



Юлий Валерьевич Тай

управляющий партнер
Адвокатского бюро «Бартолиус»



Сергей Львович Будылин

советник Адвокатского бюро «Бартолиус»

Пирров компромисс. Очередность требований по налогу на прибыль от реализации имущества в банкротстве

DOI 10.37239/2500-2643-2023-18-9-172-195

В статье обсуждается постановление Конституционного Суда РФ, посвященное обложению налогом на прибыль дохода от реализации имущества компании-банкрота. Вопрос был в том, в какую очередь попадает требование по этому налогу. В законе внятного ответа на него нет. Налоговые органы обычно настаивают на том, что это текущее требование (имеющее приоритет над реестровыми). Судебная практика в последнее время, напротив, в основном складывалась в пользу вынесения этих требований за реестр (т.е. признания приоритета реестровых требований). Конституционный Суд, приняв этот вопрос к рассмотрению, в итоге велел разрешить его законодателю, а до тех пор предписал судам приравнять соответствующие требования к реестровым. Один из главных аргументов в пользу этого варианта состоял в том, что он «компромиссный».

Авторы критически оценивают постановление КС. Суд не признал неконституционной складывающуюся судебную практику, но почему-то решил ее переломить, навязав судам собственный вариант регулирования. Между тем для полноценного регулирования экономических отношений у КС нет ни полномочий, ни необходимых ресурсов.

Его функция — лишь конституционный контроль в отношении фактически действующих правовых норм. Занявшись не своим делом, КС предсказуемо принял не самое удачное решение по существу вопроса. По мнению авторов, *de lege ferenda* оптимальным решением является либо вынесение соответствующих требований за реестр, либо полное освобождение выручки от реализации активов банкрота от налога на прибыль.

Ключевые слова: банкротство, реализация имущества, налоговые требования, текущие требования, реестровые кредиторы, вынесение требований за реестр, Конституционный Суд РФ, конституционный нормоконтроль, судебное правотворчество, экономическая обоснованность налогообложения, компромисс

Как-то раз я сказал Бахчаняну:
— У меня есть повесть «Компромисс».
Хочу написать продолжение. Только
заглавие все еще не придумал.
Бахчанян подсказал:
— «Компромиссис».

С. Довлатов

Пограничник:
— Откуда прибыли?
Пассажир:
— Послушайте, уважаемый, какие
прибыли?! Одни убытки!

Советский анекдот

Введение

Недавнее постановление Конституционного Суда РФ¹ посвящено проблеме налогообложения прибыли от реализации имущества юрлица-банкрота. Оно вызвало живую, но не особенно восторженную реакцию специалистов по банкротству².

Суть рассмотренной Конституционным Судом проблемы состоит в следующем.

Когда в ходе ликвидации банкрота его имущество распродается с торгов для удовлетворения требования кредиторов, это имущество нередко продается до-

¹ Постановление КС РФ от 31.05.2023 № 28-П.

² См., напр.: Рейнхimmel Ю. Что не так с определением Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 № 28-П (про налог на прибыль организаций при реализации имущества организации-банкрота)? // Закон.ру. 2023. 3 июня. URL: https://zakon.ru/blog/2023/06/03/chto_ne_tak_s_opredeleniem_konstitucionnogo_suda_rf_ot_31052023__28-p_pro_nalog_na_pribyl_organizaci.

роже его балансовой стоимости. Означает ли это, что у банкрота (после учета разного рода расходов) может образоваться прибыль от этой реализации, подлежащая обложению налогом? А если означает, то в какую из предусмотренных банкротным законом очередей попадает требование налогового органа по уплате этого налога?

На эти вопросы мыслимы как минимум четыре альтернативных варианта ответа:

- 1) налог на прибыль образуется и подлежит уплате в режиме текущих требований (т.е. преимущественно по отношению к реестровым кредиторам);
- 2) налог на прибыль образуется и подлежит уплате в режиме реестровых требований (вместе с налогами, начисленными до банкротства);
- 3) налог на прибыль образуется и подлежит уплате после удовлетворения требований реестровых кредиторов (выносится за реестр);
- 4) налог на прибыль не образуется и уплате не подлежит.

Понятно, что вариант № 1 наиболее приятен для налогового органа, № 4 — для кредиторов банкрота, а № 2 и № 3 лежат между ними. Какой же из них «правильный»?

В этом-то и состоит проблема. Она давно уже является предметом довольно ожесточенных дебатов в российском юридическом сообществе³. Высказывались на эту тему и арбитражные суды разных уровней, причем высказывались по-разному.

Что касается КС, то, как мы увидим далее, он в итоге велел решить эту проблему законодателю, а пока что предписал судам применять вариант № 2. Получается, как в той народной присказке: «Иван кивает на Петра, а тот кивает на Федота, а Федот и вовсе не тот».

Но насколько этот вариант близок к оптимуму? И какой из вариантов лучше выбрать законодателю? Попробуем в этом разобраться.

Судебная практика

Начнем с судебной практики. Некоторые суды уверены, что из норм действующего законодательства с неизбежностью вытекает вариант № 1 (требования текущие). Однако есть и иные мнения.

³ См., напр.: Колодежная Н., Штрём В. Налогообложение в процедурах банкротства // Адвокатская газета. 2022. 17 окт. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/nalogooblozhenie-v-protsedurakh-bankrotstva/>; Гузенко И. Является ли доход от реализации имущества на торгах прибылью? // Там же. 2021. 16 нояб. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/yavlyaetsya-li-dokhod-ot-realizatsii-imushchestva-na-torgakh-pribilyu/>; Ларина А. Последствия «пятой очереди» // Там же. 2022. 29 авг. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/posledstviya-pyatoy-ocheredi/>.

В 2019 году АС Дальневосточного округа определил, что «уплата налога на прибыль производится за счет оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, имущества должника»⁴. (Как видим, суд считает правильным вариант № 3: требования за реестром.)

Этот тезис с полным одобрением процитировала судья Верховного Суда в определении, отказывающем в передаче того же дела на пересмотр в коллегию ВС⁵.

В 2021–2022 годах ту же позицию сформулировали сразу несколько окружных арбитражных судов: Московского округа⁶, Центрального округа⁷, Западно-Сибирского округа⁸, Поволжского округа⁹, Северо-Западного округа¹⁰ (и в некоторых случаях позиция была также поддержана отказным определением ВС). К этому выводу в 2021 году присоединился и АС Свердловской области¹¹.

Однако в том же 2021 году этой позиции (№ 3) отказался в полном объеме последовать Девятый ААС¹², сославшись на то, что в рассматриваемом им деле речь идет о реализации имущества, находящегося в залоге. Налог на прибыль от продажи имущества суд (почему-то) счел «расходами по сохранению предмета залога», а такие расходы погашаются из выручки от реализации имущества вне всяких очередей¹³. (Девятый ААС сослался на позицию ВС РФ, но в том деле¹⁴ речь шла о налоге на имущество, а не о налоге на прибыль.)

Можно сказать, что Девятый ААС предложил возможный подвариант решения проблемы, относящийся лишь к залоговому имуществу: удовлетворение нало-

⁴ Постановление АС Дальневосточного округа от 21.10.2019 по делу № А51-17152/2017. См. также: постановление АС Дальневосточного округа от 04.03.2020 по делу № А51-17152/2017 (тот же вывод).

⁵ См.: определение ВС РФ от 11.02.2020 № 303-ЭС19-10320 (2, 4) (судья И.А. Букина). См. также: определение ВС РФ от 26.06.2020 № 303-ЭС19-10320 (5) (та же судья, тот же вывод).

⁶ См.: постановление АС Московского округа от 22.01.2021 по делу № А40-70249/2019.

⁷ См.: постановление АС Центрального округа от 29.07.2021 по делу № А14-5885/2016. Отказ в передаче в коллегию ВС: определение ВС РФ от 25.11.2021 № 310-ЭС18-26267 (4) (судья И.А. Букина).

⁸ См.: постановление АС Западно-Сибирского округа от 27.12.2021 по делу № А03-16721/2018 (спор об очередности налогового требования среди «зареестровых»). Отказ в передаче в коллегию ВС: определение ВС РФ от 27.04.2022 № 304-ЭС20-19881 (6) (судья И.В. Разумов).

⁹ См.: постановление АС Поволжского округа от 25.05.2022 по делу № А12-11811/2020. Приостановление производства по кассационной жалобе: определение ВС РФ от 13.12.2022 № 306-ЭС22-16700.

¹⁰ См.: постановление АС Северо-Западного округа от 21.11.2022 по делу № А13-415/2015.

¹¹ См.: постановление АС Свердловской области от 14.01.2021 по делу № А60-21121/2018.

¹² См.: постановление Девятого ААС от 03.08.2021 по делу № А40-30331/2018.

¹³ См.: п. 6 ст. 138 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве).

¹⁴ См.: определение СКЭС ВС РФ от 08.04.2021 № 305-ЭС20-20287.

говых требований вне всяких очередей. Исходя из предположения, что в части незалогового имущества Девятый ААС согласен с АС Дальневосточного округа, обозначим этот подвариант как № 3А. (Если же исходить из гипотезы, что Девятый ААС в части незалогового имущества относит требования к текущим, то это будет подвариант № 1А.)

Последние новости по этому спорному вопросу были следующие.

В деле о банкротстве ООО «Предприятие строительных работ энергетики», рассмотренном АС Западно-Сибирского округа в 2022 году¹⁵, суды трех инстанций без колебаний отнесли налог на прибыль от реализации залогового имущества к текущим платежам (вариант № 1). (Заметим, что сделано это было вопреки позиции того же окружного суда в упомянутом чуть выше деле.) Судья ВС впоследствии отказал в передаче дела на пересмотр в коллегию ВС¹⁶.

В деле о банкротстве ООО «Аванд Капитал», рассмотренном АС Центрального округа в 2022 году¹⁷, суды первых двух инстанций сочли, что налог на прибыль от реализации залогового имущества уплачивается вне всяких очередей, а от реализации неналогового имущества — выводится за реестр (подвариант № 3А). Однако суд округа пересмотрел их решение, предпочтя чистый вариант № 3: вывод налоговых требований за реестр в обоих случаях. По жалобе налогового органа, не согласного с выведением каких-либо налоговых требований за реестр, судья ВС передал дело на рассмотрение коллегии ВС¹⁸ (производство по делу пока что приостановлено).

Именно последние два дела и стали поводом для обсуждения проблемы Конституционным Судом. В первом случае в КС обратился конкурсный управляющий; во втором случае заявителем стал не кто иной, как сам Верховный Суд.

Как видим, мнения судов (и, очевидно, судей ВС) расходятся, так что вопрос явно нуждается в некоем урегулировании — будь то на уровне высшей судебной инстанции или на уровне закона.

Аргументы за и против

Прежде чем обсуждать постановление КС, перечислим основные аргументы за и против в отношении каждого из четырех вариантов правила, приведенных выше.

¹⁵ См.: постановление АС Западно-Сибирского округа от 18.03.2022 по делу № А75-7314/2018.

¹⁶ См.: определение ВС РФ от 22.07.2022 № 304-ЭС21-7731 (судья С.В. Самуйлов).

¹⁷ См.: постановление АС Центрального округа от 11.07.2022 по делу № А09-15885/2017.

¹⁸ См.: определение ВС РФ от 24.11.2022 № 310-ЭС19-11382 (2) (судья Д.В. Капкаев).

Главный аргумент в пользу *первого варианта* (текущий характер налоговых требований) — буква закона.

Налоговый кодекс в ст. 248 сообщает нам, что доходы от реализации товаров и имущественных прав являются доходами для целей налогообложения прибыли (а сама прибыль получается в результате вычитания расходов из этих доходов). Никаких освобождений от налога для доходов от реализации имущества в ходе банкротства юридического лица НК не предусматривает, во всяком случае явно.

Закон о банкротстве недвусмысленно относит к текущим требованиям «обязательные платежи [включая налоги], возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом» (п. 1 ст. 5). Налоговые требования включаются в пятую (остаточную) очередь текущих платежей, поскольку не упомянуты явно в других очередях (п. 2 ст. 134).

С точки зрения налоговых органов и некоторых судов, тут все ясно и спорить абсолютно не о чем. Из приведенных формулировок следует, что налог на прибыль от реализации имущества банкрота возникает и относится к текущим требованиям.

(Однако, как мы обсудим далее, столь буквальное прочтение закона находится в некотором конфликте со здравым смыслом.)

Возможный дополнительный аргумент в пользу *существования* налога — соображения налоговой нейтральности. В общих чертах это означает, что налоговые правила не должны стимулировать участников оборота на манипуляции с ценами и составление разных хитрых схем с целью минимизации налога: при любых схемах взаимодействия участников оборота налоговое бремя в целом должно оставаться примерно тем же.

Поскольку освобождение реализации имущества банкрота от налога на прибыль фактически представляет собой налоговую льготу, участники оборота могут начать размышлять о составлении какой-нибудь схемы, позволяющей целенаправленно использовать эту льготу в своих интересах. Такое направление мысли участников оборота для государства крайне нежелательно, и для пресечения его на корню лучше вообще никаких налоговых льгот не предоставлять.

Главный аргумент в пользу *второго варианта* (реестровый характер налоговых требований) — концептуальное несоответствие рассматриваемых налоговых требований понятию текущих.

Предположим, мы соглашаемся с тем, что налог при реализации имущества банкрота действительно возникает. Но насколько логично его отнесение именно к текущим требованиям?

Весь смысл предоставления приоритета текущим требованиям состоит в том, что они тем или иным образом связаны с поддержанием банкрота на плаву в течение банкротных процедур. Без такого приоритета процедура может просто сорваться, поскольку никто не согласится предоставлять кредит банкроту или иным образом с ним сотрудничать.

Допустим, налоги на текущую коммерческую деятельность можно считать связанными с поддержанием жизни банкрота, поскольку с поддержанием его жизни связана сама коммерческая деятельность. Но ведь ликвидация активов — это не поддержание жизни, а скорее наоборот, умерщвление банкрота. В чем же смысл предоставления приоритета налоговым требованиям, связанным с этим умерщвлением? Очевидного резона здесь вроде бы не усматривается.

Раз так, то, возможно, имеет смысл не считать текущими налоговые требования, связанные с распродажей имущества банкрота, а вместо этого, скажем, приравнять их к обычным реестровым налоговым требованиям, т.е. поместить в третью очередь реестра.

Впрочем, по сути, это аргумент против варианта № 1 и в пользу любого другого: ведь с тем же успехом можно, например, вывести требования за реестр (см. далее).

Аргументы в пользу *третьего варианта* (вывод требований за реестр) приводит АС Дальневосточного округа в своем судебном акте, упомянутом выше. (Кстати говоря, его позиция на редкость внятно и подробно аргументирована.) Эти аргументы затем почти дословно повторяли и многие другие суды. Если вкратце, основных аргументов там было три.

Во-первых, цели законодательного регулирования банкротства. По словам суда, «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». (Заметим, что этот аргумент хорош как для варианта № 3, так и для варианта № 4.)

Во-вторых, экономическая обоснованность налогообложения. По заключению суда, «обложение дохода налогом на прибыль... возможно при условии признания этого дохода экономической выгодой получателя такого дохода, тогда как продажа имущества должника в рамках процедуры банкротства производится

для выручки средств и погашения имеющейся задолженности перед кредиторами». (Это аргумент скорее в пользу варианта № 4, чем варианта № 3; мы подробнее рассмотрим его далее.)

В-третьих, концептуальное несоответствие налогов от реализации имущества понятию «текущие требования». Приоритет текущим требованиям предоставляется для «совершения расходов, необходимых для осуществления процедуры банкротства». Однако «взимание налога на прибыль с дохода, формально образующего в связи с реализацией имущества должника, является не необходимой предпосылкой, а следствием, в силу чего возложение указанной обязанности не может приводить к возникновению требования, квалифицируемого как текущее». (Этот аргумент хорош для всех вариантов, кроме варианта № 1; он уже обсуждался в разделе о варианте № 2.)

Ну а коль скоро требования налогового органа возникли после закрытия реестра и при этом не являются текущими, то они выводятся за реестр, заключает окружной суд.

Наконец, главный аргумент в пользу *четвертого варианта* (отсутствие налога) — соображения экономической обоснованности налогообложения и в целом здравого смысла.

Когда банкрот продолжает ведение какой-то коммерческой деятельности уже в ходе банкротства, то, несомненно, прибыль от этой деятельности должна облагаться налогом. Иной подход поставил бы компании-банкроты в необычайно выгодное положение по сравнению с обычными участниками оборота, что выглядит явно несправедливым. Так, может быть, именно налог на прибыль от этой коммерческой деятельности и имеет в виду законодатель, когда относит налоговые требования, возникшие после банкротства, к текущим платежам? Тогда такое отнесение представляется вполне разумным.

Но что касается «выгоды», полученной при распродаже имущества банкрота, то вовсе не факт, что ее разумно квалифицировать как прибыль этого банкрота. Это, как сказал В.И. Ленин, формально правильно, а по сути издевательство. Ведь речь идет не о доходах компании от ее коммерческой деятельности, а, в сущности, о выручке от ликвидации самой компании. Если кто-то и получает от этого доход в экономическом смысле слова, то не компания, а ее кредиторы. Но ведь предметом обсуждения являются не налоги кредиторов, а налогообложение «прибыли банкрота», причем в терминальной стадии его болезни. Однако говорить об их «прибыли» от этой операции не приходится: кредиторы банкрота заведомо остаются в минусе от его банкротства (и лишь в редчайших случаях выходят в ноль).

Если так, то никакой «прибыли» в экономическом смысле при реализации имущества банкрота не возникает.

Косвенным подтверждением разумности такого подхода может служить тот факт, что в банкротстве физических лиц доходы от реализации имущества банкрота явным образом освобождены от НДФЛ (п. 63 ст. 217 НК РФ).

Не из приведенных ли только что соображений исходил законодатель, предоставляя такое освобождение физическим лицам? А если так, то почему для юридических лиц подход должен быть иным?

Постановление КС

Обсудим теперь собственно упомянутое ранее постановление Конституционного Суда. КС рассматривает сразу два обращения от разных заявителей.

Один из заявителей — Верховный Суд, в экономическую коллегию которого было передано упомянутое выше дело ООО «Аванд Капитал». Надо понимать, это дело поставило судей Коллегии в тупик и они решили попросить указаний у КС.

Напомним: в этом деле суды первых двух инстанций избрали подвариант № 3А (при реализации незаложенного имущества требования по налогу на прибыль выводятся за реестр, при реализации заложенного — удовлетворяются вне всякой очереди), а суд третьей инстанции предпочел вариант № 3 (при реализации любого имущества требования по налогу на прибыль выводятся за реестр).

Пересказ заявления ВС приводится в постановлении КС. Несмотря на фактический отказ от разрешения проблемы по существу, ВС приводит довольно убедительные аргументы против прямолинейного применения буквы НК, т.е. против варианта № 1. Этих аргументов три (и все три уже упоминались выше):

- 1) экономическая обоснованность налогообложения:

«[В] случае реализации имущества должника в рамках дела о банкротстве фактически речь не идет о деятельности налогоплательщика, направленной на получение прибыли, и, как следствие, должник не получает экономическую выгоду, подлежащую налогообложению»;

- 2) принцип равенства при налогообложении физических и юридических лиц:

«Создается угроза нарушения принципа равенства, так как в аналогичной ситуации законодатель, по сути, освобождает от налогообложения доходы физических лиц при реализации их имущества в рамках дела о банкротстве»;

- 3) некорректность отнесения обсуждаемых налоговых требований к текущим:

«Самостоятельным основанием для признания подобного регулирования не отвечающим конституционным предписаниям Верховный Суд Российской Феде-

рации считает то, что оно допускает удовлетворение требования об уплате налога на прибыль в связи с реализацией имущества должника в рамках текущих платежей, поскольку момент возникновения обязанности по уплате налога наступает после возбуждения дела о банкротстве».

ВС также отмечает, что «правоприменительная практика обычно исходит из необходимости удовлетворять такого рода требования налоговых органов после требований кредиторов, включенных в реестр». То есть суды предпочитают вариант № 3 (вынесение требований за реестр).

Заметим, что первые два из приведенных ВС аргументов — это, по сути, аргументы в пользу варианта № 4 (отсутствие налога), а третий — это аргумент против варианта № 1 (отнесение требований к текущим) и в пользу всех остальных.

При этом буква закона, по-видимому, допускает и начисление налога на прибыль при реализации имущества банкрота, и включение соответствующих налоговых требований в состав текущих. В результате ВС «приходит к выводу о наличии неопределенности в вопросе о конституционности» соответствующих норм и передает эту проблему на разрешение КС.

Второй заявитель — ООО «Предприятие строительных работ энергетики» в лице своего конкурсного управляющего.

Напомним, что в этом банкротном деле суды отнесли спорные налоговые требования к текущим (вариант № 1). Заявитель полагает этот подход неконституционным, ссылаясь на экономическую необоснованность налогообложения и нарушение принципа равенства (надо понимать, ему нравится вариант № 4: отсутствие налога).

Как водится, КС начинает свое обсуждение издалека: с конституционной обязанности платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ).

Законодатель имеет «достаточно широкую» дискрецию по установлению налогов, но она не безгранична. При налогообложении должен соблюдаться принцип равенства (ст. 19 Конституции), понимаемого в данном случае как «равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения». Это, разумеется, не означает, что все субъекты права должны облагаться налогом совершенно одинаково, но различия в налогообложении должны иметь объективные основания. Кроме того, должен соблюдаться критерий формальной определенности налогового закона, т.е. его положения должны быть сформулированы достаточно недвусмысленно (п. 2 постановления КС).

Далее КС подробно рассказывает заинтересованному читателю, что такое налог на прибыль (эту часть мы пропускаем), после чего наконец переходит к сути дела. У КС нет сомнения, что налог на прибыль может взиматься в случае продолжения ведения банкротом хозяйственной деятельности. При этом сумма

налога определяется «исходя из реальных показателей деятельности налогоплательщика». Так вот, по мнению КС, ровно то же самое относится и к реализации имущества банкрота:

«В полной мере это относится и к текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика, признанного банкротом, к реализации принадлежащего ему имущества в ходе конкурсного производства. <...>

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».

Если так, то взимание налога на прибыль от реализации имущества банкрота не нарушает прав налогоплательщика (п. 3 постановления КС).

КС подтверждает тезис (ранее им неоднократно высказывавшийся), что «главная цель процедуры банкротства — соразмерное удовлетворение кредиторов». Однако Суд предлагает не забывать и о важности уплаты налогов, за счет которых «обеспечивается осуществление социальной политики государства». Законодатель имеет «достаточно широкую» дискрецию в предоставлении налоговых льгот, но его волеизъявление на установление такой льготы «должно быть выражено явно и недвусмысленно».

Как отмечает КС, налог, взимаемый при реализации имущества банкрота, составляет лишь часть полученной прибыли, а потому и кредиторам что-нибудь да достанется. Не следует забывать, что кредиторы в любом случае «несут объективный предпринимательский риск не получить все причитающееся им от банкрота» (п. 4 постановления).

Судей КС не убеждает и аргумент о нарушении принципа равенства разным подходом к налогообложению реализации имущества физических и юридических лиц.

Законодатель, как уже говорилось, вполне может устанавливать различные режимы налогообложения и налоговые льготы для различных категорий субъектов. Тем более что в данном случае идет речь о двух разных налогах: налоге на прибыль и НДФЛ. Кроме того, юрлицо по итогам конкурсного производства ликвидируется, а гражданин и «после завершения процедуры банкротства остается субъектом права». Так что ситуации не тождественны.

Примерно то же касается и льгот, предоставленных по данному налогу некоторым категориям юридических лиц (на что указывает ВС в своем заявлении): непредоставление льгот другим субъектам само по себе не нарушает принцип равенства (п. 4.1 постановления КС).

По словам КС, «оспариваемые нормы обеспечивают соблюдение принципов справедливости, равенства и экономической обоснованности налогообложения». Законодатель может предоставить льготы той или иной категории налогоплательщиков, но такая льгота требует «прямого нормативного указания», которое в данном случае отсутствует.

Вывод КС: включение доходов от реализации имущества банкрота в налоговую базу по налогу на прибыль не противоречит Конституции (п. 4.2 постановления).

Таким образом, КС не поддержал вариант № 4 решения рассматриваемой проблемы (отсутствие налога). Точнее говоря, Суд отказался признать, что лишь этот вариант соответствует Конституции. Если так, то без прямого волеизъявления налогового законодателя этот вариант невозможно считать действующим.

Но что насчет остальных трех вариантов (с дополнительными подвариантами)?

КС опять начинает издалека — с необходимости соблюдения баланса прав и законных интересов участников банкротства, а также «создания условий для достойной жизни и свободного развития человека», «взаимного доверия государства и общества» и т.п. Идея в том, что для всего этого законодатель может устанавливать те или иные очереди погашения требований в банкротстве.

Далее КС подробно рассказывает заинтересованному читателю о том, что такое текущие, реестровые и зарегистрированные требования. Не забывает Суд рассказать и о погашении требований, связанных с заложенным имуществом. Мы эту лекцию здесь не воспроизводим; интересующихся отсылаем к Закону о банкротстве и самому постановлению.

В частности, КС поясняет (со ссылкой на позицию, которая уже формулировалась им ранее¹⁹), что к текущим платежам относятся те расходы, «которые обеспечивают саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей процедуры и расчета с конкурсными кредиторами».

Но что же с требованиями по налогу на прибыль от реализации имущества банкрота?

По мнению КС, в действующих нормах закона «могут усматриваться определенные основания для отнесения соответствующего обязательного платежа к текущим, а именно к пятой очереди таковых» (вариант № 1). По словам КС, именно на этот вариант «в ряде случаев (в частности, в деле ООО «Предприятие строительных работ энергетики») ориентирована правоприменительная практика»²⁰.

¹⁹ См.: постановление КС РФ от 01.02.2022 № 4-П.

²⁰ Тут стоит заметить, что в ряде других случаев — в частности, в деле ООО «Аванд Капитал» — практика оказывается ориентирована на другой вариант, а именно № 3 — вынесение требований за реестр.

Однако КС этот вариант не нравится — ввиду концептуального несоответствия рассматриваемых налоговых требований понятию текущих (п. 5 постановления):

«[Т]акой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных платежах, которые возникают не в рамках допускаемого продолжения хозяйственной деятельности организации, в отношении которой проводится процедура банкротства, и не при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры и расчета с конкурсными кредиторами, 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».

Как видим, аргументация КС в этой части хотя и не копирует дословно обсуждавшуюся выше позицию АС Дальневосточного округа, но в целом выглядит знакомой.

По словам КС, сказанное означает, что решение вопроса об очередности спорного налогового платежа, столь радикально уменьшающего объем доступных другим кредиторам средств, «должно быть предметом специального внимания законодателя». Иначе говоря, для отнесения спорных требований к текущим необходимо как минимум внятное указание на это в законе, какового в действующей редакции норм Закона о банкротстве КС не обнаруживает.

Таким образом, вариант № 1 (требования текущие) КС тоже не поддерживает. Не то чтобы этот вариант полностью противоречил Конституции, но Конституция требует для его реализации четкого указания на это в законе (как и в случае с освобождением от налога).

Помимо прочего, КС замечает, что нет ничего логически невозможного в том, чтобы требования, формально заявленные после начале банкротства, *не признавались* текущими. Например, налоги за периоды, предшествующие банкротству, включаются в реестр, даже если они заявлены после начала банкротства²¹. По мнению КС, «аналогичный подход в принципиальном плане может быть применим» и к интересующим нас налоговым требованиям, связанным с реализацией имущества банкрота.

Что касается заложенного имущества, то КС не видит никаких оснований относить налог на прибыль от его реализации «к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах». Если так, то нет оснований удовлетворять соответствующее налоговое требование вне очереди (п. 5 постановления).

²¹ См.: п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20.12.2016).

Таким образом, подварианты, подразумевающие разграничение налоговых требований, связанных с реализацией залогового и незалогового имущества (такие, как № 3А или № 1А), КС тоже не одобряет.

Это оставляет нас всего лишь с двумя вариантами решения проблемы: № 2 (требования в реестре) и № 3 (требования за реестром). Какой же из них выбрать?

КС отмечает, что по общему правилу требования, предъявленные после закрытия реестра, в реестр не включаются. Соответственно, в практике арбитражных судов, «помимо приведенных выше вариантов», применяется вариант № 3: интересующие нас требования «удовлетворяются за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр». (Действительно, именно такую позицию занял, вслед за целым рядом окружных судов, и АС Центрального округа в деле «Аванд Капитал», рассматриваемом КС.)

Однако результат применения этого напрашивающегося подхода КС не очень нравится, ведь ни в чем не повинный налоговый орган может остаться ни с чем:

«Такой подход приводит к тому, что возникающий при реализации имущества банкрота налог на прибыль организаций, исчисление которого связано с предшествующей хозяйственной деятельностью такой организации, без достаточных к тому оснований (в частности, вины налогового органа в несвоевременном предъявлении соответствующего требования для включения его в реестр кредиторов) фактически зачастую относится правоприменительными органами к несвойственной соответствующей категории платежей очереди требований кредиторов (наравне с требованиями кредиторов, заявленными после закрытия реестра, что происходит, как правило, из-за действий самих кредиторов)».

С учетом «обычной недостаточности конкурсной массы» этот подход, по сути, равнозначен освобождению от налога, притом что, как обсуждалось выше, налоговая обязанность «по конституционно-правовому смыслу оспариваемых положений» сохраняется.

В то же время КС воздерживается от того, чтобы признать вариант № 3 совершенно неприемлемым (в отличие от вариантов № 1 и № 4). Во всяком случае, явно он такого не говорит, и потому далее мы исходим из того, что эта интерпретация закона *не признана* неконституционной.

Вместо этого КС заявляет, что «достаточно широкая дискреция законодателя в вопросах очередности уплаты обязательных платежей организацией-банкротом применительно к налогу на прибыль при реализации имущества банкрота не реализована надлежащим образом». Иначе говоря, существующие нормы закона «не позволяют определенно разрешить вопрос очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организации от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве» (п. 6 постановления).

Как видим, вывод КС состоит в следующем: из норм закона и Конституции невозможно установить, какой вариант правильный.

Возникает вопрос: и что же теперь с этим делать? Ответ КС следующий.

Решение интересующего нас вопроса относится к компетенции федерального законодателя. Вот пусть он его и решает. Причем ничто не мешает ему этот вопрос «решить иначе, чем в действующем правовом регулировании». А до внесения изменений в закон «соответствующие требования налогового органа подлежат включению в реестр требований кредиторов и удовлетворению в составе третьей очереди реестра» (вариант № 2).

По словам КС, этот порядок — «компромиссный между противоположными по последствиям для тех или иных видов и очередей кредиторов вариантами, используемыми в судебной практике». А именно подвариантом № 1А и вариантом № 3 (п. 7 постановления).

Стоит отметить, что вариант № 1 и подвариант № 3А, явно фигурирующие в рассматриваемых им делах, КС почему-то не упоминает. А вот вариант № 2, который понравился КС, в судебной практике вовсе не встречается.

В резолютивной части своего постановления КС разрешает вопрос о конституционности оспариваемых норм закона следующим образом.

Оспариваемые нормы *не противоречат* Конституции в той мере, в которой они «предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве». (То есть налог на прибыль с реализации имущества банкрота взимать в принципе можно.)

Оспариваемые нормы *противоречат* Конституции в той мере, в которой они «не позволяют определенно разрешить вопрос об очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организации от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве».

Федеральному законодателю надлежит «урегулировать вопросы, связанные с очередностью удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве». (То есть законодатель обязан внятно решить вопрос об очередности налоговых требований.)

Впредь до внесения соответствующих изменений в закон «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». (То есть пока что суды должны применять вариант № 2 решения проблемы.)

Дело ООО «Предприятие строительных работ энергетики» подлежит пересмотру в соответствии с позицией КС. Что касается дела ООО «Аванд Капитал», то КС никаких указаний не дает, очевидно, рассчитывая, что ВС и сам разберется, что ему дальше делать.

Прав ли КС?

Насколько удачно принятое КС решение?

Прежде чем пытаться ответить на этот вопрос, имеет смысл напомнить о той роли, какую играет Конституционный Суд в системе российских судов.

Задача КС состоит не в том, чтобы выбрать наилучшее регулирование из всех возможных. Для этого у него нет ни полномочий, ни достаточных ресурсов. Выбор варианта регулирования тех или иных отношений — это дело законодателя. А также, до некоторой степени, — дело судебной практики (что бы ни говорили о том, что «у нас не прецедентное право»).

Задача КС — контроль действующего регулирования (включая в это понятие как букву закона, так и значение, придаваемое ей судебной практикой) исключительно на предмет конституционности. КС либо дает добро на это регулирование, либо признает его неприемлемым с конституционной точки зрения.

В данном случае КС нашел действующее законодательство отчасти неконституционным, причем неконституционность заключается лишь в том, что закон не дает внятного ответа на вопрос об очередности интересующих нас налоговых платежей.

Если так, то вполне логично выглядит указание КС федеральному законодателю дать этот внятный ответ. Однако, как показывает практика, у законодателя всегда могут найтись дела поинтереснее, и у КС нет никаких правовых возможностей заставить его исполнить указание.

Например, в 2012 году КС велел законодателю поправить нормы закона, касающиеся иммунитета единственного жилья должника в банкротстве²², а в 2021 году повторил этот приказ в еще более грозных выражениях²³, но воз и ныне там. В ито-

²² «Исходя из указанных целей федеральному законодателю надлежит... внести необходимые изменения в гражданское процессуальное законодательство» и пр. (постановление КС РФ от 14.05.2012 № 11-П).

²³ «Помимо многолетнего недопустимого законодательного бездействия, указанный длящийся риск причинения вреда конституционно значимым ценностям отягощается самим по себе неисполнением акта конституционного правосудия» и пр. (постановление КС РФ от 26.04.2021 № 15-П).

ге КС предложил заняться решением проблемы единственного жилья судам, применяя непосредственно Конституцию с учетом комментариев КС²⁴. По сути, КС в том постановлении отверг позицию ВС, который тогда настаивал на буквальном применении нормы закона, и одобрил практику нижестоящих судов, допускавших разумные исключения из правила об иммунитете единственного жилья²⁵.

Видимо, памятуя об этом печальном опыте, КС в рассматриваемом нами постановлении (о налогах в банкротстве) не ограничивается лишь указаниями федеральному законодателю. КС фактически сам принимает на себя роль законодателя — во всяком случае, на время его бездействия. А именно осуществляет выбор между описанными выше вариантами регулирования.

Варианты № 1 (требования текущие) и № 4 (требования не признаются) КС счел неприемлемыми с конституционной точки зрения — по крайней мере в качестве интерпретации существующих норм закона. Надо понимать, причина состоит в нарушении баланса частных и публичных интересов: в варианте № 1 баланс слишком сильно смещен в пользу публичных интересов, а в варианте № 4 — в пользу частных. По мысли КС, оба варианта регулирования в принципе допустимы, но лишь при явном волеизъявлении законодателя, которого пока нет.

В результате КС оказывается перед выбором между вариантами № 2 (требования в реестре) и № 3 (требования за реестром). Насколько можно понять из постановления, ни один из этих двух вариантов интерпретации существующей буквы закона КС не считает противоречащим Конституции. Вариант № 3 КС не очень нравится, но от явного заявления о его неконституционности Суд воздерживается.

Если так, то, казалось бы, следующий логический ход — уступить право выбора судебной практике. Ведь практика — критерий истины, а судебная практика — правовой истины. И если выбор не основан на конституционных требованиях к регулированию, то на основании чего этот выбор должен делать КС?

Что касается судебной практики, то из приведенного выше обзора можно заключить, что она в основном склонялась к варианту № 3 (в некоторых случаях применяя подвариант № 3А к заложенному имуществу). Вариант № 1 тоже встречался, но редко.

ВС в своем заявлении в КС также отмечал, что «правоприменительная практика обычно исходит из необходимости удовлетворять такого рода требования налоговых органов после требований кредиторов, включенных в реестр» (это вариант № 3).

²⁴ «...До принятия нового нормативного акта, если решение Конституционного Суда Российской Федерации предписывает устранение пробела в правовом регулировании, непосредственно применяется Конституция Российской Федерации, в том числе в истолковании Конституционного Суда Российской Федерации» (постановление КС РФ от 26.04.2021 № 15-П).

²⁵ См.: Будылин С. Единственный дворец должника. Постановление КС РФ от 26.04.2021 № 15-П // Закон.ру. 2021. 27 апр. URL: https://zakon.ru/blog/2021/04/27/edinstvennyj_dvorec_dolzhnika_postanovlenie_ks_rf_ot_26042021__15-p.

Правильный ответ кажется лежащим на поверхности. КС отверг вариант № 1 по конституционным соображениям, а подвариант № 3А по соображениям здравого смысла (налоговые требования не имеют никакого отношения к сохранению залогового имущества). Остается лишь поддержать арбитражные суды, нашедшие решение проблемы, лежащее в рамках конституционно допустимой интерпретации закона (вариант № 3).

Но нет. КС предпочитает переломить судебную практику, которую он вроде бы не признавал неконституционной, и навязать судам свой собственный вариант решения проблемы, никем доселе не опробованный, — вариант № 2 (требования в реестре). А ведь народная мудрость гласит: «Не сломалось — не чини».

Также нельзя не отметить, что всё развивающаяся традиция КС выносить как можно больше постановлений (более 50 вместо 15 в год), но без проведения очных заседаний (в порядке ст. 47.1 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 года № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»), в том числе по таким важным и всеобъемлющим вопросам, приводит к тому, что судьи КС РФ сами лишают себя возможности рассмотреть вопрос со всех сторон, выслушать всех заинтересованных лиц, получить максимально богатую палитру правовых, экономических и иных точек зрения и на этой основе принять более мудрое, взвешенное решение.

Совершенно очевидно, что налоговые специалисты и ученые, а также цивилисты и банкротчики смогли бы более детально описать все возникающие проблемы, тонкие места и развилки, а также смогли бы предложить свои версии сбалансированного (не путать с компромиссным) решения.

Так, очевидным представляется тот факт, что судьи КС вообще не осмыслили основной (краеугольный) вопрос, который требовалось разрешить: является ли с экономической точки зрения продаваемая в завершение конкурсного производства имущественная масса на торгах собственностью должника-банкрота, а следовательно, может ли продажа этого имущества создавать налогооблагаемую базу для «мертвеца», который обладает весьма «мерцающей» правоспособностью? А ведь ответ именно на этот вопрос является ключевым, после этого все остальные (производные) решаются почти автоматически. Обнаружить прибыль там, где все участники лишь фиксируют объем причиненных им убытков, — задача крайне нетривиальная. Но судьи КС даже и не попытались это сделать, они, скорее, уклонились.

В качестве обоснования своего выбора КС указывает на то, что этот вариант — «компромиссный между противоположными по последствиям для тех или иных видов и очередей кредиторов вариантами, используемыми в судебной практике» (а именно № 1А и № 3).

Этот аргумент не выглядит особенно убедительным. Ведь сам КС только что признал конституционно недопустимым вариант № 1, а значит, надо полагать, и его подвариант № 1А (который, кстати, в судебной практике вроде бы не встречался). Но если так, то зачем нужно искать «компромисс» между конституционным и неконституционным вариантами? Не лучше ли просто взять готовое решение, соответствующее Конституции?

Увы, КС не последовал этой напрашивающейся логике и выбрал неизвестный судебной практике, но более приятный для налоговых органов вариант.

Здесь самое время поговорить о самой проблематике компромисса, который нередко обсуждается в научном мире, но редко используется в судебной деятельности, если, конечно, не считать деятельность КС РФ, который в вопросах компромиссов, конформности, конституционной сдержанности и поиска баланса достиг недостижимых высот, примиряя непримиримое, объясняя необъяснимое, лавируя между множеством силл и харибд.

Компромисс в политике, дипломатии, предпринимательской деятельности и еще в некоторых отраслях человеческой жизни, безусловно, необходим и, возможно, именно эта способность и позволяет человечеству до сих пор существовать на планете. Однако в научной деятельности и в законодательстве именно компромиссные (серединные) решения являются наихудшими, поскольку выходит, что «ни в городе Иван, ни в селе Селифан», «ни два ни полтора», «ни рыба ни мясо».

В правовой сфере, в доктрине часто существуют противоречащие взгляды и принципы, но проводить регулирование по среднему варианту хуже всего, поскольку ни одна из стройных концепций не принимается, а создается какой-то правовой Франкенштейн, с которым совершенно невозможно работать и не удастся построить логичную систему.

Это все равно, как если в споре лиц, одни из которых полагают, что земля круглая, а другие — что плоская, стороны сойдутся на том, что она квадратная, чтобы никому не было обидно. И вот с этой «квадратурой круга» нам придется потом жить и брать ее в основу при дальнейших рассуждениях.

В указанном случае КС РФ, к сожалению, не только не дал ответ судьям ВС, но, скорее, еще сильнее запутал ситуацию, усложнил задачу, с одной стороны, выставив некие стеклянные стены как для законодателя, так и для правоприменителей, а с другой стороны, сделав это так обтекаемо и неопределенно, что спрогнозировать, как в результате будет решен вопрос, абсолютно непонятно. Хотя именно за неопределенность закона КС пожурил законодателя.

А ведь ответ на этот вопрос нужен именно сейчас, причем для тысяч банкротов, и порой на кону миллиарды рублей либо для налоговой, либо для обычных кредиторов.

Прав ли ВС?

Здесь можно покритиковать и Верховный Суд. Стоило ли ему навязывать Конституционному Суду несвойственную тому роль субсидиарного (восполняющего пробелы и противоречия) законодателя в области банкротного права — ту самую роль, с которой ВС обычно сам прекрасно справляется?

Да, к нормам налогового права предъявляются весьма высокие требования в части формальной определенности. Даже суды высших инстанций обычно не считают себя вправе добавлять к ним что-то от себя.

Есть, правда, и исключения. Так, доктрины добросовестного налогоплательщика²⁶ и добросовестного налогового администрирования²⁷, применяемые в налоговых спорах, имеют полностью судебное происхождение. Но все же для налогового права это именно исключение, а не правило.

А с нормами банкротного права дело обстоит иначе. В этой области российские суды, особенно высшие, ведут активнейшую правотворческую деятельность. Этим занимался и почивший в бозе Высший Арбитражный Суд, и нынешняя Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ. Многие судебские находки затем кодифицируются законодателем, но некоторые так и продолжают работать в некодифицированном виде.

Достаточно вспомнить хотя бы доктрину субординации требований аффилированных с банкротом лиц. Это довольно сложная теория, касающаяся установления очередности требований различных кредиторов в банкротстве, т.е. той самой темы, которая стала предметом рассмотрения КС в рассматриваемом деле. Так вот, эта теория (в суть которой мы здесь вдаваться не будем) не имеет по большому счету никаких оснований в банкротном законе, а полностью является продуктом судебного правотворчества.

Утвердил доктрину субординации Верховный Суд в своем «Обзоре практики» от 2020 года²⁸. Кавычки здесь стоят потому, что этот Обзор представляет собой не сводку решенных коллегиями ВС дел, а, скорее, систему одобренных Президиумом ВС абстрактных правил, в качестве иллюстрации к каждому из которых приводится некий судебный казус без реквизитов (неизвестно, реальный или придуманный авторами Обзора)²⁹.

²⁶ См., напр.: Будылин С.Л. Добросовестный или недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования — новейшие тенденции // Российская юстиция. 2006. № 11. С. 36.

²⁷ См., напр.: Артюх А. Добросовестное налоговое администрирование: когда оно применимо? // Адвокатская газета. 2021. 16 сент. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/dobrosovestnoe-nalogovoe-administrirovanie-kogda-ono-primenimo/>.

²⁸ Обзор судебной практики разрешения споров, связанных с установлением в процедурах банкротства требований контролирующих должника и аффилированных с ним лиц (утв. Президиумом ВС 29.01.2020).

²⁹ См.: Будылин С. Все ли кредиторы равны? Комментарий Обзора ВС о требованиях аффилированных лиц в банкротстве // Адвокатская газета. 2020. 26 февр. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/vse-li-kreditory-ravny/>.

Как видим, ВС весьма смело занимается правотворчеством в области банкротного права, не только заполняя лакуны в законе, но и придумывая совершенно новые нормы.

В связи с этим может показаться довольно странным, что, столкнувшись с проблемой установления очередности налоговых требований, необычайно актуальной для судебной практики, Верховный Суд скромно устранился от ее разрешения, перекладывая ответственность на Конституционный Суд.

Причина, можно смело предположить, состоит в том, что здесь затронуты интересы налоговых органов. Однако стоит заметить, что законодатель фактически приравнивал налоговые органы к «обычным» коммерческим кредиторам, поместив их требования в третью очередь реестра. Да, налоговый орган, по сути, представляет интересы широких кругов граждан, но ведь и прочие кредиторы тоже не инопланетяне. Так что, возможно, избыточный пиетет по отношению к налоговой и не вполне уместен.

А как надо было?

В заключение рискнем высказать и свои собственные соображения по поводу рассмотренной КС проблемы. Это мнение не претендует на то, что оно единственно верное, но у нас оно именно такое.

В части существа регулирования нам представляется оптимальным вариант № 4 (налог не взимается). Это вытекает из принципа экономической обоснованности налогообложения и в целом из соображений здравого смысла. Фигурально выражаясь, в качестве прибыли банкрота имеет смысл облагать налогом тот жирок, который успевает нагулять банкрот за время банкротных процедур, но никак не те куски мяса, на которые банкрота разрывают кредиторы в ходе его ликвидации.

Соответствующие аргументы приводились в акте АС Дальневосточного округа и в заявлении ВС, направленном в КС. Не будем повторять здесь эти аргументы (подробно обсуждавшиеся выше); нам они кажутся вполне убедительными. Думается, именно на этот вариант стоит обратить особое внимание законодателю, если и когда он соберется исполнить указание КС и внести поправки в закон.

«Второй из лучших» (в нашем рейтинге) вариант — № 3 (требования за реестром). Заметим, что как интерпретация действующих норм закона он выглядит более убедительно, чем № 4. Ведь освобождение выручки от налога обычно требует прямого указания налогового закона, а в данном случае такого указания нет.

Главный содержательный аргумент в пользу этого варианта — цели законодательного регулирования банкротства. А именно максимальное удовлетворение требований кредиторов без предоставления кому-либо из них необоснованных

преимуществ. Понятно, что «второй подход» государства к реестру — сначала с налоговыми требованиями по предшествующей банкротству деятельности, а потом еще и с налоговыми требованиями в связи с ликвидацией — больно ударит по интересам других кредиторов. Этот аргумент также весьма убедительно излагался в акте АС Дальневосточного округа (а оттуда попал и в акты других судов).

По практическим последствиям вариант № 3 не очень отличается от № 4. Но зато вариант № 3 выглядит вполне совместимым с действующей буквой и налогового, и банкротного закона (при толике креативности со стороны судов). Так что неудивительно, что к этому варианту склонялась судебная практика.

А вот вариант № 2 (требования в реестре) выглядит совсем неубедительно как интерпретация действующих норм закона. Кроме КС, этот вариант, кажется, никто не предлагал и не использовал.

Помимо прочего, в реализации этого варианта на практике есть довольно серьезные технические сложности. Ведь требования налоговой надо включить в реестр не просто после его закрытия, а уже после продажи имущества, т.е. где-то в конце банкротной процедуры.

Вполне может сложиться ситуация, когда всё имущество банкрота уже распродано и пора бы распределять средства реестровым кредиторам, но требование по налогу на прибыль от реализации имущества, также подлежащее включению в реестр, еще даже *не возникло*, поскольку налоговый (или отчетный) период не закончился. Очевидно, эту проблему можно как-то решить, но кто должен установить соответствующие правила — не совсем ясно. Сам КС, понятно, такими мелочами не интересуется.

Наконец, буквалистский вариант № 1 (требования текущие), кажется, вообще никому не нравится, в том числе и КС. Так что его можно всерьез не обсуждать. Аргументы против этого варианта можно найти в акте АС Дальневосточного округа, заявлении ВС и постановлении КС.

Таким образом, *de lege ferenda* нам представляется оптимальным вариант № 4 (нет налога), а *de lege lata* (как интерпретация действующих норм) — вариант № 3 (требования за реестром).

Увы, КС решил проблему иначе, предпочтя *de lege lata* вариант № 2 (требования в реестре). К счастью, КС не признал недопустимыми *de lege ferenda* варианты № 3 и № 4, так что еще не все потеряно.

Заключение

Как явствует из всего вышеизложенного, КС в вопросе очередности налоговых требований в банкротстве по большому счету делать было нечего. Проблема

неопределенности норм могла быть и должна была быть решена на уровне ВС, и лишь это готовое решение при необходимости имело смысл проверять на предмет конституционности. Однако ВС решить проблему не смог или не захотел, а вместо этого перебрал мяч КС.

Понятно, что КС вряд ли мог отказаться от рассмотрения вопроса, заданного ему самим ВС. И если бы КС ограничился прямым ответом на поставленный вопрос (а его ответ такой: оспариваемые нормы неконституционны, но лишь потому, что они недостаточно определенные), то претензий к КС не было бы. В результате ВС получил бы мяч от КС обратно и был бы вынужден все же выполнить свою работу по формированию практики арбитражных судов, несмотря на некоторую неопределенность норм закона.

Вместо этого КС решительно взял на себя ответственность за регулирование вопросов банкротства (чего он, кстати, не стал делать в вопросе так называемого роскошного жилья³⁰). Он рассмотрел не только вопрос о конституционности норм (который задал ВС), но и вопрос о конституционности различных вариантов их интерпретации (который ВС вроде бы не задавал).

КС приходит к выводу, что варианты № 1 (требования текущие) и № 4 (налога нет) хотя и находятся в рамках дискреции законодателя, но требуют «прямого нормативного указания», которого в настоящее время нет. Иными словами, эти варианты находятся за пределами дискреции *судов*, интерпретирующих существующие в настоящее время нормы налогового и банкротного закона.

Если бы КС на этом остановился, претензий к нему опять же не было бы. ВС и в этом случае получил бы мяч обратно и выбрал бы один из двух конституционно допустимых вариантов интерпретации закона (№ 2 и № 3). Отметим, что сам ВС, вслед за практикой нижестоящих судов, явно склонялся к варианту № 3.

Однако КС идет еще дальше и сам выбирает из двух конституционно допустимых вариантов тот, который больше нравится ему. Это вариант № 2 (требования в реестре). Главный аргумент — «компромиссный» характер этого варианта.

На наш взгляд, этот выбор неудачен, а аргумент неубедителен. Взяв на себя роль законодателя и Верховного Суда, Конституционный Суд занялся не своим делом и предсказуемо принял не лучшее решение.

Как было сказано выше, компромисс ради компромисса — не всегда оптимальная стратегия...

³⁰ Как упоминалось выше, в вопросе об иммунитете единственного, но «роскошного» жилья КС отверг позицию ВС, который настаивал на буквалистской интерпретации действующего закона. Однако, по сути, КС в том деле поддержал более сбалансированную практику нижестоящих судов, а не навязывал им конкретное регулирование. См.: Будылин С. Единственный дворец должника. Постановление КС РФ от 26.04.2021 № 15-П.

Pyrrhic Compromise. Priority of Income Tax Claims from the Realisation of Property in Bankruptcy

The article discusses a ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation concerning the imposition of profits tax on income from the sale of property of a bankrupt company. The question was in what order the claim for this tax falls. There is no clear answer to it in the law. Tax authorities usually insist that it is a current claim (which has priority over register claims). The recent court practice, on the contrary, has been mainly in favour of placing these claims outside the register (i.e. recognising the priority of register claims). The Constitutional Court, having taken this issue under consideration, finally ordered the legislator to resolve it, but until then instructed the courts to equate the relevant claims with register claims. One of the main arguments in favour of this option was that it was a 'compromise'.

The authors are critical of the CC ruling. The Court did not recognise the emerging judicial practice as unconstitutional, but for some reason decided to reverse it by imposing its own version of regulation on the courts. Meanwhile, the CC has neither the authority nor the necessary resources to fully regulate economic relations. Its function is only constitutional control over the actually existing legal norms. Having been engaged in the wrong business, the CC predictably made not the most successful decision on the merits of the issue. In the authors' opinion, *de lege ferenda* the optimal solution is either to place the relevant claims outside the register or to fully exempt the proceeds from the realisation of the bankrupt's assets from income tax.

Keywords: *bankruptcy, property realisation, tax claims, current claims, registry creditors, placing claims outside the register, Constitutional Court of the Russian Federation, constitutional norm control, judicial law-making, economic feasibility of taxation, compromise*

Yuliy Tay

Managing Partner at the *Bartolius* Law Office, Candidate of Legal Sciences (e-mail: tay@bartolius.com).

Sergey Budylin

Legal Advisor at the *Bartolius* Law Office (e-mail: sergey.budylin@gmail.com).

References

- Artyukh A. Good Faith Tax Administration: When Is It Applicable? [*Dobrosovestnoe nalogovoe administrirovanie: kogda ono primenimo?*]. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/dobrosovestnoe-nalogovoe-administrirovanie-kogda-ono-primenimo/> (Accessed 11 August 2023).
- Budylin S. Are All Creditors Equal? Commentary on the SC Review on Claims of Affiliated Persons in Bankruptcy [*Vse li kreditory равны? Комментарий Обзора ВС о требованиях аффилированных лиц в банкротстве*]. Available at: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/vse-li-kreditory-ravny/> (Accessed 11 August 2023).
- Budylin S. The Only Palace of the Debtor. Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 26.04.2021 No. 15-П [*Edinstvennyi dvorets dolzhnika. Postanovlenie KS RF ot 26.04.2021 No. 15-П*]. Available at: https://zakon.ru/blog/2021/04/27/edinstvennyj_dvorec_dolzhnika_postanovlenie_ks_rf_ot_26042021__15-p (Accessed 11 August 2023).
- Budylin S.L. Good Faith or Bad Faith? Constitutional Bases of Tax Planning — Latest Trends [*Dobrosovestnyi ili nedobrosovestnyi? Konstitutsionnye osnovy nalogovogo planirovaniya — noveishie tendentsii*]. Russian Justice [*Rossiiskaya yustitsiya*]. 2006. No. 11. P. 36–42.
- Guzanko I. Is Income from the Sale of Property at Auction a Profit? [*Yavlyaetsya li dokhod ot realizatsii imuschestva na torgakh pribyl'yu?*]. Available at: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/yavlyaetsya-li-dokhod-ot-realizatsii-imuschestva-na-torgakh-pribylyu/> (Accessed 11 August 2023).
- Kolodezhnaya N., Shtrem V. Taxation in Bankruptcy Proceedings [*Nalogooblozhenie v protsedurakh bankrotstva*]. Available at: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/nalogooblozhenie-v-protsedurakh-bankrotstva/> (Accessed 11 August 2023).
- Larina A. Consequences of the 'Fifth Turn' [*Posledstviya 'pyatoy ocheredi'*]. Available at: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/posledstviya-pyatoy-ocheredi/> (Accessed 11 August 2023).
- Reinkhimmel Yu. What Is Wrong with the Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 31.05.2023 No. 28-П (About Corporate Income Tax on the Sale of Property of a Bankrupt Organisation)? [*Cho ne tak s opredeleniem Konstitutsionnogo Suda RF ot 31.05.2023 No. 28-П (pro nalog na pribyl' organizatsiy pri realizatsii imuschestva organizatsii-bankrota)?*]. Available at: https://zakon.ru/blog/2023/06/03/chto_ne_tak_s_opredeleniem_konstitucionnogo_suda_rf_ot_31052023__28-p_pro_nalog_na_pribyl_organizaci (Accessed 11 August 2023).