



Маслова Валерия Вячеславовна

Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева

Институт права и предпринимательства

Россия, Екатеринбург

maslova.valeria2014@yandex.ru

Maslova Valeria

Ural State Law University named after V. F. Yakovlev

Institute of Law and Business

Russia, Ekaterinburg

**ПОДХОДЫ К СУБСИДИАРНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
КОНТРОЛИРУЮЩИХ ЛИЦ ПОД ВЗГЛЯДОМ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ**

Аннотация: в данной статье проведен анализ правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам, возникшим в судебной практике в связи с привлечением к субсидиарной ответственности по налоговой задолженности контролирующих лиц в рамках дел о банкротстве организаций.

Ключевые слова: банкротство, организация, налогоплательщик, субсидиарная ответственность, контролирующее лицо, налоговая ответственность, Конституционный Суд РФ.

**APPROACHES TO SECONDARY LIABILITY OF CONTROLLING
PERSONS ON THE VIEW OF THE LEGAL POSITIONS OF THE
CONSTITUTIONAL COURT OF THE RUSSIAN FEDERATION**

Annotation: this article analyzes the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation on issues that have arisen in judicial practice in connection with



the imposition of subsidiary liability for tax debts of controlling persons in the framework of bankruptcy cases of organizations.

Key words: bankruptcy, organization, taxpayer, secondary liability, controlling person, tax liability, Constitutional Court of the Russian Federation.

Институт субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц является относительно новым для нашего государства, и формирование судебной практики происходит поэтапно. Постановления Конституционного Суда РФ задают очередной вектор в этом направлении, который оказывает существенное влияние на позиции судов при рассмотрении данной категории дел. Процедуры банкротства, в которых налоговой орган выступает основным кредитором, являются довольно распространенным явлением сегодняшних реалий. Офискализация законодательства и укрепление позиций налогового органа, при ослаблении позиции должника и других кредиторов, является основным трендом современности. Вопросы, которые разрешает Конституционный Суд РФ в своих актах, являются принципиальными для понимания алгоритма защиты прав контролирующих лиц, они очерчивают процессуальные границы возможного поведения и защиты прав контролирующих лиц, а также определяют механизм формирования правовой позиции по такого рода делам.

Институт субсидиарной ответственности по своей природе является гражданско-правовым. Использование институтов других отраслей права в налоговых правоотношениях является предметом научной дискуссии. Д.В. Винницкий [1] считает, что налоговое право тесно взаимодействует с частным правом, заимствуя у него специальные понятия и термины.

Согласно статье 57 Конституции РФ [2] каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.



По общему правилу налоговая обязанность должна быть исполнена самим налогоплательщиком, как указано в абзаце 1 пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса РФ [3].

В соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога может быть исполнена иным лицом за налогоплательщика. Таким лицом, в частности, может выступать контролирующее должника лицо в деле о банкротстве налогоплательщика-организации.

На практике возникают спорные ситуации, когда происходит объективное ущемление прав контролирующих должника лиц при попытке погашения налоговой недоимки за счет их средств.

Привлечение контролирующих должника лиц в рамках дела о банкротстве представляет из себя механизм «снятия корпоративной вуали», о котором подробно говорится в статье С.Л. Будылина и Ю.Л. Иванец [4]. В своей работе авторы отмечают, что в отечественное законодательство не содержит общей нормы о снятии корпоративной вуали. В связи с произошедшими изменениями в законодательстве и судебной практики, мы наблюдаем движение к воплощению данной конструкции в правовых нормах. Однако не стоит забывать, что данный механизм является исключением из правил самостоятельности и независимости юридического лица.

Неоднократно отмечено, что баланс интересов всех участников правоотношений, которые реализуются в рамках процедуры банкротства, должен всегда предоставлять право контролирующему лицу быть полноправным участником в деле о банкротстве и оспаривать судебные акты о признании обоснованными требований кредиторов и о включении их в реестр. Это право должно быть реализовано даже в том случае, если судебный акт был принят без участия такого лица. Ранее судебные инстанции приходили к выводу о том, что контролирующее лицо наделено правами и обязанностями участвующего в деле лица только в рамках обособленного спора и не может обжаловать судебные



акты о признании обоснованными и включении в реестр требований кредиторов [5].

Рассмотрев дело по жалобе Акимова Н.Е., Конституционный Суд РФ принял постановление от 16 ноября 2021 г. N 49-П [6], в котором указал на несоответствие такого подхода Конституции РФ и предоставил право таким лицам обжаловать судебные акты, принятые без их участия. Впоследствии законодатель реализовал эту правовую позицию путем внесения соответствующих дополнений в статью 34 Закона о банкротстве, дополнив ее пунктом 4, который прямо закрепляет права контролирующих лиц должника участвовать в рассмотрении вопросов, решение по которым может повлиять на размер их ответственности, а также обжаловать соответствующие судебные акты [7].

Организация-должник привлечена к налоговой ответственности, которая в дальнейшем включается в реестр требований кредиторов. Если такое решение налогового органа не обжаловалось в порядке главы 24 АПК РФ самим налогоплательщиком, то данное обстоятельство не препятствует судебной защите бывшим руководителем своих прав в том случае, когда к нему предъявляются требования, связанные с этим налоговым нарушением. В этой ситуации у него есть право обжаловать определение суда о включении требований налогового органа в реестр требований кредиторов [8].

В Постановлении от 8 декабря 2017 г. N 39-П по жалобам граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева [9] Конституционный Суд РФ закрепил правовую позицию о том, что только когда исчерпаны все правовые основания для удовлетворения требований налоговых органов за счет самой организации возможно привлечение к субсидиарной ответственности физических лиц в размере подлежащих зачислению в бюджет налогов организации-налогоплательщика, если такой вред возник в результате уголовно-противоправных действий этих лиц. Вместе с тем из этого правила есть исключение, когда судом установлено, что юридическое лицо *de facto* не



является самостоятельным участником экономической деятельности, а служит только прикрытием для контролирующего его физического лица. Рассмотренные в отношении заявителей дела касались осуждения за совершение налоговых преступлений и прекращения уголовного преследования по не реабилитирующему основанию и последующему их привлечению к субсидиарной ответственности.

Помимо этого, в указанном Постановлении проводится глубокий анализ того, что является подлежащим возмещению вредом, поскольку данный термин имеет широкое распространение в российском законодательстве, но вместе с тем имеет неопределенность при определении пределов субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц в сфере налоговых правоотношений.

Здесь необходимо помнить, что понимание налогов как элемента финансовой основы государства, имеет публично-правовой, а не частноправовой характер, поскольку эти отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой и предполагает их субординацию. Тогда как субсидиарная ответственность является мерой гражданско-правовой ответственности, следовательно имеет частноправовой характер. Об этом Конституционный Суд РФ говорит в своих постановлениях [10].

Когда лицо привлекается к субсидиарной ответственности именно по основанию, связанному с неуплатой налогов должником-банкротом, то такое лицо компенсирует ущерб, причиненный непосредственно должнику. Поскольку в данном случае имеет место трансформация налоговых правоотношений в гражданско-правовые, то такое лицо не несет ответственность за налоговые нарушения должника.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 8 декабря 2017 года N 39-П подчеркнул, что поступление налоговых платежей в бюджет происходит на основании публично правовых (налоговых) норм, поэтому налоговую ответственность несет сама организация как налогоплательщик, а



контролирующие должника лица могут нести ответственность, установленную нормами уголовного, административного и гражданского законодательства, в частности предусмотренную статьями 15 и 1064 Гражданского кодекса РФ. Однако привлечение контролирующего лица к гражданско-правовой ответственности возможно только при подтверждении окончательной неспособности самой организации-налогоплательщика погасить образовавшуюся задолженность перед бюджетом. Иное толкование означало бы взыскание сумм налога в двойном размере, что в свою очередь влечет неосновательное обогащение бюджета, а, следовательно, и нарушение конституционной гарантии защиты частной собственности.

В Определении Конституционного Суда РФ от 25 ноября 2020 года № 2797-О [11] заявитель, гражданин В.Е. Сидоренко, пытался оспорить конституционность пункта 1 статьи 15, пункта 1 статьи 200 и статьи 1064 Гражданского кодекса РФ поскольку по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, данные положения позволяют исчислять срок исковой давности при взыскании вреда, причиненного налоговым преступлением, не с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, а с момента прекращения дела о банкротстве организации-налогоплательщика. В ответ на это Конституционный Суд РФ указал, что получение налоговым органом информации о самих действиях, влекущих нарушение законодательства о налогах и сборах, и информации о самом нарушении, могут не совпадать во времени. В связи с этим для исчисления сроков исковой давности значение имеет осведомленность налогового органа именно о негативных последствиях для бюджета, возникших в результате непоступления соответствующей суммы налога.

Между тем невозможность поступления в бюджет налоговых платежей может быть вызвана действиями (бездействиями) самого налогового органа, например, пропуском срока для обращения в суд с иском к налогоплательщику. В этом случае, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда



РФ, изложенной в Постановлении от 2 июля 2020 г. № 32-П в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова [12], причинение вреда бюджету в виде непоступления соответствующей суммы налога не может вменено непосредственно налогоплательщику. Налоговая задолженность признается безнадежной к взысканию и списывается в порядке, предусмотренном статьей 59 Налогового кодекса РФ. Следовательно, прекращение налогового обязательства в отношении налогоплательщика по причине произведенных инспекцией упущений, влечет невозможность вменения соответствующего вреда физическому лицу на основании гражданско-правовых норм.

Также в своих актах Конституционный Суд РФ неоднократно отмечает, что имеет место несовпадение оснований для налоговой, уголовно-правовой и гражданско-правовой ответственности в том числе в части определения размера вреда.

Статья 2 Закона о банкротстве [13] к обязательным платежам относит налоги, сборы, иные обязательные взносы, в том числе штрафы и пени. Если обратиться к статье 11 Налогового кодекса РФ, то задолженностью по уплате налогов, сборов и страховых взносов признается общая сумма недоимок, а также неуплаченные пени, штрафы и проценты. Штраф представляет собой налоговую санкцию и является мерой финансовой ответственности за совершенное налоговое правонарушение, о чем говорится в статье 114 Налогового Кодекса РФ. Вместе с тем будучи формой денежного взыскания, он означает дополнительное обременение правонарушителя и носит карательный характер. Исходя из этого штрафы, наряду с налогами, сборами и пени включаются в реестр требований кредиторов. Основываясь на этих правовых нормах, сложившаяся судебная практика также включала штрафы в общий объем субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц.

Данная правовая позиция была пересмотрена в Постановлении Конституционного Суда РФ № 50-П по жалобе Ваулиной Л.В. [14]. По данному делу суд пришел к выводу, что с учетом принципов справедливости и



соразмерности пункт 11 статьи 61.11 Закона о банкротстве не может использоваться для взыскания с контролирующего должника лица в составе субсидиарной ответственности суммы штрафов за налоговые правонарушения, которые были наложены на организацию-налогоплательщика.

При этом Конституционный Суд РФ основывался на позиции, изложенной им в Постановлении № 20-П [15], в соответствии с которой такая категория как штраф не входит в структуру налогового обязательства, т.к. представляет из себя наказание за совершение налогового правонарушения, в связи с чем имеет не восстановительный, а карательный характер.

Анализ сложившихся тенденций показывает, что наряду с ужесточением требований действующего законодательства, правовые позиции Конституционного Суда РФ в настоящее время направлены на обеспечение баланса прав и интересов участников правоотношений. Активное развертывание кампании по привлечению к субсидиарной ответственности контролирующих лиц, конечно же, имеет свои основания, зачастую обусловленные недобросовестным поведением последней категории лиц и желанием защитить публично-правовые интересы, страдающие от таких злоупотреблений.

Вместе с тем, в реальной действительности это происходит за счет игнорирования и ущемления прав контролирующих должника лиц. Только вмешательство Конституционного Суда РФ позволило этой категории отстоять свое право на обжалование судебных актов, связанных с признанием обоснованным и включением в реестр требований кредиторов. А ведь эти споры непосредственно затрагивают права и интересы контролирующих лиц. Также в настоящее время имеется возможность оспаривать решение налогового органа о привлечении должника к налоговой ответственности и тем самым непосредственно влиять на размер требований, которые будут включены в реестр, а в последующем предъявлены в виде ущерба к контролирующему лицу. Кроме того, указанная категория добилась возможности исключить из



состава предъявляемых к ней требований обязательства по уплате налоговых штрафов, а также закрепила за собой право быть привлеченными к ответственности только в случае исчерпания всех правовых оснований для взыскания задолженности с самой организации-налогоплательщика. Полагаю, что данные тенденции должны получить положительную оценку, так как предоставляют определенные правовые гарантии, направленные на защиту интересов добросовестных лиц, а также позволяют судам отступать от сугубо формального подхода при рассмотрении данной категории дел.

Однако на сегодняшний день остается актуальной проблема предоставления налоговым органам широты усмотрения при привлечении к субсидиарной ответственности по налоговой задолженности организации-банкрота. Помимо механизма привлечения к субсидиарной ответственности, предусмотренного главой III.2 Закона о банкротстве, инспекция вправе взыскать задолженность с зависимого лица по подпункту 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса РФ.

Как отмечает С.С. Извеков [16], фискальный интерес может быть удовлетворен в обход требований других кредиторов должника, что, в свою очередь, влечет нарушение положений Конституции РФ, таких как часть 2 статьи 8 равное признание и защита всех форм собственности.

Практическим выходом из данной ситуации на сегодняшний день мы видим в оспаривании арбитражным управляющим сделок по передаче имущества должника зависимому лицу, и возвращении данного имущества в конкурсную массу. В результате у налогового органа отпадает одно из оснований привлечения к субсидиарной ответственности вне рамок процедуры банкротства по подпункту 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса РФ.

Надеемся, что указанное противоречие в ближайшем будущем также будет устранено Конституционным Судом РФ.

Список литературы:



1. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: авто_реф. дис. докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 36.
2. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
3. Налоговый кодекс РФ (часть 1) 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
4. Будылин С. Л., Иванец Ю. Л. Срывающая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России // Вестник ВАС РФ. 2013. № 7.
5. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 24 января 2020 года N 306-ЭС19-25729 по делу N А49-17083/2017
6. Постановление Конституционного Суда РФ № 49-П от 16 ноября 2021 года// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
7. Федеральный закон от 21.11.2022 № 452-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон О несостоятельности (банкротстве)» // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
8. Определения Конституционного Суда РФ от 31 мая 2022 года N 1153-О, от 29 сентября 2022 года N 2645-О, от 25 апреля 2023 года N 783-О// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.02.2024).
9. Постановления Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 года N 39-П// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.02.2024).
10. Постановления Конституционного Суда РФ от 21 мая 2021 года N 20-П// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.02.2024).



11. Определении Конституционного Суда РФ от 25 ноября 2020 года № 2797-О// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.02.2024).
12. Постановления Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 года N 32-П// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.02.2024).
13. Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" от 26.10.2002 N 127-ФЗ// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
14. Постановление Конституционного Суда РФ № 50-П от 30 октября 2023 года// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
15. Постановление Конституционного Суда РФ № 20-П от 17 декабря 1996 года// СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.02.2024).
16. С.С. Извеков «Особенности правового режима при несостоятельности (банкротстве)». Курс лекций для магистров очной и заочной форм обучения. Учебное пособие. М. 2022. С. 186.