



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 46-КАД21-1-К6

## КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

27 октября 2021 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Александрова В.Н.,

судей Абакумовой И.Д. и Калининой Л.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Лябаха Дмитрия Леонидовича на решение Самарского районного суда г. Самары от 4 марта 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Самарского областного суда от 30 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 10 сентября 2020 г. по материалам истребованного административного дела № 2а-266/2020 по административному исковому заявлению Лябаха Д.Л. к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Самарской области об оспаривании требования об уплате налога и пени.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Абакумовой И.Д., пояснения административного истца Лябаха Д.Л. и его представителя по доверенности Гогитидзе С.А., поддержавших доводы кассационной жалобы, возражения представителей по доверенности Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Самарской области Талыбова И.Р. и Суркина С.А., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Лябах Д.Л. обратился в суд с административным иском к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Самарской области (далее – МИФНС России № 18 по Самарской области, налоговый орган) о признании незаконным требования № 78342 об уплате налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2018 г. в сумме 8 111 411 руб. и пени по состоянию на 23 декабря 2019 г. в сумме 34 676,28 руб.

В обоснование указал, что оспариваемым требованием на него возлагается обязанность уплатить налог на доходы физических лиц, начисленный на полученную им в 2018 г. от общества с ограниченной ответственностью «Виконт-Экспресс» (далее – ООО «Виконт-Экспресс») действительную стоимость доли в уставном капитале названного юридического лица, принадлежавшей его отцу Лябаху Л.В. и полученной им в порядке наследования после смерти отца. Полагает, что указанный доход, как полученный от физического лица в порядке наследования, не подлежит налогообложению в соответствии с пунктом 18 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ).

Решением Самарского районного суда г. Самары от 4 марта 2020 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Самарского областного суда от 30 июня 2020 г. и кассационным определением судебной коллегии по административным делам Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 10 сентября 2020 г., в удовлетворении административного искового заявления Лябаху Д.Л. отказано.

В кассационной жалобе, поданной в Судебную коллегию по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, Лябах Д.Л. ставит вопрос о ее передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации на предмет отмены судебных актов как принятых судами с нарушением норм материального права.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 11 декабря 2020 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 17 мая 2021 г. кассационная жалоба передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы в судебном заседании Судебной коллегии по

административным делам Верховного Суда Российской Федерации извещены надлежащим образом.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли или могут повлиять 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 (часть 1 статьи 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы кассационной жалобы и возражения на нее, выслушав лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда полагает, что судами допущены такие нарушения.

Из материалов дела следует, что Лябах Д.Л. является наследником участника ООО «Виконт-Экспресс» Лябаха Л.В., умершего 23 июня 2016 г., в отношении 33,34 долей в уставном капитале названного хозяйственного общества, номинальной стоимостью [REDACTED] руб.

Внеочередным общим собранием участников ООО «Виконт-Экспресс» 27 июня 2017 г. принято решение не принимать в состав участников наследника умершего участника Лябаха Л.В. – Лябаха Д.Л. и выплатить ему действительную стоимость доли Лябаха Л.В. в уставном капитале.

Действительная стоимость наследуемой Лябахом Д.Л. доли составила [REDACTED] руб. и была выплачена административному истцу в октябре 2018 г.

В связи с выплатой указанной суммы ООО «Виконт-Экспресс» в МИФНС России № 18 по Самарской области представлена справка по форме 2-НДФЛ с указанием сведений о получении Лябахом Д.Л. в 2018 г. дохода в размере [REDACTED] руб. (код дохода 1542 – доходы в виде действительной стоимости доли в уставном капитале организации, выплачиваемые при выходе участника из организации).

На основании указанной справки налоговым органом Лябаху Д.Л. начислен налог на доходы физических лиц за 2018 г. в размере 8 111 411 руб., о чем через личный кабинет налогоплательщика направлено уведомление от 25 июля 2019 г. № 43524055 со сроком уплаты – не позднее 2 декабря 2019 г.

Поскольку налогоплательщик в установленный срок не исполнил обязанность по уплате налога, МИФНС России № 18 по Самарской области в его адрес направлено требование от 23 декабря 2019 г. об уплате НДФЛ в

указанном выше размере и пени в сумме 34 676,28 руб., установлен срок уплаты задолженности – до 10 февраля 2020 г.

Отказывая Лябаху Д.Л. в удовлетворении административного искового заявления о признании незаконным указанного требования налогового органа, суды исходили из того, что доход наследника умершего участника хозяйственного общества в виде действительной стоимости доли в уставном капитале, выплаченной ему в связи с отсутствием согласия участников такого общества на переход к нему этой доли, не относится к доходам, предусмотренным пунктом 18 статьи 217 НК РФ, не подлежащим налогообложению.

Между тем судами не учтено следующее.

В состав наследства участника общества с ограниченной ответственностью входит доля этого участника в уставном капитале соответствующего общества (абзац первый пункта 1 статьи 1176 Гражданского кодекса Российской Федерации) (далее также – ГК РФ).

Наследник, принявший наследство, независимо от времени и способа его принятия считается собственником наследственного имущества, носителем имущественных прав и обязанностей со дня открытия наследства вне зависимости от факта государственной регистрации прав на наследственное имущество и ее момента, если такая регистрация предусмотрена законом (статья 1152 ГК РФ, пункт 34 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 мая 2012 г. № 9 «О судебной практике по делам о наследовании»).

Вместе с тем, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, право частной собственности не является абсолютным, – в силу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с другими ее нормами, в частности статьями 17 (часть 3) и 19 (части 1 и 2), ограничения права собственности могут вводиться федеральным законом, если они необходимы для защиты других конституционно значимых ценностей, в том числе прав и законных интересов других лиц, отвечают требованиям справедливости, разумности и соразмерности (постановления от 16 июля 2008 г. № 9-П, 31 января 2011 г. № 1-П).

В пункте 1 статьи 1110 ГК РФ закреплено, что при наследовании имущество умершего (наследство, наследственное имущество) переходит к другим лицам в порядке универсального правопреемства, то есть в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент, если из правил названного кодекса не следует иное.

К иному Гражданский кодекс Российской Федерации в пункте 6 статьи 93 относит в том числе случай перехода доли в уставном капитале общества к наследникам граждан, являвшихся участниками общества.

Действующее правовое регулирование перехода доли (части доли) участника общества в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью к другому лицу учитывает природу хозяйственных обществ как организаций, основанных на экономическом самоопределении граждан и саморегулировании, и предоставляет участникам обществ с ограниченной ответственностью дополнительные гарантии своих имущественных прав, в частности, в виде получения согласия участников общества на переход унаследованной доли к наследнику, что отвечает принципу соблюдения баланса интересов юридического лица и наследника.

Исходя из смысла статьи 8<sup>1</sup> ГК РФ, пункта 12 статьи 21 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее также – Закон об обществах с ограниченной ответственностью), статьи 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» переход доли в уставном капитале общества подлежит государственной регистрации.

В случае, если предусмотренное в соответствии с пунктом 8 статьи 21 Закона об обществах с ограниченной ответственностью согласие участников общества на переход доли в уставном капитале не получено, эта доля переходит к обществу, что вытекает из положений пункта 5 и подпункта 5 пункта 7 статьи 23 Закона об обществах с ограниченной ответственностью. При этом регистрация права собственности на долю в уставном капитале общества за наследником не производится. Следовательно, наследник не становится участником общества и не может самостоятельно распорядиться долей.

В абзаце втором пункта 1 статьи 1176 ГК РФ установлено, что, если в соответствии с поименованным кодексом, другими законами или учредительными документами хозяйственного товарищества или общества либо производственного кооператива для вступления наследника в хозяйственное товарищество или производственный кооператив либо для перехода к наследнику доли в уставном капитале хозяйственного общества требуется согласие остальных участников товарищества или общества либо членов кооператива и в такой согласии наследнику отказано, он вправе получить от хозяйственного товарищества или общества либо производственного кооператива действительную стоимость унаследованной доли либо соответствующую ей часть имущества в порядке, предусмотренном

применительно к указанному случаю правилами данного кодекса, других законов или учредительными документами соответствующего юридического лица.

Данная норма коррелирует положениям пункта 8 статьи 21 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

При этом свидетельство о праве на наследство, в состав которого входит доля или часть доли в уставном капитале общества, как разъяснил Пленум Верховного Суда Российской Федерации в пункте 66 постановления от 29 мая 2012 г. № 9 «О судебной практике по делам о наследовании», является только основанием для постановки вопроса об участии наследника в соответствующем обществе или о получении наследником от соответствующего общества действительной стоимости унаследованной доли либо соответствующей ей части имущества, который разрешается в соответствии с ГК РФ, другими законами или учредительными документами общества.

Таким образом, из приведенного нормативного регулирования следует, что именно после принятия участниками общества соответствующего решения формируется вид наследуемого имущества и наследник либо становится участником общества, приобретая наряду с неимущественными правами участника общества право по распоряжению долей уставного капитала, либо получает наследственную массу в денежной форме, эквивалентной действительной стоимости доли уставного капитала общества.

Согласно позиции, закрепленной в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2015), утвержденным Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 4 марта 2015 г., право лица на получение стоимости унаследованной им доли или ее части возникает в связи с переходом к нему в порядке универсального правопреемства имущественных прав и обязанностей от наследодателя и обусловлено его статусом наследника, и такое право следует расценивать как возникшее из наследственных правоотношений.

Судебная коллегия отмечает, что указание в справке по форме 2-НДФЛ о получении Лябахом Д.Л. в 2018 г. дохода в размере [REDACTED] руб. (код дохода 1542 – доходы в виде действительной стоимости доли в уставном капитале организации, выплачиваемые при выходе участника из организации) не изменяет правовой режим дохода как имущества, полученного в порядке наследования, и не отражает действительного существа операции по выплате денежных средств, так как по своей природе не связана с фактическим распоряжением имуществом со стороны наследника. Лябах Д.Л. не приобрел статус участника общества, не стал владельцем доли и, следовательно, не мог

выйти из состава его участников. Поэтому, выплата действительной стоимости доли в уставном капитале общества наследнику не может быть отнесена к операции по реализации имущества, являющейся объектом налогообложения.

Положения статьи 210 НК РФ устанавливают, что при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Перечень видов доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), содержится в статье 217 НК РФ. Пунктом 18 указанной статьи предусмотрено, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов. То есть, Налоговый кодекс Российской Федерации предполагает освобождение от обложения НДФЛ любых доходов (за исключением специально оговоренных), полученных в порядке наследования.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2) в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3). Именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 г. № 11-П и 1 июля 2015 г. № 19-П).

Анализ приведенных нормативных положений в их взаимной связи позволяет сделать вывод, что любое экономическое приращение (как в денежной, так и в натуральной форме), которое возникло у физического лица вследствие наследования, не формирует у него обязанности по уплате налога, и налоговая льгота в виде освобождения от уплаты НДФЛ распространяется и на выплачиваемую наследнику действительную стоимость доли, поскольку данное действие неразрывно связано с самими наследованием доли, обусловлено существующим нормативным регулированием в области наследования и волей третьих лиц (участников общества). Иное означало бы нарушение конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19 Конституции Российской Федерации).

При таких обстоятельствах решение налогового органа нельзя признать правомерным, а судебные акты нижестоящих инстанции законными, поскольку они приняты с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, следовательно, подлежат отмене с вынесением нового решения об удовлетворении требований административного истца.

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

**определила:**

решение Самарского районного суда г. Самары от 4 марта 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Самарского областного суда от 30 июня 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 10 сентября 2020 г. отменить и принять по делу новое решение.

Признать незаконным требование № 78342 по состоянию на 23 декабря 2019 г. об уплате налога на доходы физических лиц размере 8 111 411 руб. и пени в размере 34 676,28 руб.

Председательствующий

Судьи

