

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

от 14 августа 2023 года № 301-ЭС22-27936 (1, 2)

г. Москва

Дело № А29-8156/2017

Резолютивная часть определения объявлена 7 августа 2023 года.
Полный текст определения изготовлен 14 августа 2023 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Букиной И.А.,
судей Кирейковой Г.Г. и Шиловцова О.Ю.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем
судебного заседания Стасюк Е.С., –

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационные жалобы общества с ограниченной ответственностью «Дорожная компания» (далее – компания) и Никольского Владимира Павловича на определение Арбитражного суда Республики Коми от 27.04.2022, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 15.07.2022 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25.10.2022 по делу № А29-8156/2017 о несостоятельности (банкротстве) общества с ограниченной ответственностью «Лесопромышленная компания «Леспром»» (далее – должник).

В судебном заседании принял участие Никольский В.П. (посредством веб-конференции) в качестве ответчика и как представитель (директор) компании, а также представители Федеральной налоговой службы (далее – уполномоченный орган) – Денисаев М.А. по доверенности от 06.02.2023, Ефремова Е.И. по

доверенности от 21.06.2023, Тебенькова Н.Е. по доверенности от 02.08.2023 и Чистякова Ю.А. по доверенности от 09.09.2022.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Букиной И.А. и объяснения участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

У С Т А Н О В И Л А:

в рамках дела о банкротстве должника его конкурсный управляющий Стрекаловский Константин Сергеевич и Федеральная налоговая служба обратились с заявлениями о привлечении Зайкова Григория Николаевича, Крюкова Бориса Анатольевича, Никольского Владимира Павловича и компании к субсидиарной ответственности.

Впоследствии поступил отказ от требований к Зайкову Г.Н. в связи с его смертью.

Определением суда первой инстанции от 27.04.2022, оставленным без изменения постановлениями судов апелляционной инстанции от 15.07.2022 и округа от 25.10.2022, принят отказ от требований к Зайкову Г.Н., производство по заявлению в указанной части прекращено. Требования в остальной части удовлетворены. Крюков Б.А., Никольский В.П. и компания солидарно привлечены к субсидиарной ответственности на сумму 54 773 655 руб. 54 коп.

Никольский В.П. и компания обратились в Верховный Суд Российской Федерации с кассационными жалобами, в которых просят обжалуемые судебные акты отменить и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В жалобах заявители приводят доводы о несогласии с выводами судов в части удовлетворения заявленных требований и привлечения к субсидиарной ответственности. Согласно части 2 статьи 291.14 проверка правильности применения норм права осуществляется в пределах доводов, изложенных в кассационных жалобах.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 09.06.2023 (судья Букина И.А.) кассационные жалобы вместе с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационные жалобы уполномоченный орган просил обжалуемые судебные акты оставить без изменения.

В судебном заседании Никольский В.П. лично и как представитель компании поддержал доводы, изложенные в кассационных жалобах, а представители уполномоченного органа просили в удовлетворении жалоб отказать.

Проверив материалы дела, обсудив доводы, изложенные в кассационных жалобах и отзыве на них, выслушав участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты подлежат отмене в обжалуемой части по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, должник и компания являлись заинтересованными между собой через участие в их уставном капитале одних и тех же лиц: Крюков Б.А. и Никольский В.П. имели по 33,3 % долей в уставном капитале должника и по 50 % – в уставном капитале компании.

Решением Межрайонной инспекции № 4 по Республике Коми ФНС России от 25.03.2016 № 09-12/01 по результатам выездной налоговой проверки должник привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафов в сумме 3 117 764 руб. 40 коп., ему доначислено 39 841 250 руб. 40 коп. налогов (в том числе налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения (УСН), налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль, налог на имущество организаций, налог на добычу полезных ископаемых) и 10 247 695 руб. 60 коп. пеней.

Основанием для привлечения должника к налоговой ответственности послужило превышение установленного в целях применения УСН лимита доходов (60 млн. руб. в год согласно применимой редакции Налогового кодекса Российской Федерации). Так, налоговым органом выявлено, что в проверяемом периоде должник получал доход в основном как субподрядчик компании в рамках правоотношений по выполнению подрядных работ и продаже добытого песка. При этом компания, также являясь подрядной организацией, самостоятельно практически никаких работ не выполняла, 99 % всех работ приходилось на должника.

Налоговый орган, признав должника и компанию взаимозависимыми лицами, по результатам проведенной проверки пришел к выводу о том, что их согласованные действия по распределению выручки от выполнения одного и того же подрядного контракта фактически имели своей целью искусственное уменьшение налоговой базы и получение должником необоснованной налоговой выгоды в виде создания условий для применения упрощенной УСН (с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»).

Установив факт утраты должником права на применение упрощенной системы налогообложения во втором квартале 2013 года, инспекция исчислила его налоговые обязательства по общему режиму налогообложения за период с 01.04.2013 по 31.12.2014.

Изложенные обстоятельства установлены вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Республики Коми от 28.12.2016 по делу № А29-7607/2016 об отказе в удовлетворении требований общества «ЛПК «Леспром» о признании решения налогового органа недействительным.

Полагая, что несостоятельность должника наступила в связи с действиями ответчиков, конкурсный управляющий и уполномоченный орган обратились с заявлениями о привлечении их к субсидиарной ответственности.

Разрешая спор, суды исходили из того, что объективное банкротство должника наступило в результате совершения контролирующими лицами действий по занижению налоговой базы. В частности, судами применена презумпция, установленная абзацем пятым пункта 4 статьи 10 Закона о банкротстве (в применимой редакции), с учетом того, что доначисленные по результатам мероприятий налогового контроля суммы налога и неустойки составляют более 90 % реестра требований кредиторов (40 155 423 руб. основного долга и 20 271 916 руб. неустойки перед уполномоченным органом против 592 460 руб. требований иных кредиторов).

При этом, разрешая вопрос о размере субсидиарной ответственности, суды отклонили доводы ответчиков о необходимости учета факта переплаты по начисленным за тот же период налогам на стороне компании, а также обстоятельств, установленных в рамках уголовного дела, возбужденного в отношении Никольского В.П. (прекращено в связи с истечением срока давности, однако установлено, что общая сумма налогов и сборов, не поступившая в бюджет, составила 13 578 201 руб. 40 коп.). Ответчики указывали, что размер причиненного взаимозависимыми лицами бюджету Российской Федерации ущерба существенно ниже размера включенных в реестр требований налогового органа, поскольку компанией уже была произведена оплата налогов по общему режиму налогообложения по тем же доходам, что вменены должнику налоговым решением. В свою очередь суды указали, что Законом о банкротстве установлен императивный порядок расчета суммы субсидиарной ответственности, который поставлен в зависимость от размера требований, включенных в реестр требований кредиторов должника.

Между тем судами не учтено следующее.

Действительно, по общему правилу, предусмотренному абзацем первым пункта 11 статьи 61.11 Закона о банкротстве, размер субсидиарной ответственности контролирующего лица равен совокупному размеру требований кредиторов, включенных в реестр, а также заявленных после закрытия реестра и требований кредиторов по

текущим платежам, оставшихся не погашенными по причине недостаточности имущества должника.

В то же время абзац второй указанного пункта допускает возможность снижения размера ответственности, если размер вреда, причиненного имущественным правам кредиторов по вине ответчика, существенно меньше размера требований кредиторов.

Согласно разъяснениям, изложенным в пункте 29 Обзора судебной практики разрешения споров о несостоятельности (банкротстве) за 2022 год (утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.04.2023), основанием к уменьшению размера субсидиарной ответственности привлекаемых к ней лиц по правилам абзаца второго пункта 11 статьи 61.11 Закона о банкротстве могут служить, в частности, следующие обстоятельства:

- наличие имевших место помимо действий (бездействия) ответчиков обстоятельств, повлекших неплатежеспособность должника;

- доказанная ответчиком явная несоразмерность причиненного им вреда объему реестра требований кредиторов;

- проявление ответчиком деятельного раскаяния, например, погашение вреда в причиненном размере, способствование нахождению имущества должника или иных бенефициаров и т.д.

Возражая против предъявленных к ним требований, ответчики указывали, что размер их ответственности должен быть уменьшен с учетом того, что реально причиненный бюджету ущерб существенно меньше размера включенных в реестр требований налогового органа.

Заявители обращали внимание, что установив в рамках налоговой проверки факт занижения налоговой базы в результате распределения доходов от строительных работ на взаимозависимых лиц, налоговый орган расчетным методом доначислил должнику выручку в сумме 85 826 042 руб. 86 коп., в результате чего стоимость работ увеличилась со 119 632 822 руб. 41 коп. до 205 458 865 руб. 27 коп. Однако, пересмотрев в сторону увеличения стоимость работ, выполняемых должником, налоговый орган не уменьшил соразмерно налоговую базу компании, в результате чего налоги были исчислены и по одному, и по другому лицу по пересекающимся доходам. В свою очередь увеличение доходов должника в сделке должно было повлечь увеличение расходов компании. Если бы должник применял цены на строительные работы, определенные налоговым органом, он предъявил бы эти суммы компании, которая приняла бы к вычету НДС и учла бы дополнительные расходы при определении налога на прибыль.

Отклоняя указанные аргументы, суды указали, что эти доводы направлены на преодоление выводов налогового органа, изложенных в решении от 25.03.2016 № 09-12/01, правомерность которых

подтверждена вступившим в законную силу решением арбитражного суда по делу № А29-7607/2016.

Вместе с тем, заявляя соответствующие возражения, ответчики не ставили под сомнение результаты налоговой проверки, судебные акты по делу № А29-7607/2016, судебные акты о включении требований уполномоченного органа в реестр по настоящему делу о банкротстве, а просили именно о снижении размера ответственности с учетом размера реально причиненного вреда казне. При подходе, занятом судами, в системе действующего регулирования отношений несостоятельности, предполагающего установление требований кредиторов в судебном порядке (статьи 16, 71 и 100 Закона о банкротстве), снижение размера ответственности было бы невозможным, поскольку являлось бы всегда направленным на пересмотр определения о включении в реестр. Такой подход делал бы неприменимыми положения абзаца второго пункта 11 статьи 61.11 Закона о банкротстве, что явно не соответствует целям законодательного регулирования.

По существу доводов ответчиков о снижении размера их ответственности судебная коллегия полагает необходимым заметить следующее.

Из природы НДС как косвенного (перелагаемого) налога вытекает, что само по себе отличие цены сделки, примененной в отношениях между двумя хозяйствующими субъектами, даже аффилированными (взаимозависимыми) между собой, не влечет наступление потерь казны с безусловностью.

В общем случае согласно пункту 2 статьи 171, пункту 1 статьи 172 НК РФ сумма налога, уплаченная продавцом (исполнителем, подрядчиком) при реализации товаров (работ, услуг), принимается к вычету покупателем (заказчиком) при принятии к учету этих товаров (работ, услуг) в том же размере и в том же налоговом периоде.

Соответственно, по общему правилу уплата НДС продавцом (исполнителем, подрядчиком) в относительно больших суммах (при применении рыночных цен) сопровождалась бы принятием этих же сумм к вычету покупателем (заказчиком) при отсутствии потерь казны.

Применительно к «зеркальной» ситуации, когда реализация товаров (работ, услуг) осуществлялась по более низкой цене в сравнении с рыночной ценой, и сумма НДС по сделке между взаимозависимыми лицами также оказывается относительно низкой (в сравнении с налогом, который был бы исчислен продавцом при применении рыночной цен), доначисление НДС продавцу (подрядчику, исполнителю) должно сопровождаться предоставлением покупателю (заказчику) юридической и фактической возможности принять скорректированную сумму налога к вычету.

При выявлении факта «дробления бизнеса» налоговый орган осуществляет налоговую реконструкцию, являющуюся частным случаем материальной консолидации активов и пассивов участников группы лиц для публично-правовых целей. В подобной ситуации у налоговых органов имеются основания для определения прав и обязанностей соответствующих лиц, исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения, на что обращено внимание в пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Одновременно из существа данного правонарушения, как связанного с искусственным разделением налогооблагаемой деятельности, вытекает, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) и расходов группы лиц, но также – консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал УСН в бюджет за подконтрольных ему лиц.

Следовательно, суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика – организатора группы (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 и № 307-ЭС21-17713, от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481, от 17.10.2022 № 301-ЭСС22-11144, от 23.12.2022 № 308-ЭС22-15224).

При этом тот факт, что часть уплаченных группой налогов не была учтена в рамках осуществления налоговой реконструкции при доначислении налогов должнику, не препятствует контролирующим лицам при разрешении вопроса об их субсидиарной ответственности ссылаться на имеющуюся переплату и на отсутствие у казны вреда, причиненного их действиями.

По своей правовой природе требование о привлечении к субсидиарной ответственности направленно на компенсацию последствий негативных действий контролирующих лиц по доведению должника до банкротства. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21.05.2021 № 20-П, субсидиарная ответственность контролирующих общество лиц

является мерой гражданско-правовой ответственности, функция которой заключается в защите нарушенных прав кредиторов общества, восстановлении их имущественного положения. Генеральным правовым основанием данного иска выступают положения статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, поскольку конечная цель предъявления соответствующего требования заключается в необходимости возместить вред, причиненный кредиторам. Соответствующий подход нашел свое подтверждение в пунктах 2, 6, 15, 22 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве».

В итоге размер причиненного вреда определяется исходя из объема имущественных потерь потерпевшего, то есть установление размера вреда непосредственно связано с оценкой умаления имущественной сферы кредитора, вне зависимости от природы требования кредитора и вне зависимости от того, является ли кредитор частным лицом, либо публичным образованием (статьи 1064, 1082 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Применительно к ситуации, когда НДС начисляется одной из сторон сделки, но другая сторона – при надлежащем проведении в отношении нее налоговой проверки – вправе принять эту же сумму налога к вычету. Как следствие, умаление имущественной сферы государства не происходит и основания для субсидиарной ответственности по сути отпадают.

Объем работ, выполненных подрядчиком, входит в общий объем работ, результаты которых подрядчик передает заказчику. Стоимость работ, выполненных субподрядчиком, в любом случае формирует общую стоимость работ, по которой подрядчик передает объект заказчику, что в буквальном смысле находит отражение при составлении подрядчиком первичных учетных документов, в частности, справки о стоимости выполненных работ по форме КС-3.

Следовательно, подрядчик, уплачивая налог со всей стоимости работ при передаче результата заказчику, фактически устраняет потери казны, которые формально могли возникнуть на стадии привлечения субподрядчика.

Таким образом, при определении размера реально причиненного бюджету имущественного вреда необходимо было учесть уплаченные компанией налоги с перераспределенной налоговой базы так, как если бы она уплачивала налоги в бюджет за должника, которому эта налоговая база вменена по результатам проверки. Без учета соответствующих обстоятельств выводы судов о размере субсидиарной ответственности являются преждевременными.

В связи с тем, что в обжалуемых судебных актах содержатся нарушения норм права, которые повлияли на исход рассмотрения дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов кредиторов должника, данные судебные акты на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене с направлением обособленного спора на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Руководствуясь статьями 291.11 – 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

О П Р Е Д Е Л И Л А:

определение Арбитражного суда Республики Коми от 27.04.2022, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 15.07.2022 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25.10.2022 по делу № А29-8156/2017 в обжалуемой части о привлечении к субсидиарной ответственности отменить.

В отмененной части обособленный спор направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Коми.

Председательствующий-судья

И.А. Букина

судья

Г.Г. Кирейкова

судья

О.Ю. Шилохвост