ВС указал, когда не нужно платить НДФЛ при выплате учредителю доли уставного капитала при его уменьшении

Как пояснил Суд, если выплата не превышает величину произведенного участником общества вложения и не улучшает его имущественное положение, то это свидетельствует об отсутствии дохода

30 Сентября 2021



Фотобанк Лори

Один из экспертов отметил, что суды не обратили внимания на тот факт, что уменьшение уставного капитала общества фактически является частичным возвратом ранее внесенного вклада. Другой назвал проблему актуальной, поскольку учащаются случаи, когда учредитель вносит в уставный капитал не прямые денежные средства, а имущество. Третья подчеркнула, что проблема признания выплат денежных средств участнику объекта налогообложения существует длительное время. Четвертый считает, что ВС справедливо отметил, что ни с точки зрения смысла правового регулирования отношений, ни с позиции их экономического содержания нет никакой разницы в том, какое именно имущество выступает в качестве вклада.

27 сентября Верховный Суд вынес Определение № 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019 по оспариванию обществом привлечения к ответственности за неуплату налога с дохода, полученного его учредителем при выплате ему номинальной стоимости доли в уставном капитале организации.

Обстоятельства дела

10 августа 2015 г. единственный учредитель ООО «НТ-СтройИнвест» Алексей Усов своим решением уменьшил уставный капитал общества на сумму 1,76 млн руб. и определил его в размере 10 тыс. руб. При этом по расходным кассовым ордерам учредитель за 2015 и 2016 гг. получил наличными около 1,3 млн руб.

В августе 2018 г. Межрайонная ИФНС № 4 по Ростовской области провела выездную налоговую проверку общества. По ее результатам 19 декабря 2018 г. было вынесено решение о начислении обществу около 245 тыс. руб. НДФЛ, пеней и штрафа по ст. 123, п. 1 ст. 126.1 НК РФ. Также обществу было предложено уменьшить необоснованно исчисленный и уплаченный в завышенных размерах единый налог по УСН в сумме 4,7 млн руб. Относительно доначисления НДФЛ налоговый орган пришел к выводу о необоснованном неисчислении обществом налога с дохода, полученного его учредителем в результате уменьшения уставного капитала.

УФНС по Ростовской области оставило решение инспекции без изменений. Не согласившись с результатами налоговой проверки, «НТ-СтройИнвест» обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции недействительным.

22 июня 2020 г. Арбитражный суд Ростовской области отказал в удовлетворении заявленных требований. Апелляция и суд округа оставили данное решение без изменений.

Признавая, что общество не исполнило обязанности налогового агента при выплате указанных денежных сумм и отказывая в связи с этим в удовлетворении заявления общества, суды исходили из того, что денежные средства выплачиваются учредителю за счет уменьшения имущества общества, то есть имущества, являющегося собственностью общества, а не его учредителя, следовательно, у учредителя возникает экономическая выгода, которая облагается НДФЛ с полной суммы произведенных выплат.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд РФ, общество, ссылаясь на допущенное судами существенное нарушение норм права, просило отменить состоявшиеся по делу судебные акты.

Позиция Верховного Суда

Изучив материалы дела, Судебная коллегия ВС РФ указала, что глава 23 НК РФ в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 1 января 2016 г.), не содержала норм, определяющих порядок обложения НДФЛ сумм, получаемых физическими лицами – участниками организации при уменьшении уставного капитала. Однако ВС подчеркнул, что это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению, поскольку в силу ст. 41 НК доход определяется исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Суд напомнил, что применительно к личному налогообложению вывод об извлечении экономической выгоды гражданином, как правило, должен быть основан на обстоятельствах, свидетельствующих об улучшении его имущественного положения относительно ранее существовавшего, и расширении в связи с этим возможностей удовлетворения личных и иных бытовых нужд (потребления благ) физическим лицом.

Обращаясь к положениям п. 1 ст. 14, п. 1 ст. 15 и п. 1 ст. 20 Закона об ООО, Верховный Суд отметил, что уменьшение уставного капитала общества, производимое путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников, является обратной операцией по отношению к оплате долей в уставном капитале, осуществляемой участниками при учреждении хозяйственного общества, то есть по существу выступает частичным возвратом ранее внесенного участником вклада (его стоимости). «Следовательно, если выплаченные гражданину – участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится

в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу ст. 41 НК свидетельствует об отсутствии дохода», – отмечено в определении.

ВС указал, что данное толкование налоговых предписаний, определяющих доход физических лиц, согласуется с правовой позицией, выраженной в Постановлении Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 8ПВ15 и с подходами к разрешению аналогичных споров, изложенными в определениях ВС РФ от 15 мая 2018 г. № 4-КГ18-6, от 17 августа 2018 г. № 56-КГ18-22, от 22 ноября 2018 г. № 308-КГ18-11090, что не было учтено судами при рассмотрении дела.

Касательно доначисления налога за 2016 г., Экономколлегия обратила внимание на то, что с 1 января 2016 г. законодателем прямо закреплен порядок исчисления НДФЛ, который предполагает уменьшение суммы денежных средств, полученных при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале, на величину расходов, связанных с ее приобретением.

ВС добавил, что подп. 1 п. 1 ст. 220 НК установлено право на получение имущественного налогового вычета, в том числе при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества. А п. 2 указанной статьи предусмотрены особенности предоставления такого имущественного вычета: 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. При уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав), добавил ВС.

Суд также указал, что в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, могут включаться расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала.

Верховный Суд обратил внимание, что, согласно материалам дела, налогоплательщик в апелляционной жалобе в вышестоящий налоговый орган, в заявлении об оспаривании решения инспекции, апелляционной и кассационной жалобах неоднократно указывал об отсутствии экономической выгоды при возврате денежных средств при уменьшении уставного капитала. ВС пояснил, что общество представляло договор купли-продажи земельных участков от 16 марта 2011 г., подтверждающий наличие права собственности Алексея Усова на переданные в дальнейшем в уставный капитал общества земельные участки. Однако судами не была дана надлежащая оценка этим доводам и доказательствам.

По мнению ВС, то обстоятельство, что внесенные в уставный капитал общества земельные участки по окончании строительства многоквартирных домов могли перейти в собственность владельцев помещений, само по себе не свидетельствует о наличии оснований для взимания НДФЛ при уменьшении уставного капитала и выплате соответствующих сумм в денежной форме учредителю. Суд уточнил, что использование обществом полученного от учредителя капитала в виде земельных участков могло непосредственным образом принести самому обществу прибыль от реализации помещений. Однако эта прибыль становится доходом участников от вложения капитала (дивидендами) только после ее распределения, указал ВС.

Ссылаясь на положения п. 1 ст. 54.1 НК и п. 7 Постановления Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53, Верховный Суд отметил, что выявление экономического смысла совершенных операций может являться основанием для определения прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического

содержания соответствующей операции. В то же время Суд разъяснил, что по результатам налоговой проверки инспекцией не высказаны какие-либо аргументы в пользу того, что под видом уменьшения уставного капитала в действительности происходило скрытое распределение прибыли (выплата дивидендов в скрытой форме), подлежащей налогообложению.

Таким образом, Судебная коллегия ВС отменила оспариваемые судебные акты по эпизоду, связанному с доначислением НДФЛ, а дело этой части направила на новое рассмотрение в суд первой инстанции. При этом Верховный Суд подчеркнул, что при новом рассмотрении дела судам на основании представленных налоговым органом и обществом доказательств необходимо учесть изложенную ВС правовую позицию, проверить доводы общества и возражения налогового органа, дать оценку тому, привело ли уменьшение уставного капитала к образованию экономической выгоды у участника общества.

Эксперты оценили значимость выводов Суда для практики

Адвокат, управляющий партнер AVG Legal Алексей Гавришев отметил, что неизвестно по какой причине суды трех инстанций руководствовались в своих решениях новыми нормами и не обратили внимания на тот факт, что уменьшение уставного капитала общества фактически является частичным возвратом ранее внесенного участником вклада, а не улучшением его имущественного положения. По мнению эксперта, частичный возврат никак не улучшил положение лица, в связи с чем облагаться НДФЛ он не может.

Алексей Гавришев полагает, что данное решение было бы актуально раньше, так как сейчас НК РФ содержит четкий порядок исчисления НДФЛ. Эксперт считает, что подобные прецеденты происходить больше не должны, так как проблема исчерпала сама себя. «Я полностью согласен с позицией ВС РФ, так как очевидно, что решения нижестоящих арбитражных судов были приняты с существенными нарушениями норм материального права, что, очевидно, и повлияло на исход дела», – отметил он.

Партнер налоговой практики BMS Law Firm Давид Капианидзе назвал проблему актуальной, поскольку учащаются случаи, когда учредитель вносит в уставный капитал не прямые денежные средства, а имущество, в дальнейшем же в связи с уменьшением уставного капитала возврат оформляется в виде денежных средств, а не имущества. «Эта проблема существует, так как налоговый орган видел всегда исключительно доход, не принимая во внимание тот факт, понес человек реальные расходы или нет», – выразил мнение Давид Капианидзе.

Эксперт считает, что Верховный Суд правильно указал, что с 2016 г. внесены изменения и теперь в НК прямо прописано, что необходимо учитывать расходы по данным доходам – были ли произведены расходы, в какой сумме и насколько они реальны. Давид Капианидзе отметил, что при новом рассмотрении будет учитываться, какие доходы были получены, были ли выплаты, было ли вызвано уменьшение экономической необходимостью. Также будет оцениваться выплата дивидендов или ее отсутствие по результатам финансово-хозяйственной деятельности общества, добавил эксперт.

«Интересное дело, естественно, за ним будут следить, потому что такие случаи имеют место быть. Кроме того, данный вопрос интересен в трактовке с учетом внесенных изменений: что будет учитываться, что является фактически произведенным расходом и как таковым получением налоговой выгоды применительно к НДФЛ», – заключил Давид Капианидзе.

Адвокат МОКА, член Палаты налоговых консультантов Галина Москвина пояснила, что, согласно позиции ВС, если выплаченные гражданину – участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не

улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу ст. 41 НК свидетельствует об отсутствии дохода, а значит, такие выплаты не облагаются налогом на имущество физических лиц.

Вместе с тем эксперт отметила, что на практике эти выплаты не рассматриваются как не создающие объект налогообложения. Так, Галина Москвина указала, что ФНС России считает, что выплаты ООО в связи с уменьшением уставного капитала организации являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Эксперт обратила внимание, что аналогичные разъяснения содержат и письма Минфина России (например, письмо от 6 октября 2010 г. № 03-04-05/2-602, письмо от 6 мая 2016 г. № 03-04-06/26446), где Минфин признавал, что средства, выплаченные в результате уменьшения уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости долей участников, выплачиваются за счет имущества, являющегося собственностью общества, а не его учредителей. Поэтому доход налогоплательщика, полученный в виде денежных средств в связи с уменьшением уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости долей его участников, облагается НДФЛ на общих основаниях, добавила она.

Эксперт подчеркнула, что проблема признания таких выплат объектом налогообложения существует длительное время. По ее мнению, она актуальна и сегодня. Галина Москвина с сожалением отметила, что судебная практика не единообразна и тоже не решает данной проблемы. «Я разделяю позицию Верховного Суда Российской Федерации, считаю ее правильной и надеюсь, что в будущем правоприменительная практика пойдет по пути признания таких выплат как не создающих объект налогообложения по налогу на доходы физических лиц», – заключила Галина Москвина.

Партнер юридической компании Taxology Алексей Артюх заметил, что вопрос налоговых последствий уменьшения уставного капитала для частника – физического лица возникает в практике не впервые. Он рассказал, что еще в 2018 г. ВС РФ было рассмотрено очень похожее дело из того же Северо-Кавказского округа (Определение от 22 ноября 2018 г. № 308-КГ18-11090), которое отличалось от нынешнего только тем, что в качестве взноса на увеличение капитала участниками были внесены денежные средства, а затем получены обратно они же. «Свежий спор примечателен уже тем, что в качестве взноса участника был внесен земельный участок, а не денежные средства – вероятно, неидентичность вносимого и получаемого обратно имущества смутила нижестоящие суды и заставила их отклониться от уже высказанной позиции ВС РФ», – предположил Алексей Артюх.

По мнению эксперта, справедливо отмечено в определении, что ни с точки зрения смысла правового регулирования отношений, ни с позиции их экономического содержания нет никакой разницы в том, какое именно имущество выступает в качестве вклада в обсуждаемом контексте. «Для отдельных видов доходов в правилах исчисления НДФЛ вводятся свои особенности (яркий пример – довольно запутанная и объемная статья о доходах от ценных бумаг), но там, где законодатель не предусмотрел соответствующую оговорку, мы по умолчанию возвращаемся в базовое регулирование, согласно которому в доход попадает весь “вал” выплат в пользу гражданина», – заметил он.

Юрист указал, что ВС РФ направил дело на новое рассмотрение, чтобы проверить, не было ли в нем признаков искажения экономического существа отношений, что могло бы трактоваться как злоупотребление со стороны налогоплательщика. «Увы, Суд не конкретизировал, что это может быть, но можно предположить, что на новом рассмотрении необходимо проверить, не была ли завышена стоимость внесенного в капитал земельного участка,

не была ли сделка по внесению скрытой формой продажи участка, которая при соблюдении такой формы отчуждения привела бы к иному налоговому результату», – подчеркнул Алексей Артюх.

Он полагает, что единственным намеком выступает фраза о том, что такое уменьшение капитала могло стать скрытым распределением дивидендов, но, даже если общество и могло выплатить дивиденды своему участнику, выбор между таким распределением и уменьшением уставного капитала должен оставаться за самим налогоплательщиком и не должен диктоваться налоговыми последствиями. «Однако в любом случае уже озвученный результат и правовую позицию налогоплательщики смело могут воспринимать с оптимизмом», – резюмировал Алексей Артюх.

Анжела Арстанова