

29 августа 2023 г.

## **ЮРИДИЧЕСКОЕ НАУЧНОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

- 1** Подготовлено **Олегом Романовичем Зайцевым** (далее – Эксперт), являющимся специалистом по российскому банкротному праву, по заказу Юридической фирмы «Арбитраж.Ру».
- 2** Сведения о профессиональной компетенции Эксперта содержатся в приложении к заключению.
- 3** Заключение содержит личное профессиональное научное мнение Эксперта и не является официальной позицией какой-либо организации, сотрудником либо членом которой является Эксперт.

### **ВОПРОС**

- 4** **Подлежит ли применению к сумме налога на добавленную стоимость, восстановленной в связи с реализацией в ходе конкурсного производства предмета залога, правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации о невозможности уплаты в порядке п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве за счет выручки от предмета залога налога на прибыль, выраженная в постановлении от 31 мая 2023 г. № 28-П?**

### **ОТВЕТ**

- 5** **Да, подлежит – сумма налога на добавленную стоимость, восстановленная в связи с реализацией в ходе конкурсного производства**

**предмета залога, не может быть уплачена в порядке п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве за счет выручки от предмета залога.**

## **ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ СОКРАЩЕНИЯ**

- 6 ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;
- 7 ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации;
- 8 Закон о банкротстве – Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;
- 9 КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации;
- 10 НДС – налог на добавленную стоимость;
- 11 НК – Налоговый кодекс Российской Федерации;
- 12 Постановление КС № 28-П – постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31 мая 2023 г. № 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»;
- 13 СКЭС ВС РФ – Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

## **ОБОСНОВАНИЕ ОТВЕТА**

- 14 Прежде всего, необходимо отметить, что сама по себе постановка вопроса о возможности уплаты восстановленного НДС за счет выручки

от продажи предмета залога в ходе конкурсного производства возможна только в том случае, если считать, что в принципе такое восстановление НДС при реализации имущества в процедуре банкротства должно происходить.

- 15** Автор данного заключения убежден, что такое восстановление не должно происходить и является частным случаем принципиально неверного решения вопроса о регулировании налогообложения ликвидационных процедур банкротства, от которого наше банкротное право постепенно уходит и переходит к правильному решению, учитывающему, что ликвидационная процедура банкротства по сути своей не может приносить прибыль как основной объект обложения любым налогом (важными шагами на этом пути уже стали отмена НДС и налога на доходы физических лиц от реализации конкурсной массы)<sup>1</sup>.
- 16** Более того, продолжающиеся пока попытки налоговых органов осуществлять такое восстановление НДС при банкротстве не просто противоречат в целом магистральному направлению развития нашего

---

<sup>1</sup> Еще одним из самых убежденных противников налогообложения реализации конкурсной массы, в т.ч. путем восстановления НДС, уже много лет является В.В. Бациев (старший преподаватель Российской школы частного права, до 2014 г. – председатель налогового состава ВАС РФ; в настоящее время – заместитель руководителя ФНС России). См., напр.:

- его выступление на заседании Президиума ВАС РФ 19 июля 2012 г. по обсуждению проекта постановления Пленума ВАС РФ «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом» (<https://youtu.be/zdEO5Wnnky4>); в ходе этого обсуждения на сомнительность такого налогообложения также указывала один из докладчиков этого проекта С.А. Герасименко, известный специалист по налоговому праву, на тот момент – заместитель начальника Управления публичного права и процесса ВАС РФ;

- его программный пост от 6 апреля 2019 г. «НДС при банкротстве: подводные камни продажи имущества в конкурсе» ([https://zakon.ru/blog/2019/04/06/nds\\_pri\\_bankrotstve\\_podvodnye\\_kamni\\_prodazhi\\_imuschestva\\_v\\_konkurse](https://zakon.ru/blog/2019/04/06/nds_pri_bankrotstve_podvodnye_kamni_prodazhi_imuschestva_v_konkurse));

- видеозапись обсуждения налоговых аспектов банкротства в апреле 2019 г. в рамках проекта «Поддержка» с его участием и участием автора данного заключения (<https://podderzhka.org/store/tax/nab-archive/>);

- его статью: Налоги при банкротстве. Спорные подходы в правовом регулировании // Экономика и жизнь. 22 февраля 2018 г. (<https://www.eg-online.ru/article/366988/>).

банкротного права в обозначенном правильном направлении, но и по сути пытаются игнорировать одно из важнейших достижений на этом пути в виде отмены НДС от реализации конкурсной массы.

- 17** Восстановление НДС при реализации конкурсной массы фактически пытается обходным путем достичь той цели, которую прямо отрицает произведенная законодателем отмена НДС; фактически эта цель состоит в создании не предусмотренного законом и не имеющего экономического обоснования косвенного налога на реализацию конкурсной массы, уплачиваемого за счет кредиторов.
- 18** Однако вопрос о том, должно ли такое восстановление осуществляться при банкротстве, осознанно не будет обсуждаться в данном заключении, в т.ч. по причине того, что даже КС РФ пока в своем ключевом на сегодня Постановлении № 28-П проигнорировал содержащийся в запросе ВС РФ (и полностью разделяемый мною и В.В. Бациевым) довод о сомнительности в принципе налогообложения реализации конкурсной массы (п. 4.2 запроса ВС РФ), хотя и признал, что «исключение из под налогообложения прибыли в связи с реализацией имущества банкрота в большей степени способствовало бы» достижению «главной цели процедуры банкротства – соразмерного удовлетворения требований кредиторов» (абз. 1 п. 4).
- 19** Также и ВС РФ, приостанавливавший до рассмотрения своего запроса в КС жалобу по делу Рост Капитал, после опубликования Постановления № 28-П отказался, увы, передавать в СКЭС жалобу на судебные акты по этому делу, признавшие восстановленный НДС текущим платежом (отказное определение от 29 июня 2023 г. № 305-ЭС22-16298(1,2); см. также аналогичные отказы в определениях ВС РФ от 7 июля 2023 г. № 308-ЭС18-21050(86,91,92) и от 10 июля 2023 г. № 308-ЭС20-8651(2,3)).

- 20** Так что, по-видимому, пока приходится ждать, что именно законодатель (а не судебная практика) доведет до конца начатое законодателем же дело отмены налогообложения реализации конкурсной массы.
- 21** Следующим допущением, которое необходимо сделать для того, чтобы перейти непосредственно к обсуждению поставленного передо мной вопроса, является то, что даже если признавать возможность восстановления НДС при реализации конкурсной массы, то нужно определить очередность требования об уплате такого восстановленного НДС – будет ли оно реестровым или текущим.
- 22** И вновь, на мой взгляд, с точки зрения банкротного права, если и придется пока терпеть такое восстановление НДС, то он никак не может быть текущим, поскольку текущие платежи - это режим обязательств, специально выделяемый Законом о банкротстве для финансирования процедуры банкротства; иначе говоря текущие платежи – это расходы на процедуру банкротства.
- 23** Самым ярким и концептуальным проявлением именно такого понимания текущих платежей является абз. 1 п. 13 постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 63 «О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве», согласно которому установление особого благоприятного режима для текущих платежей обусловлено прежде всего необходимостью обеспечения финансирования расходов на процедуру банкротства, и потому возникшее до возбуждения дела о банкротстве и подлежащее включению в реестр требований кредиторов требование (реестровое требование) не может впоследствии приобрести статус текущего требования.
- 24** С этой точки зрения уплата восстановленного НДС никак не может быть текущей, поскольку никак не помогает достичь целей процедуры банкротства; прямо наоборот – она мешает главной цели конкурсного

производства (максимально возможному удовлетворению требованию кредиторов).

- 25** Даже если пытаться применить логику банкротного права, разделяющего все обязательства на реестровые и текущие, к восстановленному НДС, то очевидно, что восстановление НДС имеет в основе факты, имевшие место до возбуждения дела о банкротстве, а именно принятие должником к учету суммы исходящего НДС при приобретении соответствующего имущества; восстановление НДС в этом смысле ближе всего к возврату кредита, который был выдан до возбуждения дела о банкротстве и потому требование о его возврате является реестровым.
- 26** По этим причинам я убежден, что очередность восстановленного НДС не может быть текущей, а может быть только реестровой, причем, по-видимому, только после третьей очереди.
- 27** Показательно, что даже КС РФ в Постановлении № 28-П решил до законодательного определения отнести налог на прибыль от реализации конкурсной массы не к текущим платежам, а все-таки к реестровым требованиям третьей очереди.
- 28** Если же считать восстановленный НДС реестровым требованием даже третьей очереди, то отсутствует в принципе возможность постановки вопроса об уплате его из выручки от продажи предмета залога, поскольку ст. 138 Закона о банкротстве допускает выплату из нее только некоторых текущих платежей (в т.ч. в порядке п. 6) и реестровых требований первой и второй очередей, но никак не третьей.
- 29** В связи с этим обсуждение поставленного в данном вопросе заключения имеет смысл только на тот случай, если суд сочтет восстановленный НДС текущим (примеры чего в судебной практике пока имеются – см., напр., упомянутое выше дело РостКапитал).

- 30** Если текущие платежи в целом направлены на финансирование процедуры банкротства, то предусмотренные п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве расходы несут ту же функцию, но только в отношении предмета залога (в этом смысле расходы по п. 6 ст. 138 это те же текущие, но только внутри такого обособленного имущества как предмет залога).
- 31** Опять-таки с этой точки зрения очевидно, что уплата налогов никак не помогает достичь цели реализации предмета залога – приоритетного максимального удовлетворения залогового кредитора (абз. 1 п. 1 ст. 334 Гражданского кодекса Российской Федерации), и потому даже формально текущий НДС не может быть квалифицирован как расходы на обеспечение и реализацию предмета залога по п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.
- 32** В литературе на это справедливо обращает внимание, напр., А.В. Егоров (к.ю.н., профессор ВШЭ, главный редактор журнала «Цивилистика», один из самых авторитетных специалистов по банкротству):
- «Из текста данной нормы посредством буквального толкования никак не получается вывести, что какие-либо налоговые требования могут иметь приоритет перед требованиями залогового кредитора, поскольку очевидно, что налоговые требования не относятся ни к расходам на обеспечение сохранности предмета залога, ни тем более к расходам на реализацию его на торгах» (см. его: Изменение закона как форма его аутентичного толкования // Закон. 2022. № 5 // Справочная правовая система КонсультантПлюс. С. 3).
- 33** Однако до принятия Постановления КС № 28-П СКЭС ВС РФ приняла несколько определений, которые вопреки самой конструкции п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве применили ее режим к текущим налогам, связанным с предметом залога.

34 Впервые это произошло в деле Техмаш пр. Сбербанк (определение от 19 октября 2020 г. № 305-ЭС20-10152), где между управляющим и банком, в котором у должника был открыт счет, возникли разногласия по поводу очередности уплаты НДС от арендной платы за пользование предметом залога, которые ВС РФ решил так:

«Согласно пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога является частью цены аренды. Поэтому **суммы НДС, выделяемые из арендных платежей, и подлежащие уплате в бюджет в рамках текущих обязательств должника следует считать расходами на реализацию предмета залога, указанным в пункте 6 статьи 138 Закона о банкротстве**, а значит, затраты на уплату НДС, начисленного при сдаче в аренду заложенного имущества в ходе конкурсного производства, погашаются за счет арендной платы до ее распределения по правилам, установленным пунктами 1 и 2 статьи 138 Закона о банкротстве, и не могут быть переложены на иных кредиторов должника».

35 Это дело является показательным примером того, насколько изначально искусственной является сама проблема уплаты налогов за счет предмета залога.

36 К моменту дела Техмаш законодатель уже сделал важный шаг, отменив НДС от реализации конкурсной массы, но буквальная формулировка первой редакции пп. 15 п. 2 ст. 146 НК, принятой в 2014 г., указывала на то, что не признаются объектом обложения НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством РФ банкротами), а значит, не включала в т.ч. доходы от сдачу в аренду.

37 Эта ошибка, однако, была устранена впоследствии в 2020 г., путем замены слова «имущество» на слова «товаров (работ, услуг)» и потому



сегодня уже доходы от сдачи в аренду предмета залога точно также не облагаются НДС при банкротстве, как и доходы от его продажи.

- 38** Ключевым доводом ВС РФ в деле Техмаш, как видно, было то, что, если не уплачивать НДС от арендной платы за предмет залога в порядке п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве, то его придется уплачивать за счет незалоговой части конкурсной массы, т.е. незалоговых кредиторов.
- 39** Однако этот довод ошибочен: объективно неудачная формулировка НК породила проблему, которая поставила судебную практику перед проблемой выбора того, кто за эту неудачную формулировку должен ответить (понести потери) – либо незалоговые кредиторы, либо залоговый.
- 40** ВС выбрал незалоговых кредиторов, посчитав их потери более серьезными, почему-то проигнорировав потери залогового кредитора, что мне представляется неверным.
- 41** Одной из ключевых задач банкротного права является обеспечение доверия к кредиту – нужно, чтобы экономические агенты меньше боялись рисковать, выдавая кредит, и залог является лучшим способом, который банкротное право предлагает потенциальным кредиторам.
- 42** По этой причине эффективность залога как способа минимизации потерь кредитора имеет ключевое значение для банкротного права.
- 43** Банкротное право, конечно же, защищает и незалоговых кредиторов, но конструкция залога в принципе построена на том, что выбрав незалоговый кредит, незалоговые кредиторы добровольно приняли на себя риск меньшего шанса на компенсацию своих потерь при банкротстве, и, наоборот, выбравший залог кредитор правомерно имеет приоритет в отношении выручки от его продажи над незалоговыми кредиторами.
- 44** Выбрав в деле Техмаш потери для залогового кредитора, ВС РФ, на мой взгляд, ошибочно решил, что обеспечение эффективности залога менее

важная задача чем обеспечение максимального погашения незалоговых кредиторов.

- 45 Тем не менее, совершить этот выбор ВС РФ в том деле было относительно легко, поскольку, во-первых, касался он все-таки не всей выручки от продажи предмета залога, а только от аренды, и, во-вторых, изменения, распространяющие отмену НДС на арендную плату, были уже приняты к этому времени законодателем, и потому действовать этому выбору ВС РФ было уже недолго.
- 46 Однако в истории борьбы налоговых органов за неправомерное обложение налогами реализации конкурсной массы был более ранний эпизод, когда высшему суду пришлось делать гораздо более трудный выбор – речь идет о том более раннем периоде (2013 г.), когда НК еще не знал правила об исключении обложения НДС реализации конкурсной массы и налоговый орган пытался путем поправок в НК, вопреки установленной Законом о банкротстве очередности уплаты текущих платежей, установить сверхпривилегированный характер текущего НДС (п. 4 ст. 161 НК в редакции 2008 г. и п. 4.1 той же статьи в редакции 2011 г.).
- 47 Тогда точно также перед ВАС РФ встал вопрос о том, как применять эти нормы в отношении выручки от продажи предмета залога: если допустить, что НДС от его продажи будет уплачиваться приоритетно до расчетов с залоговым кредитором по ст. 138 Закона о банкротстве, то сильно пострадает залоговый кредитор и намного меньше незалоговые кредиторы.
- 48 Однако ВАС РФ сделал другой, на мой взгляд, правильный выбор и защитил залогового кредитора, решив, что ухудшение эффективности залога на 18% это гораздо большее зло, чем уменьшение и без того невысоких шансов незалоговых кредиторов (см. абз. 10 и 12 п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 25 января 2013 г. № 11 «Об уплате

налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом»).

**49** Автор данного заключения, являвшийся одним из непосредственных разработчиков указанного постановления, и тогда считал, и сейчас считает, что это был тяжелый, но правильный выбор.

**50** Обсуждаемый в данном заключении вопрос - это по сути тот же самый вопрос, и решать его нужно в 2023 г. так же, как и в 2013 г., однако до 2023 г. этому могло препятствовать формально дело Техмаш, фактически отменившее позицию ВАС РФ 2013 г.

**51** Выработанную в деле Техмаш позицию СКЭС ВС РФ вскоре распространила на текущие налог на имущество и земельный налог, связанные с предметом залога, в деле ФНС пр. Электроцит (определение от 8 апреля 2021 г. № 305-ЭС20-20287), указав следующее:

«...системное и телеологическое толкование пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве приводит к выводу о необходимости применения правового режима, установленного данной нормой, к обязательствам должника по уплате имущественных налогов, начисленных на залоговое имущество за период нахождения должника в банкротных процедурах.

Противоположный подход, занятый судами, ведет к дисбалансу в объеме прав кредиторов, поскольку имущественная выгода от продажи предмета залога будет предоставляться одному члену названного сообщества - залоговому кредитору, и расходы, непосредственно связанные с этим же имуществом (в данном случае текущие обязательства по уплате имущественных налогов), будут погашаться за счет иных активов должника в ущерб интересам незалоговых кредиторов, что не поддерживается Судебной коллегией ввиду явной несправедливости».

- 52 Как видно, и в деле Электроцит СКЭС ВС РФ осознанно решила пожертвовать залогом ради незалоговых кредиторов, воспроизведя свою логику из дела Техмаш.
- 53 Однако, понимая, что, в отличие от дела Техмаш, носившего, как уже отмечалось, несистемный характер в связи с уже произошедшей отменой НДС для аренды, дело Электроцит явно становилось системным с учетом пока даже не запланированной отмены поимущественных налогов при банкротстве, а потому СКЭС ВС РФ, осознавая негативный эффект для залога от принятого ею решения, решила немного смягчить его, указав следующее:
- «Судебная коллегия отмечает, что вопрос о судьбе предмета залога в значительной степени находится во власти залогового кредитора, способного эффективно влиять на скорость решения вопроса о реализации залогового имущества и, тем самым, избегать накопления долговых обязательств по текущим имущественным налоговым платежам. В связи с этим применение пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве в изложенном выше толковании не влечет существенных изменений в ценности обеспечительной функции залога».
- 54 С одной стороны, действительно, при оперативной продаже предмета залога расходы на уплату имущественных налогов не должны составить существенной суммы, но с другой стороны, такая оперативная продажа часто может не состояться совсем не по вине залогового кредитора.
- 55 Нередко первой процедурой банкротства становится наблюдение, в котором обращение взыскания на предмет залога запрещено, при этом средняя процедура наблюдения длится около года, а иногда и намного дольше.

**56** Упомянутый ВС РФ в деле Электроцит аргумент о вине залогового кредитора в затягивании продажи предмета залога дал основание для неприменения позиции по этому делу в том случае, когда такой вины нет: напр., Научно-консультативный совет Арбитражного суда при Уральском округа в п. 17 своих рекомендаций № 2 от 2021 г.<sup>2</sup> указал следующее:

«правовой режим, установленный п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве, о приоритетном погашении издержек, связанных с обеспечением сохранности и реализацией залогового имущества на торгах, за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, распространяется на обязанность должника по уплате текущих имущественных налогов, начисленных на залоговое имущество за период с момента введения процедуры банкротства, в ходе которой обращено взыскание на предмет залога (независимо от даты включения требования кредитора в реестр требований кредиторов должника в качестве обеспеченного залогом).

В случае если залоговый кредитор препятствовал введению процедуры банкротства, в которой было произведено обращение взыскания на предмет залога, то в указанном порядке могут быть погашены и налоги, начисленные за предшествующий этой процедуре период».

**57** Как видно, эта позиция означает, что имущественные налоги за процедуру наблюдения по общему правилу не уплачиваются за счет предмета залога.

**58** С этой точки зрения восстановленный НДС никак не связан с потенциальной виной залогового кредитора в затягивании продажи предмета залога и уже поэтому есть основание не применять к нему позицию ВС РФ по делам Техмаш и Электроцит.

**59** И, наконец, обсуждаемая позиция ВС РФ по делам Техмаш и Электрощит была воспроизведена в деле ФНС пр. РЭМЗ (определение от 8 июля 2021 г. № 308-ЭС18-21050(41)):

«... системное и телеологическое толкование пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве приводит к выводу о необходимости применения правового режима, установленного данной нормой, к обязательствам должника по уплате налогов, начисление которых связано с продолжением эксплуатации залогового имущества в период нахождения должника в банкротных процедурах.

Противоположный подход ведет к дисбалансу между правами залогового кредитора и прочих кредиторов, поскольку имущественная выгода от продажи предмета залога будет предоставляться исключительно залоговому кредитору, а расходы, непосредственно связанные с этим имуществом (в данном случае текущие обязательства по уплате обязательных платежей), будут погашаться за счет иных активов должника в ущерб интересам незалоговых кредиторов, что явно не соответствует принципам справедливости.

Аналогичная позиция изложена в определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.04.2021 № 305-ЭС20-20287 по делу № А40-48943/2015, а также в определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.10.2020 № 305-ЭС20-10152 по делу № А40-46117/2019, вошедшем в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2020), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.12.2020 (пункт 11)».

**60** Показательно, что и в деле РЭМЗ снова явно ВС РФ вслед за делом Электрощит опирался в т.ч. на вину залогового кредитора в затягивании предмета залога и наращивании в связи с этим задолженности по текущим налогам:

«Комитетом и собранием кредиторов должника принимались решения о продолжении хозяйственной деятельности последнего в порядке исполнения договора о переработке давальческого сырья. Данные решения принимались непосредственно мажоритарным кредитором должника - банком, в залоге у которого находится основной производственный комплекс должника.

Уполномоченный орган неоднократно выражал свое несогласие с продлением хозяйственной деятельности должника. Отказывая в удовлетворении требований уполномоченного органа, суды исходили из направленности продолжения хозяйственной деятельности на социально-экономические цели (сохранение рабочих мест), сохранность имущества должника, обеспечение возможности его реализации единым лотом по более выгодной цене».

**61** Если задаться вслед за делом Электрощита, а в чем же интерес залогового кредитора в затягивании обращения взыскания на предмет залога, то можно предположить, что это приносит ему какую-то дополнительную выгоду по сравнению с быстрым обращением взыскания, которую ВС РФ посчитал правильным уменьшить на сумму начисленных за время затягивания налогов, де факто признав плательщиком поимущественных налогов залогового кредитора.

**62** Эта позиция еще отчетливее прозвучала в деле РЭМЗ:

«В результате продолжения должником хозяйственной деятельности основной производственный комплекс (завод) реализован по цене в 1,3 раза выше стоимости имущества, определенной изначально, что делает банк выгодоприобретателем от продолжения деятельности, поскольку ее результатом стало сохранение залогового имущества в наиболее ликвидном состоянии, но возникла текущая задолженность по обязательным платежам».

- 63** Оять-таки применительно к восстановленному НДС залоговый кредитор не извлекает дополнительную выгоду из затягивания продажи предмета залога, такое затягивание не приводит к увеличению налоговой нагрузки.
- 64** Как видно, и до Постановления КС № 28-П можно было обосновать, почему правовые позиции ВС РФ по делам Техмаш, Электрощит и РЭМЗ об уплате текущих налогов за счет залога не должны были применяться к восстановленному НДС.
- 65** Примерами встречавшейся еще до Постановления КС № 28-П судебной практики недопустимости уплаты, в отличие от имущественных налогов, восстановленного НДС за счет выручки от залога, являются отказное определение ВС РФ от 9 марта 2023 г. № 308-ЭС19-21172(7), определение Арбитражного суда г. Москвы от 21 февраля 2022 г. по делу № А40-298910/2018 (оставлено в силе постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 июня 2022 г.) и определение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 22 сентября 2022 г. по делу № А56-86362/2014 (обжаловано в апелляции, спор приостанавливался до Постановления КС № 28-П, после возобновление заседание апелляции назначено на 30 августа 2023 г.); хотя имелись, увы, и обратные примеры (см., напр., отказные определения ВС РФ от 13 апреля 2023 г. № 310-ЭС18-15791(2), от 31 октября 2022 г. № 304-ЭС15-14771(28) и от 25 июля 2022 г. № 306-ЭС22-11564 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31 мая 2023 г. № Ф01-1960/2023).
- 66** Показательно и что внесенный в Государственную Думу депутатом В.М. Резником до Постановления КС № 28-П проект федерального закона № 236508-8 (доступен на сайте ГосДумы), фактически предлагавший закрепить в п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве подход ВС РФ, не



включал в перечень налогов восстановленный НДС, при этом в пояснительной записке к законопроекту отмечалось, что «большая законодательная определенность в вопросе закрытого перечня налоговых платежей, которые могут быть погашены из залоговой выручки после реализации залогового имущества в приоритетном порядке, будет способствовать дальнейшему функционированию института залога в качестве надежного обеспечительного инструмента, позволяя заемщикам, кредиторам и государству более точно определять как размер обеспечения по привлекаемым кредитам и размер погашения своих требований в случае дефолта должника, так и поступлений в бюджеты соответствующих уровней».

**67** И все-таки окончательно стала очевидность неприменимости к восстановленному НДС правил п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве, когда сделанный ВАС РФ в 2013 г. выбор в пользу залога был фактически поддержан КС РФ в Постановлении № 28-П следующим образом:

«Применительно же к случаям реализации предмета залога в соответствии со статьей 138 Закона о банкротстве 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 в соответствии с пунктом 6 указанной статьи 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» (абз. 13 п. 5).

- 68** Избранное КС РФ решение, как и ранее ВАС РФ, по сути перекладывает уплату налога от продажи предмета залога на незалоговых кредиторов (хотя и в меньшей степени с учетом того, что КС отнес налог на прибыль не к текущим, а к реестровым требованиям третьей очереди), но это все тот же вынужденный выбор меньшего из зол, причем выбор именно вынужденный, не объективно стоящий перед правопорядком в силу естественных причин, а в силу ошибок законодательного регулирования налогообложения процедур банкротства.
- 69** Критерий этого выбора (испортить залог хуже чем испортить судьбу незалоговых кредиторов) равно применим и к восстановленному НДС – эту позицию я уже высказывал ранее (см., напр., мой комментарий к Постановлению КС № 28-П для юридического онлайн-журнала Шортрид<sup>3</sup>).
- 70** Показательно, что даже разработанный Минэкономразвития России законопроект<sup>4</sup> во исполнение Постановления КС № 28-П, в целом, на мой взгляд, необоснованно вопреки этому постановлению пытающийся вернуться к позициям ВС РФ, отмененным этим постановлением, включая восстановленный НДС в число текущих, все-таки не включает его в число подлежащих уплате по п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.

---

<sup>3</sup> <https://shortread.ru/ks-opredelil-v-kakuju-ochered-nuzhno-vkljuchat-nalog-na-pribyl-pri-prodazhe-imushhestva-v-bankrotstve/>.

<sup>4</sup>

<https://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#StartDate=7.7.2023&EndDate=8.7.2023&departments=6>.

**71** Интересно, что в упоминавшемся выше деле № А40-298910/2018, где еще до Постановления КС № 28-П суды решили не платить восстановленный НДС за счет залога, налоговый орган уже после Постановления КС № 28-П в кассации уточнил свою жалобу и просил отменить судебные акты только в части очередности налога на прибыль, но не в части восстановленного НДС (см. постановление Арбитражного суда Московского округа от 31 июля 2023 г. № Ф05-22701/2020).



---

/О.Р. Зайцев/

## СПРАВКА ОБ ЭКСПЕРТЕ

**Олег Романович Зайцев, эксперт по российскому банкротному и корпоративному праву, а также правовому регулированию коллекторской деятельности.**

Родился в 1980 г. в Москве.

В 2002 г. окончил с отличием факультет философии и юриспруденции Государственной классической академии им. Маймонида (Москва).

В 2005 г. окончил с отличием магистратуру Российской школы частного права (Москва) с присвоением степени магистра частного права.

В 2005 г. защитил диссертацию с присвоением ученой степени кандидата юридических наук в Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (Москва) по итогам обучения в очной аспирантуре отдела гражданского законодательства.

С 2001 по 2006 г. работал юристом в различных коммерческих организациях в Москве.

С 2006 по 2014 г. работал в Высшем Арбитражном Суде Российской Федерации (сначала главным консультантом Управления анализа и обобщения судебной практики, затем ведущим советником Управления частного права). Отвечал за подготовку проектов разъяснений суда по вопросам банкротства и корпоративного права и участие суда в законопроектной работе по этим направлениям.

С 2014 г. по настоящее время работаю доцентом Российской школы частного права в Исследовательском центре частного права им. С.С. Алексеева при Президенте Российской Федерации (сначала на кафедре общих проблем гражданского права, затем на кафедре обязательственного права) и преподаю там курс по правовым вопросам банкротства. До 2019 г. также работал в Центре консультантом отдела общих проблем частного права.

Неоднократно был членом рабочих групп при Верховном Суде Российской Федерации по подготовке постановлений Пленума: в 2015 г. - по банкротству граждан, в 2017 г. - по субсидиарной ответственности, в 2018 г. - по конкурсной массе гражданина, в 2020 г. – по мораторию на банкротство и поручительству, в 2022 г. – по общим положениям о залоге вещей, в 2023 г. – по поручительству при банкротстве, а также в 2019 г. – по подготовке обзора по субординации требований аффилированных с должником лиц.

С 2020 г. являюсь членом Научно-консультативного совета при Верховном Суде Российской Федерации.

С 2020 г. являюсь членом Экспертного совета по совершенствованию законодательства о несостоятельности (банкротстве) при Минэкономразвития России.

Являюсь основателем и председателем Банкротного клуба (до 2016 г. – неформальной организации, а с 2018 г. – Национальной ассоциации специалистов по банкротству и управлению проблемными активами, созданной в т.ч. для публичного обсуждения актуальных вопросов банкротного права).

С 2014 по 2019 г. работал советником директора юридического департамента государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», где в т.ч. участвовал в законопроектной работе Агентства в сфере банкротства.

С 2020 г. преподаю на магистерской программе по банкротному праву юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

С 2019 по 2021 г. читал курс по банкротному праву на совместном бакалавриате Высшей школы экономики и Российской школы частного права и в магистратуре Высшей школы экономики по частному праву под руководством А.Г. Карапетова (до закрытия этих программ бакалавриата и магистратуры).

С 2006 г. по настоящее время регулярно читаю лекции по банкротству и корпоративному праву, а также правовому регулированию коллекторской деятельности на курсах повышения квалификации для юристов, в т.ч. в Школах права Статут и М-Логос, выступаю с докладами на конференциях и т.п.

Непосредственный участник разработки:

1) многих федеральных законов по вопросам банкротства, в т.ч.:

- от 28.04.09 № 73-ФЗ (закон о реформе правил об оспаривании сделок при банкротстве и о субсидиарной ответственности при банкротстве);
- от 12.07.11 № 210-ФЗ (закон о банкротстве застройщиков);
- от 28.06.13 № 134-ФЗ (закон о второй реформе субсидиарной ответственности);
- от 22.12.14 № 432-ФЗ (закон об инкорпорации правил о банкротстве банков в общий закон о банкротстве);
- от 29.12.14 № 476-ФЗ и от 29.06.15 № 154-ФЗ (закон о банкротстве граждан);
- от 29.06.15 № 186-ФЗ (в части новой редакции ст. 189.93 Закона о банкротстве о погашении третьим лицом требований в процедуре банкротства банка);
- от 29.07.17 № 266-ФЗ (закон о третьей реформе субсидиарной ответственности при банкротстве);
- от 29.07.17 № 218-ФЗ (закон о первой реформе правил о банкротстве застройщиков);
- от 01.04.20 № 98-ФЗ (закон о введении моратория на банкротство);
- от 30.07.20 № 289-ФЗ (закон о внесудебном банкротстве граждан);
- от 21.11.22 № 452-ФЗ (о процессуальном статусе контролирующих должника лиц в деле о банкротстве);
- от 24.07.23 № 344-ФЗ (о внеочередных расходах на предотвращение катастроф);
- от 24.07.23 № 372-ФЗ (о защите прав покупателя жилого помещения при оспаривании сделки по его приобретению на основании п. 1 ст. 61.2 Закона о банкротстве);
- от 04.08.23 № 474-ФЗ (о расширении доступа к внесудебной процедуре банкротства граждан);

2) многих разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по банкротству, в т.ч.

постановлений Пленума:

- от 30.04.09 № 32 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием сделок по основаниям, предусмотренным Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)»;
- от 23.07.09 № 60 «О некоторых вопросах, связанных с принятием Федерального закона от 30.12.08 № 296-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)»;
- от 23.07.09 № 59 «О некоторых вопросах практики применения Федерального закона «Об исполнительном производстве» в случае возбуждения дела о банкротстве»;
- от 23.07.09 № 63 «О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве»;
- от 23.07.09 № 58 «О некоторых вопросах, связанных с удовлетворением требований залогодержателя при банкротстве залогодателя»;
- от 17.12.09 № 91 «О порядке погашения расходов по делу о банкротстве»;
- от 23.12.10 № 63 «О некоторых вопросах, связанных с применением главы III.1 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»;
- от 22.06.12 № 35 «О некоторых процессуальных вопросах, связанных с рассмотрением дел о банкротстве»;
- от 12.07.12 № 42 «О некоторых вопросах разрешения споров, связанных с поручительством»;
- от 25.01.13 № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом»;

- от 06.12.13 № 88 «О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве»;
  - от 06.06.14 № 36 «О некоторых вопросах, связанных с ведением кредитными организациями банковских счетов лиц, находящихся в процедурах банкротства»;  
информационных писем Президиума:
  - от 14.04.09 № 128 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с оспариванием сделок по основаниям, предусмотренным Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)»;
  - от 14.04.09 № 129 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами положений абзаца второго пункта 1 статьи 66 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»;
  - от 04.06.09 № 130 «О некоторых вопросах, связанных с переходными положениями Федерального закона от 30.12.2008 № 296-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)»;
  - от 13.04.10 № 136 «О некоторых вопросах, связанных с капитализацией платежей при банкротстве»;
  - от 27.04.10 № 137 «О некоторых вопросах, связанных с переходными положениями Федерального закона от 28.04.2009 № 73-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;
  - от 22.05.12 № 15 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с отстранением конкурсных управляющих»;
  - от 14.02.13 № 154 «О составе суда при рассмотрении заявления об исключении сведений о некоммерческой организации из единого государственного реестра саморегулируемых организаций арбитражных управляющих»;
  - 3) ряда других федеральных законов, в т.ч.:
    - от 19.07.09 № 205-ФЗ о реформе корпоративного законодательства («антирейдерский» закон);
    - от 03.07.16 № 230-ФЗ (закон о коллекторах);
  - 4) ряда разъяснений Высшего Арбитражного Суда РФ по корпоративному праву, в т.ч.  
постановлений Пленума:
    - от 20.06.07 № 40 «О некоторых вопросах практики применения положений законодательства о сделках с заинтересованностью»;
    - от 30.07.13 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»;
    - от 30.07.2013 № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица»;
    - от 16.05.14 № 28 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием крупных сделок и сделок с заинтересованностью»;информационных писем Президиума:
    - от 25.06.09 № 131 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров о преимущественном праве приобретения акций закрытых акционерных обществ»;
    - от 30.03.10 № 135 «О некоторых вопросах, связанных с применением статьи 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 312-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»;
    - от 24.05.12 № 151 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из общества с ограниченной ответственностью».
- Автор ряда статей в российских юридических изданиях по вопросам банкротного и корпоративного права, а также правового регулирования коллекторской деятельности. Составитель постоянно переиздающегося (5 изданий) сборника разъяснений высших судов по банкротству.

Создатель и ведущий популярного телеграм-канала по банкротству Shokobear (Олег Зайцев о банкротстве) (более 5 тысяч подписчиков).

Являюсь членом INSOL International (Всемирная организация специалистов по банкротству), INSOL Europe (Европейская организация специалистов по банкротству), CERIL (Конференция по европейскому праву банкротства и реструктуризации) и IEEI (Международная организация по обмену опытом по банкротному праву).

Был членом официальной делегации от Российской Федерации на заседании Рабочей группы V по банкротству Комиссии ООН по праву международной торговли.

С 2017 г. включен в рекомендованный список арбитров Российского арбитражного центра при Российском институте современного арбитража.

В 2019 г. участвовал в качестве эксперта по российскому банкротному праву со стороны Российской Федерации в международном инвестиционном арбитраже.