

На этом основании КС РФ поставил вопрос: может ли вообще возникать доход в ситуации, когда ООО, исполняя обязанность по передаче имущества, *не преследует цели получения дохода* от такой передачи? Суд отметил, что получаемая обществом доля участника не образует для самого ООО *бесспорной экономической выгоды*.

Суд предложил определять величину полученного в результате выдела имущества из ООО дохода по стоимости полученной доли после завершения расчетов с выбывшим участником. С учетом того, что полученная обществом доля участника не участвует в чистых активах, а отражается как уменьшение собственного капитала, такая ее стоимость будет кардинально меньше стоимости имущества, переданного в его оплату.

Фактически в целях сохранения обществ с ограниченной ответственностью, из которых выходят участники с основными активами в натуре, КС РФ предусмотрел предельно льготный порядок налогообложения такого выхода и предписал законодателю закрепить его в НК РФ.

— В комментируемом деле Конституционный Суд РФ обнародовал свое первое в 2025 году мотивированное постановление по налоговому спору.

Напомним, что еще 22 апреля 2024 года Верховный Суд РФ принял решение направить запрос в Конституционный Суд РФ⁴, так как Судебной коллегией по экономическим спорам была установлена правовая неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции РФ положения подп. 5 п. 3 ст. 39, п. 1 ст. 41, п. 1 и 2 ст. 248, п. 1 и 2 ст. 249, п. 1 ст. 346.15 НК РФ в той мере, в которой в системе действующего правового регулирования ими допускается включение в налогооблагаемую базу по УСН стоимости имущества, передаваемого в счет оплаты действительной стоимости доли лицу, вышедшему из состава участников ООО в порядке ст. 26 Закона об ООО⁵.

Конституционный Суд РФ рассмотрел дело в открытом заседании 23 октября, но мотивированное постановление вынес почти через три месяца, что может свидетельствовать о сложности как самой ситуации, так и возможных подходов и позиций к ее разрешению.

На первый взгляд дело особых сложностей не вызывало. Так, летом 2020 года один из участников московского ООО «УСПЕХ и Н», владевший 99% уставного капитала, принял решение о выходе из общества. В счет оплаты действительной стоимости доли (более 56 млн руб.) ему было передано два объекта недвижимости, рыночная стоимость которых составила около 55 млн руб. Таким образом, общество получило от участника доли в своем уставном капитале, а взамен предоставило ему часть своего имущества.



АРКАДИЙ БРЫЗГАЛИН

основатель и
генеральный директор
группы компаний
«Налоги и финансовое
право», кандидат
юридических наук

⁴ Определение СКЭС ВС РФ от 22.04.2024 № 305-ЭС23-23247.

⁵ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».



Однако налоговая инспекция, проводившая проверку этой операции, посчитала, что общество получило, но не продекларировало доход, облагаемый по УСН. При этом сумма дохода была исчислена из полной стоимости выбывшего имущества, в то время как приобретенная таким образом обществом доля в его уставном капитале имела иную стоимость. Обществу был доначислен налог в размере более 3 млн руб., а также пени и штраф на сумму около 320 тыс. руб.

Арбитражный суд, куда обратилось ООО, позицию налогового органа поддержал, отметив, что поскольку стоимость имущества, переданного обществом выходящему участнику, превышает его первоначальный взнос (9900 руб.), разница между этими суммами признается реализацией и включается в состав доходов при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

По итогам рассмотрения дела в Конституционном Суде ряд норм НК РФ были признаны неконституционными в той их части, которые допускают включение в налогооблагаемую базу по УСН стоимость имущества, переданного экс-совладельцу компании в счет оплаты действительной стоимости его доли. Поэтому до внесения поправок в действующее налоговое законодательство, по мнению Конституционного Суда, налог должен взиматься с рыночной стоимости доли, которая высчитана после передачи имущества.

В основу этой позиции лег тезис об определенности налогообложения. Было признано, что закон нечетко урегулировал налоговые последствия и порядок налогообложения в ситуации, когда общество выплачивает участнику действительную стоимость доли именно имуществом, а не денежными средствами. Законодатель, указал Конституционный Суд, должен урегулировать соответствующие отношения.

Более того, по мнению КС РФ, общество не извлекает никакой экономической выгоды в период обладания полученной долей, ведь само по себе обладание перешедшей к нему долей с экономической точки зрения не приводит к возникновению дохода.

Конституционный Суд РФ прямо указал: «Оценка полученной обществом экономической выгоды исходя из стоимости переданного в счет выплаты действительной стоимости доли имущества не основана на законе и не позволяет достоверно определить само наличие экономической выгоды и размер такой выгоды на стороне лица, передающего имущество, поскольку стоимость полученной организацией доли может быть как выше стоимости переданного имущества, так и ниже стоимости этого имущества».

Тем не менее столь однозначный вывод мог бы стать поводом для злоупотреблений со стороны налогоплательщика, в связи с чем Конституционный Суд РФ одновременно попробовал найти компромисс или даже какой-то баланс между интересами бюджета и налогоплательщика. Суд особо отметил, что полный отказ от налогообложения был бы несправедлив, поэтому до изменений в НК РФ следует соблюдать следующий порядок: участник

вышел — получил действительную стоимость доли имуществом — доля перешла к ООО — определяется действительная (рыночная) стоимость доли — рыночная стоимость облагается налогом.

Иными словами, до тех пор пока законодатель не регламентирует соответствующие отношения, именно рыночная стоимость доли и будет налоговой базой для исчисления налога. Могу предположить, что законодатель, даже в силу имеющейся у него дискреции, не будет далеко отходить от позиции Конституционного Суда РФ.

А в заключение отмечу, что само по себе объемное Постановление КС РФ 2025 года № 2-П содержит ряд интересных выводов и допусков, которые могут быть использованы практикующими налоговыми юристами в своей работе, но это, наверное, отдельная тема, требующая самостоятельного анализа.



ЕКАТЕРИНА КЕЛИХ

заместитель начальника
отдела сопровождения
споров в высших судах и
внешних коммуникаций
правового управления
ФНС России

— Постановление Конституционного Суда № 2-П завершает один из этапов дискуссии о налоговых последствиях корпоративных правоотношений, развернувшейся на уровне высших судов. Оно не поставило точку в этой дискуссии, но задало ей новое направление, подчеркнув сложность поставленного вопроса, выходящего за рамки ординарного правоприменения.

Невозможно отрицать, что буквальное прочтение ст. 39, 248, 346.15 Налогового кодекса позволяет сделать вывод о возникновении налогооблагаемого дохода у общества с ограниченной ответственностью, передавшего имущество в счет оплаты действительной стоимости доли вышедшего из него участника. В пользу этого свидетельствуют и возмездный характер отношений, возникающих при осуществлении участником права на выход из хозяйственного общества, и то обстоятельство, что законодатель не обуславливает возникновение облагаемого налогом дохода видимым и осязаемым приращением имущественной массы налогоплательщика, принимая во внимание многообразие способов расчетов лиц между собой. Исключить доходность отчуждения имущества во исполнение корпоративного обязательства не позволяет и оценка финансового результата сделки в сравнении со схожими хозяйственными операциями, такими как мена, отступное, реализация имущества стороннему покупателю.

В свете этого значимым с позиции фискального интереса является вывод Постановления о недопустимости полного освобождения от налогообложения экономической выгоды налогоплательщика в системе действующего правового регулирования.

Стоит отметить, что в контексте констатируемой Судом неопределенности по вопросу о наличии объекта налогообложения данный вывод вызывает критику с точки зрения соответствия принципу законного установления налогов. Вместе с тем выявленная Судом неопределенность вызвана не пороками законодательного определения обязательных элементов единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. Суд объясняет