



Именем  
Российской Федерации

# ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации

город Санкт-Петербург

21 января 2025 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, М.Б.Лобова, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, В.А.Сивицкого,

с участием представителя Верховного Суда Российской Федерации – судьи Верховного Суда Российской Федерации Д.В.Тютинина, полномочного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации Ю.А.Петрова, полномочного представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.А.Клишаса, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.В.Коновалова,

руководствуясь статьей 125 (пункт «б» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3<sup>1</sup> части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Верховного Суда Российской Федерации. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Ю.Бушева, объяснения представителей сторон и выступления приглашенных в заседание представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации – В.В.Росинского, от Министерства юстиции Российской Федерации – А.В.Таманцевой, от Федеральной налоговой службы – Е.И.Келих, от Российского союза промышленников и предпринимателей – В.М.Зарипова, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. В запросе Верховного Суда Российской Федерации оспаривается конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

подпункта 5 пункта 3 статьи 39, в соответствии с которым не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

пункта 1 статьи 41, предусматривающего, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно

оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» и главой 25 «Налог на прибыль организаций» данного Кодекса;

пунктов 1 и 2 статьи 248, согласно которым к доходам в целях главы 25 данного Кодекса относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) и внереализационные доходы; при определении доходов из них исключаются, в частности, суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав); доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета; имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги);

пунктов 1 и 2 статьи 249, в силу которых доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав; выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах; в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей главы 25 данного Кодекса в соответствии с его статьей 271 или статьей 273;

пункта 1 статьи 346<sup>15</sup>, по смыслу которого в случае применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 данного Кодекса.

1.1. Как следует из представленных заявителем и дополнительно полученных материалов, решением налоговой инспекции, оставленным без

изменения вышестоящим налоговым органом, общество с ограниченной ответственностью «УСПЕХ и Н» (далее также – общество), применяющее упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, ему начислены налог в размере 3 254 088 руб. и пени в размере 165 885,85 руб., назначен штраф в размере 160 742 руб. Основанием для этого послужил факт передачи вышедшему из состава общества участнику (гражданину Н.) двух объектов недвижимости в счет выплаты действительной стоимости принадлежавшей ему доли. Установив, что стоимость данных объектов (54 991 000 руб.) превышает первоначальный взнос этого участника в уставный капитал общества, налоговый орган признал возникновение у общества дохода в размере стоимости указанного имущества за вычетом номинальной стоимости доли этого участника (9 900 руб.) и остаточной стоимости данного имущества (15 002 руб.); при этом рыночная стоимость доли согласно отчету оценщика составила 56 174 000 руб.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 6 февраля 2023 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 апреля 2023 года и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 20 сентября 2023 года, отказано в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения налогового органа о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения. Как отметили суды, в связи с тем что выбытие имущества осуществлялось в счет выплаты действительной стоимости доли в уставном капитале общества при выходе из него участника, финансовый результат формируется как разница между действительной стоимостью доли участника общества и стоимостью выбывающего имущества, определенной по данным налогового учета общества. В то же время, по мнению судов, в отсутствие специальных норм, которые устанавливали бы порядок определения налоговой базы при выплате вышедшему участнику действительной стоимости его доли, к спорным отношениям следовало применять и предписания статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации, предполагающие налогообложение

экономической выгоды в виде разницы между стоимостью оплаченной доли в уставном капитале общества и действительной стоимостью доли указанного участника. В итоге же суды согласились с расчетом налогового органа, в котором для целей налогообложения был учтен доход в размере рыночной стоимости выбывшего имущества за вычетом номинальной стоимости доли вышедшего участника и остаточной стоимости такого имущества.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 февраля 2024 года кассационная жалоба общества передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, которая определением от 22 апреля 2024 года приостановила производство по жалобе в связи с направлением в Конституционный Суд Российской Федерации запроса в порядке статьи 125 (пункт «б» части 4) Конституции Российской Федерации.

1.2. По мнению Верховного Суда Российской Федерации, оспариваемые нормы, подлежащие применению в деле, находящемся в его производстве, не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 6 (часть 2), 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 1) и 57, поскольку допускают включение в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, стоимости имущества, передаваемого в счет выплаты действительной стоимости доли выходящего из состава организации участника, притом что вменение такого дохода однозначно не следует из системы норм действующего налогового законодательства и влечет нарушение принципа равенства.

Таким образом, с учетом предписаний статей 36, 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249, а также пункт 1 статьи 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на их основании решается вопрос о

возникновении у общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, налогооблагаемого дохода при передаче (отчуждении) им имущества в счет выплаты действительной стоимости доли в уставном капитале вышедшему из этого общества участнику, а также о порядке определения размера соответствующего дохода.

2. Обращаясь к вопросам правового регулирования налогообложения, Конституционный Суд Российской Федерации отмечал, что предусмотренная статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер. Это обусловлено природой государственной власти, пониманием налогов в качестве элемента финансовой основы деятельности государства. Налоговые отношения базируются на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон. Налогоплательщик не вправе по своему усмотрению распорядиться той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскать с лица причитающиеся налоговые суммы (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П, от 31 марта 2022 года № 13-П, от 31 мая 2023 года № 28-П и др.).

По смыслу названной статьи Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 71 (пункт «з») и 75 (часть 3) регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь конституционными принципами регулирования экономических отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П и др.). Формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, законодатель при

установлении конкретного налога сам выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П и др.; определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 5 марта 2009 года № 468-О-О и др.).

Вместе с тем в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющей обязанность уплаты лишь законно установленных налогов и сборов, во взаимосвязи с ее статьями 15 и 18 налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, чтобы условия налогообложения обеспечивали полноту и своевременность взимания фискальных платежей с обязанных лиц и в то же время его правомерность (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июня 2014 года № 17-П, от 12 ноября 2020 года № 46-П и др.).

2.1. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в силу требования определенности правового регулирования, которое следует из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства, налоговые установления должны быть понятны субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы нормативных положений, находящихся в очевидной взаимосвязи. При этом конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и

предполагают определение понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и др.). Поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации в статье 3 предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункт 7).

Именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, реальность его целей и позволяют налогоплательщикам добросовестно платить налоги, а налоговым органам – осуществлять контроль над действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 10 июля 2017 года № 19-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П, от 6 июня 2019 года № 22-П и др.). Расплывчатость же налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым – к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 14 июля 2003 года № 12-П, от 23 мая 2013 года № 11-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и др.).

Неясности же, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе судами, которые должны



обеспечивать конституционное истолкование подлежащих применению нормативных положений и тем самым – необходимую степень определенности правового регулирования путем выявления не только содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся во взаимосвязи нормативных положений, но и более сложных взаимосвязей правовых предписаний (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 апреля 2013 года № 8-П, от 25 июня 2015 года № 16-П, от 24 марта 2017 года № 9-П и др.). Посредством этого может быть обеспечено конституционно-правовое требование определенности правового регулирования и формального равенства участников регулируемых отношений (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11 ноября 2003 года № 16-П, от 14 апреля 2008 года № 7-П, от 5 марта 2013 года № 5-П, от 23 мая 2013 года № 11-П и др.). Вместе с тем такое толкование должно быть разумно предсказуемым в силу его логической непротиворечивости, ясности и понятности, опоры правоприменителя на ранее высказанные и устойчивые позиции судов (при наличии таковых), сформулированные по аналогичным и (или) корреспондирующим вопросам при схожих обстоятельствах, и должно с учетом указанных условий исключать иное, противоречащее первоначальному толкование одной и той же нормы.

В тех же случаях, когда в результате толкования в судебной практике допускается придание тем или иным законоположениям нормативно-правового смысла, влекущего нарушение реализуемых на их основе конституционных прав, возникает вопрос о соответствии этих законоположений Конституции Российской Федерации, который подлежит разрешению Конституционным Судом Российской Федерации, с тем чтобы исключить их применение и истолкование в значении, противоречащем конституционным нормам (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 года № 21-П, от 23 февраля 1999 года № 4-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 23 января 2007 года № 1-П, от 24 марта 2023 года № 10-П и др.).

2.2. Нормы законодательства о налогах и сборах, как это следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации, должны отвечать конституционным критериям правомерного налогообложения – не только сами по себе, но и в том, как они изложены и действуют в системной связи с иными законоположениями. Конституционно-правовое содержание законодательства о налогах и сборах предполагает, что налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а налоги установлены в их общей системе сообразно их существу, имея в виду экономическую обоснованность и недопустимость произвольного их введения (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П, от 24 марта 2017 года № 9-П, от 2 июля 2020 года № 32-П и др.; определения от 27 октября 2015 года № 2428-О, от 8 ноября 2018 года № 2796-О, от 2 июля 2019 года № 1831-О и № 1832-О и др.).

Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно обращал внимание на то, что конституционные принципы налогообложения требуют учета фактической способности налогоплательщика к уплате публично-правовых обязательных платежей в определенном законодателем размере, что обеспечивается путем обложения именно экономической выгоды налогоплательщика, полученной в ходе ведения хозяйственной деятельности, его реального (чистого) дохода (постановления от 13 марта 2008 года № 5-П, от 25 декабря 2012 года № 33-П, от 14 февраля 2024 года № 6-П и др.).

3. Устанавливая в соответствии с Конституцией Российской Федерации основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах, федеральный законодатель в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации указал, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (пункт 1); налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав

(пункт 3). При этом институты других отраслей законодательства Российской Федерации, включая гражданское, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом (пункт 1 статьи 11).

Обеспечивая достижение указанных целей, а также формальную определенность положений налогового закона, федеральный законодатель, в частности, определил общие для Налогового кодекса Российской Федерации понятия реализации и дохода.

Так, согласно пункту 1 статьи 39 данного Кодекса реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных данным Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

В свою очередь, в соответствии со статьей 41 Налогового кодекса Российской Федерации доходом признается именно экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» данного Кодекса (пункт 1).

Таким образом, указанные нормативные положения хотя и являются общими по отношению к содержащимся в части второй Налогового кодекса Российской Федерации конкретным налогам, формулируя, в частности, единые для различных видов налога понятия, однако подлежат применению с учетом особенностей экономической природы конкретного налога и его нормативного регулирования, существенных элементов налога, в том числе объекта налогообложения и налоговой базы.

3.1. Налоговым кодексом Российской Федерации устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в его статье 13, определяются порядок установления таких налогов, особенности введения в действие и применения специальных налоговых режимов (абзац первый пункта 7 статьи 12); к специальным налоговым режимам относится и упрощенная система налогообложения (подпункт 2 пункта 2 статьи 18).

Глава 26<sup>2</sup> «Упрощенная система налогообложения», включенная в Налоговый кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 104-ФЗ и введенная в действие с 1 января 2003 года, закрепляет, что применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1<sup>6</sup>, 3 и 4 статьи 284 данного Кодекса), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с данным Кодексом); организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с данным Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174<sup>1</sup> данного Кодекса (пункт 2 статьи 346<sup>11</sup>).

В силу пункта 1 статьи 346<sup>14</sup> Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения являются либо доходы, либо доходы,

уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении объекта налогообложения, согласно статье 346<sup>16</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшают полученные доходы на расходы, указанные в данной статье.

При этом в соответствии со статьей 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 данного Кодекса, т.е. в порядке, установленном для налога на прибыль организаций.

Таким образом, упрощенная система налогообложения, являясь специальным налоговым режимом, предусматривающим освобождение от уплаты отдельных налогов, а также ряд иных преимуществ для налогоплательщиков, – притом что применение этого режима в целом и одного из его видов осуществляется по выбору налогоплательщика (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2014 года № 62-О, от 30 мая 2024 года № 1163-О и др.) – вместе с тем не утрачивает связь с общей системой налогообложения, в том числе в части определения доходов, и заимствует ряд элементов, необходимых для исчисления и уплаты соответствующего налога, из регулирования налога на прибыль организации. В частности, упрощенная система налогообложения предполагает обложение дохода налогоплательщика, определяемого в порядке, установленном для налога на прибыль организаций, т.е. экономической выгоды в денежной или натуральной форме, которую он получил в налоговом периоде в процессе осуществления предпринимательской деятельности, с учетом возможности учесть при расчете налоговой базы отдельные расходы.

3.2. В соответствии с пунктом 1 статьи 248 главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации к доходам в целях обложения налогом на прибыль организаций относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также

внереализационные доходы; доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета в порядке, предусмотренном соответственно статьями 249 и 250.

При этом указанные законоположения, как и иные положения данной главы, не закрепляют самостоятельного определения понятия «реализация» или «доход», хотя из их содержания с учетом положений статей 39 и 41 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что доходом для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, а соответственно, и для применения упрощенной системы налогообложения, по общему правилу, признаются любые денежные или материальные поступления в пользу налогоплательщика, полученные им в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, в том числе на безвозмездной основе.

3.3. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно обращал внимание на то, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. С учетом этого нормы налогового законодательства – исходя как из публичных интересов государства, так и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений – должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (постановления от 14 июля 2003 года № 12-П, от 23 декабря 2009 года № 20-П, от 1 июля 2015 года № 19-П; определения от 4 апреля 2006 года № 98-О, от 13 июня 2006 года № 319-О и др.). Такой подход применим и к отношениям, связанным с участием в корпоративных организациях или с управлением ими (корпоративные отношения), отнесенным законодателем в соответствии с положениями пункта 1 статьи 2 ГК Российской Федерации к предмету регулирования гражданского законодательства.

Реализуя права, закрепленные в статьях 34 (часть 1) и 35 (часть 2) Конституции Российской Федерации, граждане вправе определять сферу предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и осуществлять ее как непосредственно, в индивидуальном порядке, так и опосредованно, в том числе путем создания коммерческого юридического лица либо участия в нем единолично или совместно с другими гражданами и организациями. Они могут выбирать стратегию развития бизнеса, используя свое имущество с учетом конституционных гарантий права собственности и поддержки государством добросовестной конкуренции (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 мая 2021 года № 20-П, от 7 февраля 2023 года № 6-П и др.). В то же время, отдавая предпочтение тому или иному способу осуществления экономической деятельности, они соглашаются с теми юридическими последствиями, которые обусловлены установленным законодателем – исходя из существа и целевой направленности деятельности и положения лица в порождаемых ею отношениях – правовым статусом ее субъектов, включая права, обязанности и меры ответственности (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 мая 2021 года № 20-П и др.).

Одной из организационно-правовых форм коммерческих организаций, которые создаются в целях осуществления предпринимательской деятельности и наиболее востребованы рынком, являются хозяйственные общества, в частности их разновидность – общества с ограниченной ответственностью (пункт 4 статьи 66 ГК Российской Федерации).

Как ранее отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21 мая 2021 года № 20-П, правовое положение таких обществ, корпоративные права и обязанности их участников непосредственно из Конституции Российской Федерации не вытекают – они регулируются федеральными законами, в том числе Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Последний, в

свою очередь, относит к числу прав участников общества с ограниченной ответственностью право выйти из общества путем отчуждения своей доли обществу, если такая возможность предусмотрена уставом общества, или потребовать приобретения обществом доли в случаях, предусмотренных данным Федеральным законом (пункт 1 статьи 8). Аналогичное по смыслу правило содержится и в пункте 1 статьи 94 ГК Российской Федерации. При этом уставом общества может быть предусмотрено право участника общества выйти из него путем отчуждения доли обществу независимо от согласия других его участников или самого общества (пункт 1 статьи 26 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В случае выхода участника его доля переходит к обществу, а у последнего возникает обязанность выплатить вышедшему участнику действительную стоимость его доли в уставном капитале общества, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дате перехода к обществу доли вышедшего из него участника, или с согласия этого участника выдать ему в натуре имущество такой же стоимости либо в случае неполной оплаты им доли в уставном капитале общества действительную стоимость оплаченной части доли (пункт 2 статьи 94 ГК Российской Федерации, пункт 6<sup>1</sup> статьи 23 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Реализация указанного права участника хозяйственного общества и исполнение корреспондирующей обязанности – осуществленные в связи с ведением предпринимательской деятельности путем создания общества с ограниченной ответственностью и опосредующие один из ее этапов, заключающийся в выходе участника из организации, – приводят к перераспределению имущества, имущественных прав и денежных средств, достижению каждым из участников таких отношений экономического результата, в связи с чем подлежит разрешению вопрос о налогообложении экономической выгоды как вышедшего участника, так и этого общества (в случае образования таковой).



4. Правовое регулирование гражданского оборота исходит в целом из предположения об обмене объектами такого оборота между его участниками, действующими разумно и добросовестно, на началах возмездности (пункт 5 статьи 10, пункт 3 статьи 423, пункт 3 статьи 424 ГК Российской Федерации и др.). Соответствующие встречные предоставления предполагаются равноценными, в том числе и при осуществлении участником права на выход из хозяйственного общества и возникновении у последнего безусловной корреспондирующей обязанности в отношении него. При этом имущественный интерес участников гражданско-правовых отношений, оценка его стоимости (эквивалентности), а также правовая квалификация таких отношений могут – ввиду особенностей конкретных отношений – требовать учета содержания как одного обязательства, так и иных, тесно связанных с ним обязательств с участием тех же лиц. Например, возмездными могут быть признаны отношения, вытекающие из встречных договоров дарения; эквивалентными могут являться встречные предоставления в соответствии с условиями нескольких взаимосвязанных договоров и иных сделок. Иными словами, удовлетворение имущественного интереса стороны правоотношения, т.е. его выгода от исполнения своей обязанности (в том числе при отчуждении обществом имущества в пользу вышедшего участника) может не быть очевидной из одних только условий конкретного обязательства, однако может явствовать из совокупности связанных между собой обязательств.

Так, в судебной практике применительно к договорным отношениям обращается внимание на то, что на оценке условий соответствующего обязательства и определении баланса интересов его участников могут сказываться условия иного договора, заключенного между теми же сторонами (пункт 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 марта 2014 года № 16 «О свободе договора и ее пределах»).

В связи с этим и оценка стоимости встречного предоставления с учетом особенностей правового положения сторон и иных элементов конкретного

обязательственного отношения может производиться на основе комплекса различных фактических и юридических обстоятельств.

4.1. Применительно к корпоративным организациям (в том числе обществам с ограниченной ответственностью) и возникающим в них корпоративным отношениям необходимо учитывать особенности интересов не только лиц, выходящих из состава участников этой организации, но и иных связанных с соответствующим хозяйственным обществом лиц. Речь, в частности, идет о совокупности интересов лиц, которым небезразлично нормальное функционирование организации и от деятельности которых в той или иной степени зависит достижение ее уставных целей. В случае с корпоративными коммерческими организациями это трудовой коллектив, менеджмент, участники (акционеры, пайщики, партнеры, товарищи и т.п.), а также органы публичной власти, кредиторы и др. Удовлетворение интересов каждой отдельно взятой группы, а потому и готовность ее членов содействовать достижению юридическим лицом целей деятельности неизбежно оказывают влияние на удовлетворение интересов другой группы лиц (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 7 февраля 2023 года № 6-П и др.). Очевидно, что осуществление обществом с ограниченной ответственностью расчетов с выходящим из его состава участником, тем более имеющим значительную долю участия, приводит к уменьшению (пусть и временному) активов общества и может негативно повлиять на его экономические возможности, а следовательно, сказаться на интересах в том числе перечисленных категорий лиц. К сокращению имущественной массы общества приводит и уплата им налога, размер которого также может быть значительным, что может сказаться на возможности удовлетворения за счет имущества общества интересов иных связанных с ним лиц.

Конституционный Суд Российской Федерации не раз указывал на вытекающую из самой природы корпоративной коммерческой организации неизбежность столкновения интересов различных групп лиц в процессе предпринимательской деятельности хозяйственных обществ и приходил к

выводу, что одной из основных задач гражданского законодательства является обеспечение баланса их законных интересов с учетом того, что Конституция Российской Федерации закрепляет принцип, согласно которому осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 17, часть 3), и гарантирует каждому судебную защиту его прав и свобод (статья 46, часть 1) (постановления от 24 февраля 2004 года № 3-П, от 28 января 2010 года № 2-П и от 21 февраля 2014 года № 3-П; Определение от 6 июля 2010 года № 929-О-О и др.). Между тем законодатель в пределах своих дискреционных полномочий вправе отдавать предпочтение интересам той или иной группы в конкретных обстоятельствах (Определение от 3 июля 2007 года № 714-О-П), в том числе участникам общества с ограниченной ответственностью при выходе из его состава. Такое правовое регулирование приемлемо, в частности, для тех случаев, когда осуществление корпоративных прав участником влияет на интересы иных лиц, однако согласие последних на такое осуществление в силу закона или устава не требуется. Сказанное, впрочем, не означает, что при регулировании осуществления права выходящим участником общества и исполнения встречных обязанностей этим обществом могут игнорироваться права иных лиц – участников возникающих в корпоративной организации отношений.

4.2. Соответственно, и при установлении условий налогообложения, сопутствующих приоритизации права на выход из состава участников общества, законодатель обязан учитывать интересы различных групп лиц, тем более непосредственно не участвующих в обязательстве по выплате стоимости доли в уставном капитале и не имеющих, по общему правилу, возможности влиять на определение элементов этого обязательства, но потенциально претерпевающих негативные последствия в результате выбытия отдельных активов из состава имущества общества. Так, согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, неоднократно им подтвержденной, поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право

собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в основные права и свободы, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и вместе с тем не создавались бы условия для нарушения их прав, а также прав и законных интересов других лиц (постановления от 14 июля 2005 года № 9-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П, от 26 января 2023 года № 4-П и др.), притом что неоправданные фискальные притязания государства должны сдерживаться, помимо прочего, требованием о соразмерности налогообложения, являющимся одним из проявлений принципа справедливости в налоговой сфере (Постановление от 15 февраля 2019 года № 10-П).

Конституционным Судом Российской Федерации ранее также отмечалось, что налоги устанавливаются законодателем в соответствии с экономической сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога (постановления от 31 мая 2018 года № 22-П, от 15 февраля 2019 года № 10-П, от 6 июня 2019 года № 22-П и др.); налоговый закон в его экономических основаниях может быть ориентирован на разные характеристики облагаемых объектов и обстоятельств хозяйственной деятельности (постановления от 12 ноября 2020 года № 46-П и от 26 января 2023 года № 4-П).

Этому подходу корреспондируют положения главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и применимые в силу специальных указаний федерального законодателя к отношениям по уплате налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в соответствии с которыми предполагается определение налогооблагаемого результата исходя из объективных показателей финансово-хозяйственной деятельности

общества (организации). О необходимости учета различных обстоятельств, связанных с особенностями деятельности конкретного хозяйственного общества и оказывающих влияние на определение действительной стоимости доли в уставном капитале этого общества, свидетельствует и определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 2 ноября 2024 года № 305-ЭС24-14865.

4.3. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 19 апреля 2023 года № 19-П отмечал, что, осуществляя свои дискреционные полномочия, законодатель вправе по-разному подходить к определению понятия «доход». При этом из принципов правовой определенности и равенства всех перед законом следует невозможность толковать разным (по существу, противоположным) образом одну и ту же по своему функциональному назначению экономико-правовую категорию, по крайней мере, если из конкретной правовой нормы с учетом ее места в системе правового регулирования не следует, что законодатель осознанно придавал этой категории иное значение, чем в других нормах и правовых институтах. При толковании в каждом случае понятия «доход» – в отсутствие легальной дефиниции такового применительно к конкретной сфере правоотношений – надлежит учитывать как отраслевую принадлежность правового института, в котором используется данный термин, так и его системную связь с иными правовыми предписаниями, а равно и цели, которые преследовал законодатель, употребляя его самостоятельно или наряду с понятиями «выручка», «прибыль», «экономическая выгода» и т.п.

Применительно к физическому лицу – вышедшему из общества участнику такая экономическая выгода определяется в соответствии с положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которым в качестве дохода, по общему правилу, рассматривается рыночная стоимость переданного физическому лицу имущества, размер которого для целей исчисления и уплаты налога подлежит уменьшению на сумму расходов, связанных с приобретением соответствующей доли в уставном капитале общества

(впоследствии перешедшей к обществу) (статья 220). При этом такой доход при определенных обстоятельствах может быть освобожден от налогообложения (статья 217 данного Кодекса).

Аналогичным образом, по смыслу главы 25 «Налог на прибыль организаций» данного Кодекса, определяется экономическая выгода организации, являвшейся прежде участником общества, которое передает ей в счет полученной от нее доли некоторое имущество. Внереализационным доходом будет признаваться полученный ею доход в натуральной форме в размере стоимости такого приобретенного имущества; при этом соответствующий доход при соблюдении установленных условий также может не учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (статьи 250 и 251 Налогового кодекса Российской Федерации).

Данное регулирование само по себе свидетельствует о признании федеральным законодателем возможности возникновения экономической выгоды (дохода) для целей налогообложения при совершении соответствующих операций на стороне бывшего участника общества, получившего имущество при выходе из него, а также об установлении правил исчисления налога этим бывшим участником общества. В связи с тем что в такие правоотношения вступает в качестве второй стороны само общество, самостоятельное значение приобретает вопрос о возникновении и на его стороне экономической выгоды (дохода), а следовательно, и о порядке исчисления им налога. В частности, передающее имущество общество получает в свое распоряжение встречное предоставление – долю вышедшего участника, в отношении которой также может быть определена рыночная стоимость. В связи со сказанным особое значение приобретает необходимость учета всех факторов, влияющих на формирование положительного финансового результата для общества, выдающего бывшему участнику имущество в счет его доли, таких, например, как размер первоначального взноса такого лица, причем налоговое законодательство не содержит понятия первоначального взноса, а в силу гражданского

законодательства, его основных положений об уставном капитале хозяйственного общества (статья 66<sup>2</sup> ГК Российской Федерации) первоначальный взнос («оплата уставного капитала») фактически может не совпадать с номинальной стоимостью доли. Оплата же доли в уставном капитале общества не денежными средствами, а иным имуществом создает дополнительные предпосылки к возникновению существенной разницы – тем более с течением времени – между стоимостью такого имущества и номинальной (а также действительной) стоимостью доли.

В то же время специфика возникающих в обществе с ограниченной ответственностью корпоративных отношений, в том числе по формированию активов такого общества, не исключает и отрицательного ответа на вопрос о получении им экономической выгоды ввиду, в частности, выбытия имущества (порой существенной его части) из состава активов общества, а также иных сопутствующих его деятельности обстоятельств. Действующее законодательное регулирование не содержит как положений, однозначно указывающих на возникновение в таком случае дохода (объекта налогообложения), так и специальных правил исчисления налога обществом с ограниченной ответственностью при выплате вышедшему из него участнику действительной стоимости его доли путем передачи имущества в натуре. При этом следует признать, что, исполняя обязанность передать денежные средства или имущество в счет выплаты действительной стоимости доли, общество, в отличие от вышедшего участника, не преследует цели получения дохода от ведения предпринимательской деятельности или от передачи соответствующего имущества. Между тем именно гражданское законодательство не только не исключает, но и предполагает равнозначность расчетов денежными средствами и имуществом, в том числе в рамках осуществления предпринимательской деятельности и в корпоративных отношениях.

В частности, такой подход представляется оправданным в случаях, когда общество обязано в относительно короткие сроки рассчитаться с участником, владевшим значительной по стоимости долей в его уставном

капитале. На момент наступления срока исполнения обязанности по выплате стоимости доли вышедшего участника у общества могут отсутствовать необходимые для этого денежные средства, а их заимствование может быть сопряжено с дополнительным (порой объективно весьма существенным) бременем расходов по уплате третьим лицам разного рода процентов. Кроме того, если первоначальный взнос осуществлялся имуществом – стоимость которого может как соответствовать номинальной стоимости доли, так и превышать ее (пункт 1 статьи 16 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»), – стоимость такого имущества может в дальнейшем изменяться, в том числе и повышаться.

К тому же следует признать, что само общество не извлекает бесспорной экономической выгоды в период обладания полученной долей, поскольку, в частности, оно лишено возможности осуществлять по ней весь комплекс корпоративных прав (пункт 1 статьи 24 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»); при приобретении обществом доли (тем более преобладающей), когда в результате отчуждения имущества в счет выплаты ее стоимости уменьшаются активы общества – и не исключено, что и связанная с этим его конкурентоспособность как хозяйствующего субъекта, – разумно предположить и снижение рыночной стоимости доли, например, если бы эта стоимость (при уменьшенных активах общества) определялась для последующей продажи доли иному лицу.

Об отсутствии прямой зависимости (эквивалентности) между стоимостью отчужденного обществом имущества в счет выплаты стоимости доли и стоимостью самой этой доли (полученным обществом доходом) после завершения соответствующих расчетов и перехода доли к обществу может свидетельствовать и установленное законом требование о погашении доли и соразмерном уменьшении уставного капитала общества, если перешедшие к обществу доли в течение определенного срока не распределены или не проданы (пункт 5 статьи 24 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).



В то же время нельзя исключать и ситуацию, при которой стоимость перешедшей к обществу и принадлежащей ему доли возрастет на момент ее последующей продажи, например, в результате благоприятных изменений условий деятельности общества на соответствующем товарном рынке и повышения в связи с этим экономической привлекательности участия в распределении прибыли такого общества и т.п.

Соответственно, в период нахождения у общества перешедшая к нему от вышедшего участника доля, по сути, является номинальной величиной, символизирующей (обозначающей) набор определенных прав и обязанностей, которыми могут быть в последующем наделены иные лица. Такая возможность, тем более при ее реализации за плату, может быть оценена (как, например, и имущественное право, срок осуществления которого не наступил, на получение материальной выгоды в будущем), притом что результатом такой оценки может стать вывод как о наличии у общества соответствующей экономической выгоды, так и о ее отсутствии.

Вменение налогоплательщику дохода, определяемого исходя из стоимости отчужденного обществом имущества (в отсутствие механизма определения и расчета экономической выгоды с учетом выбытия этого имущества), в таких обстоятельствах может привести к выводу о возложении на такого налогоплательщика обязанности по уплате налога, не основанной на положениях налогового закона. Тем самым игнорировались бы особенности в том числе формирования и оценки стоимости имущества общества с ограниченной ответственностью, а также возникающих в такой корпоративной организации гражданско-правовых и иных отношений между различными заинтересованными в ее деятельности лицами, что расходилось бы с конституционными требованиями справедливости, равенства, наличия экономического основания налога и законного его установления.

Следовательно, 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.

Данное обстоятельство, как это следует из запроса Верховного Суда Российской Федерации, имеющих в деле материалов, объяснений представителей сторон и выступлений приглашенных в заседание лиц, создает на практике неопределенность в вопросе о наличии объекта налогообложения у общества, передающего имущество в счет выплаты действительной стоимости доли, а также о величине соответствующей выгоды (если таковая возникает) для целей налогообложения, в частности при определении налоговой базы организации, применяющей упрощенную систему налогообложения. Отсутствие в действующем налоговом законодательстве положений, однозначно указывающих на наличие объекта налогообложения, а также на порядок определения размера налоговой обязанности, допускает противоречивое толкование и правоприменение, а потому требует внесения в законодательство необходимых изменений.

4.4. Как было отмечено, реализация права участника хозяйственного общества на выход из него и исполнение обществом корреспондирующей обязанности в виде передачи имущества в счет выплаты действительной стоимости доли – осуществленные в связи с ведением предпринимательской деятельности путем создания общества с ограниченной ответственностью и опосредующие один из ее этапов, заключающийся в выходе участника из его состава, – приводят к перераспределению денежных средств, иного имущества, имущественных прав, т.е. к достижению каждым из участников таких отношений экономического результата. Принимая во внимание возможную неэквивалентность таких встречных предоставлений, связанную с объективными или субъективными обстоятельствами, – как и то, что налогообложение предпринимательской деятельности (в частности, при применении упрощенной системы налогообложения) предполагает, по общему правилу, необходимость обложения любого дохода (экономической

выгоды), полученного налогоплательщиком в ходе ее осуществления, – не имеется оснований для отказа от налогообложения при приобретении обществом доли, в счет которой им передано имущество бывшему участнику.

В связи с этим и в отсутствие специальных правил в налоговом законодательстве особое значение приобретает определение дохода налогоплательщика, который во всяком случае не может определяться по стоимости выбывшего имущества, т.е. исходя из размера имущественных потерь налогоплательщика. Вместе с тем, поскольку это также прямо не исключено действующим законодательством, экономическая выгода такого налогоплательщика может быть определена по полученному им имущественному благу в виде доли вышедшего участника, фактическая стоимость которой может даже превышать фактическую стоимость переданного имущества.

В отсутствие в системе действующего правового регулирования конституционных предпосылок для полного освобождения от налогообложения такой экономической выгоды налогоплательщика (в случае ее возникновения) она требует оценки для целей исчисления и уплаты налога. В частности, размер такой экономической выгоды (дохода) может быть определен исходя из рыночной стоимости доли, которую получило общество от вышедшего участника, определенной после осуществления расчетов с последним, поскольку данная величина, по крайней мере, будет отражать величину экономического результата, достигнутого на данном этапе хозяйственной деятельности.

Действующее правовое регулирование предусматривает порядок определения действительной (рыночной) стоимости доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью. В частности, в силу абзаца второго пункта 2 статьи 14 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли. В свою очередь, Порядок определения

стоимости чистых активов (утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 августа 2014 года № 84н) позволяет установить стоимость чистых активов, приходящихся на соответствующую долю в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью после перехода такой доли во владение организации.

В соответствии с указанным Порядком стоимость чистых активов определяется по данным бухгалтерского учета; при этом активы и обязательства принимаются к расчету по стоимости, подлежащей отражению в бухгалтерском балансе организации (в нетто-оценке за вычетом регулирующих величин) исходя из правил оценки соответствующих статей бухгалтерского баланса (абзац первый пункта 7). Бухгалтерский баланс, согласно Федеральному закону от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта и, в частности, отражает оценку активов последнего (пункт 2 статьи 5, статья 14).

Не исключается также возможность установления рыночной стоимости соответствующего объекта оценки с учетом механизмов, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (статьи 2, 3 и 5).

5. Таким образом, подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249, а также пункт 1 статьи 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации – в той мере, в какой они в их взаимосвязи в системе действующего правового регулирования в силу своей неопределенности, порождающей различное истолкование в правоприменительной практике, допускают произвольное разрешение вопроса о возникновении у общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, дохода в случае передачи им имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику и, соответственно, произвольное определение размера налогооблагаемого дохода в этом случае, – не соответствуют

Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57.

В то же время в системе действующего правового регулирования полный и безусловный отказ от налогообложения в случае возникновения экономической выгоды у организации, передающей имущество в счет выплаты действительной стоимости доли, до внесения необходимых изменений расходился бы с намерениями федерального законодателя и не имел бы достаточных конституционных оснований.

В отсутствие в действующем налоговом законодательстве специальных правил, определяющих порядок исчисления и уплаты налогов в данном случае, подлежат применению общие принципы и основные начала налогообложения, которые направлены на обеспечение справедливого и экономически обоснованного налогообложения лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность. В этой связи признание факта возникновения у лица дохода в связи с выплатой действительной стоимости доли вышедшему участнику должно сопровождаться определением справедливой экономической выгоды такого лица (что невозможно без учета размера его имущественных потерь, связанных с соответствующей операцией). В противном случае налогообложению подлежал бы не доход (экономическая выгода) или прибыль (в зависимости от применяемой налогоплательщиком системы налогообложения), но валовый прирост имущественной сферы налогоплательщика, а в отдельных случаях даже его убыток, связанный с выбытием соответствующего имущества.

Как было отмечено, действующее правовое регулирование предусматривает порядок определения действительной (рыночной) стоимости доли общества с ограниченной ответственностью, в частности с учетом положений Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Порядка определения стоимости чистых активов, и позволяет установить стоимость чистых активов, приходящихся на соответствующую долю в

уставном капитале общества с ограниченной ответственностью после перехода такой доли во владение организации.

В связи с этим впредь до внесения в действующее правовое регулирование необходимых изменений Конституционный Суд Российской Федерации полагает возможным, руководствуясь Федеральным конституционным законом «О Конституционном Суде Российской Федерации» (пункт 12 части первой статьи 75), предусмотреть следующий порядок исполнения настоящего Постановления: передача (отчуждение) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику предполагает необходимость обложения налогом экономической выгоды такого налогоплательщика в виде действительной (рыночной) стоимости доли, определяемой в установленном порядке на момент после перехода ее к налогоплательщику. При этом, если срок исполнения указанной налоговой обязанности общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, наступил до вступления в силу настоящего Постановления, к нему в связи с ее неисполнением не применяются меры налоговой ответственности, поскольку неопределенность в вопросе о необходимости налогообложения в таком случае устранена именно настоящим Постановлением, и было бы несправедливо, если до этого момента за неисполнение соответствующей обязанности наступала бы такая ответственность.

С учетом общего правила о действии постановления Конституционного Суда Российской Федерации на будущее время, согласующегося с принципом правовой определенности и презумпцией конституционности нормативных актов, а также с положениями статьи 125 (часть 6) Конституции Российской Федерации, указанные особенности исполнения налоговой обязанности в связи с передачей (отчуждением) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику не являются основанием для пересмотра

размера налоговых обязательств неограниченного круга налогоплательщиков, исполнивших с учетом положений соответствующего правового регулирования обязанность по уплате налогов за предшествовавшие вынесению настоящего Постановления периоды и не оспоривших соответствующую обязанность в установленном законом порядке, а также для пересмотра судебных актов по делам, производство по которым было завершено в суде максимально высокой для данной категории дел инстанции.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249, а также пункт 1 статьи 346<sup>15</sup> Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой они в их взаимосвязи в системе действующего правового регулирования в силу своей неопределенности, порождающей различное истолкование в правоприменительной практике, допускают произвольное разрешение вопроса о возникновении у общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, дохода в случае передачи им имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику и, соответственно, произвольное определение размера налогооблагаемого дохода в этом случае.

2. Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, – внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления.

Впредь до внесения в действующее правовое регулирование необходимых изменений передача (отчуждение) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику предполагает необходимость обложения налогом экономической выгоды такого налогоплательщика в виде действительной (рыночной) стоимости доли, определяемой в установленном порядке на момент после перехода ее к налогоплательщику. При этом в случае, если срок исполнения указанной налоговой обязанности общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, наступил до вступления в силу настоящего Постановления, к нему в связи с ее неисполнением не применяются меры налоговой ответственности.

Указанные особенности исполнения налоговой обязанности в связи с передачей (отчуждением) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из такого общества участнику не являются основанием для пересмотра размера налоговых обязательств неограниченного круга налогоплательщиков, исполнивших с учетом положений соответствующего правового регулирования обязанность по уплате налогов за предшествовавшие вынесению настоящего Постановления периоды и не оспоривших соответствующую обязанность в установленном законом порядке, а также для пересмотра судебных актов по делам, производство по которым было завершено в суде максимально высокой для данной категории дел инстанции.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства



Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

Конституционный Суд  
Российской Федерации

№ 2-П