

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС23-23247

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

28 февраля 2025 г.

дело № А40-244851/2022

Резолютивная часть определения объявлена 26 февраля 2025 г.

Полный текст определения изготовлен 28 февраля 2025 г.

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

председательствующего судьи
судей

Иваненко Ю.Г.,
Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «УСПЕХ и Н» на решение Арбитражного суда города Москвы от 6 февраля 2023 г. по делу № А40-244851/2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 апреля 2023 г. и постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 сентября 2023 г. по указанному делу,

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «УСПЕХ и Н» к ИФНС России № 18 по городу Москве о признании недействительным решения.

В заседании приняли участие представители:

- от общества с ограниченной ответственностью «УСПЕХ и Н»: Степанов Д.А., Филиппов С.И.;
- от ИФНС России № 18 по городу Москве: Денисаев М.А., Ивченко Е.А., Келих Е.И., Колчина С.В.

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

установила:

общество с ограниченной ответственностью «УСПЕХ и Н» (далее – ООО «УСПЕХ и Н», общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением к ИФНС России № 18 по городу Москве (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 29 июля 2022 г. № 5123 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по результатам камеральной налоговой проверки.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 6 февраля 2023 г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 апреля 2023 г. и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 20 сентября 2023 г. в удовлетворении заявленного требования отказано.

В кассационной жалобе, поступившей в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить постановление суда округа, считая его незаконным и необоснованным.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 февраля 2024 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Определением от 22 апреля 2024 г. производство по кассационной жалобе приостановлено до разрешения Конституционным Судом Российской Федерации запроса Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации о соответствии Конституции Российской Федерации положений подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, пункта 1 статьи 346¹⁵ НК РФ, в той мере, в которой этими положениями в системе действующего правового регулирования допускается включение в налогооблагаемую базу по УСН стоимости имущества, передаваемого в счет оплаты действительной стоимости доли лицу, вышедшему из состава участников общества с ограниченной ответственностью в порядке статьи 26 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Конституционный Суд Российской Федерации по данному запросу принял Постановление от 21 января 2025 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346¹⁵ Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации». В частности, в резолютивной части указанного судебного акта постановлено: признать подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249, а также пункт 1 статьи 346¹⁵ Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой они в их взаимосвязи в системе действующего правового регулирования в силу своей неопределенности, порождающей различное истолкование в правоприменительной практике, допускают произвольное разрешение вопроса

о возникновении у общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, дохода в случае передачи им имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику и, соответственно, произвольное определение размера налогооблагаемого дохода в этом случае.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 24 января 2025 г. производство по кассационной жалобе ООО «УСПЕХ и Н» возобновлению.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации 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 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной 22 января 2022 г. обществом налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) за 2021 год, с объектом налогообложения «доход», в которой был продекларирован доход 2 408 584 рублей и УСН по ставке 6 % к уплате в размере 72 257 рублей (с учетом уплаченных страховых взносов). По результатам проверки составлен акт от 7 июня 2022 г. № 4757 и принято оспариваемое решение от 29 июля 2022 г. № 5123, согласно которому ООО «УСПЕХ и Н» доначислен налог в размере 3 254 088 рублей, пени в размере 165 885,85 рублей; общество

привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в размере 160 742 рублей.

Основанием для доначисления УСН, пени и штрафа стали следующие обстоятельства.

Никифоров К.Е., владеющий долей в уставном капитале ООО «УСПЕХ и Н» в размере 99 %, вышел 22 августа 2020 г. из состава участников общества в порядке статьи 26 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В счет оплаты действительной стоимости доли, по договору от 4 марта 2021 г. ООО «УСПЕХ и Н» передало Никифорову К.Е. объекты недвижимости – 2 нежилых помещения (площадью 169,3 кв.м., по адресу: г. Москва, ш. Открытое, д. 17, корп. 1; площадью 213,7 кв.м., по адресу: г. Москва, ул. Борисовская, д. 23/7, стр. 1).

Уставный капитал общества составлял 10 000 рублей; вследствие чего номинальная стоимость доли Никифорова К.Е. равна 9900 рублей. На основании отчета от 8 февраля 2021 г. № 21-027, составленного ООО «ЛНСЭ», действительная стоимость доли вышедшего из ООО «УСПЕХ и Н» участника Никифорова К.Е. составляла 56 174 000 рублей; рыночная стоимость объектов недвижимого имущества, переданных Никифорову К.Е., соответствовала 54 991 000 рублей.

По мнению налогового органа, из положений статей 39, 248, 249, 251, 268, 346¹⁵ НК РФ следует, что в результате указанных операций, с учетом остаточной стоимости данного недвижимого имущества, ООО «УСПЕХ и Н» получило, но не продекларировало за 2021 год облагаемый по УСН доход, равный 54 966 098 рублей, что повлекло доначисление в оспариваемом решении от 29 июля 2022 г. № 5123 налога в размере 3 254 088 рублей, соответствующих пеней и санкций.

Отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, суды, учитывая в том числе положения статей Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», статей 38, 39, 248, 249, 250, 251, 257, 268, 346¹⁵ НК РФ, пришли к выводам, что в случае, если стоимость имущества, передаваемого участнику хозяйственного общества (54 991 000 рублей), превышает первоначальный взнос данного участника (9900 рублей), то сумма указанного превышения признается реализацией имущества и включается в состав доходов при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Между тем по настоящему делу необходимо учесть следующие обстоятельства.

Статьи 346¹⁴ (пункт 1), 346¹⁵ (пункт 1) НК РФ предусматривают, что объектом налогообложения по УСН признаются либо доходы; либо доходы, уменьшенные на величину расходов. При определении объекта налогообложения по УСН учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных данным Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Как следует из статьи 41 НК РФ, доходом признается именно экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы

физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» данного Кодекса (пункт 1).

В вышеназванном Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21 января 2025 г. № 2-П отмечается, что указанные нормативные положения хотя и являются общими по отношению к содержащимся в части второй Налогового кодекса Российской Федерации конкретным налогам, формулируя, в частности, единые для различных видов налога понятия, однако подлежат применению с учетом особенностей экономической природы конкретного налога и его нормативного регулирования, существенных элементов налога, в том числе объекта налогообложения и налоговой базы. Упрощенная система налогообложения, являясь специальным налоговым режимом, предусматривающим освобождение от уплаты отдельных налогов, а также ряд иных преимуществ для налогоплательщиков, – притом что применение этого режима в целом и одного из его видов осуществляется по выбору налогоплательщика (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2014 г. № 62-О, от 30 мая 2024 г. № 1163-О и др.) – вместе с тем не утрачивает связь с общей системой налогообложения, в том числе в части определения доходов, и заимствует ряд элементов, необходимых для исчисления и уплаты соответствующего налога, из регулирования налога на прибыль организации. В частности, упрощенная система налогообложения предполагает обложение дохода налогоплательщика, определяемого в порядке, установленном для налога на прибыль организаций, т.е. экономической выгоды в денежной или натуральной форме, которую он получил в налоговом периоде в процессе осуществления предпринимательской деятельности, с учетом возможности учесть при расчете налоговой базы отдельные расходы.

Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что и в отсутствие специальных правил в налоговом законодательстве особое значение приобретает определение дохода налогоплательщика, который во всяком случае не может определяться по стоимости выбывшего имущества, т.е. исходя из размера имущественных потерь налогоплательщика. Вместе с тем,

поскольку это также прямо не исключено действующим законодательством, экономическая выгода такого налогоплательщика может быть определена по полученному им имущественному благу в виде доли вышедшего участника, фактическая стоимость которой может даже превышать фактическую стоимость переданного имущества.

Конституционным Судом Российской Федерации в том числе постановлено, что федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, - внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления. Впредь до внесения в действующее правовое регулирование необходимых изменений передача (отчуждение) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику предполагает необходимость обложения налогом экономической выгоды такого налогоплательщика в виде действительной (рыночной) стоимости доли, определяемой в установленном порядке на момент после перехода ее к налогоплательщику. При этом в случае, если срок исполнения указанной налоговой обязанности общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, наступил до вступления в силу настоящего Постановления, к нему в связи с ее неисполнением не применяются меры налоговой ответственности.

Соответственно, законность оспариваемого решения налогового органа от 29 июля 2022 г. № 5123 подлежит оценке с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

В связи с тем, что по настоящему делу имеют место существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, обжалуемые судебные акты подлежат отмене согласно

части 1 статьи 291¹⁴ АПК РФ с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ – 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 6 февраля 2023 г. по делу № А40-244851/2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 апреля 2023 г. и постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 сентября 2023 г. по указанному делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий судья

Ю.Г. Иваненко

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин