

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-ЭС21-7618

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

27 сентября 2021 г.

Дело № А53-15494/2019

Резолютивная часть определения объявлена 22 сентября 2021 года.

Полный текст определения изготовлен 27 сентября 2021 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Иваненко Ю.Г.,

судей Антоновой М.К., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «НТ-СтройИнвест» на решение Арбитражного суда Ростовской области от 22.06.2020, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.02.2021 по делу № А53-15494/2019

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «НТ-СтройИнвест» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ростовской области от 19.12.2018 № 59 (с учетом уточнения заявления в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации),

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ростовской области – Денисаев М.А., Джунь С.Н., Каменева Е.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ростовской области, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по Ростовской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «НТ-СтройИнвест» (далее – заявитель, общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) в бюджет единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) с 01.01.2014 по 31.12.2016, налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) с 01.04.2014 по 31.03.2017.

По результатам проверки инспекций составлен акт от 16.08.2018 № 59 и вынесено решение от 19.12.2018 № 59 о начислении обществу 171 679 рублей НДФЛ, 61 402 рублей пеней и 12 318 рублей штрафа по статье 123, пункту 1 статьи 126¹ Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс). Обществу предложено уменьшить необоснованно исчисленный и уплаченный в завышенных размерах единый налог по УСН в сумме 4 732 756 рублей.

По эпизоду, связанному с доначислением НДФЛ, налоговый орган пришел к выводу о необоснованном неисчислении заявителем налога с дохода, полученного учредителем общества Усовым А.А. в результате уменьшения уставного капитала.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области от 18.03.2019 № 15-18/961 решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать решение инспекции от 19.12.2018 № 59 недействительным.

Решением Арбитражного суда Ростовской области от 22.06.2020, оставленным без изменения постановлением Пятнадцатого арбитражного

апелляционного суда от 02.09.2020, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 11.02.2021 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

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

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 02.08.2021 кассационная жалоба общества по эпизоду, связанному с доначислением НДС, вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит кассационную жалобу подлежащей удовлетворению, а обжалуемые судебные акты по указанному эпизоду - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, 10.08.2015 по решению единственного учредителя (участника) общества Усова А.А. уставный капитал общества уменьшен на сумму 1 760 000 рублей и определен в размере 10 000 рублей.

При этом по расходным кассовым ордерам Усов А.А. получил наличными 670 607 рублей 50 копеек в счет уменьшения уставного капитала; по платежному поручению от 06.06.2016 № 17 - 650 000 рублей. Всего в 2015 и 2016 годах Усовым А.А. получено 1 320 607 рублей 50 копеек.

Основанием для начисления обществу налога, пени и привлечения к ответственности за неудержание и перечисление налога в бюджет, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса, а также за непредставление информации о невозможности удержать и перечислить налог в бюджет, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса, послужил вывод инспекции о том, что при выплате денежных средств гражданину Усову А.А. в размере 1 320 607 рублей 50 копеек общество в качестве налогового агента обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДС.

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.

Между тем судами не учтено следующее.

Глава 23 Налогового кодекса в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 01.01.2016), не содержала норм, определяющих порядок обложения НДФЛ сумм, получаемых физическими лицами – участниками организации при уменьшении уставного капитала.

Однако это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению, поскольку в силу статьи 41 Налогового кодекса доход определяется исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

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. Это предполагает необходимость учитывать существо операций (сделок), в связи с которыми гражданину вменяется получение того или иного дохода.

Из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 14, пункта 1 статьи 15 и пункта 1 статьи 20 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» следует, что уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, 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 статьи 41 Налогового кодекса свидетельствует об отсутствии дохода.

Приведенное толкование налоговых предписаний, определяющих доход физических лиц, согласуется с правовой позицией, выраженной в постановлении Президиума Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2015 № 8ПВ15 и с подходами к разрешению аналогичных споров, изложенными в определениях Судебных коллегий Верховного Суда Российской Федерации от 15.05.2018 № 4-КГ18-6, от 17.08.2018 № 56-КГ18-22, от 22.11.2018 № 308-КГ18-11090, что не было учтено судами при рассмотрении дела.

Что касается доначисления налога за 2016 год, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает необходимым обратить внимание на то, что с 01.01.2016 законодателем прямо закреплён 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.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ установлено право на получение имущественного налогового вычета, в том числе при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества.

В пункте 2 названной 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).

В силу подпункта 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса 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 вноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала.

Как следует из материалов дела, налогоплательщиком при рассмотрении возражений на акт проверки, в апелляционной жалобе в вышестоящий налоговый орган, в заявлении об оспаривании решения инспекции, апелляционной и кассационной жалобах на судебные акты неоднократно указывалось об отсутствии экономической выгоды при возврате денежных

средств при уменьшении уставного капитала; представлен договор купли-продажи земельных участков от 16.03.2011, подтверждающий наличие права собственности Усова А.А. на переданные в дальнейшем в уставный капитал общества земельные участки. Однако судами не дана надлежащая оценка указанным доводам и доказательствам, представленным обществом.

Доводы налогового органа, заявленные только при рассмотрении кассационной жалобы общества в Верховном Суде Российской Федерации о том, что право собственности Усова А.А. на указанные земельные участки оформлено регистрирующим органом 13.04.2011, в то время как решение о формировании уставного капитала общества датировано 06.04.2011; о том, что впоследствии указанные земельные участки сформированы в один земельный участок и в дальнейшем переданы физическим лицам по договорам долевого участия в строительстве, по мнению Судебной коллегии, не влияют на факт несения Усовым А.А. расходов при передаче земельных участков в качестве доли в уставный капитал. Кроме того, налоговым органом не ставится под сомнение сам факт несения таких расходов.

Из материалов дела также не следует, что по результатам налоговой проверки установлены какие-либо признаки получения необоснованной налоговой выгоды в сложившейся ситуации. То обстоятельство, что внесенные в уставный капитал 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. 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.

На основании положений пункта 1 статьи 54¹ Налогового кодекса и пункта 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», выявление иного экономического смысла совершенных операций может являться основанием для определения прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. В то же время 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.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты по эпизоду, связанному с доначислением НДС/Л, подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а дело в указанной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам на основании представленных налоговым органом и обществом доказательств необходимо учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, проверить доводы общества и возражения налогового органа, дать оценку тому, привело ли уменьшение уставного капитала к образованию экономической выгоды у участника общества, и принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 291.¹¹ - 291.¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Ростовской области от 22.06.2020, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.02.2021 по делу № А53-15494/2019 по эпизоду, связанному с доначислением налога на доходы физических лиц, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ростовской области.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Ю.Г.Иваненко

Судья

М.К.Антонова

Судья

М.В.Пронина