях снижения налоговой нагрузки. Самозанятые платят значительно меньшие суммы в бюджет, не уплачивают страховые взносы, что является большим соблазном для работодателя воспользоваться всеми преимуществами специального налогового режима. И эта практика, как показано в деле, налоговым органом будет жестко пресекаться.

Суд также разъяснил применение ст. 123 НК РФ, показав отличие от правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, по субъектному составу. Налогоплательщик и налоговый агент – это разные налогообязанные субъекты.

Бремя уплаты неудержанного НДФЛ лежит на плечах налогового агента. Он должен перечислить налог в бюджет из собственных средств. Величина штрафа по ст. 123 НК РФ за неудержанный и неперечисленный НДФЛ не поставлена в зависимость от размера уплаченного НПД. Отсутствие негативных последствий для бюджета как таковых в данном случае не имеет правового значения. Ведь речь идет о разных по налоговому статусу лицах и их обязанностях. Поэтому и уплаченные физическими лицами суммы по НПД не могут быть зачтены в счет исполнения обязанности по уплате НДФЛ налоговым агентом. У налогового агента нет прав распоряжаться положительным сальдо единого налогового счета третьих лиц.

Но если физические лица не пожелают или не смогут вернуть из бюджета ранее уплаченные ими суммы НПД, то на стороне бюджета получится неосновательное обогащение. Но это уже совсем другая история.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам исчисления и взимания налога на доходы физических лиц, а также иным вопросам налогообложения.



КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Партнер
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова
Руководитель практики
международного
налогообложения
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Сергей Ядрихинский
Советник
s.yadrinhinskiy@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru

КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



Игорь Ястржембский
Партнер
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Константин Мирошниченко
Партнер, адвокат
k.miroshnichenko@schekinlaw.ru



Александр Благонравов
Руководитель гражданско-
правовой практики
a.blagonravov@schekinlaw.ru



Максим Самощенко
Адвокат
m.samoshchenkov@schekinlaw.ru

НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



@SP_TAXLAW



@SP_CRIMINALLAW



@SP_CIVILLAW