

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС22-11144

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

17.10.2022

Дело № А43-21183/2020

Резолютивная часть определения объявлена 12.10.2022  
Полный текст определения изготовлен 17.10.2022

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,  
судей Павловой Н.В., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» на решение Арбитражного суда Нижегородской области от 15.07.2021 по делу № А43-21183/2020, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 30.11.2021 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.04.2022 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» о признании

недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Сормовскому району города Нижнего Новгорода от 10.03.2020 № 34.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» – Гаранин М.Ю., Трофимова А.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Сормовскому району города Нижнего Новгорода – Кузнецова И.В., Осенчугова Е.А., Шагинян Н.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

общество с ограниченной ответственностью «Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» (далее – общество, налогоплательщик) и общества с ограниченной ответственностью Управляющие компании «Культуры», «Исполкома», «на Зайцева», «Седьмой микрорайон», «Починки», «Парковое озеро», «Светлоярская», «Телеграфная», «Народная», «Володарский», «Дарьино», «Кооперативная», «Каравелла», «Коминтерна», «Цветы», «Дубенки», «Первоцветная», «Бурнаковская», «Левинка», «Домоуправляющая компания Сормовского района» и акционерное общество «Домоуправляющая компания Сормовского района» входили в состав группы компаний «УправдомЪ».

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Сормовскому району города Нижнего Новгорода (далее – налоговый орган, инспекция) проведены выездные налоговые проверки своевременности исчисления и уплаты налогов в отношении организаций, входящих в группу компаний «УправдомЪ».

По результатам налоговой проверки общества за период с 01.01.2015 по 31.12.2017 инспекцией составлен акт от 12.07.2019 № 34 и вынесено решение от 10.03.2020 № 34 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно

которому обществу доначислены налоги в общей сумме 343 922 527 рублей 64 копеек, в том числе налог на добавленную стоимость в размере 168 444 552 рублей, налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет, в размере 8 878 518 рублей, налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджет субъекта, в размере 62 634 429 рублей, налог на доходы физических лиц в размере 32 110 рублей, налог на имущество организаций в размере 298 774 рублей, штрафные санкции по пункту 1 статьи 119, пункту 3 статьи 122, пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в общем размере 12 393 307 рублей, пени в сумме 84 375 513 рублей 04 копеек.

Управление Федеральной налоговой службы по Нижегородской области решением от 18.06.2020 № 09-12/11049@ оставило без изменения указанное решение инспекции, отказав в удовлетворении апелляционной жалобы общества.

Не согласившись с результатами налоговой проверки и считая, что решение налогового органа не соответствует законодательству, нарушает права и законные интересы налогоплательщика, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 10.03.2020 № 34 недействительным.

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 15.07.2021 решение инспекции признано недействительным в части доначисления 40 476 650 рублей налога на добавленную стоимость, 15 069 558 рублей налога на прибыль организаций, соответствующих сумм штрафа и пеней. В удовлетворении остальной части заявленного требования отказано.

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 30.11.2021 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 05.04.2022 принятые по делу судебные акты оставил без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, налогоплательщик, ссылаясь на существенные нарушения судами

трех инстанций норм материального права, просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленных им требований.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 07.09.2022 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

На кассационную жалобу от налогового органа поступил отзыв.

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 находит состоявшиеся по делу судебные акты подлежащими отмене в оспариваемой обществом части, а дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, группа компаний «УправдомЪ», объединяющая двадцать два юридических лица, включая общество, в охваченный налоговой проверкой период осуществляла деятельность в сфере управления жилыми многоквартирными домами в Сормовском, Московском и Приокском районах города Нижнего Новгорода. Учредителем всех организаций, входящих в группу компаний «УправдомЪ», в том числе общества, являлся Шумилков Николай Михайлович.

Общество приняло на себя полномочия единоличного исполнительного органа, согласно которым оказывало организациям, включенным в группу компаний «УправдомЪ», услуги по ведению бухгалтерского и экономического учета, по учету административно-хозяйственных расходов, по ведению аудита, договорной работы с подрядными и иными специализированными организациями по содержанию и выполнению работ в многоквартирных домах, договорной работы с ресурсоснабжающими организациями, по ведению претензионной, исковой работы с контрагентами, в том числе собственниками помещений в многоквартирных домах; применяя специальный налоговый

режим в виде упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы» (далее – УСН).

Ссылаясь на совокупность собранных в ходе налоговой проверки доказательств, инспекция пришла к выводу о том, что группой компаний «УправдомЪ» создана схема ухода от налогообложения путем разделения («дробления») бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Налоговый орган установил, что все организации, входящие в группу компаний «УправдомЪ», фактически осуществляли единую хозяйственную деятельность, но были зарегистрированы в качестве отдельных юридических лиц с целью формального соблюдения условий, позволяющих применять специальный налоговый режим в виде УСН, связанных с предельной величиной получаемой выручки и предельной численностью работников. При этом в действительности деятельность группы компаний «УправдомЪ» не подпадала под условия, установленные для применения специального налогового режима.

Учитывая, что руководство и обеспечение текущей деятельности организаций, входящих в группу компаний «УправдомЪ», осуществлялось единым управленческим аппаратом общества, налоговый орган доначислил обществу налоги по общей системе налогообложения, объединив показатели деятельности всех организаций, входящих в группу компаний.

При рассмотрении дела суды руководствовались положениями статей 54<sup>1</sup>, 82, 89, 90, 105<sup>1</sup>, 346<sup>11</sup> - 346<sup>13</sup>, 346<sup>18</sup>, 346<sup>19</sup> Налогового кодекса и согласились с выводом налогового органа о необоснованном применении обществом специального налогового режима в виде УСН, указав, что искусственное деление единого бизнеса привело к занижению налоговых обязательств ввиду сохранения льготного режима налогообложения у названных организаций.

Суд первой инстанции, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции, признал, что руководящая и организующая роль в создании цепочки взаимозависимых организаций с целью снижения размера

налоговых обязательств принадлежит обществу, а потому доначисление налогоплательщику налогов по общей системе налогообложения является правомерным.

Признавая частично недействительным решение налогового органа, суд первой инстанции устранил допущенные инспекцией ошибки в расчете сумм налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, исключив внутригрупповые обороты. В то же время суд отклонил доводы налогоплательщика относительно того, что при доначислении налогов по общей системе налогообложения инспекция не учла суммы налогов, уплаченные участниками группы компаний «УправдомЪ» в рамках специального налогового режима с тех доходов, которые вменены обществу по результатам проверки. Как указал суд, иные участники группы вправе уточнить свои налоговые обязательства путем подачи уточненных налоговых деклараций и возврата излишне уплаченных сумм налогов из бюджета.

Суд округа поддержал выводы судов первой и апелляционной инстанций.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Согласно пункту 1 статьи 54<sup>1</sup> Налогового кодекса не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Как указано в пунктах 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 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.

Аналогичные по сути 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».

С учетом приведенных положений выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789, от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 и др.).

Из этого же исходит Конституционный Суд Российской Федерации, отмечая в своих решениях (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.), что налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление

действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, исключая возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Таким образом, установив, что имело место искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта, 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.

При этом из существа рассматриваемого правонарушения вытекает, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности суммы налогов, уплаченные элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику-организатору такой схемы, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по налогу на добавленную стоимость.

Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором.

С учетом положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика: в первую очередь, при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок), поскольку налоги, уплачиваемые в связи с применением специальных налоговых

режимов, являются фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций. Соответствующим образом производится корректировка пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций. В случае если после зачета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (незначительный остаток), то она подлежит зачету в счет иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги.

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) приобретет характер дополнительной санкции, налагаемой на налогоплательщика и выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 и № 307-ЭС21-17713, от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481).

Из материалов дела следует и не оспаривалось налоговым органом, что по итогам налоговой проверки инспекция располагала сведениями и документами, которые позволяли определить налоговые обязательства общества по общей системе налогообложения с учетом налогов, исчисленных и уплаченных иными участниками группы компаний «УправдомЪ» за спорные налоговые периоды, по которым объединены их доходы. Вместе с тем при определении размера недоимки, пени и штрафов эти сведения инспекцией фактически во внимание не приняты.

По доводам налогоплательщика нарушения, допущенные инспекцией при определении размера неуплаченных налогов, являются существенными, поскольку могли привести к возложению на общество произвольной обязанности по повторной уплате налога с дохода, в отношении которого уже было осуществлено налогообложение – налог ранее был уплачен иными

участниками группы «УправдомЪ» в отношении их общей (искусственно разделенной и консолидированной по результатам проверки) деятельности, на общую сумму более 131 млн.рублей.

Вышеназванные доводы имели значение для правильного рассмотрения дела, но оставлены судами без надлежащей проверки, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки и, соответственно, к нарушению прав и законных интересов налогоплательщика оспариваемым решением инспекции.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в части отказа в удовлетворении заявленного обществом требования, как принятые при существенном нарушении норм материального права.

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Нижегородской области. Суду при новом рассмотрении дела необходимо учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам сторон относительно правильности определения доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов, принять законные и обоснованные судебные акты.

В остальной части принятые по делу судебные акты подлежат оставлению без изменения.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> - 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Нижегородской области от 15.07.2021 по делу № А43-21183/2020, постановление Первого арбитражного апелляционного

суда от 30.11.2021 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.04.2022 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявленного обществом с ограниченной ответственностью ««Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» требования отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Нижегородской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судьи

Н.В. Павлова

А.Г. Першутов