

Не всё, полученное физическим лицом, образует налогооблагаемый доход

Медведев А.Н., аудитор, консультант по налогам
и сборам I категории, кандидат экономических наук

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 27 сентября 2021 г. № 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019 было признано недопустимым обложение НДФЛ сумм, полученных учредителем при уменьшении уставного капитала:

- как с 1 января 2016 года, когда законодателем в статье 220 Налогового кодекса РФ был 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 её приобретением;

- так и до 1 января 2016 года, когда подобной прямой нормы в Налоговом кодексе РФ не существовало.

При этом судьи отметили:

- глава 23 Налогового кодекса РФ 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 РФ 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 РФ свидетельствует об отсутствии дохода.

Примечательно, что судьи также отметили, что приведённое в данном Определении 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.