

Доклад по теме:

«уплата обязательных платежей при реализации имущества должника в процедуре банкротства».

Сегодня хотелось бы обсудить с вами тему налогов, а именно, о критическом повороте судебной практики по погашению налогов в банкротстве.

Начнем с пафосной фразы, которую можно поставить на стене во Вконтакте, социальных сетях, но не в текущее время. Сейчас могут ее неправильно истрактовать.

Конфуций писал/говорил, что не дай Вам бог жить в эпоху перемен.

Сфера банкротства, является конфликтной и острой процедурой, а управляющий в центре этой всей эпопеи. Мне, кстати, не понятно, почему юристам по банкротству не нужно иметь диплом.

Так вот, сложность этой профессии заключается не только в конфликтах. В отличии от многих правовых отраслей в банкротстве изучение судебной практики является обязанностью управляющего. Обязанность не в прямом смысле, конечно, но я думаю, вы понимаете, что я имею ввиду. Сквозь призму «добросовестности и разумности», «статуса профессионального участника отношений несостоятельности», и т.д.

Резкое изменение правоприменительной практики, если арбитражный управляющий своевременно ее не изучил может повлечь убытки, отстранение, дисквалификацию и т.д. Даже если это не повлияет на убытки, это может повлиять на размер стимулирующего процентного вознаграждения. Задача оказать максимальное содействие в недопущении таких последствий.

Все знают о резком изменении практики погашения текущих налоговых обязательств в 2021 году, при распределении денежных средств от реализации предмета залога. По прошествию двух лет практика снова меняется. Что обязывает нас быть на чеку.

Пока что практика складывается так:

Определение Верховного суда РФ от 07.07.2023 N 308-ЭС22-22589(1,2) по делу N А15-2871/2015 (отказ в передаче)

Разрешая настоящие разногласия, суд апелляционной инстанции, с выводами которого согласился суд округа, исходил из возникновения обязанности должника по восстановлению сумм НДС в 2021 году, то есть после возбуждения дела о банкротстве, в связи с чем сумма НДС, подлежащая восстановлению, является текущим требованием.

Определение Верховного Суда РФ от 10.07.2023 N 308-ЭС20-8651(2,3) по делу N А53-20723/2019 (отказ в передаче)

Руководствуясь положениями ст. ст. 163, 166 и 170 НК РФ, ст. ст. 5 и 134 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", учитывая, что обязанность восстановить НДС возникла в связи с реализацией имущества должника на торгах, то есть после возбуждения дела о банкротстве, суд пришел к выводу, что сумма НДС, подлежащая восстановлению, является текущим требованием и подлежит удовлетворению в составе пятой очереди текущих платежей.

Определение Верховного Суда РФ от 25.07.2022 N 306-ЭС22-11564 по делу N А12-38833/2018

«Определением разрешены разногласия, возникшие между конкурсным управляющим и уполномоченным органом - обязательства должника по уплате восстановленного НДС подлежат удовлетворению в составе пятой очереди текущих платежей, поскольку сохранен баланс интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве должника, с учетом принципа соразмерного удовлетворения требований кредиторов при соблюдении прав залогового кредитора».

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.06.2023 N Ф08-4778/2023 по делу N А18-353/2020

«Суммы, начисленные с 2019 по 2020 год (до принятия заявления по новому месту учета), относятся к текущим платежам и не подлежат включению в реестр требований кредиторов должника».

Несмотря на эти судебные акты, судебная практика может меняться после вынесения Постановления Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 № 28-П., в данном постановлении рассматривался вопрос порядка уплаты налога на прибыль, возникающего при реализации конкурсной массы. Конституционный суд в постановлении указал на необходимость законодателю разработать изменение в законодательство в части конкретного указания порядке распределения денежных средств, полученных о реализации конкурсной массы на уплату текущих налоговых обязательств конкретно налога на имущество. Арбитражный суды восприняли этот сигнал правильно.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в названном постановлении со ссылкой на правоприменительную практику, связанную с участием ФНС 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.

Так в одном из дел о банкротстве, в котором обязанности конкурсного управляющего исполняет член СРО Евросиб сложилась следующая ситуация.

Реализован объект недвижимости входящий в конкурсную массу должника, после реализации объекта, возник восстановленный НДС. Объект недвижимости не был обременен залогом. Конкурсный управляющий, действуя добросовестно и разумно, поскольку суды ранее связывали уплату восстановленного НДС непосредственно с объектом торгов, зарезервировал денежные средства на уплату восстановленного НДС, что вызвало возмущение конкурсных кредиторов (на самом деле это была спланированная

акция, но вы никому об этом не рассказывайте), и как следствие конкурсный управляющий обратился в суд с разногласиями.

Первая инстанция отнесла платеж к текущим платежам, и подлежащим уплате за счет зарезервированных денежных средств. Апелляция же указала, следуя логике вышеупомянутого Постановления КС РФ, что восстановленный НДС, возникающий в ходе процедуры банкротства подлежит включению в третью очередь кредиторов, поскольку законодателем не определен порядок погашения таких обязательств.

Суд апелляции указал, что «обязанность должника по уплате восстановленного НДС не связана с возникновением объекта налогообложения в текущих периодах, а представляет собой корректировку заявленного ранее должником налогового вычета, право на который должник утратил в момент реализации своего имущества.

Возложение указанной обязанности не может приводить к возникновению требования, квалифицируемого как текущее.

В ситуации, когда не погашены требования кредиторов, образовавшиеся до введения процедуры банкротства в отношении должника, исчисление и уплата текущих налогов, связанных с продажей имущества должника, приводит лишь к наращиванию кредиторской задолженности и не отвечает целям конкурсного производства, направленным на получение максимальной выгоды от реализации имущества банкрота и соразмерное удовлетворение за счет вырученных средств требований кредиторов, а также нарушает такие основные начала налогообложения, закрепленные в статье 3 НК РФ, как экономическая обоснованность налогообложения и фактическая способность налогоплательщика к уплате».

Кассация по данному делу назначена на 25.12.2023 года. Ждем с нетерпением. О результатах рассмотрения настоящего спора все сообщим путем направления рассылки.

Все же, в настоящее время существует сохранившейся подход на уровне судов кассационной инстанции.

Например:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.10.2023 N Ф05-1293/2022 по делу N А40-264006/2020:

«Судами отклонен довод о применимости к спорным правоотношениям постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 N 31-П является несостоятельным, а постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 N 31-П не подлежащим применению в силу не относимости выводов Конституционного Суда Российской Федерации к предмету настоящего спора.

Как следует из содержания указанного постановления, Конституционным Судом Российской Федерации не давалась оценка нормам права, подлежащим применению в настоящем споре (подпункт 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ, статья 5, абзац 6 пункта 2 статьи 134 Закона о банкротстве), а исследованы вопросы о налогообложении товаров, произведенных в процессе текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика – должника.

Следовательно, доводы конкурсного управляющего должника Полушина В.М., основанные на указанном постановлении, к предмету настоящего спора не относятся».

Например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.09.2023 N Ф01-6059/2022 по делу N А17-4990/2018

«Заявитель указывает, что выводы судов противоречат сформированным в судебной практике правовым подходам по вопросу квалификации налоговых платежей, возникших в связи с реализацией имущественной массы должника. В настоящее время сложилась судебная практика (определение Верховного Суда Российской Федерации от 11.02.2020 N 303-ЭС19-10320, от 26.06.2020 N 303-ЭС19-10320(5), постановления Арбитражного суда Центрального округа от 16.06.2020 по делу N А62-2993/2018, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 15.04.2021 по делу N А70-335/2016), согласно которой требования налогового органа, возникшие в связи с реализацией имущества должника, не должны погашаться преимущественно перед требованиями кредиторов третьей очереди).

Обязанность по уплате в бюджет налога вследствие восстановления к уплате суммы НДС возникла в результате реализации имущественного комплекса - кондитерской фабрики. До возбуждения 02.07.2018 дела о банкротстве у должника возникло право на применение вычетов, которым Фабрика воспользовалась, а после реализации имущества в мае 2021 года у нее возникла обязанность по уплате НДС, ранее правомерно принятого к вычету.

В связи с изложенным суды пришли к выводу, что сумма НДС, подлежащая восстановлению на основании подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации в третьем квартале 2021 года, относится к текущим платежам (статья 5 Закона о банкротстве), подлежащим удовлетворению в режиме пятой очереди текущих платежей Фабрики, а не в режиме, предусмотренном пунктом 4 статьи 142 Закона о банкротстве (за счет имущества, оставшегося после удовлетворения требования кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов должника)».

Выводы: 1. Мы не будем обсуждать как правильно должно быть, поскольку попросту можем не угадать, что скажет суд кассационной инстанции, а в последующем и ВС РФ. Не угадал, равно убытки.

В случае возникновения похожих ситуаций обращайтесь с разногласиями в суд! Обязательно! Таким образом обезопасите себя от возможного взыскания убытков. Разногласия, например, с кредиторами, которые будут занимать противоположную Вашей позицию. Судебный акт, а вернее исполнение по судебному акту не может быть квалифицировано как убытки.

Вообще, для справки. Спор идет в АС Уральского округа, а указанный суд кассационный инстанции известен переломами в подходах. Чего стоит только их позиции, связанные с продажей единственного жилья должника, после чего было издано постановление Пленума ВС РФ о реализации единственного жилья в банкротстве.

2. Отдельно хочу отметить, что согласно указанному Постановлению КС при возникновении налога на прибыль, после того как пройдет камеральная проверка сданных деклараций, конкурсный управляющий включает требования ФНС в части возникшего налога на прибыль включает самостоятельно, в сумме указанной в декларации, обращаться в суд не нужно.

Определение СКЭС ВС РФ от 29.06.2023 по делу № 310-ЭС19-11382 (2):

«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».

Случай №2.

Казалось бы все уже обсудили и совсем разобрались, но оказалось что нет.

Конституционный суд принял к рассмотрению жалобу ООО ТД «Агроторг» на п. 6 ст. 138 закона о банкротстве с учетом ее истолкования в практике Верховного суда, согласно которому до расчетов с залоговым кредитором из выручки от продажи предмета залога в процедуре банкротства могут погашаться требования об уплате пеней на сумму налога на имущество, начисленного за период процедур банкротства.

В своей жалобе организация отметила, что после формирования такой позиции ВС, на практике появились два противоречащих друг другу судебных подхода к вопросу о начислении пеней на вышеуказанную налоговую задолженность. С одной стороны, существует практика, когда налоги не подлежат погашению первоочередно за счет денежных средств от продажи залога. Однако существует и абсолютно противоположная судебная позиция, согласно которой пени и налоги подлежат погашению перед расчетом с залоговым кредитором.

Настоятельно рекомендую обращаться в суды либо с обеспечительными мерами – о наложении запрета распределять денежные средства полученные от реализации предмета залога на погашение имущественных налогов и пеней и штрафов до рассмотрения жалобы ТД Агроторг.

Как отмечает Верховный суд Российской Федерации в определении от 02.11.2018 № 305-ЭС15-20071(6) по делу № А40-5683/2013:

«предполагается, что кредиторы, прежде чем их требование включается в реестр, осуществили какое-либо предоставление в пользу имущественной массы должника (пополнили ее) либо должником была умалена

имущественная масса таких кредиторов (в том числе за счет изъятия, повреждения какой-нибудь ценности), в связи с чем возникла обязанность произвести возмещение».

Закон о банкротстве предусматривает, что требования кредиторов по возмещению убытков в форме упущенной выгоды, взысканию неустоек (штрафов, пеней) и иных финансовых санкций, в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, учитываются отдельно в реестре требований кредиторов и подлежат удовлетворению после погашения основной суммы задолженности и причитающихся процентов (п. 3 ст. 137 Закона о банкротстве).

Читая и анализируя практику с удивлением обнаружили что далеко не все пользуются рекомендациями Научно-консультативного совета при Арбитражном суде Уральского округа № 2 от 2021 г. (п. 17), которые дают приоритет только имущественным налогам за ту процедуру, где можно обратиться взыскание на предмет залога. Такая позиция не пользуется популярностью, но применять ее необходимо, по-моему.

В условиях ограниченных возможностей должника-банкрота по удовлетворению всех предъявленных к нему денежных требований такой подход позволяет в определенной степени соблюсти баланс интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве должника, и реализовать принцип соразмерного удовлетворения требований кредиторов.