

# Не все, что получено — доход:

как принципы определения доходов (ст. 41 НК РФ) помогают снизить налоговую базу?

**Екатерина Субботина**

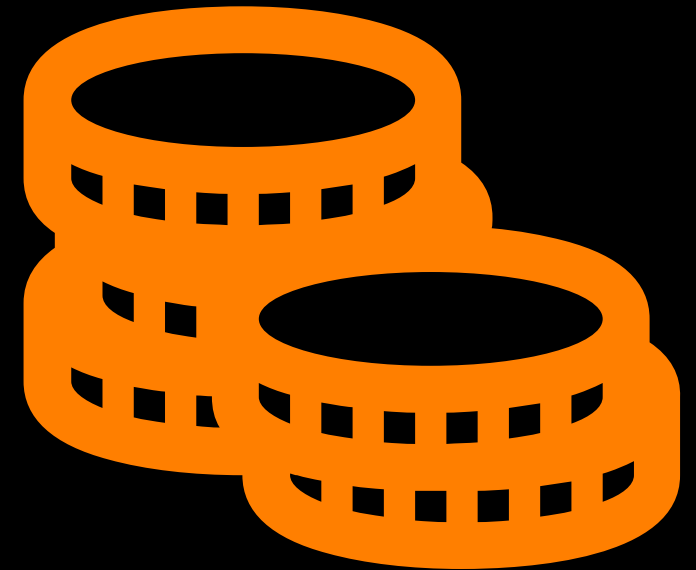
Старший юрист  
Налоговая практика

**ALUMNI  
PARTNERS**

# Ст. 41 НК Принципы определения доходов

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 главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ

**П. 3 ст. 3 Принцип экономического основания налога:**  
Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными



# ФСБУ 9/2025

Доходами экономического субъекта признается **увеличение экономических выгод в результате поступления (увеличения стоимости) активов и (или) погашения (уменьшения величины) обязательств**, приводящее к увеличению капитала этого экономического субъекта, не связанному с вкладами (взносами) учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) экономического субъекта

## Не доходы:

Аванс, предварительная оплата

Косвенные налоги

Поступления и платежи по посредническим договорам (кроме вознаграждения)

Выдача и погашение займа

Задаток, залог

# НДФЛ – поиски неформального подхода (1)

## Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П (Аникин и др.) (+)

### Подп. 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ – вычеты долевым собственникам

- ✓ «Бремя уплаты налога... должно определяться таким образом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход».

## Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 22.07.2015 N 8ПВ15 («Дело Игнатовой») (+)

### Доход от реализации прав требования по договорам займа

- ✓ Специальные нормы, устанавливающие порядок определения налоговой базы при переуступке права требования по договорам займа, отсутствуют, поэтому в силу положений ст. 41 НК РФ налогооблагаемой базой по таким договорам является экономическая выгода в виде разницы между выручкой, полученной по договору уступки права требования, и суммой платежа, на основании которого это право приобретено. В пункте 3 статьи 3 НК РФ установлено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

## Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015) (+)

### Налогообложение займа как дохода

- ✓ «...при выяснении вопроса о взимании налога с суммы полученного займа необходимо руководствоваться закрепленным в статье 41 НК РФ общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды. Поскольку денежные средства были предоставлены предпринимателю на условиях возвратности и срочности, полученная в долг сумма не образует выгоды, извлеченной гражданином от предоставления ему займа, а потому не признается доходом в смысле этого понятия, установленном ст. 41 НК РФ»

## НДФЛ – поиски неформального подхода (2)

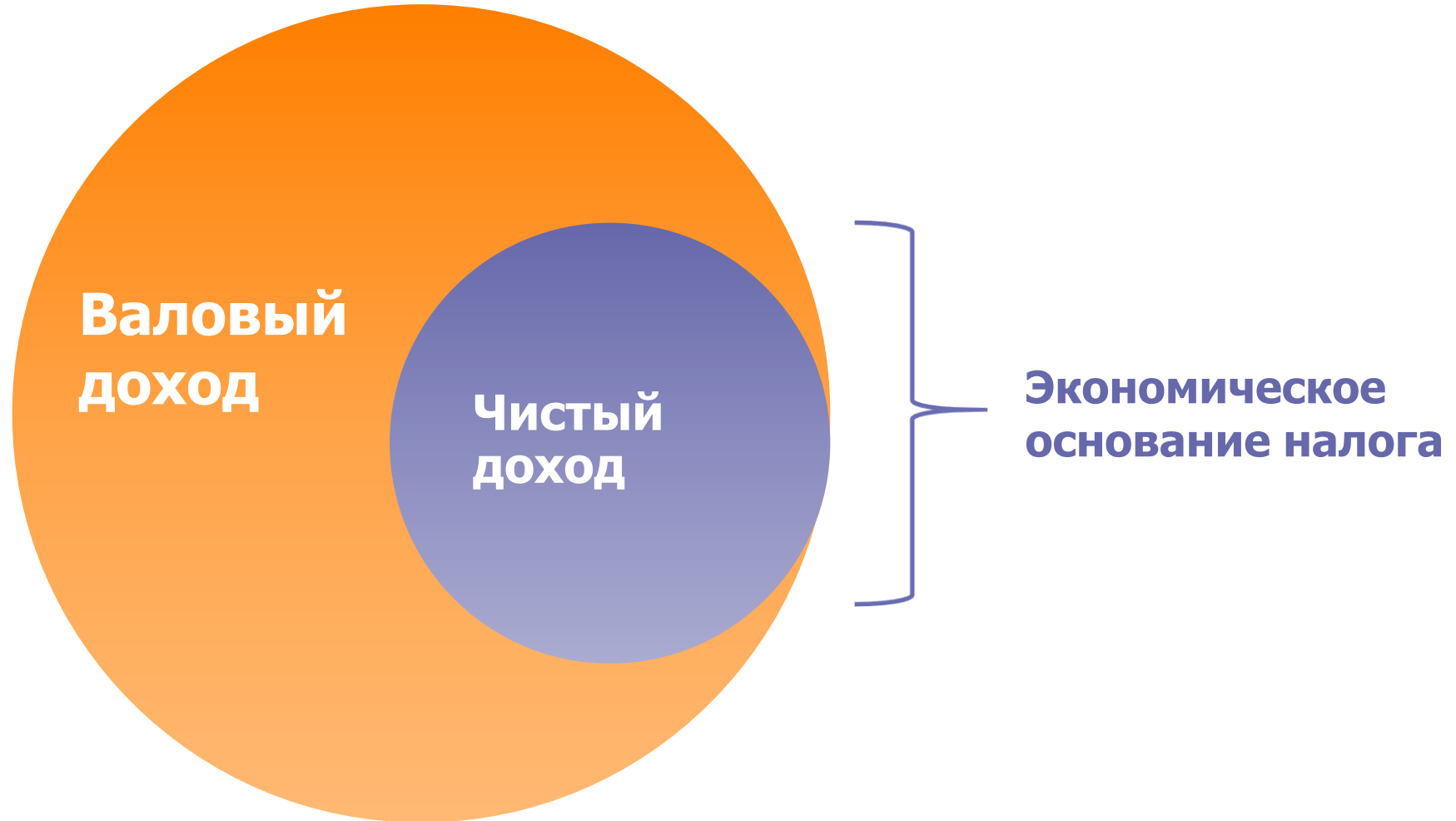
Определения СКЭС Верховного Суда РФ от 22.11.2018 № 308-КГ18-11090 по делу № А32-32855/2017, от 27.09.2021 N 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019, Кассационные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 17.08.2018 № 56-КГ18-22, от 15.05.2018 № 4-КГ18-6 (+)

Доход участника при уменьшении уставного капитала или выходе из общества

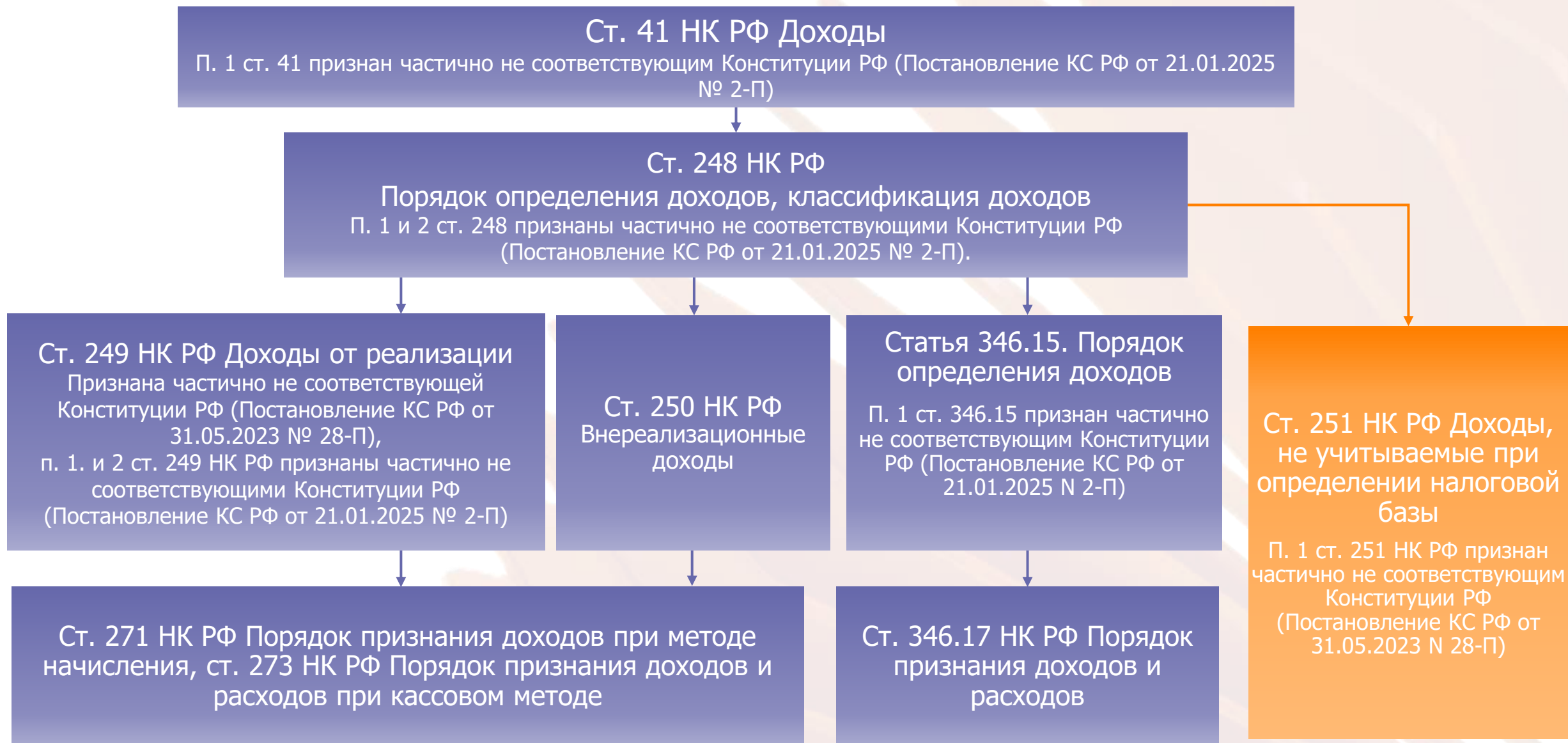
- ✓ Отсутствие специальных норм в Главе 23 не означает, что надо облагать валовый доход
- ✓ В силу ст. 41 НК РФ доход определяется исходя из извлеченной экономической выгоды
- ✓ Вывод о получении экономической выгоды должен основываться **на улучшении имущественного положения лица относительно его прежнего положения и расширении в связи с этим возможностей удовлетворения личных и иных бытовых нужд (потребления благ) физическим лицом.**
- ✓ Если полученное в результате выхода (уменьшения уставного капитала) не превышает стоимость внесенного, экономической выгоды нет. Иной подход приводил бы к взиманию налога с капитала, а не дохода, то есть к подмене установленного статьей 209 Налогового кодекса объекта налогообложения, и вопреки пункту 3 статьи 3 Налогового кодекса не позволил бы обеспечить экономически обоснованное налогообложение доходов физических лиц, приводя к повторному налогообложению того дохода, за счет которого участниками общества была осуществлена оплата долей в уставном капитале организации при ее учреждении»

# Выводы судебной практики по НДФЛ:

забывчивость законодателя не повод для налогообложения  
валового дохода



# Налог на прибыль – парад неконституционности 2023-2025 г.г.



# Выводы Конституционного суда о правилах определения дохода 2025-2026 (1)

## Постановление Конституционного суда от 21.01.2025 № 2-П ООО «Успех и Н» (+)

«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 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации»

### Доход Общества на УСН при выдаче выходящему участнику недвижимого имущества в счет действительной стоимости доли

- ✓ «в отсутствие специальных правил в налоговом законодательстве особое значение приобретает определение дохода налогоплательщика, который во всяком случае не может определяться по стоимости вышедшего имущества, т.е. **исходя из размера имущественных потерь налогоплательщика.**
- ✓ «признание факта наличия у лица дохода в связи с выплатой действительной стоимости доли вышедшему участнику должно сопровождаться определением **справедливой экономической выгоды этого 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 **валовой прирост имущественной сферы налогоплательщика**, а в отдельных случаях даже его убыток, связанный с выбытием соответствующего имущества»



# Выводы Конституционного суда о правилах определения дохода 2025-2026 (2)

Постановление Конституционного суда от 15.01.2026 N 1-П

Селюкова Л.А. (+)

*«По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Селюковой Любови Александровны»*

**Вмененный доход физического лица при получении меньшего по стоимости участка взамен большего**

- ✓ «применение пункта 2 статьи 214.10 НК РФ, устанавливающего особенности определения дохода налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества, к договору мены недвижимого имущества со ссылкой на расхождение в стоимости обмениваемых объектов может привести к взиманию налога с обеих сторон договора безотносительно к тому, получает ли какая-либо из сторон денежные средства или приращение имущества. При этом та сторона, которая передала объект с большей стоимостью, может оказаться вынужденной уплачивать налог, исчисленный исходя из кадастровой стоимости отчужденного ею объекта, – по сути, из размера имущественных потерь»
- ✓ «приобретение налогоплательщиком имущества по договору мены не свидетельствует безусловно о получении им экономической выгоды от сделки. Обмен сопровождается отчуждением принадлежавшего налогоплательщику имущества, т.е. уменьшением его имущественной сферы... в случае опровержения равноценности (эквивалентности) совершенной мены необходимо установить подлежащую налогообложению экономическую выгоду налогоплательщика с учетом кадастровой стоимости приобретенного им недвижимого имущества и ее превышения над кадастровой стоимостью имущества отчужденного. Законодатель, формулируя правила налогообложения указанных доходов, должен принимать во внимание закрепленное в пункте 1 статьи 41 НК РФ понимание дохода как экономической выгоды и провозглашенный в пункте 1 статьи 3 НК РФ принцип учета фактической способности к уплате налоговых платежей»



# Развитие идеи о запрете на налогообложение потерь и убытков как вмененного дохода в актуальной судебной практике

## Определение Верховного Суда РФ от 18.01.2025 по делу № А09-12215/2023 (+) ООО «Стар Транс»

Налогообложение дохода от субсидии на возмещение убытков при невозможности учесть убытки в расходах

- ✓ «...по общему правилу средства целевого финансирования не подлежат учету в составе доходов при условии, что налогоплательщик не учитывает при исчислении налога и соответствующие расходы, на возмещение которых им получена субсидия. Тем самым финансовый результат не должен приводить к возникновению у налогоплательщика обязанности по уплате налога в отсутствие экономического основания для такого исчисления...»
- ✓ «..изложенное не означает, что любое предоставление целевого финансирования в случаях, не предусмотренных подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 и статьей 270 Налогового кодекса, является основанием для его квалификации в качестве дохода для целей налогообложения».
- ✓ «... действующее налоговое регулирование как в отношении налогообложения средств целевого финансирования, так и в отношении налогообложения сумм возмещения убытков или ущерба предполагает необходимость **определения налогоплательщиком финансового результата с учетом реально полученной экономической выгоды** (статья 41 НК РФ)».

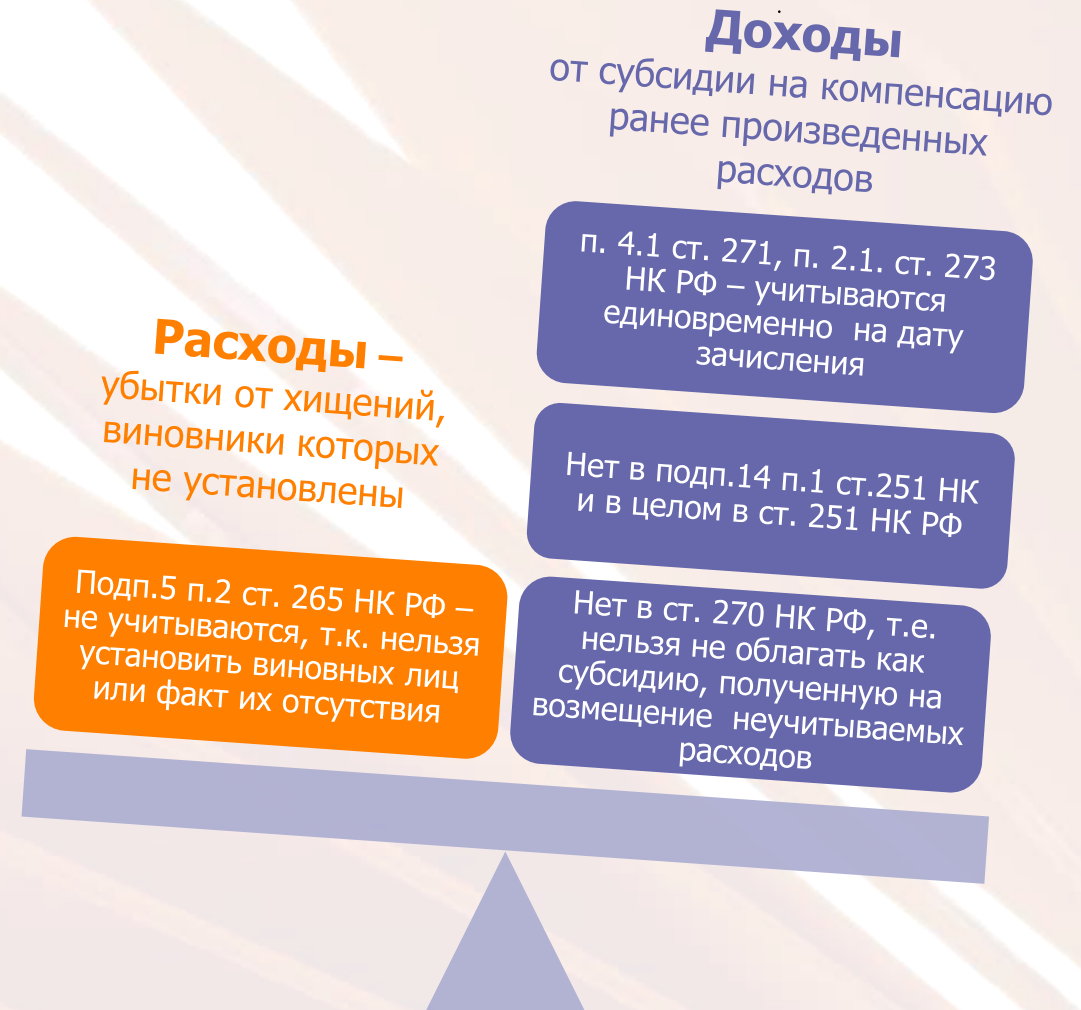


- ✓ «...получение налогоплательщиком из бюджета субсидии на компенсацию убытков, причиненных незаконным изъятием (хищением) имущества российского международного автомобильного перевозчика на территории недружественного иностранного государства, **не образует доход в значении этого понятия, придаваемом ему совокупностью положений глав 25 и 26.2 НК РФ**, в сложившейся ситуации, когда **установление виновников незаконного изъятия (хищения) имущества и (или) предъявление к ним требования о возмещении ущерба существенно затруднено или невозможно**, а получатель средств субсидии не учитывает расходы в силу избранного им режима налогообложения

# Принцип зеркальности вопреки формальному подходу:

Определение Верховного Суда РФ от 18.01.2025 по делу № А09-12215/2023

- ✓ Правилу об учете внереализационных доходов в результате присуждения или признания убытков (п.3 ст.250 НК РФ) корреспондирует правило об учете убытков от хищений и ЧС. «Соответствующее правило необходимо для определения в целях налогообложения **финансового результата, сопоставимого условиям экономической деятельности налогоплательщика (п. 3 ст. 3 НК РФ)**».
- ✓ «Иной правовой подход привел бы ...к изъятию в бюджет части средств субсидии, предоставленной в пределах, не превышающих причиненный ущерб, то есть **по существу к обложению налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН, убытков налогоплательщика, что не только не соответствует целям предоставления субсидии, но и противоречит общему смыслу налогообложения доходов**»



# Проблематика метода начисления – виртуальный доход или опровержимая презумпция?

Определение СКЭС Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2022 по делу № А76-4651/2021 (+)

## ООО «Торгово-рыночный центр на Северо-Востоке»

*Налогообложение дохода поручителя-залогодателя в виде «мусорного» права требования к ликвидированному заемщику, полученному в результате обращения взыскания банком на предмет залога*

- ✓ «...метод начисления признает доход полученным при любом увеличении имущественной сферы налогоплательщика и позволяет обеспечить равное распределение налогового бремени среди плательщиков вне зависимости от того, за счет каких именно активов (полученного в денежной или иной форме имущества) произошло увеличение благосостояния хозяйствующего субъекта. **При этом предполагается, что полученные активы, в том числе права (требования) к третьим лицам, учитываемые в качестве дебиторской задолженности, как правило, являются ликвидными, то есть могут быть трансформированы налогоплательщиком в денежные средства по его усмотрению, например, путем совершения сделок по их отчуждению (уступке)».**
- ✓ «...в процессе передачи имущества банку в счет погашения заемного обязательства за основного должника (общество «Импульс») им не был получен доход ни в денежной, ни в натуральной форме, **и перешедшее к налогоплательщику право (требование) не может быть признано доходом**, поскольку оно не может быть реализовано в связи с ликвидацией заемщика»

# Презумпция полученной выгоды в рамках метода начисления – можно ли ее опровергнуть?

Постановление 9 ААП от 16.06.2023 по делу № А40-244614/2022 (+), Постановление АС Московского округа от 25.10.2023 (-), Постановление 9ААП от 08.07.2024 (-)

## НИУ ВШЭ

Налогообложение дохода арендодателя по перешедшему к нему в порядке ст. 617 ГК РФ договору аренды с особым условием о порядке оплаты арендной платы исключительно путем зачета

### Первый круг:

- ✓ «...Верховный Суд РФ исходит из допущения, что **экономическая выгода при методе начисления возникает, если имущественная сфера налогоплательщика увеличивается**, активы реально получены и привели к увеличению его благосостояния, а дебиторская задолженность (еще не оплаченный актив) ликвидна, то есть может быть легко трансформирована им в денежные средства. **В рассматриваемой ситуации никакие активы не только не были получены, но и возможность их получения во внесудебном порядке отсутствовала**».
- ✓ «Отражение дохода в виде присужденного долга в учете в периоде вступления в силу решения суда соответствует действительному экономическому смыслу, а также нормам налогового законодательства РФ, и не нарушает общие принципы налогообложения об экономическом основании налогов».

**Кассация и второй круг:** «Тот факт, что экономическая выгода (доход), исходя из условий договора, могла быть получена лишь при присуждении в судебном порядке, является лишь результатом осуществления предпринимательской деятельности и не может влечь изменения публичной обязанности по оплате (учета) налога»

# Законодательная либерализация порядка признания дохода по методу начисления (1)

## Изменения в подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ в 2024-2025:

«4) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда – по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций **за нарушение договорных или долговых обязательств**, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба), **если иное не предусмотрено подпунктами 14.5, 14.7, 15 и 15.1 настоящего пункта**»

- ✓ С 05.03.2022: 14.5) дата поступления денежных средств (имущества, имущественных прав), но не позднее 31 декабря 2026 года – штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение **договорных или долговых обязательств**, суммы возмещения убытков (ущерба), подлежащих уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу, но не ранее 5 марта 2022 года, **недружественной иностранной организацией** или ее российским солидарным ответчиком;
- ✓ С 01.01.2025: 14.7) дата, определяемая по кассовому методу, но не позднее 31 декабря 2029 года для доходов российской организации в виде процентов по долговым обязательствам **подсанкционной иностранной организации** с иностранным госучастием, в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств;
- ✓ С 01.01.2025: 15) дата поступления денежных средств (имущества, имущественных прав) для доходов в виде сумм возмещения убытков или ущерба, подлежащих уплате в пользу организации, находящейся в процедуре банкротства или в пользу кредитной организации отношении которой осуществлены (осуществляются) меры по предупреждению банкротства, на основании решения суда, вступившего в законную силу, **если убыток или ущерб причинены действиями (бездействием) контролирующих ее лиц**

# Законодательная либерализация порядка признания дохода по методу начисления (2)

- ✓ С 01.01.2025: 15.1) дата поступления денежных средств (имущества, имущественных прав) – для доходов в виде сумм возмещения убытков или ущерба, подлежащих уплате в пользу налогоплательщика на основании решения суда, вступившего в законную силу, **если убыток или ущерб причинены действиями (бездействием) третьих лиц вне рамок договорных отношений.**

Т.е. в подп.4 п.4 ст. 271 НК РФ остались только договорные санкции и убытки, в отношении которых работает презумпция реальности экономической выгоды

# Проблемы, ожидающие разрешения с учетом ст. 41 НК РФ

Доход от астрента (судебной неустойки), взыскиваемого за неисполнение **внедоговорного обязательства** (ст. 308.3 ГК РФ, ст. ст. 248.1, 248.2 АПК РФ):

- ▶ Отсутствует в п. 3 ст. 250 НК РФ
- ▶ Отсутствует в подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ

## Перспективы признания дохода от астрента по дате получения средств в 2026?

*Письмо Минфина России от 19.11.2025 № 03-03-08/111940 (-):*

- ▶ Доходы в виде судебной неустойки, подлежащей взысканию на основании определения российского суда в пользу налогоплательщика с иностранных лиц, местом регистрации которых является государство, совершающее в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц недружественные действия, в связи с нарушением запрета иницировать или продолжать разбирательство в иностранном суде, подлежат признанию для целей налога на прибыль организаций в порядке, предусмотренном подп. 14.5 п. 4 ст. 271 НК РФ

# Выводы из новелл законодательства и судебной практики о принципах определения дохода

1. Развитие идеи о запрете налогообложения фактических потерь под видом дохода (корпоративные, обменные и квазиобменные операции).
2. При решении вопроса о том, у кого и в каком размере возникает доход, подлежащий налогообложению, формальный подход уступает место сущностному.
3. Применение принципа зеркальности (отказ от обложения дохода при объективном отсутствии возможности учесть расход).
4. Законодательное смягчение метода начисления (расширение перечня доходов, момент признания которых отодвигается до фактического получения актива). В судебной практике тестируются кейсы с оспариванием формального подхода к применению метода начисления, если фактически вероятность получения дохода мала, и правоотношения источника дохода и налогоплательщика возникли помимо его воли.
5. В рамках обозначенного тренда перспективна защита права на признание дохода в виде судебной неустойки (астрента) за неисполнение внедоговорных обязательств (в том числе – в рамках ст. ст. 248.1, 248.2 АПК) в момент получения денежных средств

# Наши офисы

Telegram-канал ALUMNI Partners



## Москва

123112, Россия, Москва, Пресненская наб.,  
д. 8, стр. 1, ММДЦ «Москва-Сити»,  
БЦ «Город столиц», Южный блок, 14 этаж

+7 495 968 8 968  
info@alumnipartners.ru

## Алматы

050010, Республика Казахстан, Алматы,  
просп. Достык, д. 38, БЦ Ken Dala, 4 этаж

+7 771 968 8 968  
almaty@alumnipartners.kz

## Дубай

Объединенные Арабские Эмираты, Дубай

uae@alumnipartners.ae