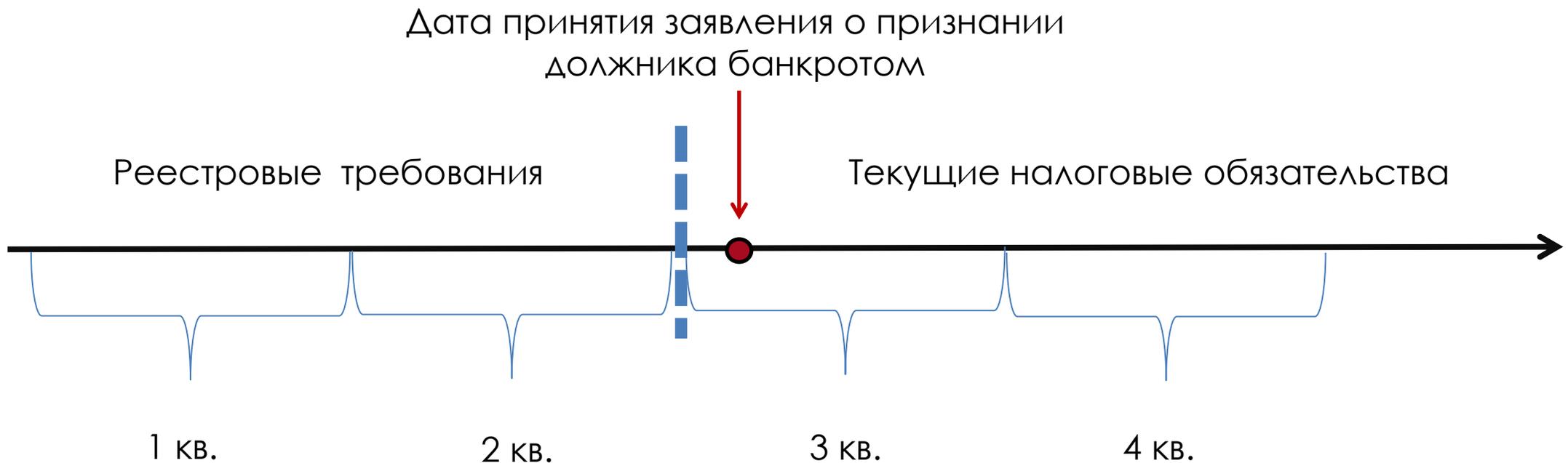


НАЛОГИ В БАНКРОТСТВЕ

**Малявина Татьяна, старший партнер ООО «ЛЭКСТ»
член Союза «ПНК», старший партнер ООО «ЛЭКСТ»**

Обоснованность приоритетного погашения налоговой задолженности

Моментом возникновения обязанности по уплате налога является **день окончания налогового периода**, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога. Если окончание отчетного периода соответствующего авансового платежа **наступило до принятия заявления о признании должника банкротом**, то такой авансовый платеж не является текущим (п.6 Обзора судебной практики (утв. Президиумом ВС РФ 20.12.2016))



Обоснованность приоритетного погашения налоговой задолженности

Уплата долга по налогам третьим лицом до первой процедуры банкротства не является преимущественным удовлетворением требований инспекции перед иными кредиторами (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.07.2023 № Ф03-2924/2023 по делу № А51-7389/2020): в рамках дела о банкротстве конкурсный управляющий обратился в суд с заявлением о признании недействительными платежей третьего лица за должника в пользу ФНС и применение последствий недействительности сделки. **Позиция суда округа:**

в силу положений ст. 313 ГК РФ если должник не возлагал исполнение обязательства на третье лицо, кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника таким третьим лицом, в случаях если должником допущена просрочка исполнения денежного обязательства;

в п. 28 Обзора Президиума ВС РФ от 20.12.2016 выражена правовая позиция, согласно которой **после введения первой процедуры** по делу о банкротстве третье лицо в индивидуальном порядке вправе погасить только требования уполномоченного органа по обязательным платежам;

в п. 12 раздела "Практика применения законодательства о банкротстве" Обзора судебной практики ВС РФ N 4 (2017) от 15.11.2017, указано, что исполнение третьим лицом обязательства должника на основании ст. 313 ГК РФ до введения первой процедуры банкротства не может быть признано злоупотреблением правом при отсутствии доказательств того, что поведение третьего лица причинило вред лицам, участвующим в деле о банкротстве. Судами таких обстоятельств не установлено.

Имущественные налоги в процедуре банкротства

Постановление КС РФ от 09.04.2024 № 16-П

КС РФ признал правомерность уплаты имущественных налогов за счет денежных средств, вырученных от реализации залога, т.к. противоположный же подход ведет к дисбалансу в объеме прав кредиторов - выгода от продажи залога будет предоставляться залоговому кредитору, а расходы, связанные с этим имуществом (в т.ч. налоги), будут погашаться за счет иных активов должника в ущерб интересам незалоговых кредиторов.

При этом КС РФ предложил, что АС вправе соразмерно распределить средства, полученные от использования или реализации залога, между требованиями об уплате имущественных налогов и требованиями залогового кредитора если:

- 1) удовлетворение указанных требований до начала расчетов с залоговым кредитором в обстоятельствах конкретного дела фактически ведет к утрате для него экономического смысла залога;
- 2) налоговая задолженность сформирована не из-за поведения залогового кредитора.

При таком распределении необходимо учитывать:

- насколько повлияет непоступление соответствующих сумм в региональный и местный бюджеты на выполнение социальных обязательств;
- приведет ли неполучение залоговым кредитором средств от использования и реализации заложенного имущества к его банкротству.

КС РФ допустил, что формой такого распределения денежных средств может быть невключение в состав налоговых требований, предъявляемых и удовлетворяемых до расчета с залоговым кредитором, соответствующих пеней.

Имущественные налоги в процедуре банкротства

Определения ВС от 13.06.2024 № 304-ЭС16-19840 (4) и от 13.06.2024 № 304-ЭС22-29762 – разрешен вопрос о том когда залоговый кредитор начинает пользоваться преимуществами своего положения, а следовательно и несет бремя по уплате имущественных налогов:

Вариант №1: со дня объявления резолютивной части об открытии конкурсного производства, если требования залогового кредитора были установлены в реестре до этого дня.

Вариант № 2: со дня включения требований залогового кредитора в реестр, если такое установление приходится на период конкурсного производства.

Вариант № 3: за весь период с возбуждения дела о банкротстве, если выручка от аренды (иной эксплуатации) имущества передавалась исключительно залоговому кредитору, а не распределялась между всеми кредиторами.

Налог на прибыль в процедурах банкротства

Постановление КС РФ от 31.05.2023 № 28-П

По мнению Конституционного Суда РФ :

- конкурсная масса предназначена прежде всего для расчетов с кредиторами, а ее уменьшение на 20 % (с учетом ставки по налогу) **ущемляет права кредиторов;**
- **НО!** также недопустимо удовлетворение налога на прибыль «за реестром», поскольку это равнозначно освобождению налогоплательщика от реального исполнения налоговой обязанности, **которая сохраняется и после признания его банкротом.**

Таким образом, налог на прибыль подлежит включению в третью очередь реестра требований кредиторов.

Налог на прибыль в процедурах банкротства

Определение ФС РФ от 29.06.2023 № 310-ЭС19-11382(2) по делу N А09-15885/2017

Применяя разъяснения КС РФ на практике, Верховный Суд РФ уточнил порядок установления вышеуказанных требований по налогу на прибыль -

после проведения торгов и получения выручки **конкурсный управляющий самостоятельно:**

- ✓ исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль;
- ✓ представляет в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию;
- ✓ на основании налоговой декларации вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа.

Таким образом, отсутствует необходимость судебного установления требований в реестре, при этом на разрешение суда могут быть переданы лишь разногласия, касающиеся исчисления и порядка уплаты налога.

Налог на прибыль в процедурах банкротства

Письмо ФНС от 20 июля 2023 г. № КЧ-4-18/9242@ “О применении Постановления КС РФ от 31.05.2023 № 28-П (очередность уплаты налога на прибыль от реализации имущества)”:

Исполнение обязательств по налогу на прибыль от реализации имущества, составляющего конкурсную массу, временно осуществляется в составе третьей очереди реестра требований кредиторов (для застройщиков в четвертой очереди в соответствии со статьей 201.9 Закона о банкротстве). **НО! Если покупатель одновременно заинтересован (аффилирован) по отношению к должнику и кредиторам, текущий налог на прибыль надлежит уплачивать преимущественно перед требованиями требований такого аффилирован.**

Налоговый орган считает неурегулированным очередность уплаты налога на прибыль при реализации залогового имущества.

После проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий самостоятельно исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль, в соответствии с пунктом 3 статьи 289 НК РФ представляет в налоговый орган налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа. Налоговые органы анализируют правильность исчисления управляющим налога и при выявлении фактов неправильного его исчисления обращаются в рамках дела о банкротстве с заявлением о разрешении разногласий применительно к статье 60 Закона о банкротстве.

Предусмотренный КС РФ порядок отнесения налога на прибыль от реализации имущества должника к третьей очереди, не распространяется на случаи возникновения налоговых обязательств по иным основаниям.

К иным видам налогов (в том числе НДС, УСН, ЕСХН) не применима позиция, изложенная КФ РФ применительно к налогу на прибыль.

Налог на прибыль в процедурах банкротства

Письмо ФНС от 20 июля 2023 г. № КЧ-4-18/9242@ “О применении Постановления КС РФ от 31.05.2023 № 28-П (очередность уплаты налога на прибыль от реализации имущества)”:

Исполнение обязательств по налогу на прибыль от реализации имущества, составляющего конкурсную массу, временно осуществляется в составе третьей очереди реестра требований кредиторов (для застройщиков в четвертой очереди в соответствии со статьей 201.9 Закона о банкротстве). **НО! Если покупатель одновременно заинтересован (аффилирован) по отношению к должнику и кредиторам, текущий налог на прибыль надлежит уплачивать преимущественно перед требованиями требований такого аффилирован.**

Налоговый орган считает неурегулированным очередность уплаты налога на прибыль при реализации залогового имущества.

После проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий самостоятельно исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль, в соответствии с пунктом 3 статьи 289 НК РФ представляет в налоговый орган налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа. Налоговые органы анализируют правильность исчисления управляющим налога и при выявлении фактов неправильного его исчисления обращаются в рамках дела о банкротстве с заявлением о разрешении разногласий применительно к статье 60 Закона о банкротстве.

Предусмотренный КС РФ порядок отнесения налога на прибыль от реализации имущества должника к третьей очереди, не распространяется на случаи возникновения налоговых обязательств по иным основаниям.

К иным видам налогов (в том числе НДС, УСН, ЕСХН) не применима позиция, изложенная КФ РФ применительно к налогу на прибыль.

Восстановление НДС в процедурах банкротства

Определения ВС РФ от 03.06.2024 № 305-ЭС23-19921:

Основания для восстановления: если объект ОС приобретен до возбуждения дела о банкротстве и сумма НДС, уплаченная поставщику в цене такого ОС, была принята к вычету при исчислении его собственного НДС в соответствующем периоде до возбуждения дела, то при реализации этого ОС на торгах в ходе процедур банкротства возникает обязанность по восстановлению по восстановлению НДС и уплате в бюджет.

Очередность: статус восстановленного НДС должен следовать судьбе того налогового обязательства, в отношении которого должником ранее получен налоговый вычет, т.е. для цели отнесения задолженности восстановленного НДС к реестровой или текущей следует руководствоваться периодом, в который был получен вычет по НДС.

Обязанности АУ: КУ осуществляя функции руководителя должника самостоятельно исчисляет сумму подлежащего восстановлению НДС и представляет в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа. Необходимость отдельного обращения кредитора в суд с подобным заявлением отсутствует, на разрешение суда могут быть переданы только разногласия (при их наличии), касающиеся исчисления и порядка уплаты налога.

Исключения: при выявлении судом намерения КДЛ воспользоваться процедурой банкротства как предоставляющей льготный налоговый режим для передачи актива в условиях отсутствия реальных признаков объективного банкротства, суд вправе рассмотреть вопрос об изменении очередности требования уполномоченного органа посредством повышения его до текущих платежей пятой очереди. Обязанность по доказыванию соответствующих обстоятельств лежит на лице, требующем приоритета в отношении обязательного платежа, то есть на уполномоченном органе.

Решения налогового органа, как допустимые доказательства в процедуре банкротства

Решение и материалы ВМП являются допустимым доказательство в рамках дела о банкротстве (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04 октября 2024 г. по делу № А40-173670/2020): АУ в рамках дела о банкротстве обратился в суд с заявлением о привлечении к СО КДЛ ссылаясь на материалы ВМП:

- в рамках ВМП, налоговым органом доказана фиктивность сделок по приобретению товаров и документооборота, мероприятиями налогового контроля, установлены неопровержимые доказательства об умышленных действиях Общества, в целях неправомерного занижения подлежащих уплате налогов, Общество привлечено к ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ.
- Действия ответчиков – КДЛ по совершению сделок с фиктивными контрагентами, установленные материалами ВМП, и впоследствии выводу из оборота общества актива явились причиной банкротства должника. Указанные доводы уполномоченного органа соответствовали условиям вышеупомянутой презумпции и бремя их опровержения в силу статьи 65 АПК РФ должно было перейти на ответчиков, что не учтено судами при рассмотрении данного обособленного спора.

Привлечение КДЛ у субсидиарной ответственности

Взыскание убытков с КДЛ свыше суммы заявленной в рамках дела о банкротстве (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09 сентября 2024 г. № 303-ЭС24-3778 № А51-7529/2022:

ВС РФ пришел к выводу, что предъявление в деле о банкротстве (производство по которому прекращено ввиду отсутствия средств для финансирования процедуры) кредитором лишь части своего требования не препятствует в дальнейшем при обращении с заявлением о привлечении КДЛ к субсидиарной ответственности включить в потенциальный размер ответственности иные имеющиеся у кредитора требования, подтвержденные надлежащим образом (либо судебным актом, либо иным документом подлежащим принудительному исполнению).

В данном деле налоговый орган при обращении за взысканием убытков консолидировал задолженность по мероприятиям налогового контроля к основному требованию на основании решения от 7 декабря 2018 г. N 8/1, в соответствии с которым обществу начислены недоимка. Указанное решение вступило в законную силу, после применения мер принудительного взыскания задолженность осталась не погашенной. Законность решения N 8/1 также подтверждена судами при рассмотрении дела N А51-12343/2019. Занятый судами трех инстанций подход о том, что размер взыскиваемых убытков не может превышать сумму недоимки, отраженную налоговым органом при обращении в суд с заявлением о признании Общества банкротом, приводит к нарушению права налогового органа на судебную защиту.

Привлечение КДЛ у субсидиарной ответственности

Налоговые штрафы не подлежат включению в размер субсидиарной ответственности (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.06.2024 по делу № А41-75540/2018):

В КС РФ Постановлении КС РФ от 30.10.2023 N 50-П «По делу о проверке конституционности п. 9 и 11 ст. 61.11 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» указал, что п. 11 ст. 61.11 Закона о банкротстве не может использоваться для взыскания с КДЛ в составе субсидиарной ответственности суммы штрафов за налоговые правонарушения, наложенных на организацию-налогоплательщика. Несмотря на то, что данный довод не заявлялся ответчиком ранее, судебная коллегия суда кассационной инстанции полагает, что он заслуживает внимания и опосредован изменением положений законодательства и правоприменительной практики с учетом выводов, сделанных Конституционным судом Российской Федерации.

Также суд отметил, что следует учесть также позицию, изложенную в Постановлении КС РФ от 08.12.2017 №39-П, согласно которой суммы штрафов по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового, носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение.

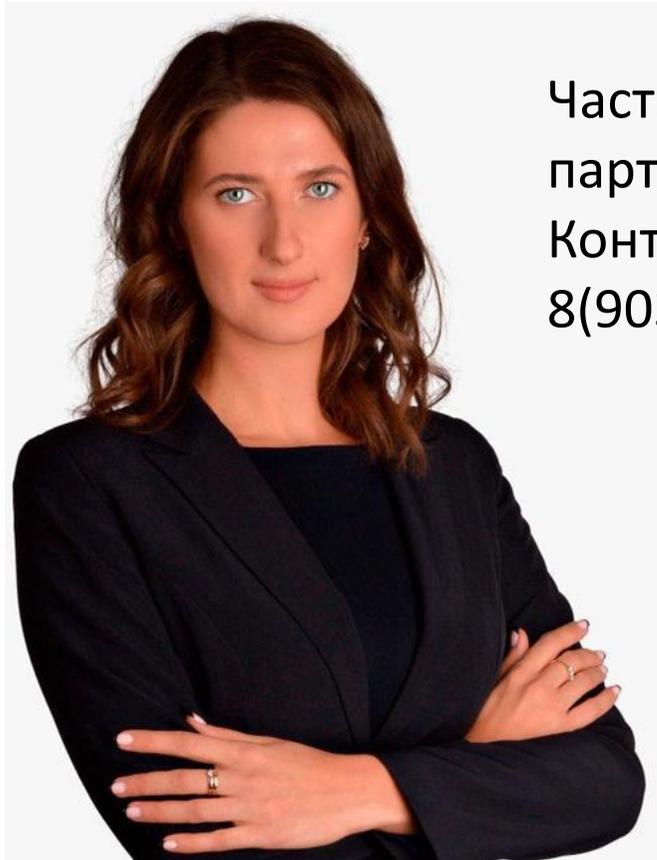
Таким образом, сумма штрафов не подлежат взысканию с контролирующих должника лиц в порядке привлечения к субсидиарной ответственности.

А что по пеням? В КС РФ Постановлении КС РФ от 30.10.2023 N 50-П указано, что вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) **и пеней**. Пеня следует судьбе основного долга (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.05.2024 N Ф05-34574/2021 по делу N А40-49936/2020)

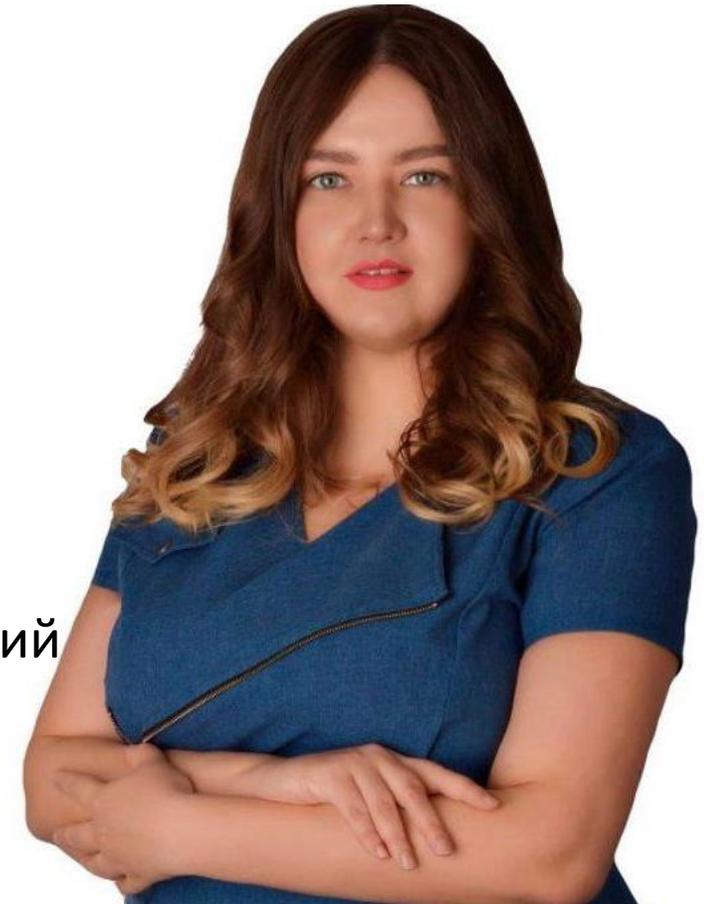
Контактные данные ООО «ЛЭКСТ»

сайт <https://lecst.ru/>, телефон [+7 \(915\) 416-49-13](tel:+7(915)416-49-13),

E-mail: info@lecst.ru, адрес: г. Москва, Большая Ордынка, 2



Частная Светлана, Старший
партнер ООО «ЛЭКСТ»
Контактный телефон:
8(903)144-75-10



Малявина Татьяна, Старший
партнер ООО «ЛЭКСТ»
Контактный телефон:
8(926)902-70-15