









Порядок удовлетворения налоговых обязательств в банкротстве: инструкция Верховного Суда РФ

20 июня 2024

VEGAS LEX

Признание лица несостоятельным (банкротом) свидетельствует о его неспособности в полном объеме удовлетворить требования кредиторов, что закономерно создает конкуренцию кредиторов за конкурсную массу должника.

Определенным приоритетом по сравнению с иными кредиторами пользуется ФНС России¹, однако требования уполномоченного органа зачастую весьма сложны в определении:

(1) момента их возникновения (что влечет неопределенность в квалификации их как текущих или реестровых) и

(2) порядка удовлетворения (за счет конкурсной массы наравне с иными кредиторами или за счет выручки от продажи предмета залога приоритетно перед залоговыми кредиторами).

Именно указанные спорные аспекты требований ФНС России явились "камнем преткновения" в пяти судебных спорах, рассмотренных Верховным Судом РФ в конце мая текущего года².

Фактически принятые Верховным Судом РФ позиции в своей совокупности представляют собой достаточно универсальную инструкцию, позволяющую корректно определять очередность и порядок удовлетворения требований налогового органа.

ОЧЕРЕДНОСТЬ ВОССТАНОВЛЕННОГО НДС

Суть проблемы

В соответствии с положениями НК РФ³ принятые к вычету суммы НДС⁴ подлежат восстановлению в случае их дальнейшего использования для осуществления операций по реализации (передаче) товаров, не признаваемых объектом налогообложения НДС.

Операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных банкротами, не признаются объектом налогообложения НДС⁵.

Соответственно, к примеру, если **(1)** лицо до возбуждения своего дела о банкротстве приобрело некий товар и **(2)** сумма НДС, уплаченная продавцу в цене этого товара, **(3)** была принята покупателем к вычету при исчислении его собственного НДС в соответствующем периоде до возбуждения банкротства, — то при реализации этого товара на торгах в ходе процедуры банкротства покупателя у последнего появляется обязанность по восстановлению ранее принятой к вычету суммы НДС и ее уплате в бюджет.

В связи с изложенным, возникает обоснованный вопрос об очередности удовлетворения такого восстановленного НДС.

¹ Здесь и далее — Федеральная налоговая служба.

² № А41-63047/2017 (№ 305-ЭС23-19921), № А03-11042/2017 (№ 304-ЭС22-29762), № А03-1592/2014 (№ 304-ЭС16-19840 (4)), № А53-32531/2016 (№ 308-ЭС18-21050 (87,90)), № А40-323/2019 (№ 305 ЭС20-4777 (4)).

³ Подпункт 4 пункта 2, подпункт 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ (часть вторая) (далее — НК РФ).

⁴ Здесь и далее — налог на добавленную стоимость.

⁵ Подпункт 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ.

Как складывалась судебная практика

С одной стороны, обязанность по восстановлению НДС и его уплате в бюджет возникает в результате реализации имущества на торгах в ходе процедуры банкротства, что дает формальное основание полагать отнесение такой задолженности к разряду текущей⁶.

С другой стороны, возникновение обязанности по восстановлению НДС хоть и имеет место уже после начала банкротства, но обусловлено продажей имущества должника, приобретенного в результате его хозяйственной деятельности, реализуемой до процедуры несостоятельности.

Подобная логика “связанности” предшествующей деятельности должника и возникновения налоговых требований в ходе дела о банкротстве была изложена Конституционным Судом РФ в Постановлении от 31.05.2023 № 28 П — при рассмотрении вопроса об очередности удовлетворения налога на прибыль, возникающего в результате продажи на торгах имущества банкрота.

Применяя по аналогии указанное Постановление Конституционного Суда РФ, суды приходят к выводу, что обязательство по уплате НДС возникает не в момент утраты права на получение налогового вычета, а в момент совершения операции, которая стала основанием для формирования налоговой базы для осуществления вычета. Последующая утрата права на получение налогового вычета, опосредованная необходимостью реализации имущества должника для соразмерного удовлетво-

рения требований кредиторов, не может являться достаточным основанием для квалификации требования об уплате восстановленного НДС как текущего обязательства⁷.

Позиция Верховного Суда РФ

Верховный Суд РФ в Определениях от 03.06.2024 № 305-ЭС23-19921 по делу № А41-63047/2017 и от 13.06.2024 № 305-ЭС20-4777 (4) по делу № А40-323/2019 разрешил возникшие в практике противоречия, сформировав следующие разъяснения:

- ▶ для цели отнесения налоговой задолженности по восстановленному НДС к реестровой или текущей следует руководствоваться периодом, в который совершена операция, ставшая основанием для формирования налоговой базы для осуществления вычета:
- ▶ сумма НДС, принятая к вычету по операциям, совершенным в налоговый период, который окончился до возбуждения дела о банкротстве, удовлетворяется в **третьей очереди реестра требований кредиторов**;
- ▶ сумма НДС, принятая к вычету по операциям, совершенным в налоговый период, который окончился после возбуждения дела о банкротстве, удовлетворяется в **пятой очереди текущих платежей**;
- ▶ в целях недопустимости злоупотреблений Верховный Суд РФ указал, что в исключительных случаях при выявлении намерения контролирующих лиц воспользоваться процедурой банкротства как предоставляющей льготный нало-

⁶ Постановления Арбитражного суда Московского округа от 20.12.2023 по делу № А40-331754/2019, от 17.08.2023 по делу № А41-63047/2017, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 06.10.2023 по делу № А70-8365/2019.

⁷ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.05.2024 по делу № А82-328/2019.

говый 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;

- ▶ также Верховный Суд РФ напомнил⁸, что для имущественных и неимущественных налогов [налог на прибыль и НДС соответственно] действует разный правовой режим — для удовлетворения неимущественных налогов приоритетный порядок погашения из выручки от продажи залога не применяется.

ИМУЩЕСТВЕННЫЕ НАЛОГИ, НАЧИСЛЕННЫЕ НА ЗАЛОВОЕ ИМУЩЕСТВО

Суть проблемы

Закон о банкротстве предусматривает для залоговых кредиторов дополнительные гарантии — право получить удовлетворение их требований преимущественно перед другими кредиторами за счет средств, вырученных от использования и реализации предмета залога.

Вместе с тем, такие преференции для залоговых кредиторов имеют свои ограничения. В частности, согласно пункту 6 статьи 138 Закона о банкротстве расходы на обеспечение сохранности пред-

мета залога и реализацию его на торгах покрываются за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до расходования в пользу залогового кредитора.

В соответствии с разъяснениями Верховного⁹ и Конституционного Судов РФ¹⁰ налоги, начисление которых связано с продолжением эксплуатации залогового имущества должника-банкрота в период банкротных процедур, подлежат уплате по аналогии с режимом погашения расходов на обеспечение сохранности предмета залога и реализации его на торгах — в первоочередном порядке за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до начала расчетов с залоговым кредитором.

Однако в судебной практике возник вопрос: такому приоритетному погашению подлежат имущественные налоги, начисленные за весь период банкротства или за некий ограниченный временной промежуток?

Как складывалась судебная практика

Судебная практика по анализируемому вопросу не отличалась единообразием.

В ряде случаев суды приходили к мнению, что погашению в приоритетном порядке за счет выручки от продажи предмета залога подлежат имущественные налоги, начисленные на предмет залога с **даты возбуждения дела** о банкротстве¹¹.

⁸ Определение Верховного Суда РФ от 09.03.2023 № 308-ЭС19-21172(7) по делу № А32-36069/2016.

⁹ Определение Верховного Суда РФ от 08.04.2021 № 305-ЭС20-20287 по делу № А40-48943/2015, пункт 14 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10.11.2021).

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 09.04.2024 № 16-П.

¹¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.11.2023 по делу № А40-181390/2018.

В других случаях суды придавали приоритет имущественным налогам, начисляемым на предмет залога только с **даты открытия процедуры конкурсного производства**¹².

В обоснование такого подхода суды указывали, что только на стадии конкурсного производства у залогового кредитора появляется потенциальная возможность определять судьбу предмета залога и влиять на скорость решения вопроса о продаже залогового имущества.

При этом нередко суды признавали **не имеющим значение обстоятельством** дату включения требования залогового кредитора в реестр, которая может быть позднее даты открытия процедуры, в которой реализуется предмет залога¹³.

Позиция Верховного Суда РФ

Верховый Суд РФ в Определениях от 13.06.2024 № 304-ЭС22-29762 по делу № А03 11042/2017, от 13.06.2024 № 304-ЭС16-19840 (4) по делу № А03-1592/2014, от 13.06.2024 № 308-ЭС18-21050 (87, 90) по делу № А53-32531/2016 определил принцип, которым следует руководствоваться при исчислении имущественных налогов, погашаемых приоритетно перед залоговыми кредиторами.

Ключевое значение имеет момент, когда залоговый кредитор начинает пользоваться преимуществами своего положения (получает право определять судьбу

имущества и / или распоряжаться материальной базой, за счет которой ранее собственник нес бремя содержания имущества):

- ▶ **до этой даты** требования уполномоченного органа по имущественным налогам приоритета перед залоговыми кредиторами не имеют, удовлетворяются **в составе пятой очереди текущих платежей**;
- ▶ **после этой даты** — средства, вырученные от реализации предмета залога, сначала направляются на оплату имущественных налогов и расходов на залоговое имущество **в порядке пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве** и только потом — залоговому кредитору.

При этом Верховный Суд РФ сформулировал следующий алгоритм определения момента, с которого залоговый кредитор начинает пользоваться преимуществами своего положения и, как следствие, несет бремя по уплате имущественных налогов:

- ▶ со дня объявления резолютивной части об открытии конкурсного производства — если требования залогового кредитора были установлены в реестре до этого дня;
- ▶ со дня включения требований залогового кредитора в реестр — если такое установление приходится на период конкурсного производства;

¹² Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 03.08.2023 по делу № А50-28145/2016, Десятого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2023 по делу № А41-40093/2017, Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2022 по делу № А40-250246/2017.

¹³ Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 21.12.2022 по делу № А71-17642/2018, от 24.11.2022 по делу № А50-44954/2017, пункт 17 Рекомендаций Научно-консультативного совета при Арбитражном суде Уральского округа по вопросам применения законодательства о несостоятельности (банкротстве) (по итогам заседания, состоявшегося 29 октября 2021 года в г. Екатеринбурге), в котором также отмечено, что в случае если залоговый кредитор препятствовал введению процедуры банкротства, в которой было произведено обращение взыскания на предмет залога, то в указанном порядке могут быть погашены и налоги, начисленные за предшествующий этой процедуре период.

- ▶ 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;
- ▶ в целях недопущения злоупотреблений Верховный Суд РФ указал, что если залоговый кредитор сначала заявляет о включении в реестр денежного требования, а позже получает статус залогового кредитора, и такой разрыв не связан с объективными причинами, не зависящими от воли залогового кредитора, датой начала периода возложения обязанности по оплате имущественных налогов за счет выручки от продажи заложенного имущества

следует считать дату объявления резолютивной части определения о включении в реестр денежного требования, а не получения статуса залогового кредитора.

Сформулированные Верховным Судом РФ правовые позиции устранили возникшие в практике противоречия – при этом выводы суда справедливы и заведомо не предоставляют предпочтение тем или иным кредиторам. Указанные критерии также могут быть использованы судами для разрешения смежных вопросов.

Контакты для связи



ВИКТОР
ПЕТРОВ

Партнер, Руководитель
Арбитражной
практики

petrov@vegaslex.ru



ЮРИЙ
ИВАНОВ

Руководитель
Налоговой
практики

Ivanov@vegaslex.ru



ВАЛЕРИЯ
ТИХОНОВА

Руководитель
проектов Банкротного
направления

tikhonova@vegaslex.ru



АННА
МУХИНА

Юрист Банкротного
направления

Amukhina@vegaslex.ru

Контакты

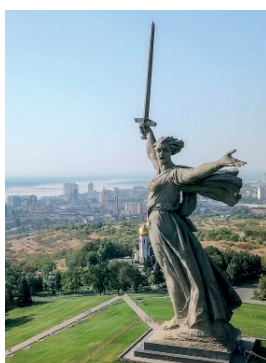


ЦЕНТРАЛЬНАЯ
ДИРЕКЦИЯ

Россия, 115054, город Москва,
Космодамианская наб, 52, строение 5
Бизнес-центр "Риверсайд Тауэрс"
(Riverside Towers), этаж 8

Тел.: +7 495 933 0800

vegaslex@vegaslex.ru



ПОВОЛЖСКАЯ
ДИРЕКЦИЯ

Россия, 400005
город Волгоград,
ул. Батальонная,
д. 13, этаж 1

Тел.: +7 (8442) 26 63 12

volgograd@vegaslex.ru



ЮЖНАЯ
ДИРЕКЦИЯ

Россия, 350000,
город Краснодар,
ул. Буденного, 117/2
Бизнес-центр КНГК
Групп, этаж 4

Тел.: +7 (861) 201 98 42

krasnodar@vegaslex.ru