

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-ЭС22-21205

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

31.01.2023

Дело № А32-30180/2021

Резолютивная часть определения объявлена 25.01.2023

Полный текст определения изготовлен 31.01.2023

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

председательствующего судьи Иваненко Ю.Г.,

судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Абитерно» на постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.03.2022 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.07.2022 по делу № А32-30180/2021 Арбитражного суда Краснодарского края

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Абитерно» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по г. Краснодару от 19.02.2021 № 13/466 о доначислении

1 879 075 руб. налога на прибыль организаций и начислении 147 695 руб. 31 коп. пеней за 1 квартал 2020 года.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Абитерно» –
Вертинская И.С., Шрамко И., Яременко О.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по г. Краснодару –
Безруков Д.В., Денисаев М.А., Коваленко А.В., 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:

по результатам проведенной в отношении общества с ограниченной
ответственностью «Абитерно» (далее – общество, налогоплательщик,
заявитель) камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации
по налогу на прибыль организаций за 3 месяца 2020 года Инспекцией
Федеральной налоговой службы № 5 по г. Краснодару (далее – налоговый
орган, инспекция) составлен акт от 30.10.2020 № 13/7082 и вынесено решение
от 19.02.2021 № 13/466 об отказе в привлечении общества к ответственности
за совершение налогового правонарушения. Названным решением обществу
доначислен налог на прибыль организаций в размере 1 879 075 руб., уменьшен
убыток за 2020 год в сумме 13 890 922 руб., а также предложено уплатить пени
за несвоевременную уплату налога на прибыль организаций в сумме
147 695 руб. 31 коп.

Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю
решением от 07.06.2021 № 24-12-750 оставило указанное решение инспекции
без изменения.

Не согласившись с результатами камеральной налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 19.02.2021 № 13/466 недействительным.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 27.12.2021 заявление общества удовлетворено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.03.2022 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования общества отказано.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 29.07.2022 оставил судебный акт суда апелляционной инстанции без изменения.

Общество обратилось в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит отменить принятые по делу судебные акты арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 22.12.2022 кассационная жалоба общества 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.

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 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

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 обжалуемые судебные акты подлежащими отмене в силу следующего.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в период применения упрощенной системы налогообложения (с 10.08.2018 по 01.01.2020) налогоплательщиком учреждено общество с ограниченной ответственностью «Омега Салгир» (далее – дочерняя компания, общество «Омега Салгир») с уставным капиталом в размере 10 000 000 руб.

В качестве оплаты уставного капитала при учреждении дочерней компании налогоплательщик внес денежные средства в размере 639 000 руб. и 24 объекта основных средств (недвижимое имущество). В числе названных объектов 12 объектов ранее были приобретены обществом у публичного акционерного общества «Симферопольский консервный завод» (далее – завод) по договору купли-продажи от 24.09.2018 № 2, а 12 объектов – внесены в качестве вклада в уставный капитал общества его участниками Гармаш Н.Н. и Медведевой Ю.В., которыми данное имущество ранее было приобретено у завода по договорам купли-продажи от 09.10.2018 № 3 и от 21.09.2018 № 1.

Впоследствии доля в уставном капитале общества «Омега Салгир» отчуждена налогоплательщиком в пользу третьего лица на основании договора купли-продажи от 23.12.2019 за 10 000 000 руб. Оплата по данному договору общества в 2019 году не поступала.

С 01.01.2020 общество применяет общую систему налогообложения.

Выручка от реализации доли в уставном капитале дочерней компании в размере 10 000 000 руб. на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 346²⁵

Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) учтена налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль за 2020 год.

Одновременно, на основании подпункта 2¹ пункта 1 статьи 268 и подпункта 2 пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса при исчислении налога на прибыль в представленной декларации обществом также учтены расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале, в общем размере 23 929 011 руб.

Основанием для доначисления налога на прибыль и уменьшения заявленного за 2020 год убытка послужил вывод налогового органа о неправомерном включении в состав расходов затрат на приобретение доли в уставном капитале общества «Омега Салгир», мотивированный тем, что подпункт 2 пункта 2 статьи 346²⁵ Налогового кодекса не позволяет учесть при переходе на общую систему налогообложения расходы, не оплаченные в период применения упрощенной системы налогообложения, в тех случаях, когда налогоплательщик применял объект налогообложения «доходы». Как полагал налоговый орган, названная норма Налогового кодекса позволяет учесть такие расходы только в случае, если налогоплательщик в период применения упрощенной системы налогообложения применял объект налогообложения «доходы минус расходы».

По мнению инспекции общество также не понесло расходов на приобретение имущества, внесенного в уставный капитал дочернего общества его участниками – Гармаш Н.Н. и Медведевой Ю.В., поскольку данное имущество было получено обществом путем осуществления вклада в его уставный капитал, то есть безвозмездно.

Удовлетворяя требования налогоплательщика и признавая недействительным решение инспекции, суд первой инстанции руководствовался положениями подпункта 1 пункта 2 статьи 346²⁵, подпункта 2¹ пункта 1 статьи 268 и подпункта 2 пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса и исходил из того, что возможность вычета расходов на приобретение доли в уставном капитале при исчислении налога на прибыль организаций

не ставится в зависимость от порядка формирования объекта налогообложения, ранее применявшегося налогоплательщиком при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения.

При этом суд отклонил довод налогового органа относительно недопустимости учета в составе расходов при исчислении налога на прибыль стоимости имущества, внесенного в уставный капитал участниками общества, отметив, что в указанной части налогоплательщиком в состав расходов включена остаточная стоимость полученных основных средств, возможность определения которой при переходе с упрощенной системы налогообложения на общую систему прямо предусмотрена пунктом 3 статьи 346²⁵ Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции не согласился с указанной позицией суда первой инстанции, придя к выводу о том, что подпункт 2 пункта 2 статьи 346²⁵ Налогового кодекса позволяет учесть при переходе на общую систему налогообложения расходы, не оплаченные в период применения упрощенной системы, только в тех случаях, когда налогоплательщик применял объект налогообложения «доходы минус расходы». При этом суд апелляционной инстанции признал обоснованным довод инспекции о том, что у налогоплательщика отсутствовали реальные расходы в отношении имущества, внесенного учредителями при формировании уставного капитала, поскольку общество фактически не понесло затрат на приобретение долей в данной части.

Кроме того, судом апелляционной инстанции указано, что в рассматриваемом случае налогоплательщик создал ситуацию для получения необоснованной налоговой выгоды, поскольку при внесении имущества в уставный капитал дочернего общества его стоимость составляла 23 929 011 руб., в то время как отчуждение доли в уставном капитале дочернего общества произведено за 10 000 000 руб. в пользу взаимозависимого с налогоплательщиком лица. Таким образом, фактически имело место

внутреннее перемещение активов и перераспределение долей участников внутри группы компаний между аффилированными между собой лицами.

Арбитражный суд кассационной инстанции согласится с такими выводами суда апелляционной инстанции.

Однако выводы арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций не могут быть признаны правомерными.

В силу пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в силу статьи 247 Налогового кодекса признается прибыль, полученная налогоплательщиком и определяемая для российских организаций как полученные ими доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов – обоснованных и документально подтвержденных затрат. Под обоснованными расходами при этом понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса).

В отношении операций по реализации акций и долей в уставном капитале подпунктом 2¹ пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса прямо предусмотрено, что налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

Из содержания приведенных положений следует, что при взимании налога на прибыль российских организаций налогообложению подлежит полученный налогоплательщиком положительный финансовый результат

его деятельности. По общему правилу обязанность по уплате налога на хозяйствующего субъекта – российскую организацию возлагается исходя уровня дохода, извлеченного при ведении экономической деятельности, после вычета всех расходов, сопутствующих ведению указанной деятельности и необходимых для ее осуществления.

Возможность вычета расходов при исчислении налога на прибыль организаций связана с обеспечением равного и экономически обоснованного налогообложения, учитывающего фактическую способность хозяйствующего субъекта к уплате налога, в связи с чем отказ в вычете расходов, понесенных налогоплательщиком для получения дохода, не может носить произвольного характера.

При этом общий подход об определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций исходя из разницы между доходами и расходами (извлеченной прибыли) в полной мере распространен законодателем на операции налогоплательщиков, связанные с вложением инвестиций в деятельность других хозяйствующих субъектов (приобретение и продажа акций и долей). Право на вычет соответствующих расходов налогоплательщик получает в том налоговом (отчетном) периоде, в котором в состав налогооблагаемой прибыли включаются доходы от отчуждения акций и долей.

То обстоятельство, что расходы на приобретение долей в уставном капитале были понесены организацией в период применения упрощенной системы налогообложения, не является препятствием для их последующего учета при исчислении налога на прибыль после перехода лица на общую систему налогообложения, поскольку такое ограничение не предусмотрено законом (статьи 270, 346²⁵ Налогового кодекса).

Поскольку подпункт 1 пункта 2 статьи 346²⁵ Налогового кодекса требует от организации, перешедшей на общую систему налогообложения, признать в составе доходов, облагаемых налогом на прибыль, суммы выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), произошедшей в период применения упрощенной

системы налогообложения, но не оплаченной ко дню изменения налогового режима, то, следуя принципу соотносимости доходов и расходов (абзац второй пункта 1 статьи 272 Налогового кодекса), необходимо признать, что в таком случае налогоплательщик не может быть ограничен в праве уменьшить признанные им доходы на относящиеся к их получению расходы. Иное приводило бы к произвольному налогообложению.

Данный вывод согласуется с правовой позицией, выраженной в пункте 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26² и 26⁵ Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

При рассмотрении настоящего дела судами установлено и не оспаривалось инспекцией, что при исчислении налога на прибыль за 2020 год общество включило в состав налогооблагаемых доходов выручку, причитавшуюся от отчуждения долей в уставном капитале дочернего общества.

Расходы, связанные с приобретением долей, понесены в период применения упрощенной системы налогообложения, но не относятся к выручке (доходам), которая облагалась в рамках специального налогового режима. Напротив, указанные расходы соотносятся с доходом от продажи долей, который подлежит налогообложению в рамках общей системы налогообложения.

Следовательно, вопреки позиции инспекции, поддержанной судами апелляционной и кассационной инстанций, общество было вправе уменьшить признанный им доход от операций с долями дочернего общества на соответствующие расходы.

Нельзя согласиться с выводами судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что при определении величины расходов налогоплательщика, связанных с приобретением акций и долей, не может учитываться стоимость (остаточная стоимость) имущества, внесенного в уставный капитал дочернего общества.

Положениями пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса предусмотрены особенности определения доходов и расходов налогоплательщика – эмитента при размещении эмитированных акций (долей, паев).

Как определено данной нормой, стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства (абзацы второй и четвертый подпункта 2 пункта 1).

В случае перехода с упрощенной на общую систему налогообложения остаточная стоимость имущества определяется по правилам пункта 3 статьи 346²⁵ Налогового кодекса.

Таким образом, в случае инвестирования налогоплательщиком собственного имущества в создание юридического лица (дочернего общества) именно осуществленные налогоплательщиком вложения признаются расходами на приобретение акций и долей. Величина расходов, учитываемых для целей налогообложения, при этом определяется исходя из остаточной стоимости, учитывающей накопленный износ имущества ко дню его передачи вновь созданной организации (дочернему обществу) и подтвержденной документально.

Заявителем представлен расчет остаточной стоимости имущества, внесенного в качестве вклада в уставный капитал дочернего общества, согласно которому стоимость объектов, приобретенных налогоплательщиком непосредственно у завода, составила 7 680 138 руб. 42 коп., а стоимость объектов, приобретенных у завода участниками общества Гармаш Н.Н. и Медведевой Ю.В. и затем внесенных в уставный капитал налогоплательщика – 15 609 872 руб. 39 коп.

По результатам налоговой проверки инспекцией данный расчет не оспаривался, документальное подтверждение указанных расходов предметом спора также не являлось.

Принимая во внимание изложенное, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что налогоплательщиком подтверждены заявленные к вычету расходы на приобретение доли в уставном капитале дочернего общества.

Высказанные в постановлениях арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций суждения о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды при совершении операций с долями в уставном капитале дочернего общества также не могут быть признаны правомерными.

Рассматривая дело в рамках производства по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, по правилам главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд согласно части 4 статьи 200 упомянутого Кодекса проверяет законность оспариваемого ненормативного правового акта или его отдельных положений.

При этом обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле. Если иное не предусмотрено законом, суд не связан правовой

квалификацией спорных отношений и вправе признать оспоренное решение законным (незаконным) со ссылкой на нормы права, не указанные в данном решении (часть 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, пункт 15 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).

Таким образом, при рассмотрении дела суд вправе вынести на обсуждение сторон спора вопросы, не являвшиеся предметом исследования при принятии оспариваемого ненормативного правового акта, предложить сторонам представить недостающие сведения о фактах, дать их правовую оценку, если это необходимо для уточнения обстоятельства дела и правильного разрешения спора по существу.

Однако судебное разбирательство не должно подменять собой стадию осуществления мероприятий налогового контроля, что имело бы место в случае, когда в обоснование принятого решения налоговый орган ссылается на принципиально иной круг обстоятельств, которые не связаны с первоначальными основаниями принятия решения по результатам налоговой проверки, не выяснялись в ходе ее проведения и в отношении которых налогоплательщику не было предоставлено право заявить возражения в установленном законом порядке.

В данном случае основанием доначисления налога на прибыль организаций послужило исключительно несогласие налогового органа с наличием у налогоплательщика как такового права на вычет расходов, понесенных в период применения упрощенной системы налогообложения.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция не предъявляла к обществу претензии, связанные с отсутствием деловой цели в совершенных налогоплательщиком операциях, с наличием признаков

манипулирования ценами в поведении налогоплательщика для получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, настоящий спор носил исключительно методологический характер. Доводы о получении обществом необоснованной налоговой выгоды впервые заявлены инспекцией только в ходе рассмотрения дела в суде апелляционной инстанции и носили характер предположений, которые не являлись предметом исследования в ходе налоговой проверки.

Отменяя решение суда первой инстанции по мотивам, связанным с получением обществом необоснованной налоговой выгоды, суд апелляционной инстанции признал решение инспекции законным по основаниям, по которым обществу доначисления не производились и которые не являлись предметом полноценного рассмотрения налогового органа по правилам статьи 101 Налогового кодекса, что не может быть признано правомерным.

В нарушение части 1 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд кассационной инстанции не устранил допущенные судом апелляционной инстанции нарушения норм материального и процессуального права.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение арбитражного суда первой инстанции по данному делу – подлежит оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 167, 176, 291¹¹–291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.03.2022 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.07.2022 по делу № А32-30180/2021 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 27.12.2021 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

Ю.Г. Иваненко

Судьи

Т.В. Завьялова

Д.В. Тютин