



ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРЕЗИДИУМА ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 8-ПВ15

г. Москва

22 июля 2015 г.

Президиум Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Нечаева В.И.,

членов Президиума – Давыдова В.А., Рудакова С.В., Свириденко О.М., Тимошина Н.В., Харламова А.С., Хомчика В.В. -

при секретаре Кепель С.В.

рассмотрел по надзорной жалобе Игнатовой Е.С. гражданское дело по заявлению Игнатовой Е.С. о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № [] по г. Москве (далее – ИФНС России № [] по г. Москве) от 30 августа 2013 г. № [] о доначислении налога на доходы физических лиц в размере [] руб., возложении обязанности уплатить указанную сумму налога и штраф в размере [] руб.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Борисовой Л.В., объяснения представителей заявителя – Зинковского С.Б., ИФНС России № [] по г. Москве – Ушаковой Н.Р., Чихирева М.Б., Каткова М.В., УФНС России по г. Москве – Голуб М.Е., Президиум Верховного Суда Российской Федерации

установил:

Игнатовой Е.С. в 2011 году были приобретены права требования исполнения денежных обязательств по договорам займа (цессии). Впоследствии ею

были заключены три договора уступки указанных выше прав требования, предусматривающих уплату цессионарием соответствующей денежной компенсации.

При декларировании доходов за 2012 год Игнатовой Е.С. сумма полученного дохода от уступки прав требования была уменьшена на сумму фактически произведённых и документально подтверждённых расходов, связанных с приобретением этих прав, в размере [REDACTED] руб. В связи с этим налог по доходам, облагаемым по ставке 13 процентов, был исчислен Игнатовой Е.С. в размере [REDACTED] руб.

ИФНС России № [REDACTED] по г. Москве при исчислении налога на доходы физических лиц в налоговую базу была включена вся сумма дохода, полученного Игнатовой Е.С. по договорам уступки прав требования, без учёта расходов в размере [REDACTED] руб. и подлежащий уплате налог начислен в сумме [REDACTED] руб. Разница в исчислении налога составила [REDACTED] руб. Решением данной инспекции от 30 августа 2013 г. № [REDACTED] (далее – решение ИФНС № [REDACTED]) Игнатовой Е.С. предложено уплатить налог в размере [REDACTED] руб. За неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы Игнатова Е.С. привлечена к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в виде штрафа в размере [REDACTED] руб.

Игнатова Е.С. обратилась в Хамовнический районный суд г. Москвы с заявлением о признании решения ИФНС № [REDACTED] недействительным в части доначисления ей налога на доходы физических лиц в размере [REDACTED] руб., возложения на неё обязанности уплатить указанную сумму и штраф в размере [REDACTED] руб. В случае отказа в удовлетворении этих требований заявитель просила уменьшить размер налоговых санкций ввиду наличия смягчающих обстоятельств и возместить расходы на уплату государственной пошлины в размере [REDACTED] руб.

Решением Хамовнического районного суда г. Москвы от 3 февраля 2014 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по гражданским делам Московского городского суда от 20 июня 2014 г., в удовлетворении требований Игнатовой Е.С. о признании недействительным решения ИФНС № [REDACTED] в части доначисления налога на доходы физических лиц в размере [REDACTED] руб. отказано, размер штрафа уменьшен до [REDACTED] руб.

Определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 13 мая 2015 г. кассационная жалоба Игнатовой Е.С. удовлетворена частично. Решение Хамовнического районного суда г.Москвы от 3 февраля 2014 г. и апелляционное определение Московского городского суда от 20 июня 2014 г. отменены в части отказа в удовлетворении за-

явления Игнатовой Е.С. о признании незаконным решения ИФНС № [REDACTED] о привлечении её к налоговой ответственности и в этой части принято новое судебное постановление об удовлетворении данного требования. В остальной части решение и апелляционное определение оставлены без изменения.

На это определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации Игнатовой Е.С. подана надзорная жалоба с просьбой о его отмене в части отказа в удовлетворении требований о признании решения ИФНС № [REDACTED] недействительным в части доначисления налога в размере [REDACTED] руб. с вынесением нового решения. Игнатова Е.С. ссылается на то, что судом кассационной инстанции не дана оценка её доводам о противоречии решения ИФНС № [REDACTED] пункту 3 статьи 3 НК РФ, согласно которому налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, а также о нарушении её конституционного права платить законно установленные налоги. Заявитель полагает, что по операциям с уступкой прав требования по договорам займа следует применять статью 41 НК РФ и определять налоговую базу по налогу на доходы физических лиц с учётом расходов, понесённых на приобретение этих прав.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Борисовой Л.В. от 7 июля 2015 г. надзорная жалоба Игнатовой Е.С. с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда Российской Федерации.

Президиум Верховного Суда Российской Федерации, рассмотрев дело в порядке надзора, обсудив доводы надзорной жалобы и возражения на неё, находит надзорную жалобу обоснованной.

В соответствии со статьёй 391⁹ Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации судебные постановления, указанные в части 2 статьи 391¹ данного кодекса, подлежат отмене или изменению, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум Верховного Суда Российской Федерации установит, что судебными постановлениями нарушено единообразие в толковании и применении судами норм материального и процессуального права.

В части 1 статьи 195 ГПК РФ регламентировано, что решение должно быть законным и обоснованным.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации в пунктах 2 и 3 постановления от 19 декабря 2003 г. № 23 «О судебном решении» разъяснил, что решение является законным в том случае, когда оно принято при точном соблюдении норм процессуального права и в полном соответствии с нормами материального права, которые подлежат применению к данному правоотношению, или основано на применении в необходимых случаях аналогии закона или аналогии права. Решение является обоснованным тогда, когда имеющие значе-

ние для дела факты подтверждены исследованными судом доказательствами, удовлетворяющими требованиям закона об их относимости и допустимости, или обстоятельствами, не нуждающимися в доказывании, а также тогда, когда оно содержит исчерпывающие выводы суда, вытекающие из установленных фактов.

Вынесенные по данному делу судебные постановления в обжалуемой заявителем части этим требованиям не отвечают.

Отказ в удовлетворении заявленных требований о признании недействительным решения ИФНС № [REDACTED] в части начисления налога в размере [REDACTED] руб. суд первой инстанции обосновал тем, что право требования выплаты денежных средств по договору займа является имущественным правом. В статье 220 НК РФ, регулирующей вопросы предоставления имущественных налоговых вычетов, возможность применения имущественного налогового вычета и уменьшения суммы облагаемых налогом доходов от реализации имущественных прав на сумму расходов, связанных с получением этих доходов, не предусмотрена. Полученный от уступки прав требования доход является экономической выгодой в денежной форме и соответствует положениям статьи 41 НК РФ.

Выводы суда первой инстанции судебной коллегией по гражданским делам Московского городского суда и Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации признаны правильными.

В кассационном определении Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что, по сути, Игнатова Е.С. настаивает на применении норм, относящихся к определению налоговой базы налога на прибыль организаций. Особенности исчисления налога на доходы физических лиц установлены положениями главы 23 НК РФ и применение в этом случае иного порядка определения налоговой базы означало бы произвольное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Субъекты налоговых правоотношений связаны императивными предписаниями налогового закона, в том числе в части определения налоговой базы, и обязаны уплатить определённый налог, вид которого, размер, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты установлены законом.

Однако выводы судов и приведённое в судебных постановлениях толкование норм права сделаны без учёта следующих положений налогового законодательства.

Согласно статье 38 НК РФ 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 данном кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, в силу пункта 1 статьи 209 НК РФ признаётся доход, полученный от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Порядок исчисления и уплаты физическими лицами налога на полученные на доходы определён в главе 23 НК РФ.

В статье 210 главы 23 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьёй 212 НК РФ (пункт 1). Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (13 процентов), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218–221 НК РФ, с учётом особенностей, установленных главой 23 НК РФ (пункт 3).

Доход, полученный Игнатовой Е.С. от реализации прав требования выполнения обязательств по договорам займа, на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 208 НК РФ является объектом налогообложения, налоговая ставка установлена в размере 13 процентов.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доход, полученный налогоплательщиком в результате реализации имущественных прав требования по договорам займа с учётом полученной налогоплательщиком выгоды, налоговым законодательством прямо не урегулированы.

Вместе с тем общие принципы определения доходов приведены в статье 41 НК РФ, согласно которой 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 «Налог на доходы физических лиц» (глава 23 НК РФ), «Налог на прибыль организаций» (глава 25 НК РФ).

Оспаривая решение ИФНС России № ■ по г. Москве и выводы суда первой инстанции, Игнатов Е.С. в апелляционной и кассационной жалобах указывала на то, что в связи с отсутствием специальных норм, устанавливающих порядок определения налоговой базы при переуступке права требования по дого-

ворам займа, в силу положений статьи 41 НК РФ налогооблагаемой базой является экономическая выгода в виде разницы между выручкой, полученной по договору уступки права требования, и суммой платежа, на основании которого такое право приобретено.

В пунктах 3, 7 статьи 3 НК РФ установлено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, все неустрашимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Сравнительный анализ указанных выше правовых норм позволяет сделать вывод о том, что доводы Игнатовой Е.С. о возможности применения к рассматриваемым правоотношениям положений статьи 41 НК РФ являются обоснованными.

Судами первой и апелляционной инстанций доводы заявителя отвергнуты без достаточных оснований, не определен в качестве имеющего значение для дела и не исследован вопрос, касающийся размера полученной Игнатовой Е.С. экономической (налоговой) выгоды. Представленная Игнатовой Е.С. в налоговую инспекцию декларация по налогу на доходы физических лиц в материалах дела отсутствует. Судом кассационной инстанции эти обстоятельства во внимание не приняты.

В связи с тем, что судами допущено нарушение единообразия в толковании и применении норм материального и процессуального права, приведшее к судебной ошибке существенного и непреодолимого характера, вынесенные по делу судебные постановления в части отказа в удовлетворении требований заявителя о признании оспариваемого решения ИФНС № [REDACTED] недействительным, как не отвечающие в указанной части требованиям законности и обоснованности, подлежат отмене.

Поскольку по делу требуется установление и исследование фактических обстоятельств, связанных с исчислением налога на доходы физических лиц, представление, исследование и оценка доказательств, дело в указанной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Руководствуясь пунктом 2 части 1 статьи 391¹² Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Верховного Суда Российской Федерации

постановил:

решение Хамовнического районного суда г. Москвы от 3 февраля 2014 г., апелляционное определение судебной коллегии по гражданским делам Московского городского суда от 20 июня 2014 г. и определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 13 мая

2015 г. отменить в части отказа в удовлетворении требований Игнатовой Е.С. о признании недействительным решения Инспекции ФНС России № [] по г. Москве от 30 августа 2013 г. № [] в части уплаты налога на доходы физических лиц в размере [] руб. и взыскания расходов на уплату государственной пошлины в размере [] руб. Дело в этой части направить на новое рассмотрение в Хамовнический районный суд г. Москвы.

Председательствующий



В.И. Нечаев