

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ПРОЦЕДУРАХ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ (БАНКРОТСТВА) ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

И.А. Цинделиани¹, Т.Д. Садовская¹, Е.Г. Васильева², Ж.Г. Попкова³

¹ *Российский государственный университет правосудия, г. Москва, Россия*

² *Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия, г. Краснодар, Россия*

³ *Приволжский филиал Российского государственного университета правосудия, г. Нижний Новгород, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

10 апреля 2024 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2024 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2024 г.

Ключевые слова

Налоговые споры, банкротство, очередность списания денежных средств, текущие платежи, реестровые налоговые платежи, налогообложение

Анализируется комплекс норм, связанных с правовым регулированием как собственно обложения налогами на доходы физических лиц, прибыль организаций, добавочную стоимость и др., так и очередностью их взыскания (уплаты) с банкрота в зависимости от его организационно-правовой формы. Обозначен ряд правовых проблем. Авторы аргументируют собственную точку зрения о налогообложении организаций и физических лиц – банкротов с учетом практики высших судебных инстанций. Сделан вывод, что есть основания говорить о формировании нового правового института финансового права – публично-банкротного права.

TAXATION IN INSOLVENCY (BANKRUPTCY) PROCEDURES OF LEGAL ENTITIES

Imeda A. Tsindeliani¹, Tatyana D. Sadovskaya¹, Evgeniya G. Vasilyeva², Zhanna G. Popkova³

¹ *Russian State University of Justice, Moscow, Russia*

² *North Caucasus Branch of the Russian State University of Justice, Krasnodar, Russia*

³ *Volga Branch of the Russian State University of Justice, Nizhny Novgorod, Russia*

Article info

Received –

2024 April 10

Accepted –

2024 June 20

Available online –

2024 September 20

Keywords

Tax disputes, bankruptcy, the order of funds write-off, current payments, registered tax payments, taxation

Subject. The article analyzes a set of norms related to the legal regulation of personal income tax, corporate income tax, VAT, and other taxes, as well as the order of their collection (payment) from a bankrupt, depending on its organizational and legal form. The choice of the research object is due to the presence of problems related to ambiguous issues in taxation in bankruptcy proceedings.

The purpose of the study. The article attempts to comprehensively analyze the legal support of the current measures regulating the taxation of bankrupt organizations and individuals, current law enforcement practice, and the legal positions of the country's highest courts.

Methodology. The leading research method is a formal legal one. Conclusions. The article reveals and concretizes a number of legal problems. The authors argue their own point of view on the taxation of bankrupt organizations and individuals, taking into account the practice of the highest judicial authorities, which, according to the authors.

It is concluded that there are grounds to talk about the formation of such a new legal institution of financial law as "public bankruptcy law".

1. Введение

Комплексный характер правового регулирования разрешения споров по вопросам налогообложе-

ния в процедурах банкротства организаций представляет научный и практический интерес. Есть основания полагать, что на сегодняшний день сформиро-

вались значимые блоки как норм права, так и правовых позиций высших судебных органов, отражающих особенности налогообложения подобных субъектов.

В России нет «трепетного» отношения (как со стороны контрагентов, так и со стороны государственных органов) к лицу, не оплачивающему свои долги, вследствие чего бурно развивается «банкротное право» [1, с. 17; 2, с. 44], являющееся комплексным межотраслевым институтом, объединяющим нормы частного и публичного права. К сфере финансово-правового регулирования «банкротного права» относятся регулятивные и охранительные правоотношения, связанные с исполнением финансово-налоговых обязательств перед бюджетами бюджетной системы. Эти отношения, возникающие в отдельных банкротных процедурах, в силу их публичной значимости регулируются нормами финансового права с помощью императивного метода и использования соответствующих мер принуждения, с помощью установления единых целей и принципов государственного регулирования в данной сфере. В качестве лица, представляющего публичные интересы в банкротных отношениях, определена Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России). Нормативные положения рассматриваемого финансового правового института в своей совокупности характеризуются такими признаками системы, как объективность, единство, иерархичность, способность к развитию, что позволяет допустить формирование нового правового института финансового права – публично-банкротное право.

2. Спорные вопросы порядка и необходимости уплаты налогов организацией в банкротных процедурах

Задолженность по текущим платежам не включается в реестр требований кредиторов, а взыскивается вне рамок процедуры банкротства в обычном порядке. На основании положений п. 1 ст. 137 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) при определении размера требований кредиторов третьей очереди учитываются требования конкурсных кредиторов и уполномоченных органов.

Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 296-ФЗ¹ внесены изменения в отношении специальной очередности удовлетворения требований кредиторов по текущим обязательствам должника (п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве). Пленум Высшего Арбитражного Суда (далее – ВАС) РФ в Постановлении от 23 июля 2009 г. № 60² разъяснил, что п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве установлена очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам в ходе конкурсного производства. Положения ст. 855 Гражданского кодекса РФ, определяющей очередность списания денежных средств со счета при их недостаточности для удовлетворения всех предъявленных к счету требований, к таким отношениям не применяются.

Возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы (п. 1. ст. 38, п. 1 ст. 44 Налогового кодекса (далее – НК) РФ), а не наступлением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен на момент окончания налогового периода.

Датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога³.

В Постановлении Конституционного Суда (далее – КС) РФ от 9 апреля 2024 г. № 16-П (далее – Постановление № 16-П)⁴ указано, что не усматривается достаточных оснований утверждать о необходимости отнесения соответствующих пеней к какой-либо иной категории или очереди платежей, отличной от самих налогов, в связи с несвоевременной уплатой которых пени начисляются.

Требования кредиторов по текущим платежам погашаются преимущественно перед требованиями реестровых кредиторов (п. 1 ст. 134 Закона о банкротстве). Погашение текущих и реестровых платежей осуществляется с соблюдением очередностей, установленных п. 2 и 4 ст. 134 Закона о банкротстве. Расчеты по налогам, как правило, проводятся в составе пятой очереди текущих платежей и третьей очереди реестровых платежей.

¹ Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 1. Ст. 4.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 9.

³ Абзац 6 п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах

банкротства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20 декабря 2016 г.; ред. от 26 декабря 2018 г.) (Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9).

⁴ Собрание законодательства Российской Федерации. 2024. № 17. Ст. 2392.

Долгое время отсутствовала единая позиция относительно правового режима обязательств должника в отношении налога на прибыль, возникающего после реализации активов с торгов. Правовая проблема заключалась в отсутствии надлежащего правового регулирования. В настоящее время ситуация изменилась, учитывая позицию КС РФ⁵.

Так, КС РФ в Постановлении № 28-П установил временный порядок относительно очередности исполнения налоговых обязательств при продаже активов должников в конкурсном производстве, согласно которому налог на прибыль отнесен к реестровым требованиям третьей очереди, а также обязал законодателя разрешить вопрос очередности налога на прибыль, возникающего при реализации конкурсной массы должников.

КС РФ согласился, что в отсутствие прямого указания об обратном положении действия НК РФ предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве. При этом КС РФ отметил, что текущее нормативное регулирование не позволяет с достаточной степенью определенности установить место требования об уплате налога на прибыль при реализации имущества, составляющего конкурсную массу, в деле о банкротстве при определении очередности требований кредиторов. В подобной ситуации усматриваются определенные основания для отнесения соответствующего обязательного платежа к текущим, а именно к пятой очереди, поскольку указанное требование формально возникает после даты принятия заявления о признании должника банкротом.

Такой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных платежах, которые возникают не в рамках допустимого продолжения хозяйственной деятельности организации и не при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры, а при реализации всего массива (помимо денежных средств) имущества, составляющего конкурсную массу. Как определил КС РФ со ссылкой на правоприменительную практику, не все обязательные платежи, формально заявленные уполномоченным органом после даты принятия заявления о при-

знании должника банкротом, подлежат отнесению к текущим платежам.

В то же время в Постановлении № 28-П КС РФ указал о возможности учета требования об уплате налога на прибыль как подлежащего погашению после реестровых требований, поскольку при обычной недостаточности конкурсной массы для удовлетворения даже включенных в реестр требований это равнозначно освобождению в данном случае налогоплательщика от реального исполнения налоговой обязанности. КС РФ пришел к выводу, что до внесения соответствующих изменений в правовое регулирование, требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди требований кредиторов, включенных в реестр.

Отдельно КС РФ обратил внимание на режим удовлетворения требования об уплате налога от продажи заложенного имущества в контексте положений п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.

Принимая во внимание обозначенные выше правовые позиции КС РФ, Судебная коллегия по экономическим спорам (далее – СКЭС) Верховного Суда (далее – ВС) РФ⁶ пришла к выводу, что расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества банкрота, как являющегося, так и не являющегося предметом залога, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди реестра требований кредиторов. При этом ВС РФ посчитал необходимым определить порядок установления требования об уплате налога на прибыль при реализации конкурсной массы в реестре (фактически установлен специальный порядок включения налога в реестр). Таким образом, ВС РФ пришел к тому, что расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества банкрота, как являющегося, так и не являющегося предметом залога, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди реестра требований кредиторов без какого-либо дифференцированного подхода.

Обратившись к действующему законодательству, отметим, что нормы налогового законодательства и законодательства о банкротстве не устанавливают специальный порядок исчисления налога на прибыль.

⁵ См.: Постановление № 16-П; Постановление КС РФ от 31 мая 2023 г. № 28-П (Собрание законодательства Российской Федерации. 2023. № 24. Ст. 4388; далее – Постановление № 28-П).

⁶ Определение СКЭС ВС РФ от 29 июня 2023 г. № 310-ЭС19-11382 (2) по делу № А09-15885/2017. URL: https://www.vsrfr.ru/stor_pdf_ec.php?id=2260868 (дата обращения: 04.04.2024).

Согласно НК РФ, от уплаты НДС освобождена как продажа активов должников-банкротов, так и вся производимая ими в ходе текущей деятельности продукция (работы, услуги). Соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 15 октября 2020 г. № 320-ФЗ⁷. Сходная норма действует в отношении физических лиц (освобожден от налогообложения доход от продажи имущества, подлежащего реализации, в случае признания такого налогоплательщика банкротом и введения процедуры реализации имущества – п. 63 ст. 217 НК РФ). Ненадлежащее исполнение данной налоговой обязанности до принятия заявления о признании должника банкротом будет квалифицировано как требование, подлежащее включению в реестр кредиторов по правилам п. 4 ст. 134 Закона о банкротстве. Также необходимо учитывать положения ст. 24 и п. 1 и 2 ст. 226 НК РФ.

В отношении уплаты налога на имущество организация-банкрот будет исчислять и уплачивать налог до момента, пока имущество будет числиться и не будет реализовано.

О порядке уплаты банкротом налога на прибыль организаций или при упрощенной системе налогообложения (далее – УСН), возникающих после реализации активов должника с торгов, следует остановиться подробнее.

Весь период деятельности организации (включая процедуру банкротства) она признаётся плательщиком налога на прибыль. При этом доходы от продажи имущества в ходе банкротства в полной мере подпадают под определение выручки (дохода) от реализации (ст. 248, 249 НК РФ). При методе начисления такие доходы признаются на дату реализации независимо от фактического поступления оплаты (п. 3 ст. 271 НК РФ).

В зависимости от применяемого должником режима налогообложения прибыль (доход) от реализации имущества становится объектом налога на прибыль организаций (или УСН).

Согласно Постановлению КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13-П⁸ независимо от времени принятия приоритетными признаются нормы того закона, который специально предназначен для регулирования соот-

ветствующих отношений – Закона о банкротстве, а не НК РФ. Практика определения очередности налога на прибыль организаций, образовавшегося в процедуре банкротства, за последние годы менялась несколько раз. До 2020 г. налог на прибыль уплачивался в составе пятой очереди текущих платежей⁹.

В последующем судебная практика складывалась о приоритетном погашении текущих обязательных платежей, связанных с залоговым имуществом должников, за счет выручки от реализации и (или) использования (сдачи в аренду) указанного залогового имущества в процедурах банкротства.

Так, ВС РФ уже выражал правовую позицию о приоритетном погашении налога на добавленную стоимость, начисленного при сдаче в аренду залогового имущества в ходе процедур банкротства, за счет сумм соответствующей арендной платы до ее распределения залоговому кредитору¹⁰. А в последующем сформировал аналогичную правовую позицию о приоритетном погашении за счет выручки от реализации залогового имущества имущественных налогов, начисленных на указанное залоговое имущество за период нахождения должника в процедурах банкротства¹¹.

Таким образом, за рассматриваемый период ВС РФ был сформирован единый правовой подход в вопросе применения к текущим обязательным платежам, связанным с залоговым имуществом должника (имущественные налоги, начисленные на залоговое имущество, налог на добавленную стоимость, начисленный при сдаче в аренду залогового имущества в ходе процедур банкротства), правового режима, установленного п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.

Проведя соответствующий анализ с 2020 г.¹², отметим, что стала формироваться *иная позиция* по вопросу очередности уплаты банкротом налога на прибыль организаций (или УСН), возникающих после реализации активов должника с торгов. Так, по указанному делу суды пришли к выводу, что уплата налога в связи с продажей на торгах имущества банкрота должна производиться за счет оставшегося имущества должника после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требова-

⁷ Собрание законодательства Российской Федерации. 2020. № 42 (ч. II). Ст. 6507.

⁸ Российская газета. 2004. 7 июля.

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П // Российская газета. 1998. 6 янв.

¹⁰ См.: Определение СКЭС ВС РФ от 19 октября 2020 г. № 305-ЭС20-10152 по делу № А40-46117/2019 // СПС «Гарант».

¹¹ Определение СКЭС ВС РФ от 8 апреля 2021 г. № 305-ЭС20-20287 по делу № А40-48943/2015. URL: https://www.vsrfr.ru/stor_pdf_ec.php?id=1985270 (дата обращения: 04.04.2024).

¹² Определение Верховного Суда РФ от 11 февраля 2020 г. № 303-ЭС19-10320. URL: https://vsrf.ru/lk/practice/stor_pdf_ec/1861624 (дата обращения: 04.04.2024).

ний. Суды указали, что обязательство по уплате налога на прибыль, возникающее в связи с реализацией имущества налогоплательщика-банкрота в рамках процедуры конкурсного производства, не может признаваться текущим требованием.

В течение 2021–2022 гг. сформулированный подход был поддержан судами в аналогичных спорах и нашел отражение в многочисленных судебных актах ВС РФ¹³.

Анализ судебной практики показал, что ВС РФ сформулировал позицию о применении к обязательствам должника по уплате имущественных налогов, начисленных на залоговое имущество за период нахождения должника в банкротных процедурах, правового режима, установленного п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве¹⁴.

Таким образом, ВС РФ в отдельных актах придерживался позиции о том, что уплате за счет залоговой выручки подлежат только налоги, объектами налогообложения которых признаётся имущество, являющееся предметом залога, такие как налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог, транспортный налог¹⁵, в других – что уплате подлежат и иные налоги. ВС РФ определил, что налог на имущество организаций и земельный налог, начисленные на залоговое имущество должника-банкрота за период нахождения этого имущества в банкротных процедурах, подлежат погашению в первоочередном порядке за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, т. е. до распределения денежных средств залоговому и иным кредиторам по правилам, установленным ст. 138 Закона о банкротстве. Обратный подход нарушает имущественные интересы незалоговых кредиторов, поскольку до формирования такого подхода указанные налоги уплачивались за счет иного находящегося в конкурсной массе имущества и уменьшали размер удовлетворения требований незалоговых кредиторов¹⁶.

Сбалансированный подход между интересами ФНС России и залоговых кредиторов установил КС

РФ¹⁷. Одним из важных решений стало описанное выше Постановление № 28-П.

Представляется, что КС РФ в Постановлении № 16-П однозначно высказался в отношении имущественных налогов, об отсутствии у налоговых обязательств (платежей), связанных с реализацией конкурсной массы, признаков текущих платежей. КС РФ отметил, что их уплата препятствует достижению целей конкурсного производства из системного и телеологического толкования п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.

Как указывал ранее Пленум ВАС РФ¹⁸, разграничение реестровых и текущих требований определяется не моментом его «созревания», а моментом совершения предоставления, влекущего возникновение встречного обязательства должника.

Обратим внимание, что до принятия Постановления № 16-П в отношении иных налогов (налог на имущество, земельный, транспортный; налог при УСН) единообразие в судебной практике отсутствовало. В случае с имущественными налогами ситуация ранее была непростая в сравнении с налогом на прибыль, поскольку его формальная налоговая база формируется только при продаже имущества должника в ходе конкурсного производства, а вот имущественные налоги начисляются в силу самого факта наличия имущества в собственности. Представляется, что Постановление № 28-П содержит правовую позицию, общую для всех налогов, связанных с продажей активов должника в конкурсном производстве, за исключением восстановленного НДС, учитывая его особенную правовую природу налоговых вычетов. В Постановлении № 28-П отмечено, что в целом налоговые обязательства, обусловленные реализацией имущества организации-должника и возникшие после возбуждения дела о банкротстве, не являются текущими.

На основании вышеизложенного, восстановленный НДС имеет ряд самостоятельных оснований для того, чтобы быть отнесенным к третьей очереди реестра, поскольку такое обязательство возникает до возбуждения дела о банкротстве. Его корректировка в связи с продажей в конкурсном производстве при-

¹³ Определения ВС РФ от 20 июня 2022 г. № 308-ЭС17-16991 по делу № А53-32017/2016, от 25 июля 2022 г. № 305-ЭС22-11487 по делу № А40-61908/2018 и др.

¹⁴ Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 3 за 2021 год (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10 ноября 2021 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2022. № 1–2.

¹⁵ См., напр.: Определение Верховного Суда РФ от 8 апреля 2021 г. № 305-ЭС20-20287. URL: https://www.vsrp.ru/stor_pdf_ec.php?id=1985270 (дата обращения: 05.04.2024).

¹⁶ Там же.

¹⁷ Отметим, что с определенной периодичностью КС РФ неоднократно указывал на необходимость обеспечения баланса прав и законных интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве, поскольку этот аспект коррелирует с публично-правовой целью института банкротства.

¹⁸ Пункт 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 63 (Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 9).

обретенного до банкротства актива не может свидетельствовать о текущем характере данного платежа.

Выявленный в Постановлении № 16-П и сформулированный КС РФ в Постановлении № 28-П конституционно-правовой смысл п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве является общеобязательным, что исключает любое иное истолкование этой нормы в правоприменительной практике, в том числе к востановленному НДС и единому налогу при УСН.

Важно, что с 1 января 2023 г. только текущая задолженность формирует отрицательное сальдо единого налогового счета (далее – ЕНС) у банкрота. При наличии отрицательного сальдо на ЕНС в соответствии со ст. 134 Закона о банкротстве сначала будут погашаться текущие платежи. При отсутствии отрицательного сальдо ЕНС и уведомления налогоплательщика об исчисленных суммах авансовых платежей, платеж будет зачтен в приостановленную задолженность – в реестровую. Представляется обоснованным внести соответствующие изменения в п. 8 ст. 45 НК РФ с учетом особенностей организаций-банкротов. Указанное обстоятельство, безусловно, отразится на принудительном порядке исполнения совокупной налоговой обязанности и исполнении обязательства должника при банкротстве в рамках установленной Законом о банкротстве очередности.

На основании сформировавшихся правовых позиций судов и нового п. 8 ст. 45 НК РФ возникнут вопросы в правоприменении, обусловленные очередностью исполнения налоговых обязательств по отдельным налогам в контексте императивной последовательности. Очередность и порядок, установленные п. 8 ст. 45 НК РФ, и положения Закона о банкротстве в части текущих и реестровых платежей представляют собой диссонанс в праве и свидетельствуют об отсутствии гармонизации, являясь основанием для обращения в КС РФ.

3. Спорные вопросы налогообложения доходов налогоплательщиков, находящихся в процедуре банкротства

Следует полагать, что вопросы очередности уплаты налогов важны, но приоритетными являются общие вопросы налогообложения банкротов, поскольку только после их корректного разрешения можно определять вопросы очередности. В этом

плане вышеупомянутое Постановление № 28-П представляет особый интерес.

На текущий момент, несмотря на выраженные КС РФ и ВС РФ правовые позиции, значительное число соответствующих концептуальных и практических вопросов продолжает активно обсуждаться в специализированной литературе [3, с. 46; 4, с. 4; 5, с. 76; 6, с. 4; 7, с. 172], хотя единого мнения по ним не прослеживается. Исходя из публикаций, указанное Постановление КС РФ ждали залоговые кредиторы: от КС РФ зависело, будут они получать основную часть выручки от реализации заложенного имущества банкрота или с нее банкроты должны будут уплатить еще и налог на прибыль.

Из Постановления КС РФ следует, что нормы законодательства о банкротстве и налогового законодательства в силу их сложности и многоаспектности могут находиться в прямом либо косвенном противоречии, которое в итоге разрешается судом через применение принципов права посредством определения справедливого баланса интересов (ценностей) [8]. С одной стороны, специальная норма имеет приоритет над общей нормой, но один специальный закон не умоляет действия другого специального закона¹⁹. Соответственно, без перехода на уровень принципов права определить, какие специальные нормы в конкретной ситуации подлежат применению, являются «более специальными», может быть крайне затруднительно²⁰.

Именно через баланс интересов были даны известные разъяснения в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 января 2013 г. № 11²¹, где фактически был признан приоритет специальных норм Закона о банкротстве над специальными нормами НК РФ. Дискуссии по этой проблеме продолжаются [9; 10].

Теперь же в Постановлении № 28-П сопоставлялось законодательство о банкротстве, а также налоговое законодательство в части налога на прибыль организаций и, по существу, НДС/Л.

Можно сформулировать вопрос: должна ли деятельность организации-банкрота облагаться налогами с реализации товаров (работ, услуг)? Вопрос тривиальный, поскольку организация-банкрот, скорее всего, по итогам данных процедур будет ликвидирована, вследствие чего основная цель ее деятельно-

¹⁹ Латинские юридические изречения / сост. проф. Е.И. Темнов. М.: Экзамен, 2003. С. 357.

²⁰ В частности, еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10481/13 была отмечена конкуренция норм НК РФ и Закона о банкротстве.

²¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2013. № 3.

сти – продажа оставшегося имущества и справедливое распределение средств между кредиторами. В то же время ответ в стиле «никаких налогов с банкрота» приведет к тому, что значимые сделки заинтересованные лица будут проводить через подконтрольных банкротов во избежание их налогообложения.

В Постановлении № 28-П содержится значимая информация относительно запроса в суд: в случае реализации имущества должника в рамках дела о банкротстве фактически не идет речь о деятельности налогоплательщика, направленной на получение прибыли, и, как следствие, должник не получает экономическую выгоду, подлежащую налогообложению. В этом случае он не ведет хозяйственную деятельность (в отличие от случаев реализации товаров, работ, услуг должником при продолжении хозяйственной деятельности в ходе конкурсного производства в интересах кредиторов), а его имущество реализуется помимо его воли по цене, установленной в целях максимального удовлетворения требований кредиторов. Такое обложение налогом на прибыль влечет необоснованное обложение дохода, а не прибыли, поскольку у налогоплательщика отсутствуют подлежащие учету расходы, связанные с ведением обычной предпринимательской деятельности. Создается угроза нарушения принципа равенства, так как в аналогичной ситуации законодатель освобождает от налогообложения доходы физических лиц при реализации их имущества в рамках дела о банкротстве.

Таким образом, проблемой является то, что в силу п. 63 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ доходы физического лица от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания его банкротом и введения необходимой процедуры в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве). *Аналогичного освобождения применительно к организациям гл. 25 НК РФ не предусматривает.*

Неоднократно КС РФ отмечал, что в налогообложении равенство понимается как равномерность, нейтральность и справедливость. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается тогда, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные

по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование²². При этом принцип равенства не исключает возможности установления различных правовых условий для многообразных хозяйствующих субъектов, однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов права²³.

По итогам банкротства физическое лицо продолжает физически жить, хотя и с определенными экономическими ограничениями. Банкроты, продолжающие осуществлять хозяйственную деятельность, являются редким явлением (факт признания организации банкротом в большинстве случаев является результатом ее предшествовавшей убыточной деятельности). При этом процедура банкротства, не исключая конкурсного производства с формированием конкурсной массы для продажи имущества должника, как указано в Постановлении КС РФ от 19 декабря 2019 г. № 41-П²⁴, сама по себе не прерывает его хозяйственной деятельности и оставляет за ним право продолжать по возможности производство товаров (выполнение работ, оказание услуг). Продолжение хозяйственной деятельности на общих условиях остается правомерным, во всяком случае, пока кредиторами не будет принято решение о ее прекращении на основании п. 6 ст. 129 Закона о банкротстве.

Соответственно, значимым является вопрос: можно ли уравнивать физических лиц и организации, к чьим доходам явно прослеживается в НК РФ различное отношение, если соответствующий субъект находится в процедуре банкротства?

В Постановлении № 28-П применительно к ответу на этот вопрос отмечается, что с учетом непрерывности предпринимательской деятельности и возможности получения отрицательного финансового результата реализация имущества (как добровольная, так и осуществленная в ходе конкурсного производства), будучи неразрывно связанной с предшествующей хозяйственной деятельностью (предполагающей ведение налогового учета и уплату налогов), не может без специального указания на то законодателя и помимо его воли выводиться из-под общих правил налогообложения прибыли.

²² Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П, от 22 июня 2009 г. № 10-П, от 15 февраля 2019 г. № 10-П, от 31 марта 2022 г. № 13-П и др.

²³ Постановления КС РФ от 27 апреля 2001 г. № 7-П и от 31 марта 2022 г. № 13-П.

²⁴ Российская газета. 2019. 30 дек.

По всей видимости, здесь КС РФ в некотором смысле «встает» на путь теории юридического лица как фикции [11].

В литературе выделяется ряд категорий судебных дел, в которых отрицается правосубъектность организаций (в том числе дела о срывании «корпоративной вуали», о «дроблении» бизнеса, о взаимодействии с «однодневками» и др.) [12, с. 31]. Более того, в России уголовная ответственность должностных лиц организаций за неуплату налогов данными организациями²⁵ также является своеобразным прологом «корпоративной вуали».

Таким образом, различное обложение организации налогами в определенной ситуации, в сравнении с физическим лицом, практически всегда может быть объяснено с точки зрения дискреции законодателя. Во всяком случае, высказывается мнение, что от прямого ответа на вопрос о нарушении принципа равенства КС РФ ушел [4, с. 4].

Данная позиция КС РФ позволяет утверждать, что, поскольку различия между организациями и физическими лицами столь существенны, вполне возможно и «сверхдифференцированное» (в части налогообложения) отношение к данным категориям лиц.

4. Выводы

Можно утверждать, что высшие судебные органы занимают сбалансированную позицию, в рамках которой не принимаются идеи типа «никаких налогов с банкрота». Вопросы, в целом, сводятся к тому, что организация-банкрот, продолжающая свою деятельность (в том числе и с «банкротной» спецификой, в частности с продажей предметов за-

лога), облагается налогами, как и обычные организации, если иное прямо не следует из закона. «Банкротная» составляющая проблем, как правило, сводится к вопросу определения очередности погашения обязательных платежей и к взаимосвязанным проблемам (принудительное взыскание, восстановление НДС, пени, санкции и т. п.).

Выявленный в Постановлении № 28-П конституционно-правовой смысл п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве, определивший, что налог на прибыль от продажи конкурсной массы относится не к текущим платежам, а к реестровым требованиям третьей очереди, а также запрет на его удовлетворение за счет предмета залога и дальнейшее толкование в Постановлении от № 16-П в отношении имущественных налогов, об отсутствии у налоговых обязательств (платежей), связанных с реализацией конкурсной массы, признаков текущих платежей, является общеобязательным, что исключает любое иное истолкование этой нормы в правоприменительной практике.

При этом правовые проблемы банкротства с точки зрения налогового права как были, так и остаются значимыми для бизнеса, поскольку обременение банкрота налогами, а также определение очередности их удовлетворения, по существу, позволяют планировать экономические последствия конкретных действий заинтересованных лиц в данной правовой процедуре. Относительная распространенность банкротства в отечественной юридической практике, а также более чем «спокойный» взгляд как обывателей, так и бизнесменов на банкротство в России требуют учета данных особенностей в коммерческой деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Морхат П. М. К вопросу о концепции банкротного права в российской юрисдикции / П. М. Морхат // Предпринимательское право. – 2024. – № 1. – С. 10–17. – DOI: 10.18572/1999-4788-2024-1-10-17.
2. Фролов И. В. Современная доктрина банкротного права в российской юрисдикции: анализ теоретических основ / И. В. Фролов // Предпринимательское право. – 2022. – № 4. – С. 35–44. – DOI: 10.18572/1999-4788-2022-4-35-44.
3. Конституционный Суд РФ об очередности для налога на прибыль в делах о банкротстве // Налоговед. – 2023. – № 7. – С. 46–53.
4. Плешанова О. П. Налог на конкурсную массу: кто и когда заплатит / О. П. Плешанова // Юридическая работа в кредитной организации. – 2023. – № 3. – С. 4–24.
5. Плешанова О. П. Налог vs залог: Конституционный Суд расставил приоритеты / О. П. Плешанова // Закон. – 2023. – № 7. – С. 76–81. – DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-7-72-97.

²⁵ См. ст. 199 УК РФ, п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 (Российская газета. 2019. 6 дек.).

6. Резанов Н. В. Требования по налогу на прибыль от реализации имущества должника / Н. В. Резанов // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2023. – № 11. – С. 4–15. – DOI: 10.37239/2500-2643-2023-18-11-4-15.

7. Тай Ю. В. Пирров компромисс. Очередность требований по налогу на прибыль от реализации имущества в банкротстве / Ю. В. Тай, С. Л. Будылин // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2023. – № 9. – С. 172–195. – DOI: 10.37239/2500-2643-2023-18-9-172-195.

8. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : Гарант-сервис-университет, 2021. – 1196 с.

9. Анищенко А. В. НДС от банкрота / А. В. Анищенко // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2020. – № 4. – С. 67–71.

10. Попкова Ж. Г. Налоговые агенты и банкротство: проблемы конкуренции норм / Ж. Г. Попкова // Вестник арбитражной практики. – 2016. – № 5. – С. 19–24.

11. Сумской Д. А. Статус юридических лиц : учеб. пособие для вузов / Д. А. Сумской. – М., 2006. – 328 с.

12. Сосновский С. А. Принцип правовой определенности и налоговая правосубъектность организаций / С. А. Сосновский // Налоговед. – 2019. – № 7. – С. 31–39.

REFERENCES

1. Morkhat P.M. On the issue of the concept of bankruptcy law in the Russian jurisdiction. *Predprinimatel'skoe pravo = Entrepreneurial law*, 2024, no. 1, pp. 10–17. DOI: 10.18572/1999-4788-2024-1-10-17. (In Russ.).

2. Frolov I.V. Modern doctrine of bankruptcy law in the Russian jurisdiction: an analysis of the theoretical foundations. *Predprinimatel'skoe pravo = Entrepreneurial law*, 2022, no. 4, pp. 35–44. DOI: 10.18572/1999-4788-2022-4-35-44. (In Russ.).

3. The Constitutional Court of the Russian Federation on the priority for income tax in bankruptcy cases. *Nalogoved = Tax specialist*, 2023, no. 7, pp. 46–53. (In Russ.).

4. Pleshanova O.P. The tax on the bankruptcy estate: who will pay and when. *Yuridicheskaya rabota v kreditnoi organizatsii = Legal work in a credit institution*, 2023, no. 3, pp. 4–24. (In Russ.).

5. Pleshanova O.P. Tax vs pledge: The Constitutional Court has set priorities. *Zakon = Law*, 2023, no. 7, pp. 76–81. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-7-72-97. (In Russ.).

6. Rezanov N. Profit tax claims from the realisation of debtor's property. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskoi Federatsii = Herald of the economic justice*, 2023, no. 11, pp. 4–15. DOI: 10.37239/2500-2643-2023-18-11-4-15. (In Russ.).

7. Tay Yu., Budylin S. Pyrrhic compromise. Priority of income tax claims from the realisation of property in bankruptcy. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskoi Federatsii = Herald of the economic justice*, 2023, no. 9, pp. 172–195. DOI: 10.37239/2500-2643-2023-18-9-172-195. (In Russ.).

8. Tyutin D.V. *Tax law*, Course of lectures, 9th ed. Moscow, Garant-service-university Publ., 2021. 1196 p. (In Russ.).

9. Anishchenko A.V. VAT from a bankrupt. *Nalogovyi vestnik – Konsul'tatsii. Rayzzyasneniya. Mneniya = Tax Bulletin – Consultations. Clarifications. Opinions*, 2020, no. 4, pp. 67–71. (In Russ.).

10. Popkova Zh.G. Tax agents and bankruptcy: problems of competition norms. *Vestnik arbitrazhnoi praktiki = Bulletin of Arbitration practice*, 2016, no. 5, pp. 19–24. (In Russ.).

11. Sumskoi D.A. *Status of legal entities*, Teaching aid for universities. Moscow, 2006. 328 p. (In Russ.).

12. Sosnovskii S.A. The principle of legal certainty and tax legal personality of organizations. *Nalogoved = Tax specialist*, 2019, no. 7, pp. 31–39. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Цинделиани Имеда Анатольевич – кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой финансового права
Российский государственный университет правосудия

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Imeda A. Tsindeliani – PhD in Law, Associate Professor; Head, Department of Financial Law
Russian State University of Justice
69, Novocheremushkinskaya ul., Moscow, 117418, Russia

117418, Россия, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, 69

E-mail: imeda_pravo@mail.ru

ORCID: 0000-0003-3975-2958

SPIN-код РИНЦ: 1875-9506; AuthorID: 629680

Садовская Татьяна Дмитриевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права

Российский государственный университет правосудия

117418, Россия, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, 69

E-mail: std-tsu@yandex.ru

ORCID: 0000-0001-6628-3101

SPIN-код РИНЦ: 7573-5986; AuthorID: 690037

Васильева Евгения Григорьевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права

Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия

350020, Россия, г. Краснодар, ул. Красных партизан, 234

E-mail: vasileva_e80@mail.ru

ORCID: 0000-0002-0461-921X

SPIN-код РИНЦ: 8697-0727; AuthorID: 225753

Попкова Жанна Георгиевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин

Приволжский филиал Российского государственного университета правосудия

603022, Россия, г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, 17А

E-mail: zhp75@mail.ru

ORCID: 0000-0003-2318-1126

SPIN-код РИНЦ: 7997-8460; AuthorID: 735312

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Цинделиани И.А. Налогообложение в процедурах несостоятельности (банкротства) юридических лиц / И.А. Цинделиани, Т.Д. Садовская, Е.Г. Васильева, Ж.Г. Попкова // Правоприменение. – 2024. – Т. 8, № 3. – С. 72–81. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(3).72-81.

E-mail: imeda_pravo@mail.ru

ORCID: 0000-0003-3975-2958

RSCI SPIN-code: 1875-9506; AuthorID: 629680

Tatyana D. Sadovskaya – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Financial Law

Russian State University of Justice

69, Novocheremushkinskaya ul., Moscow, 117418, Russia

E-mail: std-tsu@yandex.ru

ORCID: 0000-0001-6628-3101

RSCI SPIN-code: 7573-5986; AuthorID: 690037

Evgeniya G. Vasilyeva – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law

North Caucasus Branch of the Russian State University of Justice

234, Krasnykh Partizan ul., Krasnodar, 350020, Russia

E-mail: vasileva_e80@mail.ru

ORCID: 0000-0002-0461-921X

RSCI SPIN-code: 8697-0727; AuthorID: 225753

Zhanna G. Popkova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Legal Disciplines

Volga Branch of the Russian State University of Justice

17A, Gagarina pr., Nizhny Novgorod, 603022, Russia

E-mail: zhp75@mail.ru

ORCID: 0000-0003-2318-1126

RSCI SPIN-code: 7997-8460; AuthorID: 735312

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Tsindeliani I.A., Sadovskaya T.D., Vasilyeva E.G., Popkova Zh.G. Taxation in insolvency (bankruptcy) procedures of legal entities. *Pravoprimeneniye = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 3, pp. 72–81. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(3).72-81. (In Russ.).