



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 44-КАД21-10-К7

## КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

1 июня 2022 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего Александрова В.Н.,

судей Николаевой О.В. и Калининой Л.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Фирсовой Ларисы Борисовны на решение Березниковского городского суда Пермского края от 22 июля 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Пермского краевого суда от 26 октября 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 7 апреля 2021 г. по делу № 2а-1568/2020 по административному исковому заявлению Фирсова Владимира Алексеевича к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Пермскому краю об оспаривании решения, о взыскании суммы излишне уплаченного налога на доходы физических лиц.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Николаевой О.В., объяснения представителя Фирсовой Л.Б. – Шаклеиной Л.В., поддержавшей доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Фирсов В.А. обратился в суд с административным иском к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Пермскому краю (далее – МИФНС России № 2 по Пермскому краю, налоговый орган) о признании незаконным решения от 11 марта 2020 г. № 163 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, взыскании суммы излишне уплаченного налога на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) и процентов за нарушение срока возврата излишне уплаченного налога.

В обоснование требований указал, что по результатам камеральной налоговой проверки на основании налоговой декларации от 12 марта 2019 г. по налогу на доходы физических лиц за 2018 г. налоговым органом вынесено решение от 11 марта 2020 г. № 163, в соответствии с которым ему начислен НДФЛ за указанный налоговый период в сумме 503 292 руб. в связи с получением дохода от продажи акций открытого акционерного общества «Уралкалий» (далее – ОАО «Уралкалий»), оплаченный 10 июля 2019 г. Решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю № 18-16-27 от 1 июня 2020 г. апелляционная жалоба на решение налогового органа от 11 марта 2020 г. № 163 оставлена без удовлетворения. По мнению административного истца, МИФНС России № 2 по Пермскому краю необоснованно полагает датой приобретения им акций ОАО «Уралкалий» дату приобретения конвертированных в них акций открытого акционерного общества «Сильвинит» (далее – ОАО «Сильвинит») – 14 февраля 1994 г., в связи с чем не признает за ним предусмотренного пунктом 17<sup>2</sup> статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ) права на освобождение от налогообложения полученного в результате их продажи дохода.

Решением Березниковского городского суда Пермского края от 22 июля 2020 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Пермского краевого суда от 26 октября 2020 г., в удовлетворении административного искового заявления Фирсову В.А. отказано.

Кассационным определением судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 7 апреля 2021 г. указанные судебные акты оставлены в силе.

Фирсов В.А. обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, в которой просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты и направить дело в суд первой инстанции на новое рассмотрение.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 27 октября 2021 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам

Верховного Суда Российской Федерации.

Определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 24 ноября 2021 г. производство по делу по кассационной жалобе Фирсова Владимира Алексеевича на упомянутые судебные акты приостановлено до решения вопроса о процессуальном правопреемстве административного истца.

Определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 29 апреля 2022 г. произведена замена административного истца Фирсова Владимира Алексеевича его правопреемником – Фирсовой Ларисой Борисовной. Возобновлено производство по административному делу по кассационной жалобе Фирсова Владимира Алексеевича на решение Березниковского городского суда Пермского края от 22 июля 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Пермского краевого суда от 26 октября 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 7 апреля 2021 г., принятые по административному исковому заявлению Фирсова В.А. к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Пермскому краю об оспаривании решения, о взыскании суммы излишне уплаченного налога на доходы физических лиц.

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 дела, обсудив доводы кассационной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации полагает, что судом при рассмотрении настоящего дела допущены существенные нарушения норм материального права.

Согласно пункту 1 статьи 209 НК РФ объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Как следует из положений статьи 210 НК РФ, при определении налоговой базы 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.

В соответствии с введенным Федеральным законом от 28 декабря

2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 395-ФЗ) пунктом 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций, указанных в пункте 2 статьи 284<sup>2</sup> данного кодекса, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

Согласно абзацу второму пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ при реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций.

Частью 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ предусматривалось, что положения пункта 17<sup>2</sup> статьи 217, пункта 4<sup>1</sup> статьи 284 и статьи 284<sup>2</sup> части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции данного Федерального закона) применяются в отношении ценных бумаг (долей в уставном капитале), приобретенных налогоплательщиками начиная с 1 января 2011 г.

Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Федеральный закон № 424-ФЗ) часть 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ признана утратившей силу.

В соответствии с частью 11 статьи 9 Федерального закона № 424-ФЗ в отношении ценных бумаг (долей в уставном капитале), приобретенных налогоплательщиками до 1 января 2011 г. и реализованных до дня вступления в силу этого Федерального закона, применяются положения части 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ в редакции, действовавшей до дня вступления в силу Федерального закона № 424-ФЗ.

Судами установлено и из материалов дела следует, что Фирсов В.А. с 14 февраля 1994 г. являлся собственником акций ОАО «Сильвинит», которое 17 мая 2011 г. было реорганизовано в форме присоединения к ОАО «Уралкалий» с конвертацией акций ОАО «Сильвинит» в акции ОАО «Уралкалий».

В связи с реализацией акций ОАО «Уралкалий» в рамках обязательного выкупа согласно статье 75 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Федеральный закон № 208-ФЗ) Фирсовым В.А. в феврале 2018 г., то есть в период действия части 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ, получен доход в сумме                      руб.

13 марта 2019 г. им в налоговый орган была сдана налоговая декларация по НДФЛ (форма № 3-НДФЛ) за 2018 г., в которой доход от

продажи ценных бумаг на сумму [REDACTED] руб. заявлен как иные доходы, не подлежащие налогообложению.

По результатам проведения камеральной налоговой проверки представленной Фирсовым В.А. налоговой декларации налоговым органом принято решение от 11 марта 2020 г. № 163 о доначислении налога на доходы физических лиц за 2018 г. в сумме 503 292 руб. в связи с необоснованным отнесением налогоплательщиком суммы дохода от реализации акций в доходы, не подлежащие налогообложению.

Отказывая Фирсову В.А. в удовлетворении административного искового заявления об оспаривании указанного решения налогового органа и взыскании суммы излишне уплаченного налога на доходы физических лиц, суд исходил из того, что поскольку абзацем вторым пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ предусмотрено, что при реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций, а Фирсовым В.А. акции реорганизуемого (в форме присоединения к ОАО «Уралкалий») ОАО «Сильвинит» были приобретены 14 февраля 1994 г., на полученный от реализации этих акций доход распространяются положения абзаца первого указанной нормы.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не может согласиться с выводами суда по следующим основаниям.

Частью 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ значение закрепленного в ней понятия «приобретение» не ограничено какой-либо формой или способами приобретения акций налогоплательщиком. Этой нормой закона определен как условие освобождения от налогообложения дохода, полученного при отчуждении акций, лишь временной период приобретения налогоплательщиком акций – после 1 января 2011 г.

В соответствии со статьей 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено налоговым кодексом.

В соответствии с пунктом 16 статьи 4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» под приобретением акций (долей) хозяйственных обществ понимается покупка, а также получение иной возможности осуществления предоставленного акциями (долями) хозяйственных обществ права голоса на основании договоров доверительного управления имуществом, договоров о совместной деятельности, договоров поручения, других сделок или по иным основаниям.

Согласно статье 99 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Акции, являющиеся бездокументарными эмиссионными ценными бумагами, существуют в форме записей по лицевым счетам, которые ведет держатель реестра, или в случае учета прав на акции в депозитарии – записей по счетам депо в депозитарии.

В соответствии с пунктом 1 статьи 149 ГК РФ лицами, ответственными за исполнение по бездокументарной ценной бумаге, являются лицо, которое выпустило ценную бумагу, а также лица, которые предоставили обеспечение исполнения соответствующего обязательства. Лица, ответственные за исполнение по бездокументарной ценной бумаге, должны быть указаны в решении о ее выпуске или в ином предусмотренном законом акте лица, выпустившего ценную бумагу. Право требовать от обязанного лица исполнения по бездокументарной ценной бумаге признается за лицом, указанным в учетных записях в качестве правообладателя, или за иным лицом, которое в соответствии с законом осуществляет права по ценной бумаге.

Согласно пункту 2 статьи 149<sup>2</sup> ГК РФ права по бездокументарной ценной бумаге переходят к приобретателю с момента внесения лицом, осуществляющим учет прав на бездокументарные ценные бумаги, соответствующей записи по счету приобретателя.

Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Федеральный закон № 39-ФЗ) в качестве эмиссионных ценных бумаг расценивает любые ценные бумаги, которые характеризуются одновременно следующими признаками:

- 1) закрепляют совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных данным Федеральным законом формы и порядка;
- 2) размещаются выпусками или дополнительными выпусками;
- 3) имеют равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска независимо от времени приобретения ценных бумаг (подпункт 1 пункта 1 статьи 2 Федерального закона № 39-ФЗ).

В соответствии с подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 2 Федерального закона № 39-ФЗ выпуск эмиссионных ценных бумаг – совокупность всех ценных бумаг одного эмитента, предоставляющих равные объем и сроки осуществления прав их владельцам и имеющих одинаковую номинальную стоимость в случаях, если наличие номинальной стоимости предусмотрено законодательством Российской Федерации. Дополнительный выпуск эмиссионных ценных бумаг – совокупность ценных бумаг, размещаемых дополнительно к ранее размещенным ценным бумагам того же выпуска. Ценные бумаги дополнительного выпуска размещаются на одинаковых условиях.

Из приведенных норм законодательства следует, что акции как эмиссионные ценные бумаги, выпущенные разными эмитентами, не являются одним и тем же имуществом, следовательно, прекращение права собственности на акции одного эмитента в результате конвертации

этих акций в акции другого эмитента является, по сути, возникновением права собственности на другой объект.

Налоговым органом в результате камеральной проверки установлено, что Фирсовым В.А. 14 февраля 1994 г. получено свидетельство о владении акциями ОАО «Сильвинит» в количестве [ ] привилегированных и [ ] обыкновенных акций. ОАО «Уралкалий» 9 февраля 2011 г. заключило договор с ОАО «Сильвинит» о присоединении, в котором определялись порядок и условия реорганизации в форме присоединения ОАО «Сильвинит» к ОАО «Уралкалий». В результате конвертации акций ОАО «Сильвинит» Фирсов В.А. получил [ ] обыкновенных акции ОАО «Уралкалий».

Приобретение Фирсовым В.А. акций ОАО «Уралкалий» в результате реорганизации акционерных обществ, являясь законным способом приобретения ценных бумаг, подпадает под определенную частью 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ условие о приобретении акций после 1 января 2011 г. как основание для освобождения дохода от налогообложения.

Предусмотренные пунктом 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ условия, необходимые для освобождения физических лиц от уплаты налогов от продажи акций российских компаний, применительно к рассматриваемому делу были соблюдены: на дату отчуждения (26 февраля 2018 г.) акции ОАО «Уралкалий» принадлежали Фирсову В.А. на праве собственности более 5 лет, поскольку были приобретены 17 мая 2011 г. (то есть после 1 января 2011 г.) в результате реорганизации ОАО «Уралкалий» (эмитента) путем присоединения к нему ОАО «Сильвинит».

Выводы судов о фактическом приобретении административным истцом акций до 1 января 2011 г. и невозможности применения к полученному от их последующей продажи доходу положений пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ не основаны на нормах закона.

В соответствии с пунктом 4 статьи 57 ГК РФ, пунктом 4 статьи 15 Федерального закона № 208-ФЗ общество считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При реорганизации общества в форме присоединения к нему другого общества первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного общества.

Реорганизация юридического лица в форме присоединения считается завершенной с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц (пункт 5 статьи 16 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В соответствии с пунктом 1 статьи 17 Федерального закона № 208-ФЗ присоединением общества признается прекращение одного или нескольких

обществ с передачей всех их прав и обязанностей другому обществу.

Согласно пункту 4 статьи 17 Федерального закона № 208-ФЗ при присоединении общества погашаются:

- 1) собственные акции, принадлежащие присоединяемому обществу;
- 2) акции присоединяемого общества, принадлежащие обществу, к которому осуществляется присоединение;
- 3) принадлежащие присоединяемому обществу акции общества, к которому осуществляется присоединение, если это предусмотрено договором о присоединении.

Таким образом, в результате реорганизации юридических лиц в форме присоединения перечисленные выше ценные бумаги, принадлежащие реорганизуемому обществу, аннулируются.

Стандартами эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг, утвержденными приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 16 марта 2005 г. № 05-4/пз-н и действовавшими в период рассматриваемой реорганизации ОАО «Уралкалий», предусматривалось, что ценные бумаги юридических лиц, реорганизуемых путем присоединения, слияния, разделения, выделения и преобразования, при их конвертации погашаются (аннулируются) (пункт 8.3.8); при присоединении акционерного общества акции присоединяемого акционерного общества, принадлежащие акционерному обществу, к которому осуществляется присоединение, а также собственные акции, принадлежащие присоединяемому акционерному обществу, погашаются (аннулируются) (пункт 8.5.8).

Несмотря на то, что конвертация акций в случае реорганизации акционерного общества реализацией не является, данное корпоративное событие влечет прекращение владения налогоплательщиком акциями присоединяемого общества и возникновение права собственности на акции общества, к которому происходит присоединение.

В силу пункта 4 статьи 57 ГК РФ присоединенное ОАО «Сильвинит» прекратило свое существование, а значит, прекратились и отношения между ним и держателями его акций. То обстоятельство, что следствием реорганизации в форме присоединения стала конвертация акций ОАО «Сильвинит» в акции ОАО «Уралкалий», не может приравниваться к продолжению владения акциями для целей определения даты приобретения акций применительно к части 7 статьи 5 Федерального закона № 395-ФЗ с учетом того, что прежнее юридическое лицо прекратило существование.

Следовательно, Фирсовым В.А. после 1 января 2011 г. в результате конвертации были приобретены новые акции – акции ОАО «Уралкалий». При этом ограничений по применению положений пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ, связанных с основанием приобретения акций, Федеральный закон № 395-ФЗ не содержит.

Иное толкование и применение пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ противоречит сути данной налоговой льготы и лишает любого налогоплательщика, который приобрел акции в результате реорганизации

эмитента, в том числе путем присоединения к нему другого юридического лица, права на освобождение от уплаты налогов, гарантированного законом.

Согласно статье 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Следовательно, если налоговым законом однозначно изложены условия предоставления льготы в форме, не допускающей различного толкования, правила применения данной налоговой льготы должны применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим требованиям закона.

Поэтому толкование налоговым органом права налогоплательщика на освобождение от налогообложения дохода от продажи акций, приобретенных налогоплательщиком при реорганизации акционерного общества, поставленное в зависимость от факта предшествующего владения конвертированными в них акциями другого акционерного общества, не является допустимым.

Положения абзаца второго пункта 17<sup>2</sup> статьи 217 НК РФ, введенного Федеральным законом от 23 июня 2014 г. № 167-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», распространяющиеся на правоотношения, возникшие с 1 января 2014 г., не влияют на момент возникновения права собственности на ценные бумаги, а лишь являются дополняющей нормой, предоставляющей дополнительную льготу – возможность включить в срок владения акциями, полученными налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок владения акциями реорганизуемых, в том числе в форме присоединения, организаций.

В связи с допущенными судами первой, апелляционной и кассационной инстанций существенными нарушениями норм материального права решение Березниковского городского суда Пермского края от 22 июля 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Пермского краевого суда от 26 октября 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 7 апреля 2021 г. подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

определила:

решение Березниковского городского суда Пермского края от 22 июля 2020 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Пермского краевого суда от 26 октября 2020 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 7 апреля 2021 г. отменить.

Дело по административному исковому заявлению Фирсова Владимира Алексеевича к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Пермскому краю об оспаривании решения, о взыскании суммы излишне уплаченного налога на доходы физических лиц направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Председательствующий

Судьи