ВЕРХОВНЫЙ СУД
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 4-КГ18-6

К А С С А Ц И О Н Н О Е О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва 15 мая 2018 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе
председательствующего Зинченко И.Н.
судей Горчаковой Е.В. и Борисовой Л.В.
рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Михайленко Владимира Ивановича на решение Королёвского городского суда Московской области от 24 октября 2016 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Московского областного суда от 31 мая 2017 г. по административному делу по административному исковому заявлению Михайленко В.И. о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Московской области от 15 марта 2016 г. № 11-09Р/10199.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Горчаковой Е.В., объяснения представителя административного истца Волчека М.С., поддержавшего доводы кассационной жалобы, возражения на жалобу представителей административного ответчика Денисаева М.А. и Сайкиной Е.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Михайленко В.И. представил первичную налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ за 2014 год, согласно которой заявлен доход в общей сумме [redacted] руб., состоящий из:
- дохода в виде выплаты действительной стоимости уставного капитала, полученного при выходе из состава участников (учредителей) ООО «МИТ-Консалтинг», в сумме [redacted] руб.;
- дохода от продажи [redacted] нежилых помещений в сумме [redacted] руб.

При определении налогооблагаемой базы суммы полученного дохода за 2014 год уменьшены Михайленко В.И. на сумму расходов в размере [redacted] а именно:

- расходов, направленных на приобретение дохода в натуральной форме, полученного Михайленко В.И. при выходе из ООО «МИТ-Консалтинг», в сумме [redacted] руб.;
- расходов, принимаемых к вычету при продаже нежилых помещений по договору от 9 апреля 2014 г., в сумме [redacted] руб., выплаченной в виде действительной стоимости ООО «МИТ-Консалтинг».

Таким образом, налогоплательщиком при расчёте налоговой базы и суммы налога на доходы, облагаемой по ставке 13 %, указан подлежащий налогообложению доход в размере [redacted] руб., заявлены налоговые вычеты в том же размере, а сумма налога на доходы, подлежащая уплате в бюджет, составила 0 руб.

В дальнейшем Михайленко В.И. представил уточнённую налоговую декларацию за этот же налоговый период, согласно которой доход составил [redacted] руб. и заявлен только по сделке от продажи нежилых помещений, полученных в собственность в результате выхода из состава ООО «МИТ-Консалтинг» и выплаты ему действительной стоимости доли в виде нежилых помещений. В расходах, связанных с получением доходов от продажи имущества, отражена действительная стоимость доли в уставном капитале названного общества в той же сумме.

По результатам камеральной налоговой проверки уточнённой налоговой декларации налоговой инспекцией составлен акт от 9 ноября 2015 г. и выявлено неправомерное уменьшение налогооблагаемой базы в связи с неверным толкованием норм статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей в редакции до вступления в силу Федерального закона от 8 июня 2015 г. № 146-ФЗ (далее НК РФ), а именно налогоплательщиком неправомерно заявлен имущественный налоговый вычет в сумме [redacted] руб. в связи с полученным доходом в виде действительной стоимости доли при выходе из ООО «МИТ-Консалтинг».

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Московской области от 15 марта 2016 г. № 11-09Р/10199, оставленным без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 10 июня 2016 г. № 07-12/38463, за неуплату налогоплательщиком сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы Михайленко В.И. привлечён к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде штрафа в размере 215 767,92 руб., ему начислена недоимка по налогу в размере 10 788 396 руб. и 798 071,59 руб. пени (далее – Решение налогового органа), при этом в силу статей 112 и 114 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым органом применены смягчающие ответственность обстоятельства, в результате чего штраф снижен в 10 раз.

Полагая, что Решение налогового органа противоречит положениям законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и незаконно возлагает обязанность по уплате налога, пени и штрафа, Михайленко В.И., выполнив требование о досудебном разрешении налогового спора, обжаловал его в Королёвский районный суд Московской области, считая, что получение им имущества на общую сумму [redacted] руб. в порядке натуральной выплаты действительной стоимости его доли в связи с выходом из состава участников ООО «МИТ-Консалтинг» не является доходом, поскольку ему возвращена доля, равная сумме затрат на её приобретение, при этом имущественное состояние налогоплательщика не изменилось.

Решением Королёвского городского суда Московской области от 24 октября 2016 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Московского областного суда от 31 мая 2017 г., административному истцу отказано в удовлетворении требований.

Определением судьи Московского областного суда от 25 октября 2017 г. Михайленко В.И. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2017 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 19 марта 2018 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

В кассационной жалобе, поданной Михайленко В.И. в Верховный Суд Российской Федерации, ставятся вопросы об отмене состоявшихся судебных актов ввиду неправильного применения норм материального права и о направлении дела на новое рассмотрение.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов (статья 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия считает, что такие нарушения норм материального права судебными инстанциями допущены.

Отказывая в удовлетворении требований Михайленко В.И., суды исходили из того, что оспариваемое решение вынесено налоговой инспекцией в пределах своей компетенции и с соблюдением порядка привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, соответствует требованиям статьи 220 НК РФ, признав оценочную стоимость переданного административному истцу недвижимого имущества ([redacted] руб.) в счёт

выплаты ему действительной стоимости доли в связи с выходом из состава участников ООО «МИТ-Консалтинг доходом, подлежащим налогообложению.

Между тем позиция судов первой и второй инстанций основана на неправильном применении норм материального права, регулирующих возникшие отношения.

Права и обязанности участников общества с ограниченной ответственностью определяет Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», статья 26 которого регламентирует вопросы выхода участника общества из общества путём отчуждения доли обществу независимо от согласия других его участников или общества, если это предусмотрено уставом общества.

Федеральный законодатель в случае выхода участника общества из общества в соответствии с указанной статьёй обязывает общество выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли в уставном капитале общества, определяемую на основании данных бухгалтерской отчётности общества за последний отчётный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества, или с согласия этого участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости либо в случае неполной оплаты им доли в уставном капитале общества действительную стоимость оплаченной части доли (пункт 6.1 статьи 23 поименованного федерального закона).

Пунктом 1 статьи 38 НК РФ определено, что объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Под имуществом в названном кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (пункт 2 той же статьи).

Отношения в сфере налогообложения доходов физических лиц регулируются главой 23 НК РФ, согласно положениям которой налог на доходы физических лиц – это соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (статья 225), объекты налогообложения - доход, полученный от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункта 1 статьи 209 НК РФ).

Статьёй 210 этого же кодекса установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах (пункт 1). Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 кодекса (то есть в размере 13 процентов), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов,

предусмотренных статьями 218 - 221 кодекса, с учётом особенностей, установленных главой 23 кодекса (пункт 3).

Так, статьёй 220 НК РФ предусмотрено, что при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 упомянутого кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в том числе при продаже имущества, а также доли (долей) в нём, доли (её части) в уставном капитале организации или вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с приобретением этого имущества (подпункт 1 пункта 1 и подпункт 2 пункта 2 указанной статьи).

Как следует из содержания главы 23 НК РФ, она не содержит предписаний, устанавливающих порядок налогообложения налогом на доходы физических лиц сумм, получаемых физическими лицами - участниками общества при выбытии из состава участников общества.

Вместе с тем федеральный законодатель определил общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов, установив в статье 41 главы 7 об объектах налогообложения общие принципы определения доходов, исходя из которых доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её 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».

Статьёй 3 НК РФ предусмотрено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункты 3 и 7).

С учётом изложенного, принимая во внимание отсутствие специальных норм, устанавливающих порядок определения налоговой базы при выплате участнику общества действительной стоимости его доли при выходе из общества, к возникшим правоотношениям подлежали применению положения статьи 41 НК РФ, следовательно, налогооблагаемой базой является экономическая выгода в виде разницы между стоимостью оплаченной доли в уставном капитале общества и действительной стоимостью доли, выплаченной налогоплательщику при его выходе из общества.

Приведённое толкование налоговых предписаний, определяющих доход физических лиц, подлежащий налогообложению, согласуется с правовой позицией Президиума Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 22 июля 2015 г. № 8-ПВ15, которая не была учтена при рассмотрении настоящего административного дела, следовательно, судом первой инстанции неправильно применены нормы материального права.

В силу пункта 3 части 3 статьи 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации неправильным применением норм

материального права является неправильное истолкование закона, в том числе без учёта правовой позиции, содержащейся в постановлениях Президиума Верховного Суда Российской Федерации.

Неправильное применение норм материального права повлекло неправильное установление обстоятельств, имеющих значение для дела.

В связи с тем, что при выходе участника из состава общества ему возвращается часть вклада (взноса), внесённого (приобретённого) им ранее, правовое значение для правильного разрешения заявленных требований имеет соотношение стоимости переданного имущества (выплаченных денежных средств) и размер взноса этого участника в уставный капитал.

Если участнику передаётся имущество (выплачиваются денежные средства) в пределах суммы, равной взносу этого участника в уставный капитал или равной сумме затрат на приобретение доли в уставном капитале, экономическая выгода (доход) у участника отсутствует, поскольку данные средства не увеличивают имущественное состояние участника.

Напротив, когда участнику при выходе из состава общества выплачиваются денежные средства (передаётся имущество) в размере, превышающем размер его вклада в уставной капитал или размер средств, потраченных им на приобретение доли в уставном капитале, у участника возникает доход (экономическая выгода), который подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Однако суд не выяснил, возник ли у Михайленко В.И. доход (экономическая выгода) в связи с полученным имуществом при выходе из состава участников ООО «МИТ-Консалтинг», не проверил утверждения административного истца о том, что полученное им имущество в счёт выплаты действительной стоимости его доли в связи с выходом из состава участников общества не является его доходом, поскольку стоимость имущества равна размеру взноса в уставной капитал общества, данные обстоятельства не включены в круг обстоятельств, подлежащих доказыванию.

Между тем в силу прямого указания федерального законодателя, содержащегося в части 3 статьи 62 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле. При этом суд не связан основаниями и доводами заявленных требований по административным делам об оспаривании решений, действий (бездействия), соответственно принятых или совершённых органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами и организациями, наделёнными отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностными лицами, государственными или муниципальными служащими.

При таком положении состоявшиеся по делу судебные акты являются незаконными.

Судебная коллегия, установив, что допущенные нарушения норм материального права являются существенными, повлекли принятие незаконных судебных актов, без отмены которых невозможны восстановление и защита прав и законных интересов Михайленко В.И., считает необходимым их отменить и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции в ином составе судей, поскольку Судебная коллегия по имеющимся материалам дела не может принять новое решение.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

решение Королёвского городского суда Московской области от 24 октября 2016 г. и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Московского областного суда от 31 мая 2017 г. отменить.

Административное дело по административному исковому заявлению Михайленко В.И. о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Московской области от 15 марта 2016 г. № 11-09Р/10199 направить на новое рассмотрение в Королёвский городской суд Московской области в ином составе судей.

Председательствующий

Судьи