

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 20 июля 2023 г. N КЧ-4-18/9242@

О ПРИМЕНЕНИИ

**ПОСТАНОВЛЕНИЯ КС РФ ОТ 31.05.2023 N 28-П (ОЧЕРЕДНОСТЬ УПЛАТЫ
НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА)**

Федеральная налоговая служба в связи с принятием [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 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 ООО "Предприятие строительных работ энергетики", а также [Определения](#) Верховного Суда Российской Федерации от 29.06.2023 N 310-ЭС19-11382(2), направляет временный (до внесения соответствующих изменений в законодательство) [порядок](#) действий уполномоченного органа в различных ситуациях, связанных с вопросами очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организации от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве.

Одновременно сообщается об отмене письма ФНС России от 21.06.2022 N КЧ-5-18/761ДСП@ в части отнесения споров об определении в делах о банкротстве очередности уплаты налога на прибыль, образовавшегося в связи с реализацией имущества, составляющего конкурсную массу должника, к практикообразующим спорам, а также в части обязанности согласования процессуальных документов с ФНС России.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
К.Н.ЧЕКМЫШЕВ

Приложение

**ПОРЯДОК
ДЕЙСТВИЙ УПОЛНОМОЧЕННОГО ОРГАНА В РАЗЛИЧНЫХ СИТУАЦИЯХ,
СВЯЗАННЫХ С ВОПРОСАМИ ОЧЕРЕДНОСТИ УДОВЛЕТВОРЕНИЯ ТРЕБОВАНИЯ
ОБ УПЛАТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ
ИМУЩЕСТВА, СОСТАВЛЯЮЩЕГО КОНКУРСНУЮ МАССУ В ДЕЛЕ
О БАНКРОТСТВЕ**

1. Выводы из [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П.

1.1. Исполнение обязательств по налогу на прибыль от реализации имущества,

составляющего конкурсную массу, временно осуществляется в составе третьей очереди реестра требований кредиторов (для застройщиков в четвертой очереди в соответствии со [статьей 201.9](#) Закона о банкротстве).

Как подчеркнул Конституционный Суд Российской Федерации, вопрос установления очередности удовлетворения требований. Связанных с реализацией имущества должника, составляющего конкурсную массу, должен быть предметом специального регулирования законодателя.

В указанных условиях - при отсутствии достаточно определенной воли законодателя об отнесении налога на прибыль от реализации имущества, составляющего конкурсную массу к той или иной очередности удовлетворения требований, Конституционный Суд Российской Федерации счел необходимым до внесения федеральным законодателем необходимых изменений определить в качестве компромиссного решения, что соответствующие требования налогового органа подлежат включению в реестр требований кредиторов и удовлетворению в составе третьей очереди реестра.

1.2. Вместе с тем, указанное выше правило не может носить абсолютный характер.

Если покупатель одновременно заинтересован (аффилирован) по отношению к должнику и кредиторам, текущий налог на прибыль надлежит уплачивать преимущественно перед требованиями такого аффилированного кредитора. О соответствующих разногласиях следует заявлять в арбитражном суде.

Конституционный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 31.05.2023 N 28-П указал на принцип равенства в налогообложении. Равенство здесь понимается как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что равенство нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (постановления от 13 марта 2008 года [N 5-П](#) и от 22 июня 2009 года [N 10-П](#)).

В этой связи возможны исключения из правила отнесения налога на прибыль от реализации конкурсной массы к третьей очереди реестровых требований.

Например, в деле о банкротстве N А57-10966/2019 уполномоченным органом были выявлены факты аффилированности, проведения подконтрольной процедуры банкротства (торгов).

Результат проведения процедуры банкротства (т.е. приобретение имущества должника аффилированным лицом) был предопределен и реализован аффилированным инициатором дела о банкротстве.

ФНС России настаивала, что проведение расчетов спланированным способом, не зависящим от воли и какой-либо эффективной деятельности конкурсного управляющего, не может являться основанием для выплаты ему (т.е. формальному исполнителю схемы перераспределения активов) беспрецедентной суммы вознаграждения при наличии многомиллиардной непогашенной кредиторской задолженности должника.

Верховный Суд Российской Федерации прислушался к указанным доводам. [Определением](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.05.2023 N 306-ЭС20-14681(13) обособленный спор был направлен на новое рассмотрение в Арбитражный суд Саратовской области.

В рассмотренном случае, при проведении подконтрольной процедуры банкротства и торгов нарушаются указанные принципы равенства, равномерности, нейтральности и справедливости

налогообложения, поскольку посредством скоординированных действий аффилированных лиц налоговые обязательства искусственно игнорируются.

В целях недопущения преимущественного удовлетворения требований аффилированного кредитора перед требованиями уполномоченного органа по обязательствам, возникшим от реализации имущества, составляющего конкурсную массу, территориальным органам ФНС России необходимо использовать функционал по построению графа связей между произвольными лицами в прикладной подсистеме "Система комплексного управления и администрирования долгом" АИС "Налог-3", внося при формировании пользовательского запроса на построение графа связи с любым налогоплательщиком в поле "НП для выявления связи" ИНН должника, покупателя (потенциального покупателя), конкурсного кредитора, арбитражного управляющего.

Кроме того, при выявлении нарушений при проведении торгов уполномоченный орган вправе обратиться в ФАС России с жалобой (совместное письмо ФАС России и ФНС России от 13.05.2016 N СА-4-18/8504@, N АЦ/31721/16).

1.3. Временно применяется установленный Конституционным Судом Российской Федерации порядок погашения налога на прибыль от реализации залогового имущества, составляющего конкурсную массу, в составе третьей очереди требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил важность залога как существенного фактора нормального функционирования финансовой и инвестиционной систем страны, в связи с чем порядок уплаты налога на прибыль от реализации залогового имущества, составляющего конкурсную массу, должен быть вопросом специального внимания законодателя для учета всех социально-экономических рисков того или иного решения.

Вместе с тем, в настоящее время подобное регулирование, определяющее очередность погашения налога на прибыль от реализации залогового имущества, составляющего конкурсную массу, отсутствует.

1.4. Принятые ранее судебные акты, в соответствии с которыми требования об уплате налога на прибыль от реализации имущества, составляющего конкурсную массу, подлежат удовлетворению после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, подлежат пересмотру на основании [статьи 311](#) АПК РФ только по тем делам, в которых Верховный Суд Российской Федерации указал на возможность подобного пересмотра.

В соответствии со [статьей 311](#) АПК РФ, основаниями пересмотра судебных актов по новым или вновь открывшимся обстоятельствам являются новые или вновь открывшиеся обстоятельства.

В соответствии с [пунктом 3 части 3 статьи 311](#) АПК РФ, новым обстоятельством является признание постановлением Конституционного Суда Российской Федерации не соответствующим [Конституции](#) Российской Федерации или применение в истолковании, расходящемся с данным Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении истолкованием, примененного арбитражным судом в судебном акте нормативного акта либо его отдельного положения в связи с обращением заявителя, а в случаях, предусмотренных Федеральным конституционным [законом](#) от 21.07.1994 N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации", в связи с обращением иного лица независимо от обращения заявителя в Конституционный Суд Российской Федерации.

В соответствии с [пунктом 7 статьи 79](#) Федерального конституционного закона от 21.07.1994 N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" решения судов и иных органов, основанные на актах или их отдельных положениях, признанных постановлением Конституционного Суда Российской Федерации неконституционными либо примененных в истолковании, расходящемся с данным Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении истолкованием, должны быть пересмотрены (а до пересмотра не подлежат

исполнению) в случае, если в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации, принятом по жалобе на нарушение конституционных прав и свобод, прямо указано на такой пересмотр в отношении иных лиц помимо заявителя или лица, в интересах которого подана жалоба.

В [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П подобного указания не содержится.

Вместе с тем, в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2023 N 306-ЭС22-16700 по делу N А12-11811/2020 и в иных аналогичных определениях Верховного Суда Российской Федерации указано, что в связи с принятием [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П права и законные интересы заявителя могут быть восстановлены посредством обращения в суд первой инстанции с заявлением о пересмотре обжалуемого определения применительно к положениям [статьи 311](#) АПК РФ.

Учитывая невозможность дальнейшего обжалования данных судебных актов, уполномоченный орган вправе обратиться в суд, принявший судебный акт, с заявлением о его пересмотре лишь при наличии судебного акта Верховного Суда Российской Федерации, содержащего указание на возможность пересмотра обжалуемого судебного акта применительно к положениям [статьи 311](#) АПК РФ.

2. Порядок учета требований налогового органа по налогу на прибыль от реализации имущества, составляющего конкурсную массу.

2.1. Необходимость обращения уполномоченного органа в суд с заявлением о включении налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, отсутствует, на разрешение суда могут быть переданы только разногласия (при их наличии), касающиеся исчисления и порядка уплаты налога ([Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 29.06.2023 N 310-ЭС19-11382(2)).

В соответствии с [пунктом 2 статьи 126](#) Закона о банкротстве, с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращаются полномочия руководителя должника, иных органов управления должника и собственника имущества должника - унитарного предприятия (в частности - по представлению налоговой и бухгалтерской отчетности), данные полномочия продолжает исполнять конкурсный управляющий.

После проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий самостоятельно исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль, в соответствии с [пунктом 3 статьи 289](#) НК РФ представляет в налоговый орган налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа.

В общей сумме налога, подлежащего уплате в налоговом (отчетном) периоде, сумма погашаемого в соответствии с налогом на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, определяется пропорционально стоимости реализации имущества должника на торгах в общей сумме вырученных от реализации конкурсной массы денежных средств. Для этого из общей суммы выручки, полученной должником за налоговый (отчетный) период, вычитается сумма выручки, полученная от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу и налог на прибыль делится в указанной пропорции на относящийся к третьей очереди реестра требований кредиторов - в части налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, и на относящийся к пятой очереди текущих требований - в части иного налога на прибыль.

Налоговые органы анализируют правильность исчисления управляющим налога и при выявлении фактов неправильного его исчисления обращаться в рамках дела о банкротстве с

заявлением о разрешении разногласий применительно к [статье 60](#) Закона о банкротстве. Данная категория споров относится к практикообразующим, в связи с чем информация по ним подлежит направлению в соответствии с требованиями [приказа](#) ФНС России от 14.10.2016 N ММВ-7-18/560@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах".

2.2. Предусмотренный [Постановлением](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П порядок отнесения налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, к третьей очереди реестровых требований, не распространяется на случаи возникновения налоговых обязательств по иным основаниям.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил вынужденный характер реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, направленность данной меры на завершение процедуры банкротства и пропорциональное удовлетворение требований кредиторов.

Также Конституционный Суд Российской Федерации особо разграничил данную ситуацию от иных налоговых обязательств, в частности - возникающих в рамках допускаемого продолжения хозяйственной деятельности организации, в отношении которой проводится процедура банкротства, или в результате совершения отдельных действий, пусть и обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства.

2.3. В случае погашения в качестве текущих требований по налогу на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, отсутствуют правовые основания для возврата полученных средств.

[Статьей 1109](#) ГК РФ закреплено правило о том, что не подлежит возврату в качестве неосновательного обогащения имущество, переданное во исполнение обязательства до наступления срока исполнения, если обязательством не предусмотрено иное ([Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2012 N 79-О-О). При погашении в качестве текущих требований налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, основание для погашения не отпадает, в связи с чем полученное налоговым органом не может быть квалифицировано в качестве неосновательного обогащения в соответствии со [статей 1102](#) ГК РФ.

Если исполнение принято кредитором правомерно, к нему не могут быть применены положения [статьи 1102](#) ГК РФ и на стороне добросовестного кредитора (ФНС России) не возникло неосновательное обогащение в виде полученного в качестве исполнения от третьего лица ([Определение](#) Верховного Суда РФ от 07.05.2019 N 310-ЭС19-5044 по делу N А83-14848/2017). Кроме того, в соответствии с частью 3 [статьи 302](#) ГК РФ, деньги, а также ценные бумаги на предъявителя не могут быть истребованы от добросовестного приобретателя.

Таким образом, правовых оснований квалифицировать денежные средства, полученные налоговым органом в качестве неосновательного обогащения ФНС России, не имеется, принимая во внимание тот факт, что налоговый орган получил денежные средства на добросовестных и законных основаниях.

В [пункте 13](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.12.2010 N 63 "О некоторых вопросах, связанных с применением главы III.1 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" разъяснено, что сделка по удовлетворению текущего платежа, совершенная с нарушением очередности, установленной [пунктом 2 статьи 134](#) Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", может быть признана недействительной на основании [пункта 2 статьи 61.3](#) Закона о банкротстве, если в результате этой сделки у должника отсутствуют денежные средства, достаточные для удовлетворения текущих платежей, имевших приоритет над погашенным требованием, в размере, на который они имели право до совершения оспариваемой сделки, при

условии доказанности того, что получивший удовлетворение кредитор знал или должен был знать о нарушении такой очередности.

Поскольку на момент получения ФНС России денежных средств она объективно не могла знать о нарушении данным платежом очередности удовлетворения требований кредиторов, основания для признания сделки недействительной отсутствуют.

Обращается внимание на отнесение споров по вопросу возврата из бюджета средств, полученных в погашение требований по налогу на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, к практикообразующим, в связи с чем информация по ним подлежит направлению в соответствии с требованиями [приказа](#) ФНС России от 14.10.2016 N ММВ-7-18/560@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах".

2.4. К иным видам налогов (в том числе НДС, УСН, ЕСХН) не применима позиция, изложенная Конституционным Судом Российской Федерации применительно к налогу на прибыль.

УСН и ЕСХН значительно отличаются от налога на прибыль организаций. Путем применения УСН должник извлекает налоговую выгоду за счет, по меньшей мере, трех составляющих ([пункт 2 статьи 346.11 НК РФ](#)):

а) освобождения от уплаты налога на прибыль организаций, налоговая ставка по которому составляет 20% (налоговая ставка по УСН с объектом "доходы" равна 6%; налоговая ставка по УСН с объектом "доходы - расходы" равна 15%);

б) освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость;

в) освобождения от уплаты налога на имущество, используемого в предпринимательской деятельности.

Кроме того, [Определением](#) Верховного Суда Российской Федерации от 29.06.2023 N 305-ЭС22-16298 (1,2) признана обоснованной правовая позиция нижестоящих судов об отнесении восстановленного НДС к пятой очереди текущих платежей.

Споры, в которых суды заняли иную позицию, относятся к практикообразующим, в связи с чем информация по ним подлежит направлению в соответствии с требованиями [приказа](#) ФНС России от 14.10.2016 N ММВ-7-18/560@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах".

3. Правовая позиция уполномоченного органа по делам, не рассмотренным в [пункте 1.4](#) настоящего письма, в связи с принятием [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П.

3.1. Пересмотр судебных актов, определяющих очередность уплаты налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, на основании [статьи 311 АПК РФ](#).

Основания для пересмотра судебных актов по делам, не рассмотренным в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П, отсутствуют, как ранее было указано в [пункте 1.4](#) настоящего письма.

В этой связи, при инициировании спора, предметом которого является пересмотр судебных актов по очередности уплаты налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, необходимо настаивать на отсутствии правовых оснований для подобного пересмотра.

При принятии судебного акта, содержащего выводы о возможности пересмотра судебных

актов об определении очередности уплаты налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, в связи с принятием [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П, данный судебный акт необходимо обжаловать в вышестоящий суд.

3.2. Неисполнение вступивших в силу судебных актов на основании [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П.

Учитывая обязательность судебных актов ([статья 16](#) АПК РФ), принятые до [Постановления](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П и вступившие в силу судебные акты об отнесении налога на прибыль от реализации имущества должника, составляющего конкурсную массу, к иной, кроме третьей очереди реестровых требований, подлежат неукоснительному исполнению.

Неисполнение судебных актов управляющим со ссылкой на [Постановление](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2023 N 28-П является неправомерным.

При указанных обстоятельствах, в зависимости от последствий указанного нарушения, уполномоченному органу необходимо обращаться в суд с жалобой на указанные неправомерные действия, а при причинении вреда бюджету вследствие данных действий и наличии иных обязательных элементов состава правонарушения - с заявлением о взыскании убытков.
