

Хаева Язгуль Илдаровна, магистрант,
Казанский (Приволжский) федеральный университет,
Россия, г. Казань

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В КОНКУРСНОМ ПРОИЗВОДСТВЕ В РОССИИ И ГЕРМАНИИ

Аннотация: Вопрос уплаты налога на прибыль организаций в конкурсном производстве имеет не только теоретический, но и значимый социально-экономический аспект. До 2023 г. судебная практика относилась к возникшим в ходе конкурсного производства обязательствам по налогу на прибыль к текущим платежам или к зарегистрированным требованиям, что свидетельствовало о правовой неопределенности.

Ключевые слова: налог на прибыль, текущие платежи, зарегистрированные требования, очередность удовлетворения требований.

Наибольший научный интерес представляют вопросы взаимодействия различных правовых институтов одной или нескольких отраслей права. Одной из таких тем является взаимодействие налогового права и института несостоятельности (банкротства) в Российской Федерации.

Важным вопросом, нередко являющимся предметом исследования ученых-правоведов, является вопрос уплаты налогов в ходе проведения процедур, применяемых в делах о банкротстве. Особый интерес представляет проблема уплаты налога на прибыль организаций в рамках конкурсного производства. Данный вопрос имеет не только доктринальный, но и значимый социально-экономический аспект, поскольку с одной стороны взыскание налога на прибыль обеспечивает пополнение государственного бюджета, с другой – чрезмерная нагрузка на конкурсную массу может усугубить положение иных кредиторов.

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций, по общему правилу, прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов [1].

По общему правилу, в соответствии с пунктом 4 статьи 134 и пунктом 1 статьи 137 Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» требования Федеральной налоговой службы Российской Федерации о взыскании с организации-банкрота недоимок по налогам, в том числе по налогу на прибыль организаций, удовлетворяются в третьей очереди [2]. Однако указанное справедливо лишь для случаев, когда задолженность по налогу на прибыль организации возникла до принятия заявления о признании должника банкротом. Вплоть до 2023 года оставался нерешенным вопрос, в какую очередь включается задолженность по налогу на прибыль организаций, возникшая в период проведения процедур, применяемых в деле о несостоятельности (банкротстве) организации, в частности, возникшая в результате реализации имущества должника в ходе конкурсного производства.

Так, до 2023 года арбитражные суды Российской Федерации по-разному интерпретировали правовые нормы, содержащиеся в Федеральном законе «О несостоятельности (банкротстве)» и относили задолженность по налогу на прибыль организаций, возникшую в результате реализации имущества должника в ходе конкурсного производства, либо к текущим платежам, либо к требованиям, удовлетворяемым после расчетов со всеми кредиторами, включенными в реестр, за счет оставшегося имущества



(зарегистровые требования). Такая разноплановость подходов создавала нормативную неопределенность: с одной стороны, налоговое бремя воспринималось как обязательство, возникшее после даты принятия заявления о банкротстве, с другой – как часть механизмов окончательного расчета с кредиторами.

Существовала также точка зрения, согласно которой лишь требования об уплате налога на прибыль с продажи имущества должника, являющегося предметом залога, относятся к текущей задолженности, а в иных случаях налоговые начисления относятся к зарегистрированным требованиям [3].

В связи с разрозненностью судебной практики по указанному вопросу в 2023 году Верховный Суд Российской Федерации направил в Конституционный Суд Российской Федерации запрос, в котором просил разъяснить, соответствуют ли положения 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)» Конституции Российской Федерации. В сущности, перед Конституционным Судом Российской Федерации был поставлен вопрос: в какую очередь включаются требования по уплате налога на прибыль с продажи имущества должника в ходе конкурсного производства. В результате разрешения указанного вопроса Конституционный Суд Российской Федерации вынес постановление от 31.05.2023 г. № 28-П.

В рамках данного постановления, прежде чем ответить на основной вопрос, Конституционный Суд Российской Федерации произвел анализ правовой природы дохода, получаемого должником в результате реализации его имущества на торгах в ходе конкурсного производства. Ранее указывалось, что в соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, то есть полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Конституционный Суд Российской Федерации указал, что с учетом непрерывности предпринимательской деятельности и возможности получения отрицательного финансового результата реализация имущества (как добровольная, так и осуществленная в ходе конкурсного производства), будучи неразрывно связанной с предшествующей хозяйственной деятельностью (предполагающей ведение налогового учета и уплату налогов), не может без специального указания на то законодателя и помимо его воли выводиться из-под общих правил налогообложения прибыли [4]. Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что на доходы, полученные организацией-банкротом в результате реализации его имущества на торгах в ходе конкурсного производства, исчисляется налог на прибыль.

Далее Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание на необходимость сохранения баланса между публичными и частными интересами в рамках дела о несостоятельности (банкротстве). Действительно, как было отмечено ранее, арбитражные суды, применяя положения статьи 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», включали требования об уплате налога на прибыль организаций либо в реестр текущих платежей, либо признавали их зарегистрированными. Фактически, в первом случае суды ограничивали размер удовлетворения требований частных кредиторов, во втором – размер удовлетворения требований государства по уплате сумм налога на прибыль организации. В целях разрешения указанного вопроса Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание на то, что налог на прибыль, взимаемый при реализации имущества банкрота, составляет лишь часть (соответствующую налоговой ставке) полученной от реализации имущества прибыли организации, а это в любом случае предполагает только определенное и зависящее от законодательных решений относительно очередности выплат сокращение



объема средств, полученных от реализации имущества, на удовлетворение требований иных кредиторов, многие из которых к тому же несут объективный предпринимательский риск не получить все причитающееся им от банкротства [4].

По своей сущности постановление Конституционного Суда РФ представляет собой компромиссную позицию, тем не менее оно сохраняет проблему недостаточной конкретизации процедуры учета подобных требований.

Переходя напрямую к вопросу об отнесении требований по уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества организации-должника к той или иной очередности, Конституционный Суд Российской Федерации указывает, что в ряде случаев судебная практика исходит из необходимости включения таких требований в реестр текущих платежей, поскольку они возникают после даты принятия заявления о признании должника банкротом. Однако Суд высказывает серьезные сомнения по поводу такой практики, обращая внимание на то, что не само по себе возникновение требования после даты принятия заявления о признании должника банкротом является определяющим фактором признания его в качестве текущего, а то обстоятельство, что такой платеж (требование) возник при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства.

Также Конституционный Суд Российской Федерации указывает, что в случае же реализации имущества в рамках конкурсного производства включение требований налогового органа об уплате налога на прибыль, возникших после даты принятия заявления о признании должника банкротом, в реестр не происходит, что обусловлено нормативным регулированием формирования и закрытия реестра. Помимо приведенных выше позиций, соответствующие требования в практике арбитражных судов относятся и к требованиям кредиторов, которые удовлетворяются за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр [4]. Указанную практику Конституционный Суд Российской Федерации также подверг сомнению, поскольку по существу с учетом обычной недостаточности конкурсной массы для удовлетворения даже включенных в реестр требований это равнозначно освобождению налогоплательщика от реального исполнения налоговой обязанности.

В результате исследования и разрешения указанного вопроса Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о необходимости внесения изменения в федеральное законодательство, касающихся учета таких требований об уплате налога на прибыль организаций. В частности, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что до внесения федеральным законодателем в правовое регулирование изменений 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.

Определенный интерес представляет правовое регулирование уплаты налога на прибыль организаций в конкурсном производстве в зарубежных странах. В силу того, что российская правовая система характеризуется сходствами с романо-германской правовой системой, обратимся к Кодексу о несостоятельности *Insolvenzordnung (InsO)*, регулирующему процедуру банкротства в Германии.

Согласно § 209 *Befriedigung der Massegläubiger* (Удовлетворение требований кредиторов имущества) управляющий по делу о несостоятельности распределяет обязательства по имуществу в соответствии со следующей очередностью: первая очередь – расходы на процедуру банкротства; вторая очередь – обязательства по имуществу, возникшие после уведомления о недостаточности имущества, не являясь частью судебных издержек; третья очередь – оставшиеся обязательства по наследству, включая алименты. В случае равной



очередности управляющий по делу о несостоятельности распределяет обязательства по имуществу пропорционально их размерам. Из приведенной правовой нормы следует, что налоговые требования признаются в общей массе требований участников хозяйственной деятельности, при этом законодатель четко определяет порядок включения и очередность их удовлетворения.

Уместно отметить, что в случае ликвидации организации корпоративный подоходный налог (Körperschaftsteuer in der Insolvenz) основывается не на годовой прибыли, а на всей прибыли, полученной в течение периода ликвидации. Прибыль определяется путем сравнения окончательных активов при ликвидации с первоначальными активами при ликвидации. При этом, согласно разделу 11 (1) предложению 2 Закона о налоге на прибыль корпораций (KStG – Körperschaftsteuergesetz), налоговый период не должен превышать трех лет, что представляет собой преимущество для организации, поскольку позволяет без ограничений компенсировать убытки и прибыли.

Таким образом, налог на прибыль (Körperschaftsteuer) в конкурсных производствах уплачивается после удовлетворения требований по обеспечительным платежам и расходов на процедуру (первая очередь), но до иных денежных требований (вторая очередь).

Исходя из изложенного, усматривается, что высшие судебные органы занимают сбалансированную позицию, в рамках которой не принимаются идеи в духе «никаких налогов с банкрота» [5]. При этом Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание как на интересы государства, так и на интересы частных кредиторов в рамках дела о несостоятельности. В результате заполнения правового пробела требования Федеральной налоговой службы Российской Федерации об уплате сумм налога на прибыль организации, возникших как до даты принятия заявления о признании должника несостоятельным (банкротом), так и после такого принятия, включаются в третью очередь реестра требований кредиторов по общим правилам, предусмотренным пунктом 4 статьи 134 и пунктом 1 статьи 137 Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
2. Федеральный закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // Собрание законодательства РФ, 28.10.2002, № 43, ст. 4190.
3. Макарова А.С., Юлова Е.С. Уплата налога на прибыль при реализации имущества должника: проблемы правового регулирования // Образование и право. 2023. № 7. С. 268-273.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 г. № 28-П // Собрание законодательства РФ, 12.06.2023, № 24, ст. 4388.
5. Цинделиани И.А. Налогообложение в процедурах несостоятельности (банкротства) юридических лиц / И.А. Цинделиани, Т.Д. Садовская, Е.Г. Васильева, Ж.Г. Попкова // Правоприменение. – 2024. – Т. 8, № 3. – С. 72–81.
6. Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 – Режим доступа: <https://www.gesetze-im-internet.de/inso/>
7. Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920 – Режим доступа: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/

