

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 305-КГ16-6003

г.Москва

16.09.2016

Дело № А40-77894/15

Резолютивная часть определения объявлена 14.09.2016

Полный текст определения изготовлен 16.09.2016

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Павловой Н.В., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве на постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.04.2016 по делу № А40-77894/15 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве о признании общества с ограниченной ответственностью «Интеркрос Оптима» (г. Москва) и общества с ограниченной ответственностью

«Интерос» (г. Москва) взаимозависимыми лицами для целей налогообложения и взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Интерос» в доход соответствующего бюджета налоговой задолженности в общем размере 239 142 670 рублей 44 копеек (с учетом уточнения размера требования).

К участию в деле в качестве лица, не заявляющего самостоятельные требования относительно предмета спора, привлечено общество с ограниченной ответственностью «Интеркрос Оптима».

В заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве – Денисаев М.А., Няжемова Е.А., Шагинян Н.А., Юдин С.В.,

от общества с ограниченной ответственностью «Интерос» – Елисеева В.Ю.

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:

по результатам проведенной в отношении общества с ограниченной ответственностью «Интеркрос Оптима» (далее – общество «Интеркрос Оптима», налогоплательщик) выездной налоговой проверки по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2009 по 31.12.2011 Инспекцией Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве (далее – налоговый орган, инспекция) составлен акт и вынесено решение от 27.09.2013 № 14-П/РО/15 о привлечении указанного налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислении задолженности по уплате налогов, пени, штрафа на общую сумму 423 362 154 рублей 22 копеек.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 06.08.2014 по делу № А40-6732/2014, вступившим в законную силу, данное решение инспекции признано недействительным в части доначислений, относящихся к отношениям с рядом контрагентов, и законным в остальной части доначислений.

Поскольку общество «Интеркрос Оптима» в добровольном порядке не исполнило обязанность по уплате доначисленных платежей, налоговый орган предпринял меры по принудительному взысканию недоимки в соответствии со статьями 46-47 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в результате осуществления которых за счет денежных средств на счетах налогоплательщика взыскано 20 858 736 рублей 83 копейки и в рамках исполнительного производства за счет имущества налогоплательщика – 6 597 306 рублей 09 копеек, что не обеспечило полное погашение имевшейся задолженности.

Впоследствии инспекция обратилась в арбитражный суд с требованием о взыскании с общества «Интерос» налоговой задолженности, числящейся за обществом «Интеркрос Оптима», ссылаясь на совокупность обстоятельств, свидетельствующих, по ее мнению, о наличии условий для удовлетворения данного требования на основании специальных правил взыскания налоговой задолженности с лица, не являющегося плательщиком налога, установленных подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 16.09.2015, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.12.2015, заявленные налоговым органом требования удовлетворены.

Суды признали общество «Интеркрос Оптима» и общество «Интерос» взаимозависимыми лицами для целей применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса и взыскали с общества «Интерос» в доход соответствующего бюджета 239 142 670 рублей 44 копейки налоговой задолженности, в том числе 119 710 152 рубля 13 копеек налога на добавленную стоимость, 51 890 516 рублей 47 копеек пени по налогу на добавленную стоимость и 15 230 469 рублей штрафа по данному налогу; 18 982 608 рублей

44 копейки задолженности по налогу на прибыль, 25 707 483 рублей 40 копеек пени по названному налогу, зачисляемому в бюджеты субъектов, и 7 621 441 рубль штрафа по налогу на прибыль.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 13.04.2016 состоявшиеся по делу судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В кассационной жалобе инспекция ставит вопрос об отмене постановления суда кассационной инстанции, ссылаясь на существенные нарушения данным судом норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 25.07.2016 кассационная жалоба инспекции вместе с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемый судебный акт - отмене по следующим основаниям.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса в судебном порядке производится взыскание недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев:

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что выручка за реализуемые товары (работы, услуги) поступает на счета нескольких организаций или если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества нескольким основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), взыскание недоимки производится с соответствующих организаций пропорционально доле поступившей им выручки за реализуемые товары (работы, услуги), доле переданных денежных средств, стоимости иного имущества.

Положения упомянутого подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям) были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники указанных операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

Положения упомянутого подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производится организациям, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка.

При рассмотрении настоящего дела суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что общество «Интеркрос Оптима» фактически перевело свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданное в период проведения выездной налоговой проверки юридическое лицо – общество «Интерос».

Суды установили, что после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки общество «Интеркрос Оптима» прекратило деятельность по фактическому адресу местонахождения и не осуществляло денежные операции по всем расчетным счетам. При этом обществом «Интерос» были перезаключены договоры с покупателями и поставщиками товара общества «Интеркрос Оптима» по инициативе последнего, осуществлен перевод сотрудников во вновь созданную организацию.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 15.01.2015 по делу № А40-173930/2014 общество «Интеркрос Оптима» признано несостоятельным (банкротом) по инициативе данного лица, в отношении общества введена процедура конкурсного производства.

Оценив представленные доказательства, суды первой и апелляционной инстанции пришли к заключению, что общества «Интеркрос Оптима» и «Интерос» находились в состоянии зависимости друг от друга, их согласованные действия были направлены на неисполнение налоговой обязанности, что в силу указанных положений подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса является основанием для взыскания с общества «Интерос» задолженности по налогам, числящейся за обществом «Интеркрос Оптима».

Арбитражный суд Московского округа, отменяя принятые по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, указал на недопустимость применения к рассматриваемым отношениям положений статьи 105.1 Налогового кодекса, на основании которых суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о зависимости названных обществ.

Суд округа отметил, что нижестоящие суды в нарушение требований статьи 133 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не определили характер спорного правоотношения и подлежащие применению нормы права, не дали надлежащей правовой оценки доводам общества «Интерос» о самостоятельности в осуществлении предпринимательской деятельности, наличии собственного коммерческого интереса и отсутствии

общего состава участников и руководителей вышеуказанных обществ; также нижестоящие суды не учли правовую позицию, изложенную Конституционным Судом Российской Федерации в определении от 04.12.2003 № 441-О.

Суд округа пришел к выводу о том, что в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса, осуществлявшегося проверяемым налогоплательщиком, а приобретение бизнеса самостоятельным юридическим лицом, созданным другими участниками, находящимся по другому юридическому адресу, имеющему свой управленческий персонал и иной штат сотрудников.

Между тем, по мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, делая такие выводы, суд округа не принял во внимание следующее.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан уплачивать законно установленные налоги.

В силу данной конституционной нормы налогоплательщики не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну (налог), на что обращено внимание в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 № 20-П.

Предусматривая в пункте 2 статьи 45 Налогового кодекса исключение из правила о самостоятельном исполнении обязанности по уплате налогов лицом, признаваемым налогоплательщиком, законодатель связал возможность взыскания налоговой задолженности с иного лица с особыми обстоятельствами распоряжения налогоплательщиком принадлежащей ему имущественной массой, за счет которой должна была быть исполнена обязанность по уплате налогов.

Согласно данной норме Налогового кодекса взыскание налогов за счет иного лица, в частности, допускается в случаях перечисления выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передачи денежных средств, иного имущества организациям, признанным судом иным образом зависимыми с



налогоплательщиком, за которым числится недоимка.

Используемое в пункте 2 статьи 45 Налогового кодекса понятие «иной зависимости» между налогоплательщиком и лицом, к которому предъявлено требование о взыскании налоговой задолженности, имеет самостоятельное значение и должно толковаться с учетом цели данной нормы – противодействие избежанию налогообложения в тех исключительных случаях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, в том числе при отсутствии взаимозависимости, предусмотренной статьей 105.1 Налогового кодекса.

При наличии совокупности обстоятельств, предусмотренных пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса, налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества, к которому для целей обращения взыскания следует относить и имущественные права.

Удовлетворяя требования инспекции, суды первой и апелляционной инстанций исходили из такой совокупности обстоятельств, как создание общества «Интерос» незадолго до окончания налоговой проверки, проводимой в отношении общества «Интеркрос Оптима», тождественность контактных телефонов и информации на Интернет-сайтах данных организаций, переход работников из одной организации в другую, продолжение взаимодействия данных работников с контрагентами налогоплательщика от имени вновь созданной организации.

Суды первой и апелляционной инстанций указали, что деятельность как общества «Интерос», так и общества «Интеркрос Оптима» заключалась в реализации продукции, производимой акционерными обществами «Вимм-Билль-Данн», «Холдинговая компания «Ополье», обществом с ограниченной ответственностью «Авоська-два» и рядом других контрагентов, которые в рамках мероприятий налогового контроля подтвердили, что расторжение договоров с обществом «Интеркрос Оптима» и заключение новых договоров с обществом «Интерос» происходило по инициативе налогоплательщика,

направившего соответствующие обращения.

По результатам анализа движения денежных средств по банковскому счету налогоплательщика суды первой и апелляционной инстанции установили, что обществу «Интерос» поступала выручка от контрагентов, которые до вступления в силу решения инспекции, принятого по результатам налоговой проверки, являлись покупателями продукции, реализуемой налогоплательщиком.

С учетом особенностей осуществляемой обществами «Интеркрос Оптима» и «Интерос» деятельности по оптовой торговле товарами в качестве официального дистрибьютора производителей продукции, перезаключение договоров с поставщиками и покупателями по существу привело к передаче прав на получение доходов от деятельности налогоплательщика, что для целей применения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса может рассматриваться в качестве одной из форм передачи имущества (имущественных прав).

Сам по себе факт такой передачи не является достаточным для взыскания налоговой задолженности, числящейся за налогоплательщиком, с другого лица, поскольку свобода предпринимательской деятельности означает возможность субъектов предпринимательства по своему усмотрению определять способы ведения ими хозяйственной деятельности, время и способ ее прекращения, в том числе, посредством передачи бизнеса другим участникам гражданского оборота, что предполагает одновременную передачу материальных, трудовых и иных ресурсов, ранее находившихся в распоряжении налогоплательщика.

В подобных случаях надлежит устанавливать: отличались ли условия и обстоятельства передачи бизнеса от тех, которые обычно имеют место при взаимодействии независимых друг от друга участников гражданского оборота, преследующих цели делового характера, позволяют ли обстоятельства совершения сделок прийти к выводу об искусственном характере передачи бизнеса, совершении этих действий в целях перевода той имущественной базы, за счет которой должна была быть исполнена обязанность по уплате налогов.

Судебная коллегия полагает, что судами первой и апелляционной инстанции с соблюдением принципа равноправия и состязательности сторон была установлена такая совокупность обстоятельств.

В данном случае передача бизнеса не носила возмездного характера: общество «Интеркрос Оптима» не получило от общества «Интерос» оплаты или иного встречного удовлетворения. Перезаключение договоров и перевод персонала по времени своего совершения совпали с завершением выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика, при этом общество «Интерос» является вновь созданной организацией, ранее не осуществлявшей какой-либо деятельности.

Удовлетворяя требования инспекции, суды первой и апелляционной инстанции также приняли во внимание, что в связи с передачей бизнеса общество «Интерос» перечислило денежные средства в сумме 100 467 638 рублей 75 копеек, но не в пользу общества «Интеркрос Оптима», а физическому лицу, являвшемуся единственным участником общества «Интеркрос Оптима», при том, что им не производилось отчуждение доли в уставном капитале налогоплательщика.

Разумные экономические причины к передаче бизнеса на таких условиях и после завершения налоговой проверки обществами «Интерос» и «Интеркрос Оптима» вопреки части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в ходе судебного разбирательства раскрыты не были.

Учитывая изложенное, выводы судов первой и апелляционной инстанции о том, что поведение обществ «Интерос» и «Интеркрос Оптима» носило объективно зависимый друг от друга характер, Судебная коллегия признает соответствующими пункту 2 статьи 45 Налогового кодекса и основанными на правильном распределении бремени доказывания обстоятельств, имеющих значение для разрешения спора.

Отсутствие признаков субъективной зависимости между данными организациями, в том числе, по указанным в пункте 2 статьи 105.1 Налогового

кодекса критериям участия в капитале и (или) осуществления руководства деятельностью юридического лица, не исключает при изложенных обстоятельствах возможность применения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса.

Таким образом, передача обществом «Интеркрос Оптима» имущества (прав на получение доходов) после вступления в силу решения инспекции, принятого по результатам налоговой проверки, привела к утрате источника уплаты налогов и, как следствие, к невозможности исполнения налоговой обязанности обществом «Интеркрос Оптима», о чем общество «Интерос» не могло быть в неведении в силу своего зависимого положения по отношению к налогоплательщику.

Соответственно, у суда округа не было оснований для вывода о самостоятельном ведении обществом «Интерос» предпринимательской деятельности, наличия собственного коммерческого интереса, а также различия состава участников, руководителей и работников обществ, места их нахождения. Следовательно, предусмотренные статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основания для отмены судебных актов, принятых в соответствии с положениями пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса, в данном случае отсутствовали.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.04.2016 по делу № А40-77894/15 отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 16.09.2015 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.12.2015 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В.Завьялова

Судьи

Н.В. Павлова

Д.В. Тютин

