



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 56-КГ18-22

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

город Москва

17 августа 2018 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего

Хаменкова В.Б.,

судей

Калининой Л.А. и Корчашкиной Т.Е.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Чернявской Елены Викторовны на решение Шкотовского районного суда Приморского края от 23 января 2017 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Приморского краевого суда от 8 июня 2017 года по делу по административному исковому заявлению Чернявской Елены Викторовны о признании незаконным решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Приморскому краю от 26 июля 2016 года № 0562257.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Хаменкова В.Б., объяснения представителя Чернявской Е.В. – Ковалёва О.Н., поддержавшего доводы кассационной жалобы, возражения против удовлетворения кассационной жалобы представителей межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Приморскому краю Рымарева А.В., Денисаева М.А., Лялякиной И.А., Штейн Е.Б., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Чернявская Е.В. обратилась в суд с административным иском о признании незаконным решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Приморскому краю (далее – МИФНС № 1 по Приморскому краю, налоговая инспекция) от 26 июля 2016 года № 0562257, в апелляционном порядке оставленное без изменения, которым доначислен налог на доходы физических лиц, начислена пеня, а также заявитель на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за совершение налогового правонарушения привлечена к ответственности в виде штрафа.

В обоснование своих требований заявитель сослалась на то, что получение имущества в порядке натуральной выплаты действительной стоимости ее доли в связи с выходом из состава участников общества с ограниченной ответственностью «Экомет» (далее – ООО «Экомет», Общество) не является ее доходом, поскольку возвращена доля, денежная оценка которой не превышает сумму затрат на ее приобретение, при этом имущественное состояние налогоплательщика не изменилось. Полагает, что оспариваемое решение противоречит законодательству Российской Федерации о налогах и сборах и незаконно возлагает на нее обязанность по уплате налога, пени и штрафа.

Решением Шкотовского районного суда Приморского края от 23 января 2017 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Приморского краевого суда от 8 июня 2017 года, административный иск оставлен без удовлетворения.

Определением судьи Приморского краевого суда от 30 октября 2017 года Чернявской Е.В. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Чернявская Е.В. просит об отмене решения Шкотовского районного суда Приморского края от 23 января 2017 года и апелляционного определения судебной коллегии по административным делам Приморского краевого суда от 8 июня 2017 года.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 28 июня 2018 года кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

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 и

возражений на нее, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судами первой и апелляционной инстанций при рассмотрении настоящего дела допущены такого рода нарушения.

Как следует из материалов дела, Чернявская Е.В. с 1 декабря 2006 года по 3 июня 2013 года являлась участником ООО «Экомет» с долей в уставном капитале действительной стоимостью [REDACTED] руб. На основании заявления административного истца от 5 февраля 2013 года о выходе из состава участников Общества с выплатой стоимости доли общим собранием участников юридического лица принято решение от 29 марта 2013 года о выплате Чернявской Е.В. действительной стоимости доли путем выдачи ей в натуре имущества стоимостью [REDACTED] руб. Соглашением от 1 ноября 2013 года о прекращении взаимных обязательств зачетом встречных однородных требований погашена задолженность Общества перед заявителем на сумму [REDACTED] руб.

В налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2013 год Чернявская Е.В. отразила доход от продажи доли в уставном капитале Общества в размере [REDACTED] руб. и заявила налоговый вычет в том же размере.

Налоговой инспекцией проведена выездная налоговая проверка в отношении Чернявской Е.В. по вопросу уплаты налога на доходы физических лиц за 2013–2014 годы, по результатам которой составлен акт от 14 июня 2016 года № 0561171 и принято решение от 26 июля 2016 года № 0562257, оставленное без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 27 сентября 2016 года № 13-10/26047, о доначислении налога на доходы физических лиц в сумме 3 630 250 руб., начислении пени в сумме 809 969 руб. и привлечении заявителя на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за совершение налогового правонарушения к ответственности в виде штрафа в размере 72 605 руб. Согласно решению налоговой инспекции налогоплательщик неправомерно заявила налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц, связанный с продажей доли в уставном капитале ООО «Экомет», в сумме [REDACTED] руб. и не исчислила, не уплатила данный налог с дохода в виде получения действительной стоимости доли в уставном капитале Общества.

Не согласившись с названным решением налогового органа, Чернявская Е.В. обратилась в суд с административным иском и сослалась на то, что в силу закона при выходе участника из состава общества ему возвращается ранее внесенный вклад. Если участнику возвращается стоимость имущества (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, а лишь видоизменяют его. Административный истец указала, что получение ею при выходе из состава Общества имущества и денежных средств на общую сумму [REDACTED] руб. в порядке натуральной выплаты действительной стоимости ее

доли в уставном капитале Общества, составляющей ■■■ руб., не является доходом, поскольку заявителю фактически возвращены средства, не превышающие сумму затрат на приобретение данной доли, при этом отсутствует экономическая выгода, имущественное состояние налогоплательщика не изменилось и нет оснований для уплаты налога.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, 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. Применение налогового вычета возможно только при продаже доли в уставном капитале общества, а при выходе участника из общества выплаченная ему действительная стоимость доли подлежит обложению налогом на доходы физических лиц на общих основаниях, то есть как доход физических лиц в размере полной действительной стоимости данной доли.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации такие выводы судебных инстанций считает основанными на неправильном применении норм материального права.

Права и обязанности участников общества с ограниченной ответственностью определяет Федеральный закон от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Федеральный закон от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ, Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Статья 26 названного федерального закона закрепляет право участника общества выйти из общества путем отчуждения доли обществу независимо от согласия других его участников или общества, если это предусмотрено уставом общества.

В соответствии с пунктом 6¹ статьи 23 Федерального закона от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ в случае выхода участника общества из общества в соответствии со статьей 26 данного федерального закона его доля переходит к обществу. Общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли в уставном капитале общества, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный 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.

Налоговым кодексом Российской Федерации 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 (пункты 1 и 2 статьи 38).

Налогообложение физических лиц в Российской Федерации регулируется главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно положениям которой объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный от источников в Российской Федерации и (или) от источников за ее пределами (пункт 1 статьи 209).

В соответствии со статьей 210 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 названного 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 данного кодекса, с учетом особенностей, установленных его 23 главой (пункт 3).

Так, статьей 220 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 указанного кодекса налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в том числе при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале организации или вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (подпункт 1 пункта 1 и подпункт 2 пункта 2).

Глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений) прямо не устанавливает порядок обложения налогом на доходы физических лиц сумм, получаемых физическими лицами – участниками общества при выбытии из состава участников общества.

Вместе с тем федеральный законодатель установил общие правила исполнения обязанности по уплате налогов, предусмотрев в статье 41 главы 7 Налогового кодекса Российской Федерации, посвященной объектам налогообложения, общие принципы определения доходов, согласно которым доходом признается 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.

В силу положений статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации 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).

На основании изложенного и с учетом отсутствия специальных норм, устанавливающих порядок определения налоговой базы при выплате

участнику общества действительной стоимости его доли при выходе из общества, к спорным отношениям подлежали применению положения статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу которых 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.

Приведенное 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 года № 8ПВ15.

Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации неправильное применение норм материального права определяет как неправильное истолкование закона, в том числе без учета правовой позиции, содержащейся в постановлениях Президиума Верховного Суда Российской Федерации (пункт 3 части 3 статьи 310).

Неправильное применение судами первой и апелляционной инстанций в настоящем административном деле норм материального права повлекло, в свою очередь, неустановление обстоятельств, имеющих значение для дела.

Из приведенных выше положений законодательства прямо следует, что при выходе участника из состава общества ему возвращается вклад (взнос) (его часть), внесенный (приобретенный) им ранее. Если участнику передается 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.

Исключение составляют случаи, когда участнику при выходе из состава общества выплачиваются денежные средства (передается имущество) в размере, превышающем размер его вклада в уставный капитал или размер средств, потраченных им на приобретение доли в уставном капитале. При таких обстоятельствах имеются правовые основания сделать вывод о том, что у участника возникает доход (экономическая выгода), который подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Таким образом, правовое значение в настоящем административном деле для правильного разрешения заявленных истцом требований имеет соотношение стоимости переданного ей имущества (выплаченных денежных средств) и размер ее взноса в уставный капитал Общества.

Однако суд не выяснил, возник ли у Чернявской Е.В. доход (экономическая выгода) в связи с полученным имуществом и денежными средствами при выходе из состава участников ООО «Экомет», не проверил утверждение административного истца о том, что полученные имущество и денежные средства в счет выплаты действительной стоимости ее доли в связи с выходом из состава участников общества не являются доходом, поскольку не превышают размера взноса в уставный капитал общества.

В силу положений статьи 176 Кодекса административного

судопроизводства Российской Федерации решение суда должно быть законным и обоснованным.

В соответствии со статьей 9 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации законность и справедливость при рассмотрении и разрешении судами административных дел обеспечиваются соблюдением положений, предусмотренных законодательством об административном судопроизводстве, точным и соответствующим обстоятельствам административного дела правильным толкованием и применением законов и иных нормативных правовых актов, в том числе регулирующих отношения, связанные с осуществлением государственных и иных публичных полномочий, а также получением гражданами и организациями судебной защиты путем восстановления их нарушенных прав и свобод. Это выражается также в принятии предусмотренных Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации мер для всестороннего и полного установления и исследования всех фактических обстоятельств по административному делу в целях правильного его разрешения.

Судом в нарушение требований процессуального закона не установлены обстоятельства, имеющие существенное значение для правильного разрешения настоящего дела, что ставит под сомнение соблюдение принципов законности и справедливости, принятые по делу судебные акты нельзя признать законными.

С учетом того, что судами первой и апелляционной инстанций допущены ошибки в применении и толковании норм материального и процессуального права, которые повлияли на исход рассмотрения дела, принятые ими судебные акты подлежат отмене, дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции в ином составе судей.

Руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Шкотовского районного суда Приморского края от 23 января 2017 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Приморского краевого суда от 8 июня 2017 года отменить и дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции в ином составе судей.

Председательствующий

Судьи