



**ГРАЖДАНСКОЕ ПРАВО; ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЕ ПРАВО;  
СЕМЕЙНОЕ ПРАВО; МЕЖДУНАРОДНОЕ ЧАСТНОЕ ПРАВО,  
КОРПОРАТИВНОЕ ПРАВО**

УДК 34

**Айвазян Артем Арамович**

Университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)

Институт частного права

Россия, Москва

[1bartemayvazyan@gmail.com](mailto:1bartemayvazyan@gmail.com)

Ayvazyan Artem

The University named after O.E. Kutafin (MSAL)

Private Law Institute

Russia, Moscow

**АНАЛИЗ СПОРНЫХ ВОПРОСОВ В ПРОЦЕДУРЕ БАНКРОТСТВА В  
СВЯЗИ С ПРИНЯТИЕМ ПОСТАНОВЛЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО  
СУДА ОТ 31.05.2023**

**Аннотация:** в судебной практике существовал спорный вопрос по отнесению налога на прибыль организаций-банкротов, образовавшемуся от реализованного имущества должника, к текущей задолженности (такой позиции придерживалась налоговая служба) и за реестровой (арбитражный управляющий и конкурсные кредиторы). По данному вопросу, в ответ на запрос, Конституционный суд принял разъяснение по закону о банкротстве по вопросу отнесения налога на прибыль к третьей очереди реестра требований кредиторов, в связи с чем стабилизировал судебную практику.

**Ключевые слова:** Постановление КС от 30.05.2023, очередность удовлетворения требований кредиторов, налог на прибыль организации, восстановленный налог на добавленную стоимость.



## **ANALYSIS OF CONTROVERSIAL ISSUES IN THE BANKRUPTCY PROCEDURE IN CONNECTION WITH THE ADOPTION OF THE RESOLUTION OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF 31.05.2023**

**Annotation:** in judicial practice, there was a controversial issue of attributing the income tax of bankrupt organizations, formed from the sold property of the debtor, to the current debt (this position was followed by the tax service) and to the registry (arbitrator and bankruptcy creditors). On this issue, in response to a request, the Constitutional Court adopted an explanation on the bankruptcy law on the issue of attributing income tax to the third stage of the register of creditors' claims, in connection with which it stabilized judicial practice.

**Key words:** Resolution of the Constitutional Court dated May 30, 2023, order of satisfaction of creditors' claims, corporate income tax, and restored value added tax.

*«Несмотря на то что, как указывалось выше, требования конкурсных кредиторов и уполномоченных органов, заявленные после закрытия реестра, не включаются по общему правилу в число реестровых требований, Конституционный Суд Российской Федерации полагает возможным установить именно такой порядок применения оспариваемых положений как компромиссный между противоположными по последствиям для тех или иных видов и очередей кредиторов вариантами, используемыми в судебной практике: отнесением соответствующего требования к пятой очереди текущих платежей, без учета в том числе интересов кредиторов первой и второй очереди реестра требований, а в случае реализации предмета залога – к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах, с одной стороны, или удовлетворением соответствующего требования за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр, с другой стороны» - Постановление Конституционного суда РФ от 31.05.2023 года [1].*



Однако в связи с указанными разъяснениями остается ряд спорных моментов, правовое регулирование которых необходимо разъяснить.

Для начала необходимо определиться с правовой природой налога на прибыль. Объектом налогообложения в НПО является прибыль, т.е. доход, уменьшенный на величину понесенных расходов. Доход организации – это результат сложения дохода от реализации продукции (работ, услуг) и имущественных прав и дохода от внереализационных операций [11, с. 334]. Указанную характеристику налога долгое время практика и юридическое не применяли к банкротам, поскольку сущностного понимания «прибыли» от реализации имущества у банкрота не возникало, однако своим компромиссным постановлением КС фактически пренебрег доктринальной позицией в пользу публичных интересов и соблюдения баланса прав кредиторов.

### **1. Изменил ли Конституционный суд природу налога на прибыль или только очередность удовлетворения требований.**

В соответствии со ст. 5 Закона о банкротстве, под текущими платежами понимаются денежные обязательства, возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом. Исходя из этого, налог на прибыль организаций образовавшийся от реализации имущества должника, является текущим обязательством.

Изменение природы обязательства по налогу на прибыль от продажи имущества должника не может разрешаться Конституционным судом, после не относится к его компетенции.

Конституционный суд привел следующие рассуждения по вопросу очередности текущих, их правовой природы:

«Кроме того, законодатель в силу возложенных на него полномочий - принимая во внимание характер и правовую природу текущих платежей, а равно то, что требования кредиторов по текущим платежам не подлежат включению в реестр и они не признаются лицами, участвующими в деле о банкротстве (пункт 2 статьи 5 Закона о банкротстве), - вправе определить очередность



удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам, отличную от требований иных кредиторов [3]. Эта правовая позиция в полной мере применима и к регулированию, позволяющему изменить очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам, предусмотренную пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве, исходя из специфики таких требований, в частности когда их внеочередное удовлетворение направлено на защиту конституционных ценностей (Постановление от 21 июля 2022 года N 34-П)».

Представляется, что решение вопроса об очередности осуществления платежа, по существу уменьшающего на двадцать процентов (с учетом ставки по налогу на прибыль организаций) объем подлежащих распределению между кредиторами средств, а с учетом правил об очередности выплат в Законе о банкротстве могущего влиять и на реальный доступ определенных очередей кредиторов к участию в распределении вырученных средств, должно быть предметом специального внимания законодателя, для выражения которого не могут быть признаны достаточными положения пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Закона о банкротстве о текущих платежах, по крайней мере в действующей редакции, не содержащей прямого указания на отнесение этого платежа к текущим [1].

Таким образом, анализируя постановление КС можно утверждать, что суд изменил именно очередность удовлетворения требования, субординировав его с текущих, по своей правовой природе, до реестровых. На этот факт указывают постоянно рассуждения КС об очередности удовлетворения требований, а не правовой природе.

## **2. Порядок включения требований ФНС в третью очередь реестра**

Ранее суды придерживались позиции, что в случае завершения конкурсного производства до истечения налогового периода конкурсный управляющий, зная о том, что в связи с реализацией имущества должника возникла обязанность по уплате налога, обязан был в соответствии с п. 4 ст. 55



НК заблаговременно (до подачи ходатайства о завершении конкурсного производства) обратиться в налоговый орган с заявлением об изменении налогового периода, исчислить и уплатить суммы налога за время со дня начала налогового периода до дня завершения ликвидации. Такой стандарт поведения следует из обязанности арбитражного управляющего действовать добросовестно и разумно в интересах должника, кредиторов и общества (ст. 20.3 Закона о банкротстве) [2].

Исходя из указанной позиции, суды обязывали арбитражных управляющих в первую очередь удовлетворять требования налоговых органов в части уплаты налогов за реализацию объектов налогообложения.

Однако в связи с принятием постановления КС практика изменилась. Теперь КС определил очередность удовлетворения требований налоговой по НПО в третью очередь реестра требований кредиторов.

В связи с отсутствием правового регулирования по факту включения требований налоговой можно выделить два механизма:

Первый вариант - Разрешение разногласий между ФНС в порядке ст. 60 Закона о банкротстве. При несогласии с требованиями, включаемыми в реестр непосредственно управляющим, заинтересованное лицо также вправе обратиться в арбитражный суд, рассматривающий дело о банкротстве, с заявлением о разрешении разногласий в порядке ст. 60 Закона о банкротстве [2, 10, с. 114].

Раньше такая практика имела место ввиду отсутствия правового регулирования очередности удовлетворения требования, за реестр кредиторов или текущие. В пользу текущих говорила природа возникновения обязательства, после принятия заявления. В пользу удовлетворения после требований третьей очереди – сущность налога на прибыль, практика с понижением НДФЛ. В связи с принятием постановления КС, отнесшего налог на прибыль к третьей очереди реестра, разногласий в привычном понимании быть не может. Однако, как было



установлено выше, суд изменил лишь очередность удовлетворения требований, а не правовую природу. Упорядочил судебную практику по субординации НПО.

Второй возможный выход из ситуации подача декларации и включение в РТК по заявлению ФНС. Конкурсный управляющий, зная о том, что в связи с реализацией имущества должника возникла обязанность по уплате налога, обязан был в соответствии с п. 4 ст. 55 НК заблаговременно (до подачи ходатайства о завершении конкурсного производства) обратиться в налоговый орган с заявлением об изменении налогового периода, исчислить и уплатить суммы налога за время со дня начала налогового периода до дня завершения ликвидации. Такой стандарт поведения следует из обязанности арбитражного управляющего действовать добросовестно и разумно в интересах должника, кредиторов и общества (ст. 20.3 Закона о банкротстве) [2, 10, с. 114].

Указанная позиция подтверждается и особенностью включения в РТК. Для кредиторов существует заявительный характер, когда конкурсные самостоятельно включаются в реестр, через подачу заявления в АС.

Дополнительно можно направить уведомление о возникновении требований третьей очереди (показать добросовестность). Далее ФНС подает заявления в арбитражный суд и включается третьей очередью РТК.

Таким образом, исходя из отсутствия правоприменительной практики и возможных жалоб на АУ за бездействия, выраженные неподачей разногласий на включение/понижение требований налоговой, оптимальным вариантом будет подача заявления о разногласиях по ст. 60 Закона о банкротстве (между текущими и 3 очередью реестра), где судебным актом требования налоговой будут субординироваться и включаться в реестр требований.

### **3. Кто погашает налог на прибыль, возникший при реализации залогового имущества? Залоговый кредитор или конкурсные кредиторы?**

Налог на прибыль не относится к расходам, связанным с залогом, следовательно, должен включаться в третью очередь реестра требований кредиторов, необеспеченных залогом.



Данная позиция основывается на следующих обстоятельствах. Во-первых, согласно судебной практике Верховного суда, изложенной ниже, в качестве налогов, непосредственно связанных с предметом залога, называется налог на имущество и земельный налог, налог на прибыль в данном перечне отсутствует, хотя разногласия по порядку его отнесения к текущим или зарегистрированным требованиям и его правовому статусу при реализации имущества банкрота уже были на момент выхода определения.

Исходя из системной взаимосвязи ст. 134 и 138 Закона о банкротстве, устанавливающих определенную очередность удовлетворения требований кредиторов (в том числе залоговых), и учитывая телеологическое толкование п. 2 и 6 ст. 138 Закона о банкротстве, налог на имущество и земельный налог, начисленные на залоговое имущество за время банкротных процедур, действительно относятся к расходам на обеспечение сохранности залогового имущества. Соответственно, текущие обязательные платежи после реализации предмета залога должны погашаться в первоочередном порядке, перед погашением требований залогового кредитора и кредиторов первой и второй очередей. Такой подход призван соблюсти баланс интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве, не приводя при этом к злоупотреблению со стороны залогового кредитора (в противном случае, текущие обязательные платежи будут выплачиваться за счет конкурсной массы, что нарушит интересы незалоговых кредиторов) [4].

Таким образом, налог на прибыль организаций подлежит удовлетворению за счет необеспеченных кредиторов третьей очереди реестра требований кредиторов.

Данная позиция дополнительно была изложена в последнем постановлении Конституционного суда. Конституционный суд указал, что применительно же к случаям реализации предмета залога в соответствии со статьей 138 Закона о банкротстве не имеет надежных правовых оснований встречающееся на практике отнесение требования об уплате налога на прибыль



от его реализации к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах, которые в соответствии с пунктом 6 указанной статьи покрываются за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до начала расчетов с залоговым кредитором.

Такой подход позволяет включать налог на прибыль в третью очередь реестра необеспеченных кредиторов.

#### **4. Ситуация, когда распределяются денежные средства до включения ФНС в РТК по налогу на прибыль.**

Исходя из того, что АУ, действуя добросовестно и разумно, будучи профессиональным участником в деле о банкротстве, он обязан зарезервировать денежные средства.

Данная позиция подтверждается следующей практикой Верховного суда:

##### **Фактические обстоятельства:**

В мае 2017 г. АО «Производственная компания «Дитэко» была признана банкротом. Несколько месяцев спустя ФНС России обратилась в суд с заявлением о включении в реестр требований кредиторов должника доначисленных по результатам выездной налоговой проверки сумм налогов, а также пеней и штрафа. Помимо прочего налоговая служба просила включить во вторую очередь реестра НДФЛ на сумму свыше 35 млн руб.

В период рассмотрения требования ФНС проводились торги по реализации части имущества должника, в ходе которых ООО «Международный финансовый центр «Капитал», будучи залоговым кредитором, решило оставить это имущество за собой. В связи с этим 2 марта 2018 г. залоговый кредитор перечислил на специальный счет должника более 357 млн руб., в том числе 15% от цены реализации заложенного имущества, для погашения требований кредиторов первой и второй очереди. Тогда же конкурсный управляющий должника Виктор Тимашков направил часть полученной суммы на погашение требований кредиторов, включенных к тому времени в реестр, а оставшиеся 212 млн руб. возвратил залоговому кредитору [5].



### **Правовая позиция суда:**

«Кроме того, согласно п. 2 ст. 138 Закона о банкротстве 15% выручки расходуется на погашение требований кредиторов первой и второй очереди лишь при недостаточности незаложенного имущества должника для их погашения. При этом в банкротстве цена незаложенного имущества должна формироваться на торгах исходя из объективно действующих рыночных механизмов, на основе спроса и предложения. Эта цена обладает большей точностью по сравнению с ценой, определенной оценщиком, которая, несмотря на наличие экономических оснований, образует условную величину. Поэтому, если иное явно не следует из обстоятельств дела, до момента фактической реализации незаложенного имущества вопрос о том, хватит ли этого имущества для проведения расчетов с кредиторами первой и второй очереди, не всегда может быть разрешен с высокой степенью достоверности» [5].

Таким образом, АУ должен зарезервировать денежные средства после продажи имущества в размере налога на прибыль организаций, подать заявления в порядке ст. 60, включить ФНС и далее уже распределять конкурсную массу. Данный подход является наиболее безопасным для управляющего, однако его недостатком может быть излишняя затянутость.

Позиция, согласно которой АУ резервирует денежные средства в размере НПО, от фактической стоимости реализуемого имущества, для дальнейших расчетов с ФНС, и приступает к расчетам с ФНС, кажется для вполне оптимальной.

### **5. Влияние постановления Конституционного суда от 31.05.2023 на субординацию налога на добавленную стоимость.**

Налог на добавленную стоимость (НДС) является косвенным налогом, взимаемым на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг). В Российской Федерации добавленная стоимость объектом налогообложения не является. Налогом облагаются ее составляющие (стоимость реализованных товаров, работ и услуг). Из полученных от покупателя денег налогоплательщик



вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) и выделенного в счете-фактуре поставщика, разницу вносит в бюджет [12, с. 7]. Касательно банкротства анализу подлежит восстановленный налог на добавленную стоимость.

Требования по уплате НДС могут носить как текущий, так и реестровый характер. Сформированный в судебной практике подход [6] заключается в том, что при разрешении вопроса о текущем или реестровом характере восстановленного НДС суды исходят из окончания налогового периода, за который осуществляется декларирование НДС: если окончание налогового периода приходится на дату после возбуждения дела о банкротстве – требование по оплате восстановленного НДС является текущим и относится к пятой очереди текущих платежей.

Обращаем Ваше внимание, что вопросы о квалификации налоговых платежей в качестве текущих/реестровых рассматривались судами и позже вынесенного Определения ВС РФ № 303-ЭС19-10320 от 11.02.2020.

Так, Определением Верховного Суда РФ от 26.06.2020 [7] в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ отказано, поскольку суды пришли к правильному выводу о том, что уплата налога на прибыль производится за счет оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, имущества должника.

Кроме того, подход, впервые сформированный Арбитражным судом Дальневосточного округа от 21.10.2019 № Ф03-4401/2019 по делу № А51-17152/2017, развивается и применяется судами иных федеральных округов, судами апелляционных инстанций и судами субъектов [8, 9]. Таким образом, в настоящее время в судебной практике формируется подход, согласно которому обязательства перед налоговым органом, возникшие в процессе реализации имущества должника, не являются текущими, поскольку противоречат признакам данной категории требований и целям банкротства.



В связи с принятием Постановления КС РФ, которое само по себе не может регулировать вопрос очередности уплаты НДС, поскольку принято по изменению очередности уплаты другого налога – налога на прибыль организаций. Однако существующая практика изменения очередности уплаты налога на прибыль, при существующих спорах по субординации НДС, может служить основанием для направления запроса в Конституционный суд об изменении очередности уплаты до третьей очереди реестра (по аналогии с НПО).

Таким образом, Постановление КС РФ от 31.05.2023 вполне эффективно урегулировало проблемы отнесения налога на прибыль организаций к третьей очереди реестра требований кредиторов, заняв компромиссную позицию между требованиями ФНС и конкурсных кредиторов. Однако указанное постановление суда оставило ряд спорных вопросов, которые только предстоит урегулировать законодателю.

### **Список литературы:**

1. Постановление Конституционного суда РФ от 31 мая 2023 г. N 28-п "по делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 налогового кодекса российской федерации, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 федерального закона "о несостоятельности (банкротстве)" в связи с запросом верховного суда российской федерации и жалобой общества с ограниченной ответственностью "предприятие строительных работ энергетики" // Гарант
2. Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" от 26.10.2002 N 127-ФЗ (последняя редакция) // Консультант Плюс
3. Постановление от 1 февраля 2022 года N 4-П; определения от 25 мая 2017 года N 1133-О, от 11 апреля 2019 года N 856-О, от 28 мая 2020 года N 1155-О и др // Консультант Плюс
4. Определение ВС РФ № 305-ЭС20-20287 от 08.04.2021 // Консультант Плюс



5. Определение Верховного суда № 302-ЭС17-11347 (10) по делу № А19-15388/2015 // Консультант Плюс
6. Определение Верховного Суда РФ от 21.01.2019 № 306-ЭС18-18388 по делу № А55-5737/2016 // Консультант Плюс
7. Определением Верховного Суда РФ от 26.06.2020 № 303-ЭС19-10320(5) по делу № А51-17152/2017 // Консультант Плюс
8. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.01.2021 № Ф05-18274/2020 по делу № А40-70249/2019 // Консультант Плюс
9. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2020 по делу № А48-9287/2018 // Консультант Плюс
10. Правовое регулирование банкротства: учебник / отв. ред. Е. Е. Енькова. – Москва: Проспект, 2022. – 720 с.
11. Налоговое право. Учебник для вузов // под. редакцией С. Г. Пепеляев – М. Альпина Пабlishер, 2015 – 796 с.
12. Налоги и налогообложение: учебное пособие / О. Н. Ткачева, Л. А. Степанова. Екатеринбург: Изд-во Рос. гос. проф.-пед. ун-та, 2019. 83 с.