

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 310-ЭС19-11382 (2)

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

29 июня 2023 года

Резолютивная часть объявлена 22.06.2023.

Полный текст изготовлен 29.06.2023.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Капкаева Д.В.,

судей Букиной И.А. и Кирейковой Г.Г. –

с использованием системы веб-конференции, при ведении протокола судебного заседания секретарем Стасюк Е.С.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Федеральной налоговой службы в лице Управления по Брянской области (далее – уполномоченный орган) на определение Арбитражного суда Брянской области от 20.12.2021, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2022 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.07.2022 по делу № А09-15885/2017 о несостоятельности (банкротстве) общества с ограниченной ответственностью «Аванд Капитал» (далее – должник).

В судебном заседании приняли участие представители:

уполномоченного органа – Нахимов Д.А., Степанов О.С., Чистякова Ю.А.; Магомедов Г.Ш. (посредством веб-конференции);

публичного акционерного общества Банк «Финансовая Корпорация Открытие» (далее – банк) – Селезнёв С.В., Сизова М.В.;

конкурсного управляющего должником Башмакова П.В. – Набокова И.А. (посредством веб-конференции).

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Капкаева Д.В., объяснения представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия

УСТАНОВИЛА:

в деле о банкротстве должника его конкурсный управляющий Башмаков П.В. обратился в суд с заявлением о разрешении разногласий с уполномоченным органом по вопросу уплаты налога на прибыль, образовавшегося в связи с реализацией конкурсной массы на торгах (далее – прибыль с продажи имущества должника), установив, что расчеты по такому налогу производятся за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов должника (далее – реестр).

Определением суда первой инстанции от 20.12.2021, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 25.02.2022, заявление удовлетворено:

установлено, что расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества должника, являющегося предметом залога, относятся к текущей задолженности и покрываются за счет выручки от реализации заложенного имущества до начала расчетов с залоговым кредитором;

уплата налога на прибыль с продажи имущества должника, не являющегося предметом залога, производится за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр.

Суд округа постановлением от 11.07.2022 указанные судебные акты в обжалуемой части изменил, установив, что расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества должника, которое является предметом залога, производятся за счет имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, уполномоченный орган просит указанные судебные акты отменить.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2022 кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзывах на кассационную жалобу конкурсный управляющий и банк просили принятые по обособленному спору судебные акты оставить без изменения.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 08.12.2022 направлен запрос в Конституционный Суд Российской Федерации, производство по обособленному спору приостановлено до вступления в законную силу акта Конституционного Суда Российской Федерации по указанному запросу.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 06.06.2023 производство по обособленному спору возобновлено после принятия постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 № 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» (далее – постановление № 28-П).

В судебном заседании представители уполномоченного органа просили обособленный спор направить на новое рассмотрение для дополнительного исследования обстоятельств наличия (отсутствия) спорной задолженности, а в случае изменения судебных актов – определить очередность удовлетворения заявленного требования в составе третьей очереди реестра. Представители конкурсного управляющего и банка считают возможным вынести новый судебный акт с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации.

Проверив доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзывах на нее, выслушав присутствующих в судебном заседании представителей участвующих в споре лиц, судебная коллегия считает, что судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в ходе процедуры конкурсного производства должника его конкурсным управляющим проведены торги, на которых реализовано как являющееся предметом залога, так и незаложенное имущество должника.

Уполномоченным органом в адрес должника выставлено требование об уплате налога на прибыль на общую сумму 1 592 692 руб. Впоследствии принято решение о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств должника, выставлены инкассовые поручения.

Названные обстоятельства послужили основанием для обращения конкурсного управляющего должником с заявлением о разрешении разногласий по вопросу уплаты налога на прибыль с продажи на торгах имущества должника.

Разрешая разногласия, суд первой инстанции применил дифференцированный подход к порядку уплаты налога на прибыль с продажи заложенного и незаложенного имущества должника. В части, касающейся имущества, не обеспеченного залогом, суд пришел к выводу о том, что налог на прибыль от продажи незаложенного имущества должника не может считаться текущим платежом, в связи с чем не подлежит удовлетворению преимущественно перед непогашенными требованиями кредиторов третьей очереди. В части порядка уплаты налога на прибыль от реализации заложенного имущества должника суд первой инстанции, ссылаясь на положения пункта 6 статьи 138 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) и определение Верховного Суда Российской Федерации от 08.04.2021 № 305-ЭС20-20287, указал, что соответствующий налог носит характер

текущей задолженности и подлежит удовлетворению в режиме погашения расходов на обеспечение сохранности предмета залога и реализации его на торгах, то есть до начала расчетов с залоговым кредитором за счет средств, поступивших от реализации предмета залога (пункт 6 статьи 138 Закона о банкротстве).

Суд апелляционной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции.

Изменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций в части очередности уплаты налога на прибыль с продажи имущества, являющегося предметом залога, суд округа отметил, что изложенный в упомянутом определении Верховного Суда Российской Федерации правовой подход сформирован в отношении земельного налога и налога на имущество, начисление которых связано с продолжением эксплуатации имущества, но не налога на прибыль, который имеет иной характер. При этом суд указал, что уплата налога на прибыль в отношении как заложенного, так и незаложенного имущества должна осуществляться в едином правовом режиме.

Учитывая правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении № 28-П, обжалуемые судебные акты подлежат изменению.

В упомянутом постановлении Конституционный Суд Российской Федерации согласился с тем, что в отсутствие прямого указания об обратном положения Налогового Кодекса Российской Федерации предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве. При этом Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что текущее нормативное регулирование, как подтверждает складывающаяся по соответствующей категории дел правоприменительная практика, 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.

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, в подобной ситуации могут усматриваться определенные основания для отнесения соответствующего обязательного платежа к текущим, а именно к пятой очереди таковых, поскольку указанное требование формально возникает после даты принятия заявления о признании должника банкротом. Однако такой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных платежах, которые возникают не в рамках допускаемого 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, которое составляет конкурсную массу, т.е. все оставшееся от экономической деятельности находящейся в процессе банкротства организации и объективно предназначенное теперь прежде всего

именно для расчетов с кредиторами. 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 могущего влиять и на реальный доступ определенных очередей кредиторов к участию в распределении вырученных средств, должно быть предметом специального внимания законодателя.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации со ссылкой на правоприменительную практику, связанную с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве, не все обязательные платежи, формально заявленные уполномоченным органом после даты принятия заявления о признании должника банкротом, подлежат отнесению к текущим платежам. Аналогичный подход в принципиальном плане может быть применим в отношении платежей, требование по которым хотя и возникло после возбуждения дела о банкротстве, однако само по себе обусловлено реализацией имущества организации-должника, притом что таковая неразрывно связана с ее хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

Принимая во внимание данные выводы и то, что средства от реализации имущества банкрота могут представлять существенный, если не единственный, источник удовлетворения требований кредиторов, взимание обязательных платежей в связи с такой реализацией не должно препятствовать удовлетворению требований кредиторов первой и второй очереди, которым законодатель отдал приоритет перед требованиями об уплате обязательных платежей, включенными в реестр, что не обеспечивается при отнесении налога на прибыль от реализации имущества от конкурсной массы к пятой очереди текущих платежей.

В то же время на данном этапе Конституционным Судом Российской Федерации отклонен аргумент 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.

Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что впредь до внесения федеральным законодателем в правовое регулирование изменений, вытекающих из постановления № 28-П, 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. Конституционный Суд Российской Федерации счел 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.

Отдельно Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание на режим удовлетворения требования об уплате налога от продажи заложенного имущества в контексте положений пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве. Как указано в постановлении № 28-П, 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 покрываются за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до начала расчетов с залоговым кредитором. Как и в случае с отнесением такого требования к пятой очереди текущих платежей (при реализации имущества, не являющегося предметом залога), такое решение, уменьшающее объем средств, получаемых залоговым кредитором, должно быть вопросом специального внимания законодателя для учета всех социально-экономических рисков того или иного решения, тем более с учетом значимости доверия к решениям законодателя по вопросам залога как существенному фактору нормального функционирования финансовой и инвестиционной систем страны.

Принимая во внимание обозначенные выше правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, судебная коллегия приходит к выводу, что в рассматриваемом споре расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества общества с ограниченной ответственностью «Аванд Капитал», как являющегося, так и не являющегося предметом залога, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди реестра требований кредиторов.

При этом судебная коллегия считает необходимым определить порядок установления требования об уплате налога на прибыль при реализации конкурсной массы в реестре.

Так, после проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий, осуществляя функции руководителя должника – налогоплательщика, самостоятельно исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль и в соответствии с пунктом 3 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации 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.

До представления декларации (расчета) и распределения между кредиторами полученной на торгах выручки конкурсный управляющий применительно к правилам пункта 6 статьи 142 Закона о банкротстве резервирует денежные средства в размере, достаточном для удовлетворения возникших требований уполномоченного органа об уплате налога на прибыль, исходя из принципов очередности и пропорциональности.

В случае, если по итогам отчетного и/или налогового периодов, установленных статьей 285 Налогового кодекса Российской Федерации, возникнет необходимость в корректировке подлежащего уплате налога на прибыль, связанной, в частности, с изменением участвующих в определении налоговой базы расходов или доходов, конкурсный управляющий приостанавливает выплату зарезервированных средств до наступления определенности (урегулирования разногласий) по сумме подлежащего уплате налога, после чего вносит соответствующие изменения в реестр.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты на основании пункта 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат изменению в части определения очередности требований уполномоченного органа.

Руководствуясь статьями 291.11 – 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судебная коллегия

О П Р Е Д Е Л И Л А:

определение Арбитражного суда Брянской области от 20.12.2021, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2022 и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.07.2022 по делу № А09-15885/2017 изменить.

Установить, что расходы по уплате налога на прибыль с продажи имущества общества с ограниченной ответственностью «Аванд Капитал», как являющегося, так и не являющегося предметом залога, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди реестра требований кредиторов.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения.

Председательствующий судья

Д.В. Капкаев

судья

И.А. Букина

судья

Г.Г. Кирейкова