



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС22-4481

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

21 июля 2022 г.

Дело № А29-2698/2020

Резолютивная часть определения объявлена 20 июля 2022 года.

Полный текст определения изготовлен 21 июля 2022 года.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Завьяловой Т.В., Павловой Н.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ОптимаСтрой» на решение Арбитражного суда Республики Коми от 07.02.2021, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 22.07.2021 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.12.2021 по делу № А29-2698/2020

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ОптимаСтрой» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару от 19.09.2019 № 16-09/9,

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

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «ОптимаСтрой» – Крюкова Н.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару – Денисаев М.А., Шагинян Н.А., Хомченко С.Т.;

от Федеральной налоговой службы – 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:

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару (далее - инспекция, налоговый орган) в отношении общества с ограниченной ответственностью «ОптимаСтрой» (далее – общество «ОптимаСтрой») проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, о чем составлен акт от 21.11.2018 № 16-11/13 и принято решение от 19.09.2019 № 16-09/9 (в редакции решения от 06.12.2019 о внесении изменений).

Данным решением общество «ОптимаСтрой» привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 119, пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафов в сумме 2 385 034 рубля (с учетом уменьшения ввиду наличия смягчающих ответственность обстоятельств), а также начислено 25 313 821 рубль налогов (22 138 810 рублей налога на прибыль организаций, 3 146 214 рублей налога на добавленную стоимость, 28 797 рублей налога на имущество организаций) и 8 257 354 рубля 27 копеек пеней.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Коми решением от 30.12.2019 № 170-А оставило указанное решение инспекции без изменения.

Считая свои права нарушенными, общество «ОптимаСтрой» обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение от 19.09.2019 № 16-09/9 недействительным, как нарушающее его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 07.02.2021, оставленным без изменения постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 22.07.2021, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 21.12.2021 оставил решение суда первой инстанции от 07.02.2021 и постановление суда апелляционной инстанции от 22.07.2021 без изменения.

Не согласившись с судебными актами судов трех инстанций, общество «ОптимаСтрой» обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 16.06.2022 кассационная жалоба общества «ОптимаСтрой» вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене, исходя из следующего.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество «ОптимаСтрой» осуществляло деятельность по строительству домов, выполняя строительно-монтажные работы, предоставляя услуги строительного контроля, реализуя квартиры в оконченном строительстве многоквартирных домах, расположенных по адресам: г.Сыктывкар, ул. Морозова, д. 173/1, д. 190 и д. 205, а также ул. Пушкина, д. 138.

Основанием для начисления налогов, пеней и штрафов послужил вывод налогового органа о создании обществом «ОптимаСтрой» схемы уклонения от налогообложения путем формального привлечения взаимозависимых индивидуальных предпринимателей Широкова Ю.И., Широковой Е.Ю., Широковой Ф.З., Маранова С.А. и Горохова А.В. (далее - предприниматели) к операциям по реализации прав на объекты строительства, фактически не осуществляющих самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), что позволило обществу «ОптимаСтрой» разделить доходы от осуществления своей деятельности с целью сохранения возможности применения специального налогового режима.

В 2013-2015 годах через предпринимателей реализовано 77 квартир, что составило 36 процентов от общего количества квартир. При этом из-под налогообложения выводились значительные суммы доходов, так как стоимость прав на квартиры, по которой предприниматели передавали их конечным дольщикам, была существенно выше стоимости прав на квартиры, по сравнению со стоимостью прав на квартиры по договорам долевого участия между застройщиками и взаимозависимыми предпринимателями.

По выводам инспекции искажение сведений о совокупности фактов хозяйственной жизни в целях применения УСН произошло ввиду отражения налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения (доходах от реализации). Доходы, полученные предпринимателями от реализации прав на квартиры реальным (конечным) дольщикам, определены инспекцией на основании первичных учетных документов налогоплательщика и

признаны доходом общества. Так, согласно решению налогового органа общество «ОптимаСтрой» не отразило доходы (выручку) от реализации прав на объекты долевого строительства на общую сумму 101 025 676 рублей, в том числе за 2014 год в размере 56 845 545 рублей (финансовый результат по жилому дому по улице Морозова, дом 173/1), за 2016 год в размере 44 180 131 рубля (финансовый результат по жилому дому по улице Пушкина, дом 138), что повлекло неправомерное применение налогоплательщиком УСН в проверяемом периоде.

Суды трех инстанций, признавая законным решение инспекции, руководствовались положениями статей 23, 54.1, 105¹, 146, 153, 154, 247 - 249, 270, 271, 346¹¹ - 346¹⁵ Налогового кодекса, статьи 4 Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», разъяснениями, изложенными в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление Пленума № 53) и пришли к выводу о доказанности налоговым органом совокупности обстоятельств, свидетельствующих о создании налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения, при которой фактически деятельность по реализации прав на объекты строительства являлась деятельностью общества, а заключение договоров долевого участия с предпринимателями производилось с целью регулирования полученных доходов.

Судебные инстанции отметили, что общество являлось организацией одной группы взаимозависимых и аффилированных лиц, которыми проводилась согласованная политика при строительстве объектов недвижимости, предоставлении в аренду транспортных средств, приобретении земельных участков для строительства.

При этом суды отклонили доводы заявителя о необходимости проведения «налоговой реконструкции» хозяйственных операций при применении

статьи 54¹ Налогового кодекса, посчитав, что размер недоимки налоговым органом определен правильно. В частности, отклоняя доводы общества «ОптимаСтрой» о том, что его налоговые обязательства определены без учета уплаченных предпринимателями сумм налога в связи с применением УСН в размере 6 процентов от полученного ими дохода, суды указали, что уплата данных налогов осуществлена не обществом «ОптимаСтрой», а вышеуказанными предпринимателями, в связи с чем такие платежи не могут признаваться расходами самого общества. С точки зрения судов, предприниматели не лишены возможности предоставления в налоговый орган уточненной налоговой декларации.

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).

При этом, как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных

процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В частности, признание налоговой выгоды необоснованной 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), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

Таким образом, 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), полученная в связи с этим налоговая выгода может быть признана необоснованной, объем прав и обязанностей налогоплательщика должен определяться исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции или совокупности операций в их взаимосвязи, что согласуется с правовой позицией, выраженной в пунктах 3 и 7 постановления Пленума № 53.

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».

Исходя из изложенного, 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. Установив, что имело место 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 (так называемое «дробление бизнеса») налоговый орган вправе консолидировать доходы и исчислить налоги соответствующему плательщику 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.

В то же время, 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 (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы.

В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм), с одной стороны - приобретет характер дополнительной санкции, выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере, а с другой стороны - создаст предпосылки для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками схемы при том, что причиненный бюджетной системе ущерб может оставаться не возмещенным в полном объеме.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет перевода выручки на подконтрольных (взаимозависимых) лиц ранее был отражен Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087, № 307-ЭС21-17713 и сохраняет свою актуальность.

По настоящему делу судами установлено, что общество «ОптимаСтрой» являлось организацией одной группы взаимозависимых и аффилированных лиц, которыми проводилась согласованная политика при строительстве объектов недвижимости, предоставлении в аренду транспортных средств, а также приобретении земельных участков для строительства.

В рамках рассматриваемых правоотношений общество посредством формального привлечения взаимозависимых предпринимателей искусственно создавало условия для применения УСН, заключая договоры на участие в долевом строительстве многоквартирных домов ниже себестоимости. При этом впоследствии объекты долевого строительства по договорам уступки прав требований (цессии) передавались в адрес конечных дольщиков по цене значительно превышающей стоимость приобретения объектов предпринимателями; фактически передачу прав на объекты общество осуществляло самостоятельно; применение схемы позволило обществу вывести часть доходов на взаимозависимых лиц и уклониться от налогообложения.

При этом налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли определить налоговые обязательства общества «ОптимаСтрой» по общей системе налогообложения с учетом налогов, исчисленных и уплаченных каждым предпринимателем за спорные налоговые периоды, по которым объединены их доходы. Вместе с тем при определении размера недоимки эти сведения инспекцией фактически во внимание не приняты, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Доводы относительно необходимости определения действительного размера налоговой обязанности посредством применения налоговой реконструкции неоднократно заявлялись обществом «ОптимаСтрой» при рассмотрении дела, однако отклонены судами с указанием на невозможность признания уплаченных предпринимателями налогов в качестве расходов заявителя. Данная позиция судов с учетом вышеприведенных положений законодательства и правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации не может быть признана правомерной.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что принятые по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции. При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам налогоплательщика и возражениям налогового органа относительно правильности определения доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 291¹¹ - 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Республики Коми от 07.02.2021, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 22.07.2021 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.12.2021 по делу № А29-2698/2020 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Коми.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова