

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС21-17713

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

23 марта 2022 г.
Дело № А66-1735/2019

Резолютивная часть определения объявлена 16 марта 2022 года.

Полный текст определения изготовлен 23 марта 2022 года.

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

председательствующего судьи Иваненко Ю.Г.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области на решение Арбитражного суда Тверской области от 12.11.2020, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2021 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.06.2021 по делу № А66-1735/2019

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области, выразившегося в неотражении в карточке расчетов с бюджетом результатов

контрольных мероприятий на основании уточненных налоговых деклараций за 2011-2013 годы, о возложении обязанности на инспекцию возратить сумму налога, излишне уплаченную в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2011-2013 годы в общей сумме 7 244 715 рублей с начислением на данную сумму процентов в порядке, предусмотренном статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации,

по встречному заявлению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области об обязанности общества с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» перечислить спорную сумму по упрощенной системе налогообложения за 2011-2013 годы в размере 7 244 715 рублей на расчетный счет единого хозяйствующего субъекта - общества с ограниченной ответственностью «Стройбилдинг»,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, общества с ограниченной ответственностью «Стройбилдинг».

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» - Кухарук Е.М.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области на решение Арбитражного суда Тверской области – Артемьев В.В., Денисаев М.А., Лисицына В.С., Полозков Д.С.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области (далее – инспекция, налоговый орган) в отношении общества с ограниченной ответственностью «Стройбилдинг» (далее - общество «Стройбилдинг») проведена выездная налоговая проверка за период

с 01.01.2011 по 31.12.2013 и принято решение от 02.07.2015 № 16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. По итогам проверки инспекцией сделан вывод о создании обществом «Стройбилдинг» группы подконтрольных организаций, в число которых вошло общество с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» (далее - общество «Монтажстрой»), фактически не осуществляющих самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), что позволило обществу «Стройбилдинг» разделить доходы от выполняемых им строительно-монтажных работ таким образом, чтобы сохранить возможность применения специального налогового режима вместо общей системы налогообложения.

Объединив доходы одиннадцати подконтрольных организаций, в том числе общества «Монтажстрой», налоговый орган доначислил обществу «Стройбилдинг» 212 331 948 рублей налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и 121 547 698 рублей налога на прибыль, 95 549 858 рублей 23 копейки пеней за нарушение срока уплаты данных налогов и несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц, а также 81 009 749 рублей штрафных санкций. По результатам рассмотрения спора о законности указанных доначислений выводы налогового органа об извлечении обществом «Стройбилдинг» необоснованной налоговой выгоды за счет искусственного распределения доходов на подконтрольную ему группу лиц признаны правомерными. При этом решение инспекции признано недействительным в части доначисления НДС в сумме 102 351 888 рублей, налога на прибыль организаций в сумме 85 170 593 рублей, соответствующих им сумм пеней и штрафов (дело № А66-17494/2015 Арбитражного суда Тверской области).

По окончании судебного разбирательства общество «Монтажстрой» 15.03.2018 скорректировало налоговые обязательства по УСН, подав уточненные налоговые декларации за 2011-2013 годы, в которых исключило из расчета налога доходы, учтенные инспекцией при определении налоговой обязанности общества «Стройбилдинг», в результате чего исчисленная к уплате

сумма налога по УСН составила 0 рублей по каждой декларации. Полагая, что им излишне уплачены в бюджет суммы налога по УСН, общество «Монтажстрой» 24.07.2018 также обратилось в инспекцию с заявлением о возврате переплаты за 2011-2013 годы в общей сумме 7 244 715 рублей.

Решениями инспекции от 06.08.2018 №№ 642, 643, 644, оставленными без изменения вышестоящим налоговым органом, в возврате переплаты отказано.

Считая отказ налогового органа в возврате излишне уплаченного налога незаконным, общество «Монтажстрой» обратилось в арбитражный суд. С учетом уточнения требований, заявитель просил признать незаконным бездействие налогового органа, выразившееся в неотражении в карточке расчетов с бюджетом результатов контрольных мероприятий на основании поданных обществом уточненных налоговых деклараций за 2011-2013 годы, а также возратить излишне уплаченный единый налог за указанные периоды в общей сумме 7 244 715 рублей, с начислением на данную сумму процентов в порядке, предусмотренном статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Налоговым органом предъявлено встречное заявление об обязанности общества «Монтажстрой» перечислить спорную сумму по упрощенной системе налогообложения за 2011-2013 годы в размере 7 244 715 рублей на расчетный счет единого хозяйствующего субъекта - общества «Стройбилдинг».

Суды, руководствуясь положениями статей 21, 23, 32, 54, 78, 79, 81 Налогового кодекса, а также правовыми позициями, сформулированными в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 № 173-О и постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2009 № 12882/08, установив наличие переплаты по УСН, пришли к выводу об обоснованности заявленных требований обществом «Монтажстрой». При этом суды исходили из того, что трехлетний срок возврата излишне уплаченного налога, обществом не пропущен, поскольку о возможности корректировки своих налоговых

обязательств и о наличии у него переплаты по налогу заявитель мог узнать только после принятия налоговым органом решения от 02.07.2015 № 16 (вступило в силу 15.10.2015) в отношении общества «Стройбилдинг».

В удовлетворении встречного заявления инспекции суды отказали. Между тем судами не учтено следующее.

На основании положений пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса, 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.

Исходя из положений статьи 54¹ Налогового кодекса, превышение допустимых пределов осуществления прав налогоплательщиков может быть связано, в частности, с искажением фактов хозяйственной деятельности, совокупности таких фактов и объектов налогообложения (пункт 1), направленностью действий налогоплательщика на неуплату налогов в качестве основной цели совершаемых им сделок и операций (подпункт 1 пункта 2), использованием формального документооборота с участием лиц, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (подпункт 2 пункта 2).

В тех случаях, когда 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), полученная в связи с этим налоговая выгода может быть признана необоснованной, а объем прав и обязанностей налогоплательщика - определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции или совокупности операций в их взаимосвязи (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»).

Аналогичные разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций даны в пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Из приведенных положений законодательства, разъяснений Пленума вытекает, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности. Однако действия, направленные в обход установленных главой 26² Налогового кодекса ограничений в применении УСН как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства, могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом.

В частности, о превышении установленных пределов осуществления права могут свидетельствовать: 1) распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого (одного) хозяйствующего субъекта, обладавшего необходимыми ресурсами для ее ведения, но не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН; 2) осуществление единой (общей) деятельности несколькими лицами, объединившими принадлежащие им материальные, трудовые и финансовые ресурсы при том, что в силу значительности своего объема осуществляемая ими деятельность не отвечала (перестала отвечать) ограничениям, необходимым для применения УСН, связанным, в частности, с размером полученного дохода, численностью работников, стоимостью основных средств.

В упомянутых случаях у налоговых органов возникают 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 26² и 26⁵ Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Из существа данного правонарушения, как связанного с искусственным разделением налогооблагаемой деятельности, в действительности осуществляемой одним лицом или совокупностью лиц, вытекает, что 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 УСН в бюджет за подконтрольных ему лиц. Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы и по общему правилу не могут считаться уплаченными излишне (безосновательно).

Иное не отвечало бы природе права налогоплательщика на возврат излишне уплаченных сумм налогов, которое по смыслу взаимосвязанных положений подпункта 5 пункта 1 статьи 21, пункта 1 статьи 38 и пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса возникает при избыточном налогообложении финансово-хозяйственной деятельности, не отвечающем ее действительным результатам.

Как установлено судами при рассмотрении настоящего дела и дела № А66-17494/2015 Арбитражного суда Тверской области, общество «Стройбилдинг» умышленно вовлекло в процесс выполнения строительно-монтажных работ подрядные организации, включая общество «Монтажстрой», каждая из которых формально обладала правом на применение УСН (отвечала условиям применения специального налогового режима), но фактически экономическую деятельность не вела, прикрывая деятельность общества «Стройбилдинг». Выручка от выполнения строительно-монтажных работ распределена между привлеченными подрядными организациями таким образом, чтобы обеспечить за ними формальное сохранение права на применение УСН и избежать уплаты налогов по общей системе налогообложения.

При определении налоговой обязанности общества «Стройбилдинг», с учетом итогов судебного разбирательства, были консолидированы доходы от выполнения строительно-монтажных работ с использованием принадлежащих данному лицу ресурсов, формально отраженные в отчетности подконтрольных лиц, включая полученную выручку и соответствующие суммы расходов, а при исчислении НДС - учтены суммы налога, предъявленные участникам группы лиц контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), необходимых для выполнения работ.

Общество «Монтажстрой» являлось одной из организаций, уплачивавших УСН и отражавших в своей налоговой отчетности операции, экономическая выгода от совершения которых была правомерно вменена обществу «Стройбилдинг», что по существу не оспаривал заявитель по настоящему делу, представив уточненные налоговые декларации с нулевыми показателями дохода.

Задолженность общества «Стройбилдинг» по налогам, уплачиваемым по общей системе налогообложения, в связи с искусственным распределением доходов между группой лиц, составляет 138 896 тыс. руб. и остается

непогашенной. В рамках процедуры банкротства общества «Стройбилдинг» указанная сумма задолженности включена в реестр требований кредиторов.

Поскольку ущерб, причиненный бюджетам публично-правовых образований в результате совместных действий участников группы, в том числе общества «Монтажстрой», остается не возмещенным в полном объеме, заявитель по настоящему делу не является лицом, чьи права и законные интересы нарушены в сложившейся ситуации, и не вправе требовать возврата упомянутых сумм налога. Принимая во внимание изложенное, вывод судов об удовлетворении заявленных требований не может быть признан правомерным.

То обстоятельство, что уплаченная обществом «Монтажстрой» сумма налога по УСН в общем размере 7 244 715 рубля первоначально не была учтена инспекцией при определении недоимки общества «Стройбилдинг», не исключает необходимость ее учета по результатам рассмотрения настоящего дела, имея в виду общеобязательность судебного акта, которым спор разрешен по существу (часть 1 статьи 16 и часть 1 статьи 181 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации) и наличие у налогового органа полномочий по изменению решения, принятого по результатам рассмотрения мероприятий налогового контроля в сторону, улучшающую положение лица, привлеченного к налоговой ответственности, что влечет за собой перерасчет сумм недоимки, пени и штрафа (статья 101 Налогового кодекса и пункт 44 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает необходимым состоявшиеся по делу судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в части требований общества «Монтажстрой» о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области, выразившегося в неотражении в карточке расчетов с бюджетом результатов

контрольных мероприятий на основании уточненных налоговых деклараций за 2011-2013 годы, о возложении обязанности на инспекцию возратить сумму налога, излишне уплаченную в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2011-2013 годы в общей сумме 7 244 715 рублей с начислением на данную сумму процентов в порядке, предусмотренном статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации, отменить и на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новое решение об отказе в удовлетворении требований общества «Монтажстрой», поскольку все обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения спора, установлены, но судами допущено неправильное применение норм материального права.

Доводов относительно отказа в удовлетворении встречного заявления налогового органа кассационная жалоба не содержит, в связи с чем в указанной части законность судебных актов Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не проверяется.

Руководствуясь статьями 167, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Тверской области от 12.11.2020, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2021 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.06.2021 по делу № А66-1735/2019 в части признания незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области, выразившегося в неотражении в карточке расчетов с бюджетом результатов контрольных мероприятий, проведенных на основании поданных обществом с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» уточненных

налоговых деклараций по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за 2011, 2012, 2013 годы; обязанности Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области возвратить обществу с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» сумму налога, излишне уплаченного в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2011 год – 2 221 315 рублей, за 2012 год – 2 071 630 рублей и за 2013 год – 2 951 770 рублей, всего 7 244 715 рублей с начисленными на эту сумму по день фактической уплаты процентами в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации, отменить.

В удовлетворении заявленных требований общества с ограниченной ответственностью «Монтажстрой» отказать.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Ю.Г. Иваненко

Судья

М.К. Антонова

Судья

Д.В. Тютин