

Санкт-Петербургский государственный университет

***ПОЛЯРУС Сергей Аркадьевич***

**Выпускная квалификационная работа**

***Спорные вопросы исполнения обязанностей налогоплательщика и налогового агента в ходе производства по делу о несостоятельности***

Уровень образования:

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа

*ВМ.5552.2017 «Гражданский процесс. Арбитражный процесс»*

Научный руководитель:

кандидат юридических наук, профессор

кафедры гражданского процесса

Шварц Михаил Зиновьевич

Рецензент:

Хохлов Дмитрий Вадимович

заместитель председателя, Арбитражный суд

города Санкт-Петербурга и Ленинградской

области

Санкт-Петербург

2019 год

**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение.....	3
Глава 1. Принцип равенства кредиторов в российском праве.....	28
Глава 2. Спорные вопросы исполнения должником обязанностей налогового агента.....	60
Глава 3. Спорные вопросы начисления пеней за неисполнение должником обязанностей налогового агента .....	80
Глава 4. Иные спорные вопросы.....	89
Заключение.....	96
Список использованной литературы.....	99

## Введение

Настоящая работа посвящена спорным вопросам налогообложения лиц, в отношении которых возбуждено дело о несостоятельности (банкротстве).

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что в Российской Федерации ежегодно объявляются несостоятельными сотни организаций. Текущая экономическая конъюнктура только способствует росту их числа. В подавляющем большинстве дел о несостоятельности присутствует требование уполномоченного органа о взыскании недоимок по налогам, сборам или страховым взносам. Одним из самых острых вопросов является тема удовлетворения публично-правовых требований.

Наряду с преодолением экономических затруднений российская экономика в настоящий момент решает задачи по “улучшению делового климата и качества национальной юрисдикции”.<sup>1</sup> Положительный деловой климат в свою очередь формируется за счёт того, что участники делового оборота чувствуют себя защищёнными, хотя и берут на себя риск несостоятельности собственных контрагентов. Защищённость в аспекте несостоятельности состоит в наполнении дела о несостоятельности таким содержанием, чтобы требования участников делового оборота удовлетворялись пусть и не полностью, но в значительном размере, а не оставались непогашенными. Влиять на соответствие реальности этому критерию может ряд факторов, в частности, положение требований государства в делах о несостоятельности. Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена не только большим количеством дел о несостоятельности и заявленных в них требований уполномоченного органа, но и масштабными задачами развития отечественной экономики.

---

<sup>1</sup> Путин В. В. Послание Президента Федеральному Собранию [Электронный ресурс] // Президент России: <http://kremlin.ru/>. – URL : <http://kremlin.ru/events/president/news/59863> (дата обращения 12.05.2019).

Предметом исследования является совокупность правовых норм, регламентирующих исполнение обязательств должника как налогового агента и налогоплательщика, с учётом их толкования в судебной практике.

Основным методом исследования является сравнение подходов к разрешению проблем, предлагаемых судебной практикой и доктриной.

Целью исследования является оценка существующего регулирования удовлетворения требований к должнику как к налогоплательщику или налоговому агенту на предмет его разумности и объективности, выработка рекомендаций по совершенствованию действующего нормативного регулирования и/или правоприменительной практики.

Заявленная проблема исследования на настоящий момент изучена недостаточно полно. После защиты С. С. Извековым диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме “Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации” многие проблемные вопросы получили своё освещение в первый раз в отечественной науке. Однако предложенное им исследование на данный момент является уникальным в своём роде, так как сочетает в себе необходимый уровень актуальности (диссертация завершена в 2018 году) и глубины, в том числе в части обращения к зарубежному опыту.

До защиты указанной диссертации проблема исследования в российской правовой науке разрабатывалась фрагментарно и обычно ориентировалась на практику применения Федерального закона “О несостоятельности (банкротстве)”. Теоретические основы и решения, предлагаемые правоприменительной практикой, тщательному анализу не подвергались. В связи с этим многие теоретические аспекты исследования основаны на трудах зарубежных авторов, в которых догматика учения о несостоятельности проанализирована не хуже, чем толкование конкретных положений действующего законодательства соответствующего государства.

Научная новизна исследования заключается в том, что будет предпринята попытка смоделировать и сравнить последствия применения различных теоретических подходов, которые наступают при решении конкретных проблем правоприменения. В отличие от иных исследований, которые были проведены по заявленной теме или отдельным её частям, настоящее исследование больше посвящено теории, а не правоприменительной практике.

Процедура банкротства имеет своей целью преодоление неплатежеспособности должника или же более полное удовлетворение требований всех кредиторов.<sup>2</sup> При этом большинство учёных сходится во мнении, что существует принцип равенства кредиторов, согласно которому кредиторам предоставляются равные правовые возможности при удовлетворении экономических интересов.<sup>3</sup>

Однако в российской правовой литературе относительно мало внимания уделяется границам принципа равенства кредиторов, его точному содержанию. Более широко соответствующие проблемы обсуждаются в зарубежной литературе, где анализируются природа банкротства и его теоретические начала.

Восходит принцип равенства к истокам появления самостоятельной процедуры банкротства. Как указывал Г. Ф. Шершеневич, лишь на определённой стадии развития общественных отношений, в первую очередь - при отказе от обеспечения долгов лица его личностью, возникает необходимость в появлении

---

<sup>2</sup> По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", касающихся возможности обжалования определений, выносимых Арбитражным судом по делам о банкротстве, иных его положений, статьи 49 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций", а также статей 106, 160, 179 и 191 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами граждан и юридических лиц : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 12 марта 2001 № 4-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2001 - № 5. абз. 5 п. 3.

<sup>3</sup> Суворов Е. Д. О правовой природе оснований для оспаривания преимущественного удовлетворения и возражений против такого оспаривания [Электронный ресурс] // Аналитический портал «Отрасли Права» : <http://отрасли-права.рф>. – URL : <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/26329> (дата обращения 12.05.2019).

отдельного института несостоятельности.<sup>4</sup> Когда такой институт появляется, он служит для того, чтобы предотвратить исполнение требований одного кредитора в ущерб интересам других кредиторов, если имущества должника недостаточно.<sup>5</sup> Между кредиторами по общему правилу имущественная масса несостоятельного должника распределяется равным образом. Последний постулат в англоязычной литературе, относящейся к общему праву, именуется также *pari passu principle*,<sup>6</sup> в зарубежной литературе, касающейся континентальной правовой семьи - *par conditio creditorum*.<sup>7</sup> За счёт формирования стечения кредиторов и пропорционального удовлетворения их требований достигается также распределение рисков несостоятельности должника среди участников гражданского оборота.<sup>8</sup>

Даже на этапе определения терминов в научном сообществе имеют место дискуссии. Например, из классического определения принципа *par conditio creditorum* следует, что основания для равенства кредиторов заложены в природе их требований, возникших до начала производства по делу о несостоятельности, чему в литературе приводятся различные примеры.<sup>9</sup> Принцип *pari passu*, напротив, по мнению некоторых учёных, действует и в собственно законодательстве о

---

<sup>4</sup> Шершеневич Г. Ф. Учение о несостоятельности / Г. Ф. Шершеневич Казань : типолитография Императорского Университета, 1890. – 446 с. – стр. 1.

<sup>5</sup> Там же, С. 35; 53 Хицлер, стр. 25.

<sup>6</sup> Huzler K. The Principle of Pari Passu in Corporate Insolvency [Электронный ресурс] // GVZH advocates : <https://www.gvzh.com.mt> – URL : <https://www.gvzh.com.mt/malta-publications/principle-pari-passu-corporate-insolvency/> (дата обращения 12.05.2019), р. 2.

<sup>7</sup> Oliveira e Catarina Serra N. M. P. Insolvência e Contrato de Promessa [Электронный ресурс] // Ordem dos advogados : <https://portal.oa.pt> – URL : <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2010/ano-70-vol-iiiv-2010/doutrina/nuno-manuel-pinto-oliveira-e-catarina-serra-insolvencia-e-contrato-de-promessa/> (дата обращения 12.05.2019).

<sup>8</sup> Там же.

<sup>9</sup> La par conditio creditorum [Электронный ресурс] // Diritto Privato in Rete : <https://www.dirittoprivatoinrete.it> – URL : [https://www.dirittoprivatoinrete.it/fallimento/la\\_par\\_condicio\\_creditorum.htm](https://www.dirittoprivatoinrete.it/fallimento/la_par_condicio_creditorum.htm) (дата обращения 12.05.2019)

несостоятельности, не будучи обязательно связанным с предбанкротной субординацией требований кредиторов.<sup>10</sup>

Следовательно, возникает вопрос о том, основано ли равенство кредиторов в банкротстве на равенстве, установленном гражданским законодательством, или связано лишь с предписаниями специального законодательства.

Профессора Эндрю Кий, Андре Борейн и Дэвид Бурдет отмечали, что наличие привилегий в деле о банкротстве закрепляется лишь специальным законодательством в противовес “общему законодательству” (в котором и так действует принцип равенства субъектов гражданского права).<sup>11</sup> Действительно, такое понимание позволяет наполнить принцип равенства кредиторов спецификой (в том числе с учётом значительной публично-правовой составляющей, присутствующей в законодательстве о банкротстве), не позволяет ему свестись к тривиальности, где равенство субъектов гражданского права есть их равенство в том числе и в процедурах банкротства.

С другой стороны, воззрения указанных исследователей относились не к российской правовой системе, где присутствуют ст.ст. 64, 855 ГК РФ, которые могут быть восприняты как общие нормы, определяющие приоритет исполнения требований кредиторов в зависимости от вида их требований. Кроме того, и в системе общего права высказываются мнения о том, что само по себе “равенство” - категория общая, не связанная только с несостоятельностью,<sup>12</sup> поэтому равенство кредиторов закладывается уже тогда, когда требование возникает, а не когда множество требований входят между собой в конфликт и требуют ограничения удовлетворения друг друга.

---

<sup>10</sup> Mokal, R. J. Priority as pathology :The Pari Passu Myth /R. J. Mokal. //The Cambridge Law Journal. -2001. - Vol. 60 . - Part 3. - P. 581 – 621, p. 583.

<sup>11</sup> Boraine A., Keay A., Burdette D. Preferential debts in corporate insolvency: A comparative study [Электронный ресурс] // ResearchGate : <https://www.researchgate.net/> – URL : [https://www.researchgate.net/publication/246871236\\_Preferential\\_debts\\_in\\_corporate\\_insolvency\\_A\\_comparative\\_study](https://www.researchgate.net/publication/246871236_Preferential_debts_in_corporate_insolvency_A_comparative_study) (дата обращения 12.05.2019), p. 168.

<sup>12</sup> Mokal, R. J. Priority as pathology :The Pari Passu Myth /R. J. Mokal. //The Cambridge Law Journal. -2001. - Vol. 60 . - Part 3. - P. 581 – 621, p. 584.

Таким образом, нельзя с уверенностью сказать, где лежат истоки принципа равенства кредиторов. Между тем ответ на этот вопрос имел бы важное практическое значение.

Например, если считать, что равенство кредиторов - эманация принципа равенства субъектов гражданского права, то тогда неминуемо следует найти место в процедуре банкротства для кредиторов, чьи требования с гражданско-правовыми обязательствами не связаны. Причём какое бы место им ни было выделено, если следовать этой точке зрения, такие кредиторы не подчинялись бы принципу равенства, получали бы удовлетворение или преимущественно (1), или после всех подчиняющихся этому принципу кредиторов (2), или же в целиком параллельном порядке (3). Однако в такой ситуации неясно, во-первых, то, какую из трёх указанных опций следует выбрать. Во-вторых, любая возможность вывести имущество из конкурсной массы должника в обход процедуры банкротства делает саму эту процедуру бессмысленной по крайней мере в части: любые планы финансового оздоровления должника, построенные кредиторами внутри дела о банкротстве, могут быть разрушены одним поданным вне этого дела иском.

Также существует срединная позиция, указывающая, что принцип равенства кредиторов при банкротстве является частью более объёмного принципа, которому подчиняются даже требования публично-правового характера. Таким принципом мог бы стать принцип баланса интересов субъектов права, который, однако, чрезмерно абстрактен и как таковой в тексте закона не закреплён. Кроме того, даже в таком случае необъясним будет тот факт, что некоторые требования возникают в сфере правоотношений, для которых не характерно равенство субъектов, а потом эти правоотношения оказываются в поле действия принципа равенства, изначально им чуждого.

Наконец, если постулировать, что принцип равенства кредиторов в банкротстве не входит в какой-либо более общий принцип, то возникает вопрос о том, не лишён ли он основы вовсе, не является ли он фикцией. Ведь если банкротство есть соединение множества требований в одном процессе, то нельзя



совершенно разные по происхождению требования подчинять действию принципа, который применяется изначально только к некоторым из них.

Ввиду последнего тезиса равенство возможностей кредиторов в процедуре банкротства находится под вопросом. Действительно, кредиторы разделяются на очереди с целью пропорционального удовлетворения всех требований, причём кредиторы последующих очередей получают исполнение только после кредиторов предшествующих очередей. Иначе говоря, в самом механизме очередности (а также выделении текущих требований, имеющих свой порядок удовлетворения) заложено противоречие принципу равенства.

В российской правовой литературе обсуждение вопроса о допустимости и необходимости предоставления отдельным категориям кредиторов преимуществ в процедурах банкротства признанию существования принципа равенства не препятствует.<sup>13</sup> Например, Г. Ф. Шершеневич<sup>14</sup> и Е. Д. Суворов<sup>15</sup> указывают, что ограничения принципа равенства (такие как выстраивание очередей внутри реестра требований кредиторов, выделение категории текущих платежей) должны быть обоснованными, а не случайными, за счёт чего принцип и сохраняется, даже находя отражение в практике Конституционного Суда. В большинстве правовых систем также прямо или косвенно признаётся существование этого принципа: например, в

---

<sup>13</sup> Карелина, С. А. Особенности реализации принципа равенства прав в процессе несостоятельности (банкротства) должника / С. А. Карелина. // Законодательство. - 2008. - № 6. - С. 36 - 42, стр. 40.

<sup>14</sup> Шершеневич Г. Ф. Курс торгового права. Том 4, Торговый процесс ; Конкурсный процесс. - 4-е изд. - С.-Петербург : Издание Бр. Башмаковых, 1912. - 596 с., [IV]. стр.стр. 162, 270.

<sup>15</sup> Суворов, Е. Д. Особенности реализации принципа равенства кредиторов наследодателя при банкротстве наследственной массы [Текст] / Е. Д. Суворов. // Законы России. Опыт. Анализ. Практика. - 2018. - № 10. - С. 52 - 60, стр. 52.

бразильском,<sup>16</sup> португальском,<sup>17</sup> английском,<sup>18</sup> международном частном<sup>19</sup> праве ему отводится значительное место.

В то же время за рубежом, в отличие от России, принципу равенства кредиторов существует сильная научная оппозиция. Главным критиком доминирующей концепции выступает Р. Д. Мокал, который указывает на то, что “принцип равенства не лежит в основе, не объясняет и не оправдывает отдельные черты формального режима несостоятельности, в особенности его общность”.<sup>20</sup>

Во многом критика принципа равенства в банкротстве основана на практике, согласно которой кредиторы, которые действительно находятся наравне с другими, а не в привилегированном положении в силу предписаний закона, не получают удовлетворения.<sup>21</sup> Кроме того, Р. Д. Мокал насчитывает целых 19 видов исключений из принципа равенства в английском праве, что позволяет ему говорить если не о полном его разрушении, то о преувеличении его значения.<sup>22</sup>

---

<sup>16</sup> Ferreira de Assumpção Alves A., Vieira da Fonseca Rocha R. *Insolvência Transnacional e Direito Falimentar Brasileiro* [Электронный ресурс] // URL : [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista74/revista74\\_9.pdf](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista74/revista74_9.pdf) (дата обращения 12.05.2019), p. 15.

<sup>17</sup> Oliveira e Catarina Serra N. M. P. *Insolvência e Contrato de Promessa* [Электронный ресурс] // Ordem dos advogados : <https://portal.oa.pt> – URL : <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2010/ano-70-vol-ii-v-2010/doutrina/nuno-manuel-pinto-oliveira-e-catarina-serra-insolvencia-e-contrato-de-promessa/> (дата обращения 12.05.2019); *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas* [Электронный ресурс] // Diário de República Electronico : <https://dre.pt/> – URL : [https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/118376176/201903042115/73661826/diploma/indice?p\\_p\\_state=maximized](https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/118376176/201903042115/73661826/diploma/indice?p_p_state=maximized) (дата обращения 12.05.2019).

<sup>18</sup> Goode R. *Principles of company insolvency law* [Электронный ресурс] // Google Books : <https://books.google.ru> – URL : <https://books.google.ru/books?id=mtK4kQIhEowC&lpg=PP1&hl=ru&pg=PP1#v=onepage&q&f=false> (дата обращения 12.05.2019), p. 246.

<sup>19</sup> *Руководство для законодательных органов по вопросам законодательства о несостоятельности* [Электронный ресурс] // Комиссия Организации Объединённых Наций по праву международной торговли : <http://www.uncitral.org> – URL : [http://www.uncitral.org/pdf/russian/texts/insolven/05-80724\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/russian/texts/insolven/05-80724_Ebook.pdf) (дата обращения 12.05.2019). стр. 7.

<sup>20</sup> Mokal, R. J. *Priority as pathology : The Pari Passu Myth* /R. J. Mokal. //The Cambridge Law Journal. -2001. - Vol. 60 . - Part 3. - P. 581 – 621, p. 583.

<sup>21</sup> Там же, p. 588.

<sup>22</sup> Там же, p. 587.

Острота проблемы определения и проведения границ принципа равенства в банкротстве состоит в том, что в условиях усложнившихся социально-экономических отношений к должнику в предбанкротной реальности имеется множество требований, которые возникают из различных оснований. Эти основания могут быть рассмотрены в различных плоскостях: например, по отраслевому признаку, по признаку природы притязания (обязательственной или вещной), по признаку необходимости удовлетворения для достижения целей процедуры банкротства и другим. Если разбить все требования на категории, внутри каждой из которой будут собраны лишь те требования, что одинаковы по всем признакам, то мы можем получить великое множество категорий, которые в силу устоявшихся представлений о процедуре банкротства принято объединять под кровом принципа равенства кредиторов, хоть удовлетворяться требования каждой категории будут далеко не одновременно и не на равных началах.

Следовательно, на данный момент не являются очевидными ни происхождение принципа равенства кредиторов, ни его существование. Но даже если считать, что этот принцип существует, то возникает вопрос о том, какие категории требований ему подчиняются, коль скоро как абсолютный этот принцип не воспринимается никем из исследователей? В частности, какой статус надлежит дать требованиям по налоговым и иным обязательным платежам?

В российской правовой литературе мало уделялось внимание именно политико-правовому аспекту положения требований государства как суверена, большее внимание всегда было сосредоточено на текущих проблемах правоприменения.

Например, в своём труде “Учение о несостоятельности” Г. Ф. Шершеневич рассматривает массу вопросов, но обосновывает приоритет “казённых платежей” весьма лаконично: ссылкой на приоритет государственных интересов над частными.<sup>23</sup> Эта точка зрения не может быть воспринята в настоящее время, так

---

<sup>23</sup> Шершеневич Г. Ф. Учение о несостоятельности / Г. Ф. Шершеневич Казань : типолитография Императорского Университета, 1890. – 446 с. – стр. 393.

как, во-первых, действует ст. 2 Конституции РФ, которая устанавливает приоритет прав и свобод человека, то есть частных интересов, а не государственных; во-вторых, существуют другие методы защиты публичных интересов в процедуре банкротства.

Ещё одним частым обоснованием приоритета требований публично-правового характера над требованиями частных лиц является концепция невольного кредитора,<sup>24</sup> согласно которой государство не может по своей воле перестать вступать с несостоятельным лицом в имущественные отношения, то есть не имеет инструментов управления своим требованием, поэтому должно занимать приоритетное положение по сравнению с частными субъектами, обычно такие инструменты имеющими.<sup>25</sup>

Однако и эта точка зрения не может быть полностью воспринята. Во-первых, невольные (или почти невольные) кредиторы имеются и в частноправовой сфере, например, у монополистов, заключающих многочисленные договоры присоединения,<sup>26</sup> и у кредиторов по деликтным обязательствам. В таком случае было бы последовательно дать преимущество всем невольным кредиторам, выработать общие критерии “невольности” кредитора. Раз изменения, вытекающие из последовательного приведения в жизнь концепции невольного кредитора, столь велики, целесообразнее искать решение в рамках других методов.

Во-вторых, государство даже в периоды экономической нестабильности остаётся относительно благополучной экономической единицей, что не всегда

---

<sup>24</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 19.

<sup>25</sup> Ben-Ishai S., Lubben S. Involuntary Creditors and Corporate Bankruptcy [Электронный ресурс] // SSRN : <https://papers.ssrn.com> – URL : [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1938599](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1938599) (дата обращения 12.05.2019). p. 253.

<sup>26</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 23.

можно сказать о частных лицах. Иначе говоря, даже если государство является невольным кредитором, предоставление ему преимуществ на этом основании недопустимо без учёта иных черт государства как кредитора, которые могут компенсировать его “невольный” статус.

Итог же состоит в том, что большинство развитых правовых порядков на настоящий момент отказалось от концепции невольного кредитора.<sup>27</sup> Хотя отказ от концепции невольного кредитора и от приоритетов государства в делах о несостоятельности вообще - совершенно отдельные вопросы, но факт остаётся фактом: даже если российское право сейчас нуждается в дополнительной защите публичных интересов в банкротной сфере, то достигать этой защиты за счёт использования концепции невольного кредитора нецелесообразно.

Наконец, существует точка зрения, актуальная для развивающихся экономик. Она заключается в том, что при отсутствии эффективной налоговой системы государство, если не поставит себя в привилегированное положение в делах о банкротстве, рискует на деле поставить свой интерес в подчинённое положение.<sup>28</sup> В Российской Федерации налоговая система далеко не так эффективна, как в зарубежных правовых порядках, ориентируясь на которые, зарубежная юридическая литература призывает минимизировать преимущества государства в делах о банкротстве. По похожим причинам отмена публичных приоритетов в делах о банкротстве была отвергнута в Южно-африканской республике.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 29.

<sup>28</sup> Morgan (Day) B. (Barbara) K., Should the Sovereign Be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy. National Conference of Bankruptcy Judges // American Bankruptcy Law Journal, vol. 74. 2000. 461 p. p. 44.

<sup>29</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 29.

Противостоит вышеперечисленным аргументам целое множество доводов о том, почему предоставление государству привилегий в делах о банкротстве не только недопустимым образом нарушает интересы частных субъектов, но и не идёт на пользу самому публичному субъекту. Из не отражённых выше доводов следует отметить следующие.

Во-первых, существует мнение, что государство не может иметь каких-либо привилегий в делах о банкротстве, так как оно само устанавливает механизм налогообложения, в связи с чем имеет достаточно возможностей распределить свои риски.<sup>30</sup> К этой же группе следует отнести и утверждения о том, что государство в конечном счёте может изменить ставки налогов так, что в них будет заложена вероятность потери части поступлений в силу банкротства налогоплательщиков.<sup>31</sup>

Во-вторых, указывается, что приоритет требований государства при банкротстве не мотивирует государственные органы надлежащим образом осуществлять свои полномочия на добанкротной стадии.<sup>32</sup>

Однако эти аргументы не являются бесспорными. Первый аргумент представляется особенно дискуссионным, так как последовательно ведёт не просто к уравниванию частных и публичных кредиторов, а к понижению приоритета требований последних. В то же время для такого вывода необходимо политико-правовое основание. Сторонники рассматриваемого аргумента считают, что таким основанием служит особая экономическая и правовая мощь государства, однако реализация этого подхода будет означать перекладывание бремени на добросовестных налогоплательщиков, которые испытают на себе действие

---

<sup>30</sup> Plumb W. T. Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade [Электронный ресурс] // The Yale law journal : <https://digitalcommons.law.yale.edu/> – Режим доступа : [https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm\\_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages) (дата обращения 12.05.2019). p. 244.

<sup>31</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 43.

<sup>32</sup> Там же, стр. 45.

повышенных ставок налогов лишь потому, что для государства это предпочтительнее, чем заниматься взысканием налогов с несостоятельного налогоплательщика. В связи с этим не заслуживает поддержки и позиция о государстве как о лице, которое имеет альтернативные способы защиты собственных интересов в виде управления налоговой политикой.

Второй аргумент ведёт к проблеме соотношения различных интересов в банкротстве. Нет оснований не согласиться с С. С. Извековым, выделяющим (вслед за Сенатом США) три противоборствующие в деле о несостоятельности группы интересов: публичный интерес, частный интерес, служебный интерес.<sup>33</sup> При относительной ясности существа первых двух следует разъяснить, что третий заключается в том, чтобы ресурсы на взыскание налоговой задолженности расходовались наиболее эффективно, в том числе не тратились в ситуации, когда взыскание невозможно или пренебрежимо маловероятно.

В последнее время проблематика служебного интереса стала настолько актуальной, что к ней обратился Конституционный Суд. В п. 4 Постановления N 14-П от 05.03.2019 сказано, что обязывание уполномоченный орган подавать заявление о признании должника банкротом вне зависимости от того, какой перспективы взыскания налоговой недоимки, вело бы к “бесперспективному расходованию значительных временных, трудовых и материальных ресурсов без реальной цели достичь экономических результатов, оправдывающих такие затраты”.<sup>34</sup> Суть позиции Конституционного Суда сводилась к тому, что служебный интерес должен реализовываться осмотрительно, а не автоматически в

---

<sup>33</sup> Там же, стр. 29.

<sup>34</sup> По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О реструктуризации кредитных организаций", пунктов 5 и 6 статьи 120 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" в связи с жалобами граждан, жалобой региональной общественной организации "Ассоциация защиты прав акционеров и вкладчиков" и жалобой ОАО «Воронежское конструкторское бюро антенно-фидерных устройств» : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 22 июля 2002 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2002 - № 6.

силу наличия у Федеральной налоговой службы полномочий по подаче заявлений о признании должника несостоятельным.

Следовательно, Конституционный Суд имплицитно согласился с тем, что уполномоченный орган должен, как и любой другой кредитор в делах о банкротстве, соизмерять размер своих требований с вероятностью их удовлетворения и сопутствующими издержками. При этом в Постановлении указано, что банкротство является “сложным инструментом”, очевидно, в сравнении со взысканием недоимки и пеней с состоятельного налогоплательщика. Значит, в настоящий момент взыскание недоимки до возбуждения дела о несостоятельности наиболее соответствует служебному интересу налоговых органов, а вопрос о том, нужна ли налоговому органу дополнительная мотивация в виде уравнивания с остальными кредиторами в деле о несостоятельности, остаётся открытым. При решении этого вопроса наиболее ярко сталкиваются служебный и частный интерес: для государственного аппарата предпочтительно удовлетворить свои требования до и вне рамок дела о несостоятельности, но как тогда быть с частными кредиторами, которые остаются ни с чем в результате активной добанкротной деятельности налогового органа? Иначе говоря, чем лучше налоговые органы взыскивают недоимку с налогоплательщиков, тем чаще иные кредиторы этих налогоплательщиков будут при инициировании процедуры банкротства оставаться без удовлетворения своих требований. Более того, если признать, что служебный интерес заслуживает к себе такого внимания и что налоговые органы должны принимать участие в делах о несостоятельности лишь в исключительных случаях, когда предшествующие попытки взыскать задолженность потерпели неудачу, то встанет вопрос о законодательном предоставлении налоговым органам ещё более широких полномочий в области взыскания недоимки и пеней, чем существуют сейчас. В связи с этим постановка публичных требований в одну очередь с требованиями частными как мера сверхстимуляции уполномоченного органа может ударить по частным кредиторам,



но может и не ударить, и зависит это главным образом от изменения налогового законодательства.

Итого, аргументы в поддержку уравнивания кредиторов частных и публичных в делах о банкротстве так же таят в себе вопросы и изъяны, как и аргументы обратного порядка. При согласии с любым из подходов требуют объяснения существующие в законе исключения: например, почему ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1., 129.1. Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве) от 26.10.2002 N 127-ФЗ (далее - Закон о банкротстве) регулируют только погашение задолженности по обязательным платежам, в то время как аналогичные положения отсутствуют как для непривилегированных частных кредиторов, так и для тех, чьи требования удовлетворяются в первую и вторую очередь.

Не менее дискуссионными, чем упомянутые выше теоретические аспекты процедуры банкротства, являются некоторые частные вопросы, тесно связанные с проблемами налогового права и усложнённые эволюцией соответствующих позиций высших судов.

Одним из таких не решённых на практике вопросов является проблема квалификации задолженности организации, в отношении которой возбуждено производство о несостоятельности (банкротстве) и которая выступала в роли налогового агента.

С момента введения в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в нём содержится п. 9 ст. 226, согласно которому уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. Следовательно, удержанные налоговым агентом денежные средства не принадлежат ему и поэтому не составляют часть конкурсной массы.

В связи с этим в п. 10 Постановления Пленума ВАС от 22.06.2006 N 25<sup>35</sup> было сказано, что требование налогового органа к организации-должнику о

---

<sup>35</sup> О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 22 июня 2006 № 25 // Вестник ВАС РФ. - 2006. - № 9.

перечислении удержанных сумм налога на доходы физических лиц имеет самостоятельную природу, не подпадает под определение “обязательных платежей” из ст. 2 Закона о банкротстве, а потому подлежит удовлетворению согласно НК РФ. Действительно, если те средства, которые потом перечисляются в бюджетную систему во исполнение обязанности налогового агента, не являются его имуществом, то и распределению между кредиторами соответствующие средства не подлежат.

Благодаря этой несогласованности налогового и гражданского законодательства получила новый виток дискуссия о самостоятельности обязанности налогового агента по удержанию и перечислению сумм налога. В частности, Ж. Г. Попкова указывает, что “...для налогового агента обязанность по перечислению удержанного налога не имеет принципиальных отличий от обязанности по уплате налога...”.<sup>36</sup>

Судя по всему, такой же логикой руководствовался Пленум ВАС, когда изменил свой подход, издав Постановление от 06.06.2014 N 37. Указанным постановлением в Постановление Пленума ВАС от от 23.07.2009 N 60 был введён п. 41.1., который утвердил новый противоположный подход к природе удержанных организацией-должником сумм. Так, удержанные, но не перечисленные налоговым агентом суммы, по новому мнению ВАС, должны относиться ко второй очереди текущих или реестровых платежей в зависимости от момента, когда произведено удержание.

Следовательно, Высший Арбитражный Суд пошёл по более утилитарному пути, который был указан необходимостью взыскания с организаций-должников задолженности по перечислению налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) без нарушения интересов других кредиторов (ведь параллельная процедура взыскания, проводимая лишь в соответствии с НК РФ, такие интересы не учитывала). При этом опущены вопросы принадлежности денежных средств,

---

<sup>36</sup> Попкова Ж.Г. Налоговые агенты и банкротство - проблемы конкуренции норм // Вестник арбитражной практики. 2016. № 5. С. 19-24. стр. 24.

которые удерживаются организацией, но не перечисляются ей в бюджет, хотя именно на этом основан противоположный подход. Иначе говоря, Высший Арбитражный Суд изменил свою точку зрения, не приведя при этом никакой мотивировки, и теперь его позиция воспроизведена в п. 8 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016).<sup>37</sup>

Кроме того, нельзя сказать, что основанная на старой позиции Пленума ВАС практика к 2014 году коллапсировала, показала свою несостоятельность. Например, Арбитражный суд Архангельской области самостоятельно обобщил свою практику за январь 2014 года и указал, что следует руководствоваться практикой, предшествовавшей Постановлению Пленума ВАС от 06.06.2014 N 37 и не относящей требования к организации-должнику как налоговому агенту к текущим платежам.<sup>38</sup>

После изменения позиции Пленума ВАС вопрос о том, как быть с запретом исполнять обязанность налогового агента за свой счёт и включением соответствующих требований в реестр требований кредиторов (а значит - и самих денежных средств в массу имущества должника), судами обходился. Например, Арбитражный суд г. Москвы в решении от 27.04.2018 по делу №А40-252291/17-186-331Б оперирует категорией *“нахождение денежных средств, соответствующих размеру налога, в имущественной власти работодателя”*.<sup>39</sup> Используя такую формулировку, суд одновременно пытается оправдать позиции Пленума ВАС и примирить её с п. 9 ст. 226 НК РФ, однако очевидно, что столь

---

<sup>37</sup> Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – Режим доступа : <http://www.vsrfl.ru/>.

<sup>38</sup> Обзор судебной практики по отдельным вопросам, касающимся применения законодательства о банкротстве от 31.01.2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [http://arhangelsk.arbitr.ru/files/material\\_588/Obzor\\_sudebnoy\\_praktiki\\_bankrotstvo\\_yanvar\\_2014.pdf](http://arhangelsk.arbitr.ru/files/material_588/Obzor_sudebnoy_praktiki_bankrotstvo_yanvar_2014.pdf). п. 4.

<sup>39</sup> Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.04.2018 по делу №А40-252291/17-186-331Б [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

расплывчатые формулировки, не указывающие ни на одно из известных оснований принадлежности имущества субъекту, не являются удовлетворительными.

Таким образом, вопрос о том, как следует удовлетворять требования налоговых органов о перечислении удержанного НДФЛ организациями-должниками, остаётся открытым, так как все существующие подходы или входят в противоречие с запретом уплачивать НДФЛ за счёт средств работодателя, или позволяют удовлетворять требования уполномоченного органа без учёта интересов других кредиторов.

Внутри проблемы квалификации требований к организации как к налоговому агенту можно выделить дополнительную проблему применения того же правового режима, что и к “телу” не перечисленной суммы, к пеням и штрафам, начисленным в результате неперечисления удержанной суммы в бюджет.

В налоговом праве господствует точка зрения, изложенная в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 N 20-П,<sup>40</sup> где указано на то, что пеня не выходит за рамки налогового обязательства как такового, и обязанность по её уплате неразрывно связана с обязанностью по уплате суммы налога. Из этого неизбежно следует вывод о том, что требование об уплате пеней так же, как и требование о перечислении удержанных сумм налога, должно рассматриваться вне рамок дела о банкротстве.<sup>41</sup>

С другой стороны, позиция Конституционного Суда была сформулирована применительно к общей норме, ранее содержащейся в Законе Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" и регулировавшей не взыскание пеней не только с налогового агента, но и налогоплательщика. Следовательно, требует разрешения вопрос о том, применима

---

<sup>40</sup> По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" : постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 1996. - № 5.

<sup>41</sup> Спиридонова Н. С. Долги несостоятельного налогового агента не всегда взыскивают в рамках процедуры банкротства / Н. С. Спиридонова // Арбитражная практика. 2011. N 9. С. 92 - 95. стр. 94.

ли рассматриваемая позиция Конституционного Суда к обязанностям налогового агента.

Даже если считать, что пеня является сугубо компенсаторным, а не карательным инструментом, её начисление зависит только от действий налогового агента а не налогоплательщика, производится только за счёт первого (п. 7 ст. 75 НК РФ).<sup>42</sup> На этом основании можно сделать ровно противоположный вывод: пеня, начисляемая на сумму задолженности налогового агента по перечислению НДФЛ в бюджет, вопреки общему правилу, установленному Конституционным Судом, за рамки налогового обязательства выходит и не подчиняется правовому режиму недоимки по налогу, должна взыскиваться в рамках дела о банкротстве.<sup>43</sup>

Усугублялась острота научной дискуссии тем, что на уровне позиции пленумов высших судов проблема об очередности взыскания пеней за нарушение обязанности по перечислению НДФЛ не решалась. На данный момент действует и принимается практикой позиция, изложенная в п. 9 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016).<sup>44</sup> Эта позиция безусловно признаёт вторую точку зрения, указывает на необходимость включения требований об уплате пеней по налогу на доходы физических лиц в третью очередь реестра требований кредиторов организации-работодателя. Суды в настоящий момент следует ей и не уделяют внимание позиции Конституционного Суда.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.11.2013 № 5438/13 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>43</sup> Корзова Н.А. Требования налогового органа в деле о банкротстве: в каких случаях они не подлежат удовлетворению // Арбитражная практика. 2013. № 5. С. 82 - 87. стр. 84.

<sup>44</sup> Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – Режим доступа : <http://www.vsrfr.ru/>.

<sup>45</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2016 по делу № А27-22675/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.08.2018 по делу № А40-116940/17 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В то же время очевидно, что судебная практика, особенно в сфере несостоятельности, подвержена влиянию разъяснений высших судебных инстанций, что не даёт ей возможности оценить взвешенность указанных разъяснений. Судя по найденным судебным актам, арбитражные суды мало внимания уделяют тезису об общности правового режима налога и пени. Об этом говорит хотя бы то, что п. 9 вышеуказанного Обзора применяется в том числе в делах, где спорным является включение в реестр требований кредиторов требований об уплате страховых взносов, чья природа кардинально отличается от природы удержанного НДФЛ.<sup>46</sup>

Иными словами, Верховный Суд в упомянутом Обзоре практики скупой аргументировал необходимость взыскания пеней, начисляемых за просрочку перечисления в бюджет удержанных сумм НДФЛ, в порядке, предусмотренном Законом о банкротстве, и данная позиция осталась без критического осмысления нижестоящих судов. Более того, последние со временем стали пренебрегать даже тем скупым ходом рассуждений, который отражён в п. 9 Обзора и в котором прямо указано, что сама проблема возникает в силу существования общей максимы о единстве судьбы налога и начисленной пени (абз. 4 п. 9). Следовательно, необходимо дать критическое осмысление позиции Верховного Суда, очертить границы действия Постановления Конституционного Суда от 17.12.1996 N 20-П и сделать вывод о правильности складывающейся практики.

Следующим дискуссионным вопросом является конституционность существующего регулирования в той части, в которой оно не устанавливает соотношение привлечения руководителя должника к субсидиарной ответственности, исполнения налоговой обязанности организацией-должником и удовлетворения гражданского иска в уголовном процессе. В первую очередь затруднения возникают в связи с тем, что налогоплательщиком является сам

---

<sup>46</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2017 по делу №А56-85403/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2018 по делу № А41-3690/16 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

должник, то есть юридическое лицо, в то время как привлекается к субсидиарной ответственности или выступает в качестве гражданского ответчика в уголовном процессе физическое лицо - руководитель должника.

До вступления в силу Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ п. 1 ст. 45 НК РФ содержал императивное требование о личном исполнении налоговой обязанности. Это требование воспринималось как гарантия соблюдения баланса частных и публичных интересов, о чём Конституционный Суд Российской Федерации говорил в Определении Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 N 41-О.<sup>47</sup> В частности, было указано, что строго личное исполнение налоговой обязанности помогает публичному субъекту эффективнее осуществлять налоговый контроль, а частному субъекту не позволяет злоупотреблять.

После вступления в силу Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ п. 1 ст. 45 НК РФ кардинально поменялся, было допущено исполнение налоговой обязанности третьим лицом. Такого рода реформу можно считать признанием того, что публичный субъект обладает достаточными ресурсами для осуществления налогового контроля, чтобы не допустить злоупотреблений со стороны налогоплательщика в условиях нового регулирования.

Следовательно, требование п. 1 ст. 45 НК РФ о личном исполнении налоговой обязанности исторически воспринималось как защита скорее публичного субъекта от частного, чем наоборот. В связи с новой редакцией п. 1 ст. 45 НК РФ изначально ставились вопросы о возможности представительства в налоговых правоотношениях, техническом порядке уплаты налога третьим лицом, однако практически не была рассмотрена проведённая реформа в плане соотношения с законодательством о несостоятельности.

---

<sup>47</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 22.01.2004 №41-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В таких условиях необходимо провести аналогию с регулированием другого случая исполнения обязанности по уплате суммы, экономически замещающей недоимку по налогу, но с правовой точки зрения таковой не являющейся - уплатой сумм в счёт возмещения ущерба, причинённого преступлениями, предусмотренными ст.ст. 198-199.2. Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ).

Во-первых, сам Федеральный закон N 401-ФЗ уделил этому случаю внимание, а именно ввёл пп. 7 п. 1 ст. 45 НК РФ, регламентирующий момент исполнения налоговой обязанности в соответствующей ситуации.

Во-вторых, ещё до принятия указанного Федерального закона Верховный Суд рассмотрел дело, в котором фигурировал вопрос о возможности привлечении в качестве ответчика по гражданскому иску о возмещении вреда, причинённого Российской Федерации путём уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость.<sup>48</sup> Хотя фокус внимания суда находился на поиске соотношения нереабилитирующих оснований для прекращения уголовного преследования и возможностью удовлетворения гражданского иска, всё же было сказано, что *“для правильного разрешения спора суду в настоящем случае надлежало установить, исполнена ли обязанность по уплате налога на добавленную стоимость юридическим лицом”*. Верховный Суд не стал детально анализировать последствия уплаты налога юридическим лицом для заявленных в гражданском процессе требований к его руководителю о возмещении убытков в размере недоимки по налогу, однако намекнул, что такая уплата является юридически значимым обстоятельством для разрешения спора.

В другом, более раннем деле, Верховный Суд указал на практически свободную конкуренцию деликтного иска, предъявляемого налоговым органом к руководителю организации, и иных способов взыскания суммы возмещения

---

<sup>48</sup> Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2016 N 58-КГПР16-22 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



ущерба.<sup>49</sup> При этом проигнорировано было то, что налог на добавленную стоимость взимается с организации, а платить соответствующую сумму ущерба должен будет гражданин.

Ещё одним спорным вопросом, касающимся обхода закона в части пропорциональности удовлетворения требований кредиторов, является вопрос о взаимодействии п. 2 ст. 45 НК РФ и положений Закона о банкротстве. Например, в одном из дел суд пришёл к выводу о том, что взыскивать недоимку с зависимых от организации, в отношении которой возбуждено дело о несостоятельности, лиц задолженность этой последней организации допустимо, даже если соответствующее требование в полном объёме включено в реестр требований кредиторов.<sup>50</sup>

Через призму этой проблемы можно посмотреть и на упоминавшееся выше Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2016 N 58-КГПР16-22. Частично претензии к изложенному в нём подходу были вызваны полным размытием отраслевых границ между гражданским и налоговым правом, что представляет для настоящего исследования меньший интерес.<sup>51</sup> Другой вектор критики лежал в процессуальной плоскости и заключался в том, что налоговый орган фактически избегал как процедур взыскания суммы недоимки, установленных в НК РФ, так и участия в деле о несостоятельности самой организации<sup>52</sup>. В такой ситуации имеет место обход закона налоговым органом, который может, используя обычный деликтный иск, получить преимущество перед кредиторами юридического лица, которое на самом деле и является налогоплательщиком. При этом игнорируется

---

<sup>49</sup> Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 N 81-КГ14-19 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>50</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.02.2016 N Ф09-11058/15 по делу N А60-11984/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>51</sup> Овсянников С. В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика. Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 27.01.2015 N 81-КГ14-19 [Электронный ресурс] // Аналитический портал «Отрасли Права» : <http://отрасли-права.рф>. – URL : <http://xn---7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/14518> (дата обращения 12.05.2019).

<sup>52</sup> Там же.

механизм привлечения руководителя юридического лица к субсидиарной ответственности согласно Закону о банкротстве.

Иначе говоря, проблема двойной (тройной) уплаты экономической суммы налога в бюджет крайне тесно подходит к проблеме конкуренции процессуальных форм. Даже если вопросы к действующему регулированию находят свои ответы в материальной плоскости (например, находятся инструменты, не позволяющие публичному субъекту обогащаться в двойном или тройном размере), всё равно остаётся вопрос выбора надлежащей процессуальной формы для единственного взыскания.

К этой проблеме обратился Конституционный Суд, выпустивший Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П.<sup>53</sup> То, что проблема двойной или даже тройной уплаты суммы налога дошла до Конституционного Суда, являлось логичным следствием противоречивой судебной практики.

В последнем абзаце п. 3.4. указанного постановления делается вывод о том, что недопустимо двойное взыскание недоимки в бюджет, один раз - с юридического лица, второй раз - с физического лица как осуждённого по делам о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198-199.2. УК РФ. Таким образом, на основании конституционных положений о необходимости соблюдения частных и публичных интересов, свободы экономической деятельности и неприкосновенности частной собственности разрешается материальная сторона проблемы.

К процессуальной стороне Конституционный Суд обращается в абз. 3 п. 3.5., где указывает, что сначала должны использоваться механизмы взыскания,

---

<sup>53</sup> По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 08 декабря 2017 № 39-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2018 - № 2.

предусмотренные налоговым и гражданским законодательством, а уже потом - предусмотренные в качестве защиты от уголовно-противоправных действий лица.

При этом в позиции Конституционного Суда существует достаточно существенный пробел, ибо не устанавливается очерёдность применения механизмов взыскания, предусмотренных налоговым и гражданским (судя по всему, именно к этой категории следует отнести и Закон о банкротстве) законодательством. В то же время применение первого механизма может повлечь ущемление прав иных кредиторов, кроме публичного субъекта, а применение второго - нивелирование гарантий, которые установлены для лица налоговым законодательством (например, в п. 3 ст. 46 НК РФ). В связи с тем, что ни одна из указанных ценностей не выглядит заведомо уступающей другой в важности, выбор одной из процедур отнюдь не очевиден, и в литературе не предлагается универсального ответа на вопрос о приоритете одной процедуры над другой, по крайней мере в части текущих платежей.

Следует признать, что в последнем упомянутом постановлении Конституционный Суд отчасти разрешил одну из поставленных выше проблем, в полной мере применив к лицу, с которого взыскиваются убытки публичного субъекта, положения гл. 59 ГК РФ, в том числе п. 3 ст. 1083, предусматривающего необходимость учёта имущественного положения привлекаемого к ответственности лица при определении размера возмещения.

Однако, во-первых, текущая позиция Конституционного Суда не может являться препятствием для научного исследования, особенно когда речь идёт о поиске хрупкого баланса между частными и публичными интересами; во-вторых, на остальные дискуссионные вопросы ответы не даны.

## Глава 1. Принцип равенства кредиторов в российском праве

Российское законодательство не содержит прямого указания на общий принцип равенства кредиторов. Закон о банкротстве не указывает на этот принцип и содержит лишь отдельные положения, которые могут свидетельствовать о его существовании (например, п. 1 ст. 189.75., п. 14 ст. 189.89.). Характерно, что эти нормы находятся в главе Закона о банкротстве, регулирующей банкротство кредитных организаций, то есть лишь один из частных случаев банкротства. Аналогичным образом этот принцип не был закреплён в ранее действовавшем Федеральном законе от 08.01.1998 N 6-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", зато в Федеральном законе от 25.02.1999 N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" имелись положения, практически идентичные п. 1 ст. 189.75., п. 14 ст. 189.89. действующего Закона о банкротстве.

Однако такое умолчание законодателя не мешало судебной практике и доктрине утверждать, что принцип равенства кредиторов существует.

Первым упомянул о равенстве кредиторов Конституционный Суд в Постановлении N 4-П от 12.03.2001, где указал, что установление особого режима предъявления требований к должнику направлено в том числе на предоставление кредиторам равных правовых возможностей при реализации экономических интересов, когда имущества должника недостаточно для справедливого его распределения между кредиторами.<sup>54</sup> Впоследствии на эту позицию Конституционный Суд неоднократно ссылался. Упоминание направленности регулирования на обеспечение равенства правовых возможностей кредиторов может быть найдено в актах Конституционного Суда, которые касаются самых

---

<sup>54</sup> По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", касающихся возможности обжалования определений, выносимых Арбитражным судом по делам о банкротстве, иных его положений, статьи 49 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций", а также статей 106, 160, 179 и 191 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами граждан и юридических лиц : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 12 марта 2001 № 4-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2001 - № 5.

разных аспектов банкротства: специальных оснований оспаривания сделок, предусмотренных Законом о банкротстве;<sup>55</sup> правовых гарантий, предоставляемых привилегированным кредиторам;<sup>56</sup> обязательности мирового соглашения;<sup>57</sup> формирования конкурсной массы.<sup>58</sup> Однако практически отсутствуют акты, где принцип равенства кредиторов как таковой был положен в основу выводов Конституционного Суда и не сочетался с иными руководящими началами для распределения имущества должника, например, с пропорциональностью удовлетворения требований кредиторов. Ни в одном из актов Конституционного Суда, кроме того, не указывается на принципиальное значение равенства правовых возможностей кредиторов. Наконец, Конституционный Суд противопоставил равные правовые возможности кредиторов справедливому удовлетворению их требований, коль скоро равные правовые возможности предоставляются тогда,

---

<sup>55</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Уралбиювет" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 61.3 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 24.09.2013 №1481-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»;

<sup>56</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки М.Г. Ершовой положением пункта 5 статьи 114 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 08.06.2004 №254-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»;

<sup>57</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Калле Наллос Трейдинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 120 и пунктом 3 статьи 122 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 01.10.2002 №228-О;

<sup>58</sup> По запросу Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации о проверке конституционности части 3 статьи 13 Федерального закона "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и пункта 1 статьи 131 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 14.01.2014 №2-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

когда справедливое распределение имущества должника между ними уже невозможно.

Следовательно, Конституционный Суд в целом приветствовал идею о предоставлении кредиторам в деле о несостоятельности равных правовых возможностей для удовлетворения своих экономических интересов. В связи с этим можно выделить следующие существенные черты понимания Конституционным Судом принципа равенства кредиторов:

1. Принцип подразумевает предоставление равных правовых возможностей на всех стадиях процедуры банкротства. Об этом свидетельствует широкий круг проблем законодательства о несостоятельности, при анализе которых Конституционный Суд упоминал о равенстве правовых возможностей кредиторов.

2. Принцип является материальным и процессуальным одновременно. В качестве примера процессуального проявления можно провести тот факт, что кредитору запрещено предъявлять требования к должнику вне рамок дела о банкротстве. Материальная составляющая принципа, во-первых, заложена в цели его признания - пропорциональном удовлетворении требований кредиторов, то есть в конечном экономическом, материальном результате процедуры банкротства для конкретного кредитора; во-вторых, для примера можно избрать уже упомянутый выше вопрос о формировании конкурсной массы в делах о банкротстве застройщика, связанного обязательствами из договора долевого участия в строительстве, который является сугубо материально-правовым, основанным на определении принадлежности прав на имущество.

3. Принцип не является гарантом фактического удовлетворения требований кредиторов даже в части. Речь идёт именно о “предоставлении равных возможностей”, а не о равноценном удовлетворении экономических интересов.

4. Принцип не обозначен как главный или всеобъемлющий для процедуры несостоятельности. Очевидно, что Конституционный Суд, умолчав о возможных исключениях из предоставления равных правовых возможностей, не

запретил законодателю делать такие исключения (в противном случае он наверняка бы обратил на них внимание, ибо отечественный правопорядок знает множество примеров неравенства кредиторов).

5. Принцип есть частичный заменитель справедливого удовлетворения требований кредиторов на случай, когда такое удовлетворение невозможно.<sup>59</sup> Из этого можно сделать вывод о том, что справедливость в глазах Конституционного Суда не всегда означает равенство возможностей и что при наличии возможности достижения справедливости приоритет должен отдаваться именно ей, а не равенству.

Несмотря на такое количество следствий из позиции Конституционного Суда её нельзя назвать полной, ибо она свелась к лаконичному замечанию, применяемому к разным ситуациям с 2001 года по настоящее время, и не разрешила многих вопросов, в частности, касающихся происхождения принципа равенства. Кроме того, практика Конституционного Суда по данному вопросу не лишена противоречий. Например, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 22.07.2002 N 14-П при описании допустимости принуждения большинством кредиторов меньшинства (п. 4 мотивировочной части) не было указано на принцип равенства кредиторов в делах о банкротстве.<sup>60</sup> Напротив, выводы Конституционного Суда основывались на принципе равенства участников гражданско-правовых отношений и конституционном принципе равноправия. При буквальном толковании такого вывода можно заключить, что первый упомянутый принцип вообще лишён собственного содержания, поглощается более общими

---

<sup>59</sup> абз. 5 п. 4 мотивировочной части Постановления N 4-П от 12.03.2001.

<sup>60</sup> По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О реструктуризации кредитных организаций", пунктов 5 и 6 статьи 120 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" в связи с жалобами граждан, жалобой региональной общественной организации "Ассоциация защиты прав акционеров и вкладчиков" и жалобой ОАО «Воронежское конструкторское бюро антенно-фидерных устройств» : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 22 июля 2002 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2002 - № 6.

принципами отраслевого или конституционного уровня; или что он не применим к конкретным правоотношениям, возникающим при голосовании объединения кредиторов, то есть сформулированная в других актах позиция о его общем для процедуры банкротства характере должна быть скорректирована.

Что касается арбитражных судов, то в силу связанности обстоятельствами конкретного дела они не имели возможности для развёрнутого теоретического анализа принципа равенства, однако в их практике обозначен ряд заслуживающих внимания подходов.

На уровне постановлений Пленума Высшего Арбитражного Суда упоминание о равных правовых возможностях кредиторов при проведении процедуры банкротства не встречается ни разу. Даже при отсылке к проанализированному выше Постановлению Конституционного Суда от 12.03.2001 N 4-П о равенстве не упоминается; речь идёт лишь о *“создании условий для справедливого обеспечения экономических и юридических интересов всех кредиторов, включая лиц, в отношении которых необходимо введение дополнительных гарантий социальной защиты”* (п. 1 Постановления Пленума ВАС от 25.01.2013 N 11).<sup>61</sup> Таким образом, в отличие от Конституционного Суда, выделявшего в Постановлении N 4-П идею о равенстве правовых возможностей кредиторов, Высший Арбитражный Суд видит в указанном постановлении в первую очередь идею о справедливости распределения конкурсной массы.

Президиум ВАС также обращался к принципу равенства кредиторов считанное количество раз. Итогом этих обращений можно назвать позицию, выраженную в Постановлении № 2070/10 от 29.06.2010.<sup>62</sup> В этом постановлении указывалось на *“принцип единой правовой защиты интересов кредиторов,*

---

<sup>61</sup> Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 25 января 2013 № 11 // Вестник ВАС РФ. - 2013. - № 3.

<sup>62</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 N 2070/10 по делу N А58-7656/09 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



*исключающий удовлетворение требований одних кредиторов в ущерб другим*». Более подробного описания принципа Президиум ВАС в своей практике так и не дал, остановившись на том, что принцип равной правовой защиты интересов кредиторов является одним из основополагающих принципов российского права.<sup>63</sup> Как представляется, изменение определения “единой” на определение “равной” не представляет собой знак какой-либо содержательной перемены позиции Президиума ВАС, в связи с чем указанные позиции являются тождественными.

Таким образом, можно заключить, что Высший Арбитражный Суд ограничился констатацией наиболее очевидной части содержания принципа равенства кредиторов. При разрешении конкретных споров такое понимание могло оказаться достаточным, но в то же время оставалось пространство для толкования принципа нижестоящими арбитражными судами с целью рассмотрения наиболее дискуссионных его аспектов.

Большинство судебных актов нижестоящих арбитражных судов, в которых затрагивается принцип равенства кредиторов, соглашается с тем, что он является базовым принципом российского права. Во-первых, соответствующие выводы можно найти в делах, касающихся признания решений третейских судов в делах о банкротстве, так как именно в постановлениях по таким делам были высказаны вышеупомянутые позиции Президиума ВАС. Иными словами, указание на принцип равенства кредиторов в таких случаях является цитированием точки зрения высшей инстанции. В качестве примера подобной практики можно привести Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2019 N 07АП-7859/2018(3) по делу N А03-5721/2017,<sup>64</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.10.2017 N Ф09-8490/16 по делу N А50-

---

<sup>63</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2013 N 12751/12 по делу N А13-18088/2011 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>64</sup> Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2019 N 07АП-7859/2018(3) по делу N А03-5721/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5545/2015,<sup>65</sup> Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 06.08.2018 N 05АП-1614/2018, 05АП-1621/2018 по делу N А51-10203/2016.<sup>66</sup>

Во-вторых, встречаются указания на фундаментальность принципа равной правовой защиты кредиторов в других категориях дел. Например, в Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 23.11.2018 по делу N А33-4262/2017 спор касался оспаривания сделки на основании ст. 61.3. Закона о банкротстве; упоминание о равенстве кредиторов было сделано для демонстрации противоправного характера совершения сделок, в результате которых одним кредиторам оказывается предпочтение перед другими.<sup>67</sup> В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 29.11.2018 N Ф06-32513/2018 по делу N А65-18725/2017 суд упомянул о фундаментальном принципе равенства кредиторов, решая вопрос о включении требования в реестр требований кредиторов и толкуя его как не позволяющий по-разному определять судьбу требований, в отношении включения которых в реестр имеется единое препятствие.<sup>68</sup>

С учётом того, что фундаментальный характер принципа равенства кредиторов утверждается и в делах, аналогичных тем, где такое утверждение ранее сделано Президиумом ВАС, и в иных делах, и ни в одном деле не отрицается, стоит сделать общий вывод о признании системой арбитражных судов основополагающей роли принципа равенства кредиторов.

---

<sup>65</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.10.2017 N Ф09-8490/16 по делу N А50-5545/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>66</sup> Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 06.08.2018 N 05АП-1614/2018, 05АП-1621/2018 по делу N А51-10203/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>67</sup> Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 23.11.2018 по делу N А33-4262/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>68</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.11.2018 N Ф06-32513/2018 по делу N А65-18725/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Далее следует обратиться к вопросу о месте и происхождении принципа равенства кредиторов в банкротстве. И в российской, и в зарубежной литературе существуют две основные точки зрения на этот счёт. Согласно первой из них принцип равенства кредиторов есть частное проявление принципа равенства субъектов гражданских правоотношений. Вторая же точка зрения настаивает на его самостоятельном характере и наличии собственной сферы действия, но похожем содержании. Возможно вывести и третью точку зрения, согласно которой принцип равенства кредиторов и принцип равенства участников гражданских правоотношений отличаются друг от друга как по сфере действия, так и содержательно.

Наиболее часто в актах арбитражных судов можно увидеть воплощение первой точки зрения. Например, в Постановлении Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2019 N 08АП-1964/2019, 08АП-08АП-1964/2019 по делу N А46-11148/2017 после указания на принцип равенства суд ссылается сразу на п. 1 ст. 1 ГК РФ и на п. 4 ст. 134 Закона о банкротстве.<sup>69</sup> Также как поддерживающие первую точку зрения стоит расценивать судебные акты, где принцип равенства кредиторов отдельно не упоминается, но в ситуации, когда нет видимых препятствий для его применения, применяется общий принцип равенства субъектов гражданско-правовых отношений. Так, вслед за Конституционным Судом арбитражные суды склонны применять именно ГК РФ при разрешении споров, связанных с принятием решений объединением кредиторов (в частности, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.02.2018 N Ф10-146/2018 по делу N А48-3624/2016).<sup>70</sup> В Постановлении Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2014 N 08АП-4162/2014 по делу N А46-8545/2009

---

<sup>69</sup> Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2019 N 08АП-1964/2019, 08АП-08АП-1964/2019 по делу N А46-11148/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>70</sup> Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.02.2018 N Ф10-146/2018 по делу N А48-3624/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ссылка на п. 1 ст. 1 ГК РФ использована для обоснования невозможности “одновременного удовлетворения требований одних кредиторов к банкроту и отказ в защите аналогичных требований других кредиторов”.<sup>71</sup> В Определении Арбитражного суда Алтайского края от 19.04.2013 по делу А03-20759/2012 было признано не соответствующим п. 1 ст. 1 ГК РФ заключение в целях оказания предпочтения кредитору третейского соглашения.<sup>72</sup> В последнем случае, коль скоро злоупотребление обращением в третейские суды было предметом рассмотрения Президиума ВАС РФ и, по его выводам, противоречило принципу равенства кредиторов, было возможно применить именно последний, однако арбитражный суд решил поступить иначе.

В связи с первой точкой зрения отдельно следует отметить Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2019 N 15АП-2388/2019 по делу N А53-16201/2018,<sup>73</sup> где *принцип* равенства участников гражданских правоотношений противопоставляется *законодательству* о банкротстве с его институтом оспаривания сделок должника по специальным основаниям. Такая формулировка, подчёркивающая принципиальный характер положений ГК РФ и отрицающая таковой в отношении положений законодательства о несостоятельности, наглядно демонстрирует возможность не просто выявления связи между принципом равенства кредиторов и принципом равенства участников гражданских правоотношений, но и полное поглощение первого вторым.

Вторая точка зрения также встречается в практике, и к ней, как представляется, следует отнести оба упомянутых выше постановления Президиума ВАС. Действительно, отсутствие указания на принцип равенства субъектов

---

<sup>71</sup> Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2014 N 08АП-4162/2014 по делу N А46-8545/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>72</sup> Определение Арбитражного суда Алтайского края от 19.04.2013 по делу А03-20759/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>73</sup> Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2019 N 15АП-2388/2019 по делу N А53-16201/2018 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

гражданских правоотношений при наличии указания на принцип равенства кредиторов может быть воспринято как утверждающее самодостаточность второго. Иными словами, если бы Президиум ВАС считал, что принцип равенства кредиторов недостаточно сформирован и нуждается в дополнительном обосновании, он мог бы по крайней мере сделать ссылку на положения ГК РФ, но не сделал этого. В то же время в практике Президиума ВАС применение принципа равенства кредиторов походит на то, как применяется принцип равенства субъектов гражданских правоотношений: один кредитор не может пользоваться необоснованным преимуществом перед другими, он также не может своей волей определять судьбу требований других кредиторов и проч.

В соответствии с этой позицией вынесены Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2019 N 17АП-18909/2017-АК по делу N А60-27497/2017, где указано на соблюдение равенства требований кредиторов как на назначение ликвидационной процедуры конкурсного производства и не приведено ссылок на ГК РФ;<sup>74</sup> Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2013 по делу N А13-6508/2012, согласно которому законодательство о банкротстве обеспечивает равенство кредиторов и поэтому пользуется приоритетом *“над общими правилами гражданского судопроизводства”*; Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2019 N 10АП-22249/2018 по делу N А41-66051/15, где принцип равенства кредиторов признан оправдывающим приоритет законодательства о банкротстве перед положениями уголовно-процессуального законодательства об аресте имущества.<sup>75</sup>

Ответвлением от второй точки зрения можно назвать иногда встречающийся подход, согласно которому принцип равенства субъектов гражданских

---

<sup>74</sup> Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2019 N 17АП-18909/2017-АК по делу N А60-27497/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>75</sup> Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2019 N 10АП-22249/2018 по делу N А41-66051/15 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

правоотношений и принцип равенства кредиторов сосуществуют и содействуют. Так, в уже упоминавшемся выше Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 29.11.2018 N Ф06-32513/2018 по делу N А65-18725/2017 указано, что разное отношение к по существу одинаковым требованиям нарушает как принцип равной правовой защиты интересов всех кредиторов, правовой определенности, так и равенства прав всех участников гражданских правоотношений (п. 1 ст. 1 ГК РФ).

Содержание принципа должно оцениваться по его регулирующему воздействию на правоотношения; соответственно, если у двух принципов в своих сферах действия это воздействие сходно, то содержание принципов сходно тоже. Вторая точка зрения основана на том, что принцип равенства кредиторов самостоятелен, но в нём, как и в принципе равенства участников гражданских правоотношений, выражено уравнительное начало: все субъекты сферы деятельности принципа оказываются по общему правилу равны.

В противовес этому существует третья точка зрения. Она основана столько на различном понимании не систематики принципов российского права, а содержания принципа равенства кредиторов. В частности, согласно третьей точке зрения, принцип равенства кредиторов может быть связан лишь с одной категорией требований. В таком случае речь идёт не об уравнивании кредиторов, а об их дифференциации, сопровождающейся наделением каждой категории определённым набором правовых возможностей, и лишь внутри каждой категории такие возможности могут быть равны. В таком случае речь идёт о специальном понимании “равенства” в целях законодательства о банкротстве, где существует множество подвидов равенства, соответствующих каждой категории кредиторов.

Например, в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2017 N 09АП-32637/2017 по делу N А40-52466/2016 указано на принцип равенства кредиторов одной очереди как на основание института оспаривания

делок, повлекших преимущественное удовлетворение.<sup>76</sup> В постановлении Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2016 N 08АП-7533/2016 по делу N А46-12713/2015 также говорится о принципе равенства прав кредиторов одной очереди,<sup>77</sup> в Постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2014 по делу N А03-9654/2012 - о *“принципе равного пропорционального удовлетворения требований кредиторов одной очереди”*.<sup>78</sup>

Как видно, отличительной чертой третьей точки зрения является ограничение равенства по кругу лиц. Если применительно п. 1 ст. 1 ГК РФ, несмотря на наличие исключений, распространяется на всех участников гражданских правоотношений так, что их правовые возможности едины, то согласно третьей точке зрения принцип равенства кредиторов по-разному применяется к каждой категории кредиторов, то есть лишён универсальной формулировки.

Очевидно, что первая и вторая точки зрения не настаивают на том, что все кредиторы в деле о несостоятельности равны, а их соединение монолитно. Отличие от третьей точки зрения состоит в том, что иначе понимается природа устанавливаемых различий между кредиторами. Для апологетов третьей точки зрения такие различия нейтральны по отношению к принципу равенства, не противоречат ему - напротив, эти различия в виде определённых прав и обязанностей составляют то равенство, которое имеет место внутри конкретной категории кредиторов. Сторонники первых двух точек зрения склонны видеть в различиях исключения из общего правила, из чего следуют невозможность их расширительного толкования и отказ в реализации различий в случае правовой неопределённости.

---

<sup>76</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2017 N 09АП-32637/2017 по делу N А40-52466/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>77</sup> Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2016 N 08АП-7533/2016 по делу N А46-12713/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>78</sup> Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2014 по делу N А03-9654/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Завершая анализ содержания принципа равенства кредиторов в арбитражной практике, следует сказать о некоторых вопросах, которые поднимались в ней несколько вскользь, так что говорить о формировании полноценных ветвей практики затруднительно. В частности, подтверждён материально-процессуальный характер принципа равенства кредиторов (Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2018 N 07АП-3748/2018(3) по делу N А27-14314/2017), так что принцип проявляется при установлении для кредиторов одинакового стандарта доказывания;<sup>79</sup> указывается на то, что принцип может защищать не только частного субъекта от публичного, но и наоборот (Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2019 N 08АП-1964/2019, 08АП-08АП-1964/2019 по делу N А46-11148/2017); постановлено, что ограничение принципа возможно только на основании закона и не может быть имплицитным (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.02.2018 N Ф06-26509/2017 по делу N А12-4026/2017);<sup>80</sup> заключено, что механически применять разъяснения высших судов к частно-правовым требованиям, хотя даны они были применительно к публично-правовым требованиям, недопустимо несмотря на принцип равенства кредиторов (Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2013 N 17АП-481/2013-ГК по делу N А50-6752/2012).<sup>81</sup>

Итого, арбитражная практика выработала следующие черты принципа равенства кредиторов:

1. Принцип является фундаментальным по значимости для российского права, служит целям процедуры несостоятельности;

---

<sup>79</sup> Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2018 N 07АП-3748/2018(3) по делу N А27-14314/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>80</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.02.2018 N Ф06-26509/2017 по делу N А12-4026/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>81</sup> Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2013 N 17АП-481/2013-ГК по делу N А50-6752/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



2. Принцип существует только в законодательстве о банкротстве (на практике не рассматривается равенство кредиторов на предбанкротной стадии);

3. Принцип имеет материальное и процессуальное значение;

4. Принцип (вне зависимости от принятого взгляда на его происхождение) объясняет некоторые правовые институты, которые существуют в законодательстве о банкротстве, такие как оспаривание сделок как совершённых с предпочтением, особый режим предъявления требований к должнику, а также оправдывает неприменение институтов иных отраслей, которые ему противоречат (например, арест имущества в соответствии с положениями уголовно-процессуального законодательства);

5. Принцип предполагает возможность его ограничения прямым указанием закона;

6. Принцип не предполагает последовательной защиты интересов одной группы кредиторов (например, частно-правовых кредиторов) от интересов других (например, публично-правовых), а может быть использован как в пользу, так и против любого кредитора;

7. Согласно господствующей точке зрения:

7.1. принцип исходит из принципа равенства участников гражданских правоотношений;

7.2. принцип в равной степени относится к правовому положению всех кредиторов;

7.3. принцип не объясняет отдельные институты законодательства о банкротстве, хотя бы такое объяснение не искажало их сути и не противоречило бы ни сфере действия, ни содержанию принципа.

Наконец, стоит завершить обзор подходов правоприменительной практики к принципу равенства кредиторов, обратившись к судебным актам Верховного Суда.

Вначале следует упомянуть п. 25 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с выполнением функций содействия и контроля в отношении третейских

судов и международных коммерческих арбитражей, утв. Президиумом Верховного Суда РФ от 26.12.2018.<sup>82</sup> В нём воспроизведена описанная выше позиция Президиума ВАС и арбитражных судов о сущности принципа равной правовой защиты интересов всех кредиторов, заключающейся в недопустимости безосновательного удовлетворения одних кредиторов в ущерб другим. Претворение этой позиции в реальность задолго до утверждения Обзора осуществлялось арбитражными судами, как показано выше, в связи с чем дополнительных комментариев п. 25 не заслуживает.

Много интереснее Верховный Суд высказывался о принципе равенства кредиторов в 2007 году при вынесении Определения Верховного Суда РФ от 14.06.2007 N КАС07-243, в котором рассматривалась законность утверждённого Правительством РФ Положения о порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующих должников в той мере, в какой его нормы уменьшают конкурсную массу, вводя для конкурсного управляющего фиксированное вознаграждение в размере 10% от денежных средств, полученных от продажи имущества отсутствующего должника.<sup>83</sup> Позиция заявителей, настаивавших на незаконности Положения в соответствующей части, была основана на нарушении принципа равенства кредиторов, согласно которому конкурсный управляющий, будучи одним из лиц, перед кем должник имеет обязательства, не может иметь преимуществ перед другими кредиторами.

Верховный Суд не нашёл доводы заявителей убедительными и указал, что *“довод кассационной жалобы о том, что оспариваемыми положениями нарушается закрепленный в гражданском законодательстве принцип равенства участников гражданских правоотношений в отношениях, связанных с*

---

<sup>82</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с выполнением функций содействия и контроля в отношении третейских судов и международных коммерческих арбитражей [Электронный ресурс] : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>83</sup> Определение Верховного Суда РФ от 14.06.2007 N КАС07-243 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*несостоятельностью (банкротством), неоснователен*”. При этом при пересказе позиции заявителей Верховный Суд использует ссылку на принцип равенства прав кредиторов, что означает включение принципа равенства кредиторов в принцип равенства участников гражданских правоотношений, ибо в противном случае имело бы место искажение позиции заявителей.

Разъясняя ошибочность доводов кассационной жалобы, Верховный Суд высказывает свою точку зрения на принцип равенства кредиторов: *“этот принцип реализуется в равном удовлетворении требований кредиторов в соответствии с установленной законом очередностью, а очередность удовлетворения требований кредиторов при несостоятельности (банкротстве) юридического лица устанавливается законом о несостоятельности (банкротстве)”*.

Следовательно, Верховный Суд в 2007 году, ещё до развития соответствующей арбитражной практики, встал на сторону отсутствия равенства кредиторов, отвлечённого от их разделения на категории, а также признал дискрецию законодателя в отношении определения очередности удовлетворения требований.

Такому пониманию Верховный Суд остаётся верен и в настоящее время. Например, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 05.07.2018 N 301-ЭС18-114 по делу N A11-9163/2015 сказано, что *“В правоотношениях по банкротству гражданское законодательство исходит из принципа равенства лиц (кредиторов, уполномоченных органов), требования которых относятся к одной категории выплат”*.<sup>84</sup> Вновь акцент при формулировке содержания принципа равенства кредиторов делается на принадлежности требований равных кредиторов к одной категории, а не на наличии всеобщего равенства и исключений из него.

Несмотря на придание принципу равенства кредиторов значения, резко отличающегося от принципа равенства участников гражданских правоотношений,

---

<sup>84</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 05.07.2018 N 301-ЭС18-114 по делу N A11-9163/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Верховный Суд всё равно выводит первый из п. 1 ст. 1 ГК РФ, что отличает его практику от практики арбитражных судов, которые, если считали принцип равенства кредиторов наполненным специфическим содержанием, то отделяли его от принципа равенства участников гражданских правоотношений.

Наконец, в том же определении Судебная коллегия по экономическим спорам указывает ещё на две существенные черты принципа равенства кредиторов.

Во-первых, он *“должен соблюдаться не только при распределении конкурсной массы должника, но и в отношениях, связанных с порядком предъявления требований к должнику, определением статуса лица, участвующего в деле о банкротстве”*, то есть имеет материально-процессуальную природу.

Во-вторых, рассматривался вопрос о должном обеспечении баланса интересов кредиторов во исполнение принципа их равенства. Указано, что уполномоченный орган находится в одной очереди с конкурсными кредиторами (п. 4 ст. 134 Закона о банкротстве), из чего следует, что положение уполномоченного органа и конкурсных кредиторов должно быть уравнено. Далее по тексту определения выявляются преимущества конкурсных кредиторов перед уполномоченным органом (в частности, речь идёт о необходимости подтверждения требований последним решением о доначислении сумм налога, вынесенным по результатам налоговой проверки) и предлагаются инструменты выравнивания обнаруженного дисбаланса.

Таким образом, Верховный Суд продемонстрировал последовательность. Действительно, в отношении кредиторов разных категорий принцип равенства не действует, поэтому Закон о банкротстве не должен толковаться как предоставляющий всем кредиторам одинаковые правовые возможности. Однако в случае, если требования отнесены к одной категории (в данном случае - одной очереди удовлетворения), то это означает необходимость толкования положений закона в таком ключе, чтобы все возникающие различия правовых возможностей были нивелированы. Уполномоченный орган ограничивается законом в средствах доказывания существования недоимки, а именно может использовать в качестве

доказательства лишь решение о доначислении сумм налога, принятое по результатам налоговой проверки. Иные доказательства при этом признаются недопустимыми. В связи с этим уполномоченный орган находится в менее благоприятном положении, чем остальные кредиторы, которые могут подтверждать существование своих требований с помощью любых средств доказывания. Верховный Суд находит способ сгладить существующие различия, вводя специальные правила исчисления срока, отведённого на подачу заявления о включении в реестр требований кредиторов, и предоставляя уполномоченному органу весь спектр процессуальных прав, который имеет кредитор в силу самого факта подачи заявления о включении требования в реестр.

Согласуется с вышеперечисленными позициями и Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 27 февраля 2017 г. N 301-ЭС16-16279, где указано на равенство кредиторов одной очереди и недопустимость *“введения... различного режима удовлетворения одной и той же выплаты в зависимости от формальных (процедурных) критериев, не связанных с ее материальной правовой природой”*.<sup>85</sup>

Итого, на основании немногочисленной практики Верховного Суда можно сделать ряд выводов о его взгляде на принцип равенства кредиторов:

1. Принцип имеет материально-процессуальное содержание;
2. Принцип состоит в равенстве кредиторов одной очереди, но не в равенстве всех кредиторов в деле о банкротстве;
3. Несмотря на последнее утверждение, принцип является проявлением принципа равенства участников гражданских правоотношений.

При сравнении подходов, выраженных, с одной стороны, Конституционным Судом, с другой стороны - арбитражными судами, с третьей стороны - Верховным

---

<sup>85</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 27 февраля 2017 г. N 301-ЭС16-16279 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Судом, виден целый ряд противоречий, в связи с чем следует сделать оценку обоснованности всех представленных подходов.

Первоначально следует разделить практику на признающую принцип равенства кредиторов и отрицающую принцип равенства кредиторов. При изложении той или иной точки зрения арбитражные суды не приводили контраргументов против обратной точки зрения, в связи с чем следует обратиться к правовой доктрине.

Российская юридическая литература не так богата исследованиями принципа равенства кредиторов, как зарубежная, однако в ней также встречаются разные точки зрения.

К. Б. Кораев считает, что *“существующая в законодательстве система деления кредиторов противоречит такому принципу конкурсного права, как принцип равенства кредиторов”*.<sup>86</sup> При этом имеется в виду различие статусов уполномоченного органа и конкурсного кредитора. Однако при этом не очерчиваются границы самого принципа, в частности, не высказано мнение о существующем разделении кредиторов на очереди, о выделении статуса залогового кредитора и о других случаях предоставления привилегий в соответствии с Законом о банкротстве. Главным образом принцип равенства кредиторов применяется К. Б. Кораевым для обоснования недопустимости существования в Законе о банкротстве норм, представленных в ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1. и 129.1. как предусматривающих альтернативный порядок удовлетворения требований уполномоченного органа, который не может быть применён к требованиям конкурсных кредиторов. Действительно, коль скоро при определении очерёдности требования уполномоченного органа и конкурсных кредиторов попадают в одну очередь, принцип равенства при любом его понимании запрещает предоставление преимуществ внутри одной очереди. Таким образом, К. Б. Кораев признаёт

---

<sup>86</sup> Кораев К. Б. Неплатежеспособность: Новый институт правового регулирования финансового оздоровления и несостоятельности (банкротства): монография / К. Б. Кораев // Москва: Проспект, 2017. 320 с. стр. 95.

существование принципа равенства кредиторов, хотя не проводит чётких его границ.

И. В. Кокорин указывает, что принцип равенства кредиторов существует, хотя также существует и множество исключений из него.<sup>87</sup> В условиях, когда закон наполнен исключениями, важность принципа равенства кредиторов видится данному исследователю в том, что исключения из него должны иметь под собой веское обоснование.<sup>88</sup> Сосредоточившись на субординации корпоративных займов как исключения из принципа равенства кредиторов, И. В. Кокорин всё же не находит более веского обоснования для этого исключения, чем *“соображения справедливости или необходимость предотвратить неправомерное увеличение кредиторской задолженности во вред необеспеченным кредиторам”*.<sup>89</sup> На это можно возразить, что любая правовая норма в той или иной мере нуждается в обосновании. Следовательно, И. В. Кокорин признаёт существование принципа равенства кредиторов, хотя не указывает на возможные пути его непосредственного применения, фактически оставляя его на уровне идеи, которая изначально заложена в текст Закона о банкротстве, но в настоящий момент ограничивается способами, проверка которых на допустимость не производится.

Воззрения Е. Д. Суворова и Г. Ф. Шершеневича уже были приведены выше и состоят в том, что принцип равенства кредиторов существует.

Подводя итог обобщению отечественной доктрины, посвящённой принципу равенства кредиторов, следует сказать, что российские исследователи охотно ссылаются на этот принцип, однако детально не определяют его характеристики. В лучшем случае речь идёт о применении принципа равенства кредиторов в каком-либо конкретном случае, которому посвящено исследование.

---

<sup>87</sup> Кокорин И. В. Все кредиторы равны, но некоторые равнее других : к вопросу о субординации корпоративных займов при банкротстве в России, Германии и США / И. В. Кокорин. // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. -2018. - № 2. - С. 119 - 137. стр. 120.

<sup>88</sup> Там же.

<sup>89</sup> Там же, стр. 133.

То же самое резюме будет отчасти верно по отношению к иностранной доктрине. Те учёные, ссылки на чьи работы были сделаны во вступлении, как и их российские коллеги, наделяли принцип равенства кредиторов основополагающей ролью, но потом подвергались критике за отсутствие конкретики. Эта критика доходила вплоть до полного отрицания существования принципа равенства кредиторов. Как представляется, именно тот факт, что велик соблазн назвать принцип равенства кредиторов фундаментальным и ограничиться этим, породил споры о самом его существовании.

Дискуссию о существовании принципа равенства следует разрешить следующим образом. Банкротство является особым правовым режимом, что вытекает из п. 1 ст. 1 Закона о банкротстве, п. 3 ст. 65 ГК РФ. Следовательно, чтобы существование этого режима обрело смысл, он должен отличаться от правового режима, применимого к требованиям кредиторов вне процедуры банкротства. Иначе говоря, следует сравнить правовой режим требований частных кредиторов, требований по уплате недоимки по налогам, требований по уплате страховых взносов и пр. с тем правовым режимом, который все эти требования обретают в процедуре банкротства.

И налоговые, и гражданские правоотношения характеризуются тем, кредитор не может испытывать на себе прямое правовое влияние того факта, что должник имеет обязательство перед каким-либо другим кредитором. Иными словами, до процедуры банкротства не происходит противопоставления интересов различных кредиторов в правовом смысле.

При признании должника несостоятельным правовой режим предъявления и удовлетворения требований кредиторов изменяется. В попытках описать эти изменения было рождено множество политико-правовых теорий, терминов и эпитетов. В частности, можно сказать, что банкротство характерно тем, что между кредиторами распределяется риск несостоятельности должника.<sup>90</sup> Также возможно

---

<sup>90</sup> Oliveira e Catarina Serra N. M. P. *Insolvência e Contrato de Promessa* [Электронный ресурс] // Ordem dos advogados : <https://portal.oa.pt> – URL : <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2010/ano-70-vol-ii-v>



указание на то, что, как только речь заходит о несостоятельном должнике, закон стремится к наиболее безболезненному освобождению его от обязательств с учётом интересов кредиторов, чтобы должник продолжил своё существование как экономическая единица «с чистого листа».<sup>91</sup> Фрагментарных отличий порядка удовлетворения требований кредиторов в деле о несостоятельности и вне него можно найти много больше.

Однако главное изменение состоит в том, что интересам одних кредиторов противопоставляются интересы других кредиторов. При этом, в отличие от описанных в ГК РФ случаев конфликта интересов кредиторов (ст.ст. 64, 398 ГК РФ и другие) эти требования имеют разную отраслевую принадлежность, разный (до начала процедуры банкротства) порядок удовлетворения, разную социальную значимость. Более того, речь идёт не просто о категорировании кредиторов, а об их дифференциации в условиях недостаточности имущественной массы должника. В том, как наиболее удачно описать способ противопоставления интересов одних кредиторов другим, и состоит спор вокруг принципа равенства кредиторов.

Соответственно, один научный лагерь утверждает, что способом противопоставления интересов кредиторов в деле о несостоятельности является их уравнивание. Представители другого лагеря им оппонируют и утверждают, что акцент следует делать на разделении требований на категории, которое практически уничтожает равенство. При этом внутри каждого из лагерей “равенство” понимается по-своему: в общегражданском или специальном, применимом только к отношениям в сфере несостоятельности смысле, что обостряет научную дискуссию.

---

2010/doutrina/nuno-manuel-pinto-oliveira-e-catarina-serra-insolvencia-e-contrato-de-promessa/ (дата обращения 12.05.2019).

<sup>91</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право, налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 29.

При разрешении этой дискуссии внимание нужно сосредоточить на следующем.

С одной стороны, общий режим гражданских правоотношений характеризуется равенством их участников. Следовательно, в отсутствие указания на иное (а такого указания Закон о банкротстве не содержит) к отношениям в сфере несостоятельности между кредиторами по гражданско-правовым обязательствам должен применяться принцип равенства участников гражданских правоотношений.

С другой стороны, противопоставление интересов одних кредиторов интересам других кредиторов накладывает на принцип равенства определённый отпечаток. В частности, требования кредиторов разделяются на категории, и требования, принадлежащие к разным категориям, подлежат удовлетворению в разной очередности. В конечном счёте это влечёт возможность получения хотя бы частичного удовлетворения своих требований лишь частью кредиторов. Кроме того, не все кредиторы связаны с должником гражданско-правовыми обязательствами, на которые распространяется принцип равенства субъектов гражданских правоотношений.

Одновременно категории кредиторов достаточно широки и сформированы по разным признакам: по способу обеспечения, по времени возникновения, по основанию возникновения. В связи с этим возникают значительные по размеру множества кредиторов, внутри которых можно говорить о полном юридическом равенстве, что порождает возможность введения фрагментарного равенства, действительного только применительно к отдельно взятым категориям требований кредиторов.

Удовлетворение требований одних кредиторов в ущерб требованиям других общему принципу равенства участников гражданских правоотношений не противоречит. Действительно, только в некоторых случаях ГК РФ как основной акт гражданского законодательства говорит об очерёдности требований, которая должна обеспечить интересы нескольких групп кредиторов сразу (например, п. 1

ст. 64 ГК РФ, п. 2 ст. 855 ГК РФ). В остальном, следовательно, полное удовлетворение одного кредитора будет значить только то, что он наиболее успешно действовал в своём интересе, и его свободу поступать таким образом закон не ограничивал. Следовательно, с помощью одного лишь п. 1 ст. 1 ГК РФ объяснить соотношение прав кредиторов несостоятельного должника не удастся, так как процедура банкротства призвана не допустить удовлетворение одного кредитора в ущерб другим.

Значит, нельзя согласиться с тем, что принцип равенства участников гражданских правоотношений как таковой проявляется в законодательстве о банкротстве даже при регулировании противопоставления интересов кредиторов по гражданско-правовым обязательствам. Обязательства иной отраслевой принадлежности априори не подчиняются принципу равенства, и нет предпосылок для их подчинения этому принципу с началом процедуры банкротства. Иными словами, принцип равенства участников гражданско-правовых отношений не может служить основанием для положений Закона о банкротстве, так как, во-первых, применяется не ко всем требованиям, заявляемым в деле о банкротстве; во-вторых, не способствует достижению целей процедуры банкротства.

Равным образом следует отвергнуть точку зрения, согласно которой предбанкротная реальность предопределяет существование принципа равенства кредиторов. Правовой режим требований, которые заявляются в деле о банкротстве, различен и не во всех случаях основан на равенстве сторон обязательства (обязанности), из которого вытекает требование.

Невозможность применения в делах о несостоятельности принципа равенства субъектов гражданских правоотношений приводит к поиску особого начала в сфере банкротства. Это начало часто формулируется как “принцип равенства”. Однако здесь равенство состоит уже не в равной возможности получить удовлетворение за счёт должника без учёта интересов других кредиторов, а в равной возможности стать участником процедуры банкротства и претендовать на

удовлетворение в её рамках с помощью реализации в ней собственных прав, ограниченной интересами других кредиторов.

Следовательно, равенство в смысле законодательства о несостоятельности не имеет отношения к фактическому равенству кредиторов. Если стремиться описать с помощью единого термина положение всех лиц, имеющих требования к должнику в деле о несостоятельности, то при выборе термина “равенство” это понятие будет иметь скорее процедурный смысл, подразумевающий право участвовать в процедуре на равных началах. Понимаемое именно так “равенство” не страдает от разделения требований кредиторов на категории и тем более от отсутствия удовлетворения некоторых из них.

Таков принцип равенства кредиторов в широком смысле. Он действует в отношении всех кредиторов должника и на всех стадиях производства по делу о несостоятельности. Его содержание материально-процессуальное, однако процессуальная составляющая в нём выражена ярче (в виде право на участие в процедуре). Если выделять принцип равенства кредиторов в таком виде, то он оказывается похожим на принцип равенства участников гражданских правоотношений, так как тоже имеет всеобъемлющий и уравнивательный характер. Практическая ценность выделения принципа равенства кредиторов в этом смысле в связи с этим невелика.

Не этот “принцип равенства” применяется тогда, когда требования кредиторов разделяются на категории. Здесь следует говорить о принципе дифференциации, то есть распределении требований кредиторов по определённом порядку очередности. Действительно, первое, что отличает кредиторов в деле о несостоятельности друг от друга - это положение в очереди за удовлетворением. Именно это начало присуще любому национальному регулированию процедуры несостоятельности. Возможно, на каком-то этапе развития общества возможно было распределение конкурсной массы между всеми кредиторами пропорционально, но в настоящее время невозможно говорить об отсутствии привилегий, имеющих социальный или экономический подтекст, как

об общем правиле. Принцип дифференциации не противоречит тому, что дифференциация должна проводиться в соответствии с объективными критериями, а не произвольно; отсутствие произвола, вопреки мнению многих исследователей, есть не равенство, а недискриминация.

Принцип дифференциации согласуется с целью процедуры банкротства, которая, согласно позиции Конституционного Суда, заключается в пропорциональном распределении между кредиторами конкурсной массы. Само по себе указание на пропорциональность не означает включение в расчёт пропорции всех без исключения кредиторов. Разделение требований кредиторов на категории отвечает на вопрос о том, среди кого именно будет разделена конкурсная масса. Для сравнения принцип равенства участников гражданских правоотношений на такой вопрос ответить бы смог только без учёта правовых ценностей, стоящих за предоставленными некоторым требованиям привилегиями. Если бы законодатель желал получить именно такой ответ, он не стал бы вводить в Закон о банкротстве специальное разделение требований кредиторов, а как максимум-- отказался бы от разделения вообще.

Меньшим, чем принцип дифференциации, по сфере действия является принцип равенства кредиторов в узком смысле. Его содержание состоит в равенстве правовых возможностей кредиторов одной категории. Можно сказать, что сам факт отнесения требований к одной категории говорит об отсутствии между ними существенных с точки зрения права различий, из чего логически вытекает одинаковое отношение к ним закона. Этот принцип также является материально-процессуальным, но говорить о значительном доминировании материальной или процессуальной составляющей в нём не приходится. По своему происхождению этот принцип имеет отдалённую связь с принципом равенства участников гражданских правоотношений. Однако выводить один принцип напрямую из другого невозможно, так как содержание принципа равенства в узком смысле столь ограничено, что лишает его общеуравнительного, универсального характера, присущего принципу равенства субъектов гражданских отношений.

Иначе говоря, эти два принципа настолько отличаются друг от друга по содержанию и регулируемому воздействию, что едва ли между ними может быть проведена параллель.

Итого, принцип равенства кредиторов в российском праве существует, однако в большинстве случаев неверно толкуется его смысл. В одних случаях уместно говорить о принципе равенства в узком смысле, как это было сделано в приведённой выше практике Верховного Суда; в других случаях речь следует вести о принципе равенства в широком смысле, как это делал Конституционный Суд. При этом не представляется возможным следовать за судебной практикой в части упущения принципа дифференциации, так как он является не менее фундаментальным для законодательства о несостоятельности, чем принцип равенства - для гражданского законодательства. Можно сказать, что дифференциация требований кредиторов не менее присуща процедуре банкротства, чем само противопоставление в ней интересов кредиторов друг другу, ибо первое является способом второго.

В завершение дискуссии о принципе равенства кредиторов следует уделить внимание возможности объяснения с его помощью отдельных институтов законодательства о несостоятельности. Как указано выше, к таковым наиболее часто относят оспаривание сделок по специальным основаниям и установление особого порядка предъявления требований в делах о несостоятельности.

Что касается оспаривания сделок (в особенности повлекших предпочтение одних кредиторов другим), то верным объяснением этого института является не создание “равных условий” для всех кредиторов, а последовательная реализация принципа дифференциации. Иными словами, принцип равенства в смысле ГК РФ объяснял бы скорее отсутствие данного института; принцип равенства в широком смысле проявляется в том, что любой кредитор может оспаривать соответствующую сделку;<sup>92</sup> принцип равенства в узком смысле сосредоточен на

---

<sup>92</sup> Соответствующие ограничения, установленные ст. 61.9. Закона о банкротстве, должны рассматриваться как исключение из принципа равенства в широком смысле; анализ приемлемости ограничений, установленных в

принадлежности требования кредитора к определённой категории. Оспаривание сделок, повлекших оказанием предпочтения одному кредитору перед другими, является способом обеспечения соблюдения очерёдности удовлетворения требований, то есть ориентировано на строгое следование принципу дифференциации.

Что касается необходимости соблюдения порядка предъявления требований к должнику, то за ним стоит то же самое соображение о недопустимости оказания предпочтения, которое, как видно, не связано с принципом равенства кредиторов.

Таким образом, при ответе на вопрос о существовании принципа равенства кредиторов был дан ответ на вопрос о его содержании, происхождении и границах, что обусловлено необходимостью терминологического разграничения омонимичных понятий. Однако для настоящего исследования все вышеприведённые рассуждения имеют целью применение к проблематике статуса требований уполномоченного органа, в связи с чем встаёт вопрос: должно ли законодательство о несостоятельности в спорной ситуации толковаться в пользу отсутствия различий между требованиями публичного и частного субъекта?

В различных правопорядках вопрос о том, отдавать ли суверену приоритет при недостаточности имущества должника, решается по-разному. Обзор максимального количества правопорядков с целью выявления их отношения к этому вопросу не входит в перечень задач настоящего исследования. Однако наиболее общие наблюдения позволяют заключить, что на выбор варианта регулирования оказывает влияние множество факторов: от национальных правовых традиций до текущего финансового положения государства.

В любом случае предоставление приоритета, хотя и укладывается в принцип дифференциации как таковой, представляет собой ограничение прав остальных кредиторов. Среди ограничиваемых прав есть и конституционные: как минимум, речь идёт о конституционных гарантиях права собственности (ст. 35 Конституции

---

настоящее время, в сферу исследования не входит, поскольку не способен изменить вывод о существовании принципа равенства кредиторов в широком смысле.

РФ) и свободы использования своего имущества и способностей (ст. 34 Конституции РФ). В связи с этим ограничение в виде предоставления приоритета должно удовлетворять требованиям ч. 3 ст. 55 Конституции РФ.

По данному вопросу невозможно согласиться с Конституционным Судом, который неоднократно указывал на то, что установление очередности удовлетворения требований кредиторов не может оцениваться на соответствие Конституции РФ, так как является лишь элементом экономической политики и, следовательно, вырабатывается исключительно Федеральным Собранием и Правительством РФ.<sup>93</sup>

Во-первых, этот подход неверен сам по себе. Процедура банкротства имеет экономическое содержание, её регулирование входит в орбиту экономической политики государства, но отрицать влияние такого регулирования на социальную и культурную сферу недопустимо. За большинством законоположений, которые имеются в отечественном правовом порядке, стоит защита не только экономических, но и социальных, а иногда - и иных интересов. Положения Закона о банкротстве в этом плане исключения собой не представляют.

Во-вторых, отнесение вопроса к экономической, социальной, политической или культурной сфере (и соответствующей отрасли государственной политики) отнюдь не означает невозможность осуществления конституционного контроля в отношении регулирования этого вопроса. Каждый закон является результатом

---

<sup>93</sup> По жалобе гражданина Харитонов Валентина Ивановича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 57 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 03.10.2002 №231-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Компания Инэкотех" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 3 статьи 12 и пунктом 3 статьи 137 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 17.07.2007 №546-О-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Пузырьковой Елены Владимировны на нарушение ее конституционных прав пунктом 4 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 26.10.2017 №2400-О // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



проведения государством политики в какой-либо сфере, однако из этого не следует вывод о невозможности проверки на конституционность любого закона. Не должен делаться такой вывод и в отношении норм, устанавливающих очередность удовлетворения требований к несостоятельному должнику, ибо в них не просто проявляется, а кристаллизуется государственная политика в социальной и экономической сфере.

Первейшим требованием к ограничению конституционных прав и свобод является его установление законом. В действующем законодательстве общим правилом является отсутствие у уполномоченного органа привилегий в делах о несостоятельности, так как его требования находятся в одной очереди с требованиями иных конкурсных кредиторов.

Следовательно, законодатель недвусмысленно закрепил равенство публичного и частного кредитора в делах о несостоятельности, из чего следует исходить и далее.

Вслед за К. Б. Кораевым можно обнаружить в Законе о банкротстве некоторые положения, которые дают публичному субъекту преимущества, например, ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1. и 129.1. Эти статьи устанавливают возможность погашения третьими лицами задолженности банкрота по обязательным платежам без попадания передаваемых денежных средств в конкурсную массу. Само по себе предоставление такой преференции оправдывается принципом дифференциации, позволяющим воплощать в правовых нормах особенную заботу законодателя о каких-либо интересах. Также эти положения корреспондируют примечанию 2 к ст. 199 УК РФ, так как лицо, которое может быть привлечено к уголовной ответственности за налоговое преступление, получает возможность выполнить условие освобождения от уголовной ответственности, что было бы гораздо сложнее в случае попадания денежных средств в конкурсную массу. Иные

требования кредиторов могут быть погашены третьими лицами лишь в процедурах внешнего управления или конкурсного производства.<sup>94</sup>

В то же время нельзя согласиться с тем, что подобная защита предоставляется в первую очередь публичному кредитору, в то время как существуют интересы других кредиторов, которые нуждаются в не меньшей защите. Например, если речь идёт о погашении задолженности по заработной плате перед кредиторами второй очереди, то по действующему Закону о банкротстве погасить её напрямую нельзя. При этом интересы работников должны быть защищены во исполнение ч. 2 ст. 7, ч. ч. 2, 3 ст. 37 Конституции РФ. Кроме того, за невыплату заработной платы предусмотрена уголовная ответственность (ст. 145.1. УК РФ), от которой также можно освободиться, уплатив недоимку и проценты (примечание 2 к той же статье).

Предоставление привилегий и льгот, безусловно, находится в сфере дискреции федерального законодателя. Однако предоставление льгот не должно быть непоследовательным, не соответствующим тем ценностям, которые стоят за положениями закона. Между тем, в случае со ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1. и 129.1. Закона о банкротстве перед нами именно такой пример: законодатель предоставляет привилегии публичному кредитору, что само по себе не может быть поставлено ему в упрёк, однако не предоставляет такую защиту кредиторам, которые в действительности нуждаются в ней ещё больше.

Вопрос о соответствии норм наподобие ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1. и 129.1. Конституции РФ, таким образом, дискуссионен. Однозначно следует констатировать непоследовательность законодателя, игнорирующего иерархию конституционных ценностей при создании соответствующего механизма удовлетворения лишь одной категории требований. Однако в свете существующей практики конституционного контроля, не рассматривающей предоставление

---

<sup>94</sup> Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – URL : <http://www.vsrff.ru/>. П. 28.

преимуществ одним лицам как нарушение прав лиц, которым это преимущество не предоставлено, непоследовательность законодателя не тождественна неконституционности соответствующей нормы.

В целях дальнейшего исследования следует лишь акцентировать внимание на том, что нормы, устанавливающие особый режим удовлетворения требований без изменения их очерёдности, являются лишь вторичным инструментом обеспечения соблюдения интересов публичного субъекта - первым является определение очереди удовлетворения его требований. На основании таких “вторичных” норм сделать вывод об общем допущении неравенства публичного и частного субъекта в делах о несостоятельности невозможно.

Действительно, когда законодатель прямо желает дать преимущество публичным интересам, он указывает на это в тексте закона, как это сделано, например, в ст. 64 ГК РФ. В Законе о банкротстве установленная очерёдность удовлетворения требований отличается от установленной ГК РФ. В связи с этим можно сделать вывод, что при регулировании отношений в области несостоятельности законодатель не признал за публичным кредитором привилегированный статус, поставив его на одну ступень с частными кредиторами.

Итого, в дальнейшем настоящее исследование будет исходить из критического восприятия предоставления преимущества публичному субъекту перед частным в делах о несостоятельности в случаях, прямо не предусмотренных законом.

## **Глава 2. Спорные вопросы исполнения должником обязанностей налогового агента**

Налог на доходы физических лиц в соответствии со ст. 226 НК РФ подлежит удержанию и перечислению практически каждой организацией в силу наличия в ней работников. В связи с осложнённой порядком его уплаты фигурой налогового агента возникает ряд вопросов, связанных с положением требований уполномоченного органа, основанных на задолженности по НДФЛ.

Первым из таких дискуссионных вопросов является принадлежность денежных средств, удержанных, но не перечисленных в бюджет организацией-должником, которая являлась также и работодателем. Как указано выше, по п. 9 ст. 226 НК РФ не допускается уплата налога за счёт средств налогового агента. Когда удержание и перечисление налога происходит без нарушений, денежные средства, подлежащие перечислению в бюджетную систему, сначала становятся собственностью налогоплательщика, одновременно с чем происходит удержание и перечисление части дохода в бюджет. Исходя из системного толкования п. 4 и п. 9 ст. 226 НК РФ, можно сказать, что с точки зрения законодателя непосредственно в момент выплаты сумм дохода эти суммы в полном объёме поступают в собственность налогоплательщика, однако при этом часть из них остаётся в распоряжении работодателя для перечисления в бюджет.

В случае удержания и неперечисления денежных средств в бюджет возникает ситуация, когда сумма налога остаётся в распоряжении должника, хотя является объектом права собственности налогоплательщика. Однако это влечёт конкуренцию налогового агента и налогоплательщика при определении собственника удержанной суммы.

Если выплата сумм дохода осуществляется в безналичном порядке, то тогда удержанные денежные средства остаются на счёте налогового агента. Они смешиваются с остальными денежными средствами, которые находятся на счёте. Таким образом, отличить их от денежных средств налогового агента невозможно, он может осуществлять с ними любые действия в соответствии с договором

банковского счёта. Собственником<sup>95</sup> денежных средств остаётся банк, а лицом, уполномоченным на распоряжение ими - налоговый агент. Иными словами, из-за особенностей учёта прав на такой объект, как безналичные денежные средства, их принадлежность отличается от предписанной НК РФ.

Если выплата сумм дохода осуществляется в наличной форме, то вопрос несколько упрощается, так как наличные деньги являются вещами (ст. 128 ГК РФ), и представить себе вещь, находящуюся у одного лица, но принадлежащую другому, отнюдь не сложно. Однако при их смешении с другими наличными денежными средствами (которыми будут, скорее всего, наличные денежные средства должника-работодателя) проблема возникает вновь.

От ответа на вопрос о собственнике удержанных налоговым агентом денежных средств зависит правомерность применения к требованию об уплате задолженности по перечислению НДФЛ положений Закона о банкротстве, а к удержанным денежным средствам - правового режима конкурсной массы (ст. 131 Закона о банкротстве). Одни исследователи считают, что подлежащая перечислению сумма удержанного НДФЛ не подпадает под понятие обязательного платежа, а удержанные денежные средства не составляют часть конкурсной массы.<sup>96</sup> Другие же следуют за практикой и склоняются к тому, что следует считать соответствующие суммы включёнными в конкурсную массу, а требования о её перечислении - обязательными платежами.

Доктрина налогового права в большинстве своём не видит оснований для перехода права на удержанные денежные средства от налогового агента к налогоплательщику.<sup>97</sup> Следует согласиться с этой позицией, хотя иногда она

---

<sup>95</sup> Термин “собственность” употреблён условно для отражения максимально полного права владения, пользования и распоряжения соответствующими денежными средствами, а также для краткости. При этом очевидно, что денежные средства на банковских счетах не являются индивидуально определёнными вещами и потому не могут быть объектами права собственности.

<sup>96</sup> Извеков С. С. Отдельные аспекты налогообложения налогом на доходы физических лиц при банкротстве налогового агента / С. С. Извеков. //Налоги и финансовое право. -2016. - № 5. - С. 126 - 133. стр. 127.

<sup>97</sup> Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

оперирует некорректными с точки зрения цивилистики понятиями наподобие “право собственности на доход”. Действительно, сутью получения дохода в смысле НК РФ, как явствует из ст.ст. 208, 209 НК РФ, является переход прав на соответствующее имущество налогоплательщику. В свою очередь гражданское право регулирует основания перехода прав на различные объекты, в том числе на вещи (включая наличные деньги) или денежные средства в безналичной форме. Так как механизм удержания суммы НДФЛ состоит в том, что организация не перечисляет работнику часть причитающихся ему сумм, а оставляет эту часть там, где вся сумма находилась до этого (например, на своём расчётном счёте), отсутствуют основания для перехода права на удержанную сумму НДФЛ, предусмотренные ГК РФ. Иной вывод вёл бы к тому, что во главу угла ставятся положения налогового законодательства, а именно п. 9. ст. 226 НК РФ, и для недопущения его нарушения констатируется переход права на удержанную сумму НДФЛ к налогоплательщику. В то же время налоговое право не регулирует основания перехода прав на имущество, и подобное значение нормам НК РФ придаваться не может.

Конституционный Суд не снабдил практику собственными разъяснениями по рассматриваемой проблеме. Скорее следует говорить о том, что позиции Конституционного Суда, высказанные применительно к налоговым платежам вообще, могут применяться к проблемам удержания и перечисления НДФЛ. Например, из абз. 2 п. 3 Постановления Конституционного Суда от 17.12.1996 N 20-П следует, что в связи с необходимостью осуществить “внесение в казну” соответствующего имущества лицо не теряет на него право.

Эволюция позиций двух остальных высших судов на уровне их разъяснений приведена в первой части данной работы. Однако, как и в случае с интерпретацией принципа равенства кредиторов, наибольший вклад в разрешение противоречий на практическом уровне внесли нижестоящие суды или те же высшие суды, но при рассмотрении конкретных дел.

Арбитражная практика на протяжении долгого времени обнаруживала приверженность актуальной позиции ВАС. Например, вслед за принятием Постановления Пленума ВАС от 22.06.2006 N 25 (далее также - Постановление №25) подавляющее большинство арбитражных судов всех уровней сходилось в том, что требование о перечислении НДСЛ не подлежит рассмотрению в рамках дела о банкротстве, не включается в реестр требований кредиторов. Однако при этом по-разному интерпретировались логические основания таких разъяснений. В частности, некоторые суды указывали, что удержанные суммы НДСЛ не являются имуществом должника и не могут распределяться согласно ст. 134 Закона о банкротстве ни в качестве текущих, ни в качестве реестровых платежей.<sup>98</sup> Большая часть судов не уделяла внимания рассмотрению вопроса о принадлежности денежных средств, а, цитируя п. 10, приходило к выводу о необходимости удовлетворения требований налогового органа “в установленном налоговым законодательством порядке”.

Этот порядок в свою очередь также понимался по-разному. Действительно, в п. 10 Постановления №25 не было сказано о принадлежности удержанного для перечисления в качестве НДСЛ имущества, что давало возможность вовсе вывести уплату неперечисленного НДСЛ из сферы регулирования Закона о банкротстве, дать налоговым органам право погашать задолженность в инкассовом порядке в соответствии с очерёдностью, установленной ст. 855 ГК РФ.

С другой стороны, п. 10 Постановления №25 запрещает включать требования о перечислении удержанного НДСЛ в реестр требований кредиторов, ничего не говоря о запрете учитывать их в качестве требований по текущим платежам. Соответственно, во этом случае Закон о банкротстве всё же подлежал бы применению в части очерёдности, установленной для погашения требований по текущим платежам.

---

<sup>98</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.09.2013 по делу N А26-9249/2011 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Выбор между этими двумя вариантами дополнительно осложнялся и следующим фактором. До вступления в силу Федерального закона от 30.12.2008 N 296-ФЗ “О внесении изменений в Федеральный закон “О несостоятельности (банкротстве)” очередность удовлетворения требований по текущим платежам устанавливалась п. 3 ст. 134 Закона о банкротстве путём ссылки на ст. 855 ГК РФ. После вступления в силу указанного федерального закона ст. 134 претерпела сильные изменения, и в ней появился собственный порядок очередности погашения требований по текущим платежам. Возник вопрос о том, как толковать п. 10: (1) считать, что ранее ст. 855 ГК РФ применялась напрямую, так как задолженность по НДФЛ погашается по правилам, отличным не только от правил погашения реестровой задолженности, но и от правил погашения текущей задолженности; или же (2) принимать за основу ст. 134, утверждать, что ст. 855 ГК РФ ранее применялась только в силу наличия указания п. 3 ст. 134, так что задолженность по НДФЛ подлежит погашению всё же в соответствии с положениями Закона о банкротстве.

Следование подходу (1) означало бы признание самостоятельной природы задолженности по НДФЛ. Этот подход бы отвечал, с одной стороны, доктринальным воззрениям на принадлежность удержанных сумм НДФЛ, а с другой - не противоречил бы терминологии Закона о банкротстве. Кроме того, подход (1) сильно перекликался с вышеописанной точкой зрения, основанной на том, что удержанные суммы НДФЛ не являются имуществом должника, отличаясь от неё, по сути, лишь наличием ссылки на п. 10, который о правах на такие суммы ничего не говорит.

Избрание подхода (2) означало бы игнорирование материально-правовой основы отделения требований по перечислению НДФЛ от требований по уплате обязательных платежей, широкое толкование термина “текущие платежи” в обмен на применение той очередности погашения требований, которую законодатель счёл более рациональной, чем та, что предусмотрена ст. 855 ГК РФ.



Подход (1) иногда подтверждался судебной практикой,<sup>99</sup> но чаще находил поддержку подход (2).<sup>100</sup> В конце концов было констатировано отсутствие единообразной практики,<sup>101</sup> после чего Президиум ВАС поставил в споре точку, указав на необходимость применения очерёдности, предусмотренной п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве.<sup>102</sup> Несмотря на то что требования о перечислении НДФЛ имеют особую правовую природу, что было подтверждено Президиумом ВАС, особенность эта не такова, чтобы вовсе не применять Закон о банкротстве. Также стоит отметить, что вопрос о принадлежности удержанных сумм НДФЛ Президиумом ВАС рассмотрен не был. Таким образом, был избран подход (1), но содержательно дискуссия, послужившая основанием для раскола практики, разрешения в судебном акте не нашла.

Итого, первоначально арбитражная практика сходилась на том, что задолженность налогового агента по НДФЛ в любом случае приравнена к текущей. Такой статус задолженности можно назвать фиктивным, так как ст. 5 Закона о банкротстве подразумевает выделение текущих платежей на основании временного критерия, в то время как позиция ВАС РФ этот критерий игнорирует. Так или иначе, в процедуре банкротства ярко проявлялись особенности НДФЛ как налога, по которому должник является лишь налоговым агентом, а не налогоплательщиком. Помимо специфического порядка погашения эти

---

<sup>99</sup> Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 17.02.2009 по делу N А17-6153/2008-05-20 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.10.2013 по делу N А81-3889/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>100</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2013 по делу N А26-5393/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Поволжского округа от 06.08.2010 по делу N А55-31273/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.02.2011 по делу N А26-7438/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>101</sup> Определение ВАС РФ от 05.08.2013 N ВАС-5438/13 по делу N А78-4281/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>102</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 05.11.2013 N 5438/13 по делу N А78-4281/2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

особенности имели и другие следствия. Например, сумма задолженности не могла учитываться при определении признаков несостоятельности, а также ограничения, связанные с введением процедуры банкротства, не применялись в той части, в которой должник являлся налоговым агентом, а не должником по обязательным платежам.<sup>103</sup>

Следующим этапом формирования практики стало принятие Постановления Пленума ВАС от 06.06.2014 N 37. В нём Высший Арбитражный Суд, по сути, отошёл от фиктивности текущего статуса платежей по НДФЛ, указав на их отнесение к текущим или реестровым в зависимости от момента удержания. Одновременно возникла необходимость определить очерёдность удовлетворения требований по перечислению НДФЛ, и Высший Арбитражный Суд поставил их во вторую очередь (то есть в ту, к которой принадлежат требования, в силу удовлетворения которых доход формирует налоговую базу по НДФЛ).

Судя по всему, именно на том, что удержанный НДФЛ представляет собой часть выплачиваемого должником дохода,<sup>104</sup> основан подход Высшего Арбитражного Суда. С одной стороны, такой подход отвечает природе НДФЛ как налога, сумма которого заключена в доходе налогоплательщика. С другой стороны, приводя в действие принцип дифференциации и разбивая кредиторов на очереди, законодатель учитывает социально-экономические факторы и на основании этого даёт привилегии тем или иным категориям кредиторов. Включение во вторую очередь как текущих, так и реестровых требований работников по выплате заработной платы призвано защитить именно работников как физических лиц, для которых заработная плата может являться единственным или главным источником

---

<sup>103</sup> Там же; Определение ВАС РФ от 15.03.2012 N ВАС-17489/11 по делу N А67-4634/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>104</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.05.2018 N Ф07-4489/2018 по делу N А21-2673/2017 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

доходов,<sup>105</sup> но никак не уполномоченные органы, которые имеют к работникам требования, основанные на факте получения ими этих доходов. Иначе говоря, предложенное Пленумом ВАС толкование явно выходит за пределы целей, которые преследовались законодателем при формулировании ст. 134 Закона о банкротстве.

С другой стороны, заслуживает внимания тот факт, что уполномоченный орган лишился возможности взыскивать задолженность по перечислению удержанного НДФЛ в порядке, предусмотренном НК РФ. Таким образом, был положен конец практике, которая путём применения ст. 855 ГК РФ или норм о текущих платежах позволяла уполномоченному органу удовлетворять свои требования к должнику в приоритетном порядке по отношению к другим кредиторам.

Практика применения п. 41.1. арбитражными судами не представляет особого интереса, так как абз. 2 п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 06.06.2014 N 37 указал на действие п. 41.1. во времени, чем продемонстрировал определённую волю Пленума ВАС, направленной на изменение существующей практики. Можно сказать, что изменение позиции Пленума ВАС было воспринято так же, как изменения закона: как бы новые разъяснения ни отличались от старых, каких бы логических недостатков они ни содержали, они подлежат применению.

Важно отметить, что при общей направленности рассмотренных разъяснений Пленума ВАС на придание задолженности по перечислению НДФЛ того же правового положения, что и задолженности по уплате других налогов, арбитражная практика последовательно ограничивала право налогового органа на обращение с заявлением о признании должника банкротом на основании задолженности по НДФЛ.<sup>106</sup> Таким образом, сохранялось разграничение между обязательными

---

<sup>105</sup> О трудовом правоотношении [Электронный ресурс] : рекомендация N 198 Международной организации труда, принята в г. Женеве 15.06.2006 на 95-ой сессии Генеральной конференции МОТ – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Пп. в п. 13 2.

<sup>106</sup> Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.03.2016 N Ф01-311/2016 по делу N А17-3899/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление

платежами и НДФЛ, так как оснований для определения НДФЛ как обязательного платежа в смысле Закона о банкротстве на тот момент не было. В связи с этим потерпела поражение позиция Федеральной налоговой службы, выраженная в Письме ФНС России от 21.07.2015 N СА-4-8/1282.<sup>107</sup>

При анализе п. 41.1. Постановления Пленума ВАС от от 23.07.2009 N 60 следует также упомянуть о ветви практики, которая развивалась до начала 2014 года включительно и относила задолженность по НДФЛ к четвёртой очереди текущих платежей.<sup>108</sup> Основой для такого вывода послужило отнесение НДФЛ к обязательным платежам, хотя какое-либо основание для такого вывода не приводится. Далее арбитражные суды, поддерживающие такую практику, ссылались на п. п. 40, 41 Постановления Пленума ВАС от 23.07.2009 N 60, согласно которым текущие обязательные платежи относились к четвёртой очереди. Такой подход, с одной стороны, максимально уравнил уполномоченный орган и иных непривилегированных кредиторов, но с другой - воплотил недопустимое смешение понятий, совершенно проигнорировав статус должника как налогового агента по НДФЛ, а не как налогоплательщика, как это имеет место в случае с обязательными платежами. После введения п. 41.1. рассматриваемая ветвь практики прекратила своё существование.

Итого, с середины 2014 года считается правильным подход к задолженности по НДФЛ, который поставил публичного и частного кредитора в равное положение и положив конец неравенству, в котором они находились ранее, однако при этом вовсе был забыт вопрос о принадлежности удержанных, но не перечисленных в

---

Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.06.2016 N Ф02-3144/2016 по делу N А78-306/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>107</sup> О взыскании налога на доходы физических лиц [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 21.07.2015 N СА-4-8/12823@ – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>108</sup> Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2012 по делу N А12-10178/2011 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11.01.2012 по делу N А29-6224/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Центрального округа от 27.01.2014 по делу N А23-6082/09 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

качестве НДСЛ денежных средств. Как представляется, новая позиция ВАС лишь отняла у налогового органа одни преимущества (в виде взыскания соответствующей задолженности вне процедуры банкротства) и дала другие - в виде повышенной, второй очереди удовлетворения. Таким образом, в очередной раз была подтверждена точка зрения С. С. Извекова, согласно которой уполномоченный орган при проведении реформ в сфере несостоятельности приобретает или преимущество в очередности, или альтернативные способы удовлетворения своих требований.<sup>109</sup>

Так или иначе, подход, выраженный в п. 41.1. Постановления Пленума ВАС от 23.07.2009 N 60, оставался в силе до прекращения существования Высшего Арбитражного Суда. Несмотря на то что разъяснения ВАС РФ по вопросам регулирования перечисления НДСЛ должником породили значительное количество практики, они не дали ответов на принципиальный вопрос о соотношении п. 9 ст. 226 НК РФ и оснований для перехода прав на имущество, предусмотренных ГК РФ. Другой дискуссионный вопрос - об отнесении задолженности по НДСЛ к обязательным платежам - был решён паллиативно, так как предложенное решение целиком не отменяло более ранние разъяснения противоположного толка и не содержало достаточно полных логических обоснований. Иными словами, разъяснения ВАС, которые неизменно воспринимались нижестоящими арбитражными судами, были скорее попыткой придать практике единообразие властными методами, чем действительным разрешением стоящих перед ней вопросов.

Верховный Суд после прекращения существования Высшего Арбитражного Суда оставался верен его правовым позициям до тех пор, пока им не были сформулированы новые, отражающие изменения Закона о банкротстве. В частности, со вступлением в силу Федерального закона от 29 июня 2015 г. N 186-

---

<sup>109</sup> Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с., стр. 21.

ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации” работники и бывшие работники должника получили возможность обращаться в суд с требованием о признании должника банкротом, в связи с чем встал вопрос о том, предоставлять ли уполномоченному органу право обращаться в арбитражный суд с заявлением, основанным на наличии задолженности по НДФЛ. В Обзоре судебной практики N 2 (2016) Верховный Суд указывает, что у уполномоченного органа есть такое право, так как *“уплата налога на доходы физических лиц производится за счет средств, причитающихся гражданам (п. 9 ст. 226 НК РФ), и при удержании сумм этого налога должник распоряжается, в частности, частью вознаграждения за труд”*.<sup>110</sup> Было также указано, что требования, основанные на задолженности по НДФЛ, следуют судьбе соответствующих требований работников. Впоследствии такая точка зрения повторена Верховным Судом в п. 4 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства.<sup>111</sup>

Таким образом, Верховный Суд вместе с федеральным законодателем утвердил статус уполномоченного органа, производный от статуса работника, перед которым у должника имеется задолженность. На полях следует также заметить, что п. 9 ст. 229 НК РФ вновь не получил удовлетворительного толкования, так как указание на то, кому причитаются денежные средства, не разрешает вопроса о том, как определить их принадлежность, соблюдая как требования как ГК РФ, так и НК РФ.

Практика судов общей юрисдикции касалась положения задолженности по НДФЛ в деле о банкротстве в исключительных случаях. Если такой случай и представлялся, то при этом использовались подходы, выработанные арбитражной

---

<sup>110</sup> Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2016) банкротстве [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2011. – № 11. – URL : <http://www.vsrif.ru/>.

<sup>111</sup> Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства банкротстве [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – URL : <http://www.vsrif.ru/>.

практикой. Например, в апелляционном определении Верховного суда Республики Мордовия от 01.07.2014 по делу N 33-1143/2014 отражено, что задолженность по НДФЛ лица как налогового агента под понятие обязательного платежа по Закону о банкротстве не подпадает.<sup>112</sup>

Итого, практика судов общей юрисдикции и Верховного Суда не противоречила практике арбитражных судов, а лишь изменяла её в качестве реакции на изменения текста Закона о банкротстве.

Как представляется, современное регулирование положения задолженности по НДФЛ при банкротстве является достаточно нестройным в силу двух обстоятельств.

Во-первых, на практике крайне редко соблюдаются положения п. 9 ст. 226 НК РФ. В силу этого образуется конфликт между НК РФ и реальным положением дел, в котором гражданско-правовая принадлежность удержанных сумм после выплаты дохода налогоплательщику не изменяется. С началом процедуры банкротства этот конфликт обостряется, так что высшим судам остаётся лишь давать разъяснения, которые в целом уравнивают баланс интересов участников дела о несостоятельности, хотя и не согласуются с некоторыми другими положениями законодательства.

Во-вторых, в определении обязательных платежей (абз. 4 п. 1 ст. 2 Закона о банкротстве) присутствует термин “*уплачиваемые*”, относящийся к налогам и сборам. Иными словами, буквальное толкование определения обязательных платежей даёт основания для включения в их число лишь тех публично-правовых платежей, которые должник должен *уплатить*. В то же время в отношении НДФЛ у должника существует лишь обязанность *удержать и перечислить*. Следовательно, второе обстоятельство состоит в том, что обязанности должника в отношении НДФЛ имеет не источник исполнения, отличный от конкурсной массы, а отличную от остальных обязательных платежей природу.

---

<sup>112</sup> Определение Верховного суда Республики Мордовия от 01.07.2014 по делу N 33-1143/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Первое обстоятельство имело особое влияние на практику. Практика могла бы допустить, что термин “*уплачиваемые*” из определения обязательных платежей употребляется не в том значении, что в налоговом законодательстве, и не отражает различий между обязанностями по уплате налога налогоплательщиком и по перечислению удержанного налога налоговым агентом. Таким образом могло бы быть ликвидировано второе обстоятельство. Иными словами, понятие обязательных платежей не являлось препятствием для уравнивания НДФЛ с иными налогами в целях Закона о банкротстве в той мере, в какой являлась установленная п. 9 ст. 226 НК РФ принадлежность удержанных денежных средств налогоплательщику.

Второе обстоятельство в судебной практике рассматривалось не так часто, как первое, однако имеет не меньшее значение. П. 9 ст. 226 НК РФ можно толковать как регулирующий не права на удержанные при выплате дохода средства, а экономический источник этих средств. Иначе говоря, с точки зрения ГК РФ в большинстве случаев отсутствует возможность перечисления НДФЛ за счёт средств, принадлежащих налогоплательщику, и поэтому п. 9 ст. 226 НК РФ не может рассматриваться как устанавливающий обязанность перечислять суммы НДФЛ за счёт имущества налогоплательщика. Раз п. 9 ст. 226 НК РФ имеет в виду не права на удержанные суммы, то в нём речь идёт об источнике их происхождения: установлено, что *экономически* перечисляемые в бюджет средства происходили из дохода, выплаченного налогоплательщику. При таком подходе особенности регулирования статуса задолженности по НДФЛ в деле о банкротстве продиктованы не тем, что конкурсная масса не является источником исполнения соответствующей обязанности, а тем, что обязанность по перечислению удержанной суммы НДФЛ имеет иную природу, чем обязанность по уплате обязательных платежей.

Так или иначе, для примирения противоречий судебной практикой вводятся категории, которые отражают экономические, но не правовые связи, например, “*фактическое исполнение налоговой обязанности другого лица*”. Однако в



настоящий момент практика основана на ещё большей условности - приравнивании уполномоченного органа к работнику в части режима предъявляемых требований.

Возможно, придание положения, производного от статуса требований работников, допустимо в отношении требований организаций, которые в силу рода их деятельности берут на себя риски работников, связанные с несостоятельностью работодателя. Например, в Великобритании существует специальный фонд, который выплачивает работникам должника причитающиеся им суммы, а потом встаёт на их место в деле о банкротстве.<sup>113</sup> На определённом этапе только возможность для таких организаций (частных или публичных) получить те же привилегии, что имели работники, и позволяет функционировать системе страхования риска несостоятельности работодателя. Иначе говоря, специализированному страховщику таких рисков достаётся от работников привилегированное положение, так как в противном случае страхование невозможно, ибо страховщик будет непривилегированным кредитором, что не способствует заинтересованности частного страховщика страховать такие риски или экономической эффективности публичного страховщика. Зная это, публичный субъект проецирует на страховщика привилегии работника, тем самым защищая на самом деле только права последнего.

С уполномоченным органом дело обстоит иначе. Его интерес фундаментально отличается от интересов работника степенью важности получения соответствующих средств от должника. Возможность уполномоченного органа взыскивать задолженность по перечислению НДФЛ в делах о банкротстве также никак не влияет на защиту прав работника.

С другой стороны, существующий механизм более отвечает началу равенства публичных и частных кредиторов, заложенному в действующем Законе о банкротстве, чем возможность взыскания сумм удержанного НДФЛ вовсе вне

---

<sup>113</sup> Boraine A., Keay A., Burdette D. Preferential debts in corporate insolvency: A comparative study [Электронный ресурс] // ResearchGate : <https://www.researchgate.net/> – URL : [https://www.researchgate.net/publication/246871236\\_Preferential\\_debts\\_in\\_corporate\\_insolvency\\_A\\_comparative\\_study](https://www.researchgate.net/publication/246871236_Preferential_debts_in_corporate_insolvency_A_comparative_study) (дата обращения 12.05.2019), p. 178.

процедуры несостоятельности. Вместе с тем, если высшие суды сочли нужным ввести взыскание соответствующей задолженности в орбиту Закона о банкротстве, то это было недопустимо делать путём прикрытия интересов публичного субъекта интересами работников должника.

Поиск баланса интересов в рассматриваемой сфере протекает в разных правовых порядках по-разному. Например, в США допускалось взыскание не только не перечисленного, но и не удержанного НДФЛ, в той же очереди, что и других налогов, по которым должник является налогоплательщиком.<sup>114</sup> В таком случае налицо сильная защита интересов публичного субъекта в ущерб частному (должнику и другим кредиторам), так как ради этих интересов преодолевается грань между налоговым агентом и налогоплательщиком. В российском праве судебная практика последовательно занимает обратную позицию: не могут быть взысканы с налогового агента суммы НДФЛ, если они не были удержаны при выплате дохода.<sup>115</sup> Следовательно, баланс интересов публичного и частного субъекта с точки зрения высших судов РФ не позволяет взыскивать с налогового агента не удержанную им сумму, в то время как в США этот же баланс оценивается иначе.

Новозеландские исследователи пошли ещё дальше и указали, что требования по перечислению удержанного НДФЛ должны пользоваться особым приоритетом, так как в противном случае другие необеспеченные кредиторы получают доступ к распределению соответствующих средств, *“не имея по отношению к удержанным*

---

<sup>114</sup> Plumb W. T. Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade [Электронный ресурс] // The Yale law journal : <https://digitalcommons.law.yale.edu/> – URL : [https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm\\_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages) (дата обращения 12.05.2019). p. 275/

<sup>115</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 26.09.2006 N 4047/06 по делу N A55-5211/05-43 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; 37. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05 по делу N A11-1253/2005-K2-18/7 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; 46. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.07.2012 N Ф03-3025/2012 по делу N A73-13126/2011 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*средствам справедливого права требования*”.<sup>116</sup> В то же время отечественный правопорядок достаточно долго шёл к отнесению платежей по обязательствам перед частными и публичными кредиторами к одной очереди удовлетворения, чтобы, по сути, вернуться к декларации публичного приоритета только на основании “предназначенности” удержанных средств для перечисления в бюджетную систему.

В любом случае верно, что многократное изменение позиций высших судов не было продиктовано изменениями закона. Это полностью отражает позицию Конституционного Суда, которая приводилась в первой части настоящего исследования: определение очерёдности удовлетворения требований есть вопрос экономической политики, поэтому изменение закона для изменения очерёдности необходимым не является.

Однако в действительности редкий экономический вопрос лишён социальной подоплёки. Позиция Конституционного Суда, даже если признать её правильной, не может означать свободу отнесения требований налогового органа о перечислении НДФЛ к любой из очередей в зависимости от экономической конъюнктуры. В противном случае будет иметь место равенство в буквальном смысле, когда все кредиторы поставлены в положение, не учитывающее индивидуальные особенности каждого из них, то есть будет нарушено начало справедливости в процедуре банкротства.

Во-первых, постановка требования в определённую очередь должна производиться в соответствии с минимальными правовыми предпосылками. Например, требование о перечислении удержанного при выплате заработной платы работникам НДФЛ при неизменности текста закона не может быть поставлено в первую очередь реестровых требований, так как у требований граждан, основанных на причинении вреда их жизни или здоровью, отсутствуют правовые сходства с

---

<sup>116</sup> Priority debts in the distribution of insolvent estates : an advisory report to the Ministry of commerce [Электронный ресурс] // New Zealand legal information institute : <http://www.nzlii.org> - URL : <http://www.nzlii.org/nz/other/nzlc/sp/SP2/SP2.pdf> (дата обращения 12.05.2019), p. 31.

таким требованием. Во-вторых, даже при наличии правовых предпосылок недопустимо предоставление кредитору привилегированного статуса, который дан другому кредитору, значительно отличающемуся от него.

*De lege lata* высшим судам РФ не следовало связывать правовой режим требований работника с правовым режимом удержанного НДФЛ. Также в силу буквального толкования Закона о банкротстве не подлежала принятию практика, основанная на отнесении задолженности по НДФЛ к обязательным платежам. Что касается п. 9 ст. 226, то, вопреки судебной практике, он регулирует не правовую принадлежность удержанных налоговым агентом средств (это способен делать только ГК РФ), а источник удержания и, как следствие, перечисления сумм НДФЛ в бюджетную систему. Таким образом, в делах о банкротстве требования о перечислении удержанного НДФЛ удовлетворяются за счёт имущества должника, но обязательными платежами быть признаны не могут. Следовательно, в этой части публичный субъект оказывается в положении обыкновенного кредитора. Поэтому и в части реестровых, и в части текущих платежей требования по уплате задолженности по перечислению удержанного НДФЛ следовало отнести к той же очереди, что и требования непривилегированных кредиторов, в то же время не считая задолженность по НДФЛ входящей в состав обязательных платежей.

*De lege ferenda* отсутствуют основания для иного решения, так как НДФЛ по сравнению с другими налогами (задолженность по которым не выплачивается в приоритетном порядке) не обладает особенно важной социальной или экономической функцией. Иначе говоря, отсутствуют основания для дифференциации НДФЛ и обязательных платежей в вопросах их очередности.

Кроме того факта, что НДФЛ платит не сам должник, а другое лицо - налогоплательщик, отличий от других налогов у НДФЛ в плоскости Закона о банкротстве нет. От них НДФЛ отличается главным образом механизмом сбора.

Механизм сбора налога имеет значение в целях налогового законодательства. Например, как будет показано далее, он важен для определения лица, обязанного

платить пени за несвоевременное перечисление суммы налога в бюджетную систему. Единственным важным положением налогового закона, относящимся к задолженности по НДС, является наличие у налогового агента собственной обязанности по удержанию и перечислению суммы налога в бюджет, отличной от обязанности налогоплательщика уплатить сумму налога. За неисполнение обязанностей налогового агента НК РФ предусматривает самостоятельный вид ответственности (ст. 123 НК РФ).

Следовательно, перед нами обязанность должника по перечислению собственных средств в бюджет, которая отличается от обязанностей по уплате других налогов лишь источником своего возникновения. Если по налогам, в отношении которых должник является налогоплательщиком, обязанность по уплате налога возникает в силу наличия в пределах налогового периода объекта налогообложения, то в случае с НДС объект налогообложения возникает не у должника, а у третьего лица. Внешне исполнение обязанности по уплате налога на прибыль и по перечислению суммы НДС выглядит одинаково: как предоставление в банк соответствующего платёжного поручения.

Иными словами, различная природа обязанностей по уплате налога налогоплательщиком и по перечислению его суммы налоговым агентом существует только в целях налогового законодательства. В аксиологической плоскости различия между ними отсутствуют.

Между тем именно аксиологические соображения стоят за категорированием требований кредиторов, то есть составляют основание принципа дифференциации. Положение находящегося в приоритете кредитора обусловлено ценностью, закреплённой на нормативном уровне. Например, первая очередь реестровых платежей сформирована таким образом для защиты жизни и здоровья как конституционных ценностей, а вторая очередь текущих платежей - в целях предоставления конституционной гарантии вознаграждения за труд (ч. 3 ст. 36 Конституции РФ). Процедурные положения НК РФ, в том числе устанавливающие уплату налога с помощью налогового агента, никакую ценность не воплощают, в

связи с чем основанием для дифференциации относительно других налогов быть не могут.

Невключение НДС в понятие “обязательного платежа”, а также придание требованиям по нему отличного порядка удовлетворения продиктовано положениями налогового законодательства, а не политико-правовыми соображениями. Таким образом, НДС не может быть повышен или понижен в очередности относительно других налогов.

Взыскание сумм НДС вне дела о банкротстве и отнесение его к текущим платежам вне зависимости от момента возникновения обязанности по перечислению нарушало интересы других кредиторов, давая уполномоченному органу привилегированное положение в отношении одного из налогов. Так как оснований для привилегий у требований по НДС нет, то такой вывод также невозможен.

Итого, требования по перечислению НДС должником - налоговым агентом должны удовлетворяться в рамках той же очереди, что и требования по другим налогам.

По-иному вопрос может быть разрешён, например, при появлении в РФ фонда страхования ответственности несостоятельных работодателей перед работниками, который пополнялся бы за счёт НДС, то есть в том случае, когда социальная и экономическая значимость перечисления НДС в бюджетную систему будет объективно выше значимости перечисления в неё иных обязательных платежей.

Таким образом, в краткосрочной перспективе проблема может быть разрешена внесением соответствующих коррективов в акты толкования. В долгосрочной перспективе требуется комплексное решение проблемы, в том числе путём уточнения понятия “обязательный платёж” в Законе о банкротстве и уточнения содержания п. 9 ст. 226 НК РФ. Так как НДС сущностно не отличается от любого другого налога, следует включить его в понятие “обязательного платежа”, в том числе дабы избежать умножения статусов публичного субъекта в

деле о банкротстве. В противном случае имеет место ситуация, когда сходные требования имеют разный правовой режим, а значит - нарушается принцип справедливости распределения конкурсной массы.

### **Глава 3. Спорные вопросы начисления пеней за неисполнение должником обязанностей налогового агента**

После описания правового режима требований об уплате НДФЛ, предъявляемых в деле о банкротстве, следует обратиться к особенностям начисляемых по таким требованиям пеней.

В рамках настоящего исследования не стоит цель изучения природы пеней с точки зрения налогового права, хотя этот вопрос не прекращает обсуждаться на страницах печати. Достаточно ограничиться тем, что согласно п. 5 Постановления Конституционного Суда N 20-П от 17.12.1996 пеня является компенсаторной мерой, направленной на устранение негативных для бюджетной системы последствий просрочки исполнения налоговой обязанности.

Сделанным тогда разъяснениям судебная практика верна и по сей день. По общему правилу пеня считается входящей в состав налоговой обязанности в смысле ст. 57 Конституции РФ.<sup>117</sup> В плоскости банкротства из этого следует вывод о том, что пени по налогам, которые подлежат включению в реестр требований кредиторов, должны уплачиваться согласно п. 3 ст. 137 Закона о банкротстве. Если же пеня начисляется на недоимку по налогу, являющемуся текущим платежом, то сама она тоже является текущим платежом.<sup>118</sup> Иначе говоря, если пени и “тело” недоимки входят в корпус единой налоговой обязанности, то по общему правилу правовой режим и пеней, и “тела” недоимки должен быть един.

---

<sup>117</sup> Определение Верховного Суда РФ от 27.04.2017 N 304-КГ17-3988 по делу N А27-26167/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.03.2015 по делу N 304-КГ14-4815, А46-15003/2013 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 25.09.2014 по делу N 305-ЭС14-1234, А40-56991/2013 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>118</sup> О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 22 июня 2006 № 25 // Вестник ВАС РФ. - 2006. - № 9. п. 27; Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – URL : <http://www.vsrif.ru/>. п. 6.



Однако, когда речь идёт об НДСЛ, существует соблазн применить иной подход в связи с тем, что при уплате НДСЛ “тело” задолженности удерживается из доходов налогоплательщика, а пеня начисляется за бездействие налогового агента. Иначе говоря, в материально-правовом поле сумма налога к уплате и начисленные пени имеют настолько разную природу, что возникает вопрос о возможности отступления от единства судьбы недоимки и начисленной на неё пени.

В связи с этим Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 22.06.2006 N 25 породило противоречивую судебную практику. Часть её, считая, что пеня следует судьбе недоимки по налогу и в том случае, когда речь идёт об НДСЛ, отказывала во включении пеней в реестр требований кредиторов со ссылкой на особую природу НДСЛ и необходимость взыскивать его вне рамок дела о банкротстве.<sup>119</sup> Другое направление практики руководствовалось тем, что недоимка НДСЛ имеет специальный режим, так как налоговый агент исполняет не свою, а чужую налоговую обязанность, однако пени начисляются в связи с просрочкой исполнения собственной обязанности налогового агента и потому должны учитываться в реестре требований кредиторов.<sup>120</sup> Как явствует из п. 9 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, в итоге восторжествовала вторая точка зрения.<sup>121</sup> Таким образом, правовой режим пени, начисленной на недоимку по НДСЛ, приближен к правовому режиму штрафа.

Следовательно, действующее регулирование в некоторых вопросах одинаково подходит к телу налога и к пеням: например, пени по текущим

---

<sup>119</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2011 по делу N А56-5898/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>120</sup> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.08.2013 N Ф03-3101/2013 по делу N А51-14156/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>121</sup> Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – URL : <http://www.vsrif.ru/>.

налоговым обязательствам являются текущими платежами, а пени по платежам, включённым в реестр, не могут являться текущими. В то же время применительно к НДСЛ этот единообразный подход нарушается.

В свете равенства кредиторов вопрос о квалификации пеней по НДСЛ имеет те же решения, что и вопрос о квалификации собственно недоимки по НДСЛ в делах о несостоятельности. А именно: при выведении из сферы действия Закона о банкротстве взыскания пеней по НДСЛ будут ущемлены права других кредиторов; при включении взыскания пеней по НДСЛ в сферу регулирования Закона о банкротстве равенство (причём без уравнивания с требованиями работников о выплате дохода, облагаемого НДСЛ) права других кредиторов защищаются, равенство обеспечивается.

Однако между проблемами статуса недоимки по НДСЛ и пени за несвоевременное перечисление этого налога существует значительное различие: относительно источника уплаты пеней не существует особых предписаний налогового закона, они уплачиваются за счёт собственных средств налогового агента.<sup>122</sup> В связи с этим нет оснований утверждать, как это имело место с недоимкой по НДСЛ, что взыскание пеней не затрагивает конкурсную массу, поэтому не должно проходить в порядке, предусмотренном Законом о банкротстве.

Кроме того, обязанность по уплате пеней за неперечисление НДСЛ не отличается от обязанности по уплате пеней за неуплату любого другого налога. Так же, как “тело” НДСЛ не подпадало под определение обязательных платежей, этого не делают и пени по НДСЛ (так как они не являются санкцией за *“неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов”*, будучи санкцией за несвоевременное перечисление суммы налога). И так же, как в случае с “телом” НДСЛ, следует указать на то, что все отличия пеней по НДСЛ от пеней по другим налогам остаются в черте налогового законодательства. По сути, речь идёт об

---

<sup>122</sup> Выше показано, что несмотря на п. 9 ст. 226 НК РФ, “тело” НДСЛ также уплачивается за счёт средств налогоплательщика. Однако судебная практика видела в этом положении закона основание для придания НДСЛ особого статуса.

основании возникновения обязанности по перечислению пеней. В случае с НДФЛ основанием является неперечисление денежных средств во исполнение обязанности налогового агента, в случае с иными налогами - неуплата денежных средств во исполнение обязанности налогоплательщика. Для налогового законодательства такое различие может быть существенным, но в глазах несостоятельного должника и его кредиторов суть обязанностей одна: понести компенсационную по своей природе ответственность, размер которой зависит от периода нарушения, перед публичным субъектом за счёт конкурсной массы.

Таким образом, когда речь идёт о пенях за несвоевременное перечисление НДФЛ, против соображений о необходимости обеспечения равенства кредиторов не выступает ни положение закона, ни природа обязанности, в рамках которой кредитор получает соответствующие требования к должнику. Единственным препятствием, которое может служить опровержением текущей позиции Верховного Суда, является позиция Конституционного Суда о существовании единой обязанности по уплате недоимки и начисленной пени. Но и эта позиция не может быть механически применена к пеням за несвоевременное перечисление НДФЛ, так как Конституционный Суд не рассматривал специфику пеней, начисляемых за просрочку исполнения обязанности налогового агента. Соответственно, его позиция касалась лишь уплаты налога (а не неперечисления удержанных сумм налога), которая имеется у налогоплательщика (а не налогового агента).

Следовательно, в действительности Постановление Конституционного Суда от 17.12.1996 N 20-П регулирует лишь вопросы исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком. Хотя в части рассуждений Конституционного Суда о правовой природе пени не содержится оговорки об ограничении этих рассуждений пенями, начисляемыми за нарушение обязанностей налогоплательщика, недопустимо абстрагироваться от контекста всего Постановления. Конституционный Суд, определяя предмет своего рассмотрения в Постановлении, не указал напрямую на рассмотрение оспариваемых норм как допускающих

беспорное взыскание пеней с юридических лиц как налогоплательщиков, тем самым оставив место для интерпретации всего Постановления как распространяющегося на налоговых агентов. Но в тексте постановления о налоговых агентах не упоминается, все примеры и доводы основаны на статусе налогоплательщика.

Даже если считать, что позиция Конституционного Суда применима к пеням, взыскиваемым с налоговых агентов, то такой вывод не предопределяет существование единого регулирования налоговых пеней в процедуре банкротства вне зависимости от того, за нарушение какой обязанности они начисляются. Можно с уверенностью сказать, что Конституционный Суд в рассматриваемом постановлении не уделял внимания правовому режиму пеней в процедуре банкротства. Вывод о единстве обязанности по уплате недоимки и пени сделан для целей принудительного беспорного взыскания во имя защиты публичных интересов от просрочки налогоплательщика за счёт ограничения прав последнего.

Между тем в процедуре банкротства затрагивается ещё одна группа интересов - интересы других кредиторов. Экстраполируя правила о недоимке по НДФЛ на пени по НДФЛ, можно обеспечить интерес публичного субъекта, но ценой ущемления одновременно и интересов должника, и интересов третьих лиц. В условиях, когда существует возможность обеспечить интересы таких третьих лиц и когда этому не препятствует ни одна норма закона (в отличие от ситуации с недоимкой по НДФЛ и п. 9 ст. 226 НК РФ), наиболее логично избрать соответствующее решение.

Наконец, после изменения судебной практики так, что задолженность налогового агента по НДФЛ включается в реестр требований кредиторов, а удержанные денежные средства входят в конкурсную массу, даже объединение обязанностей по уплате недоимки и пени не приведёт ко взысканию пеней по НДФЛ вне дела о банкротстве. В такой ситуации следующая за судьбой недоимки пеня подлежит включению в реестр требований кредиторов или уплате в порядке, установленном для текущих платежей. При этом представляется правильным, что

пеня не может входить в ту же очередь требований кредиторов, что и требования о выплате дохода, являющегося объектом НДСЛ, так как сумма НДСЛ входит в состав суммы дохода, но пеня за несвоевременное перечисление НДСЛ в бюджетную систему - нет.

Необходимо также отметить, что статус пеней по НДСЛ совершенно независим от статуса самой недоимки. Статус последних обусловлен не тем, что недоимка по НДСЛ в настоящий момент должна погашаться в соответствии с Законом о банкротстве, а тем, что такие пени уплачиваются за счёт налогового агента, то есть в любом случае влияют на размер конкурсной массы.

Одновременно следует отметить недопустимость дальнейшего сближения статуса пеней и штрафов, которое может повлечь их смешение. То, что в действующем законодательном регулировании и пени, и штрафы оказываются включены в единую очередь удовлетворения (п. 3 ст. 137 Закона о банкротстве), не должно уравнивать их роль как в налоговом законодательстве, так и в законодательстве о банкротстве.

Применительно к налоговому законодательству за пеней признаётся в первую очередь компенсаторная функция, в то время как штраф выполняет ещё и карательную функцию. Из этого следуют и отличия, которые могут быть использованы для целей определения надлежащего места пеней в очередности удовлетворения требований кредиторов. В частности, в американской правовой литературе известна максима, согласно которой *“налоговые штрафы по крайней мере в части устанавливаются в качестве карательных мер против лиц, которые были виновны в просрочке или нарушении. Взыскание штрафов за счёт имущества банкрота, между тем, служило бы не наказанию виновных налогоплательщиков, но скорее совершенно невиновных кредиторов”*.<sup>123</sup> В том же ключе американские исследователи отмечают, что размер штрафов за публичное правонарушение в

---

<sup>123</sup> Plumb W. T. Tax Recommendations of the Commission on the Bankruptcy Laws-Priority and Dischargeability of Tax Claims [Электронный ресурс] // Cornell University Law Library : <https://scholarship.law.cornell.edu/> – URL : <https://scholarship.law.cornell.edu/clr/vol59/iss6/1/> (дата обращения 12.05.2019). p. 1038.

делах о банкротстве в любом случае не может превышать размер реального ущерба, нанесённого казне.<sup>124</sup>

Следовательно, существует политико-правовая проблема, связанная с карательными и компенсаторными мерами ответственности. Существующий Закон о банкротстве не уделяет им достаточно внимания. Однако верно ли ставить в одну очередь удовлетворения как карательные меры ответственности, так и компенсаторные? Заслуживают ли одинаковой защиты интерес лица в компенсации и интерес лица в каре?

Как представляется, данная проблема выходит далеко за пределы вопросов налогового права. Например, если говорить о частно-правовых отношениях, Закон о банкротстве одинаковым образом регулирует взыскание и исключительной, и штрафной неустойки, установленной гражданско-правовым договором. Иначе говоря, российский законодатель в целях законодательства о банкротстве не считает нужным разделять меры ответственности на карательные и компенсаторные. С одной стороны, как указывалось выше, он обладает достаточной долей дискреции при разбивке требований кредиторов на категории; с другой стороны, такая разбивка не должна вести к попаданию в одну категорию кардинально отличающихся друг от друга требований.

Отличие между компенсаторными и карательными мерами ответственности проявляется при взгляде на процедуру банкротства как на механизм перераспределения рисков. При разделении рисков неизбежно ущемляются права даже “невиновных” кредиторов,<sup>125</sup> в связи с чем следует применительно к каждому требованию кредитора, которое будет удовлетворено не полностью, оценить соответствие принимаемого кредитором риска неполного удовлетворения требования характеру его требования. Если переложить это утверждение на

---

<sup>124</sup> Plumb W. T. Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade [Электронный ресурс] // The Yale law journal : <https://digitalcommons.law.yale.edu/> – URL : [https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm\\_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages) (дата обращения 12.05.2019). p. 282.

<sup>125</sup> Там же, p. 262.

рассматриваемую ситуацию, то вопрос будет звучать так: может ли кредитор, чья имущественная сфера восстановлена (например, за счёт взыскания пеней), возлагать риск неисполнения карательных по своей цели требований на кредиторов, чья имущественная сфера не восстановлена?

Здесь важно отметить, что карательный характер ответственности есть её характеристика с точки зрения правонарушителя. С точки зрения лица, которое применяет в свою пользу меру ответственности, эта мера может быть направлена на обогащение, частную превенцию в отношении правонарушителя и проч. Каким бы ни было понимание справедливого распределения конкурсной массы как цели процедуры банкротства, оно не может заключаться в предоставлении одним кредиторам возможности обогащаться, а другим - возможности компенсировать свои имущественные потери так, что первые и вторые при этом ставятся в одну очередь удовлетворения. В особенности это верно для ситуации, когда ни одна из двух групп кредиторов не обладает специальными характеристиками, которые могли бы оправдать дополнительную защиту, предоставляемую Законом о банкротстве.

В связи с вышеизложенным следует заключить, что в целом существующая практика определения места пеней, начисляемых за нарушение обязанности по уплате НДС, воплощает начало равенства кредиторов и представляет собой пример, когда публичный кредитор не просто лишился возможности удовлетворения своих требований за рамками процедуры банкротства, но и не получает при этом привилегий в части очередности. Постановление Конституционного Суда от 17.12.1996 N 20-П не может служить препятствием для такого вывода, так как внимание Конституционного Суда было в действительности сфокусировано на вопросах, связанных с пенями, которым уплачивает налогоплательщик, а не налоговый агент.

При этом вплоть до изменения определения обязательных платежей в Законе о банкротстве пени по НДС не могут признаваться обязательными платежами, так как начисляются за непорочение, а не неуплату суммы налога. Иными

словами, *de lege lata* положение пеней по НДСЛ аналогично положению самой недоимки по НДСЛ.

*De lege ferenda* следует включить пени по НДСЛ в понятие обязательного платежа согласно Закону о банкротстве по тем же соображениям справедливости, что и саму недоимку по НДСЛ. Природа пеней, взимаемых за нарушение обязанностей налогового агента, как показано выше, не настолько отличается от природы пеней, взимаемых за нарушение обязанностей налогоплательщика, чтобы включать те и другие в разные категории.

Кроме того, важным шагом могло бы стать разделение “остаточной” очереди, предусмотренной п. 3 ст. 137 Закона о банкротстве, на несколько различных категорий в зависимости от того, карательной или компенсаторной является соответствующая мера ответственности. Существующее в настоящий момент уравнивание штрафов за налоговые правонарушения и пеней противоречит различию в их природе, а значит - нарушает работу механизма перераспределения рисков между кредиторами, не способствует достижению цели процедуры несостоятельности. Новое законодательное регулирование должно субординировать требования о несении мер ответственности карательного характера, поставив их в конец третьей очереди реестра требований кредиторов с тем, чтобы кредиторы, требующие реализации компенсаторных мер ответственности, были удовлетворены с большей вероятностью, чем те, для кого полученное во исполнение требования будет экономически являться обогащением, но не компенсацией.



#### Глава 4. Иные спорные вопросы

Помимо рассмотренных выше вопросов в первой части настоящего исследования поднимались ещё два проблемных вопроса, а именно соотношение исполнения налоговой обязанности, удовлетворения иска в гражданском процессе и субсидиарной ответственности руководителей должника и возможность применения п. 2 ст. 45 НК РФ в отношении несостоятельных налогоплательщиков.

Что касается применения п. 2 ст. 45 НК РФ как допускающей взыскание задолженности по налогам и сборам с зависимых от налогоплательщика организаций, то следует различать две ситуации. Во-первых, п. 2 ст. 45 может применяться для взыскания долгов должника с его зависимых лиц. Во-вторых, эта же норма может быть применена для взыскания с должника задолженности другой организации.

Судебная практика допускает применение п. 2 ст. 45 НК РФ и в первой,<sup>126</sup> и во второй<sup>127</sup> ситуации. Суды в любом случае не склонны блокировать взыскание задолженности с зависимых лиц в силу нарушения начала равенства кредиторов, несоответствия такого взыскания целям процедуры банкротства и т. д.

Первая ситуация кажется более соответствующей равенству кредиторов, так как в процедуре банкротства не распределяется имущество лиц, взаимозависимых с должником. Следовательно, отличие между уполномоченным органом и частноправовым кредитором заключается лишь в том, что у первого существует дополнительный способ удовлетворения своих требований, при этом конкурсная масса от применения такого метода не уменьшается.

С другой стороны, основания для применения п. 2 ст. 45 НК РФ могут пересекаться с основаниями для оспаривания сделок должника, которые предусмотрены Законом о банкротстве. Например, сделка по переадресовке

---

<sup>126</sup> Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 N 304-КГ17-18313 по делу N А81-4494/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>127</sup> Определение Арбитражного суда Московской области от 23.03.2018 по делу А41-31147/17 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

исполнения, предписывающая контрагенту исполнить своё денежное обязательство на счёт другого юридического лица, может быть оспорена как подозрительная и причинившая вред интересу кредиторов (п. 2 ст. 61.2. Закона о банкротстве). Последствием признания такой сделки недействительной будет возврат всего полученного по ней (например, зачисленных на счёт третьего лица денежных средств) в конкурсную массу.

При использовании п. 2 ст. 45 НК РФ уполномоченный орган получает возможность удовлетворить свои требования напрямую, без истребования соответствующего имущества в конкурсную массу. Само по себе такое удовлетворение не уничтожает возможность других кредиторов оспаривать сделку по переадресовке исполнения, но уменьшает вероятность взыскания полученного по такой сделке в конкурсную массу. Иными словами, сама конкурсная масса не уменьшается, но уменьшается вероятность взыскания в неё того имущества, которое должно в ней находиться. Это, в свою очередь, означает ограничение прав остальных кредиторов в виде уменьшения подлежащей распределению среди них имущественной массы.

Между тем отсутствует какое-либо основание для предоставления налоговому органу подобного рода привилегий, так как п. 2 ст. 45 НК РФ рассчитан в первую очередь на применение в отношении состоятельных лиц, то есть в случае, когда интересы налогового органа не противопоставлены в правовом смысле интересам других кредиторов. Использование предусмотренного этим пунктом механизма взыскания, параллельного процедуре банкротства, как в отношении реестровых, так и в отношении текущих платежей не может быть признано удовлетворительным.

Действительно, добровольное удовлетворение требований по обязательным платежам третьими лицами подробно регламентировано ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1., 129.1. Закона о банкротстве. Хотя подобная возможность, предоставленная только в отношении обязательных платежей, также вызывает вопросы с точки зрения равенства кредиторов, она всё же предусмотрена Законом о банкротстве,

представляет собой осознанный выбор законодателя в условиях противопоставления интересов кредиторов друг другу, а также имеет свои особенности применительно к различным этапам процедуры банкротства. Применительно к принудительному исполнению налоговой обязанности третьими лицами такая дифференциация также необходима.

Вторая ситуация для оценки с точки зрения надлежащего баланса интереса кредиторов должна быть дополнительно разделена. Случаи применения пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ делятся на вызванные невозможностью взыскания недоимки с налогоплательщика и не связанные с невозможностью такого взыскания. Если речь идёт о взыскании задолженности третьего лица с должника, когда такую задолженность можно взыскать с налогоплательщика, то налицо явный дисбаланс интересов частного и публичного субъекта. Последний получает возможность получить часть конкурсной массы должника даже в случае, когда не исчерпана возможность получить удовлетворение без ограничения имущественных прав иных кредиторов. В результате остальные кредиторы оставляют неудовлетворёнными часть своих имущественных интересов лишь потому, что публичный субъект вместо взыскания с налогоплательщика обратился к должнику.

Не может быть оправдана описанная выше ситуация на основании того, что к должнику поступают денежные средства, которые на самом деле должны были поступить на счёт другого лица. Конкурсная масса как совокупность принадлежащего должнику имущества (п. 1 ст. 131 Закона о банкротстве) составляется лишь из имущества, на которое должник имеет права. Очевидно, что Закон о банкротстве не может говорить об имуществе, которое “принадлежит” должнику не в правовом понимании. Следовательно, все денежные средства на счетах должника, входит в его конкурсную массу, и потому подлежит распределению в соответствии с Законом о банкротстве.

В целом вся конкурсная масса состоит из имущества, которое должно быть отдано одному из кредиторов (в противном случае имущества должника достаточно для удовлетворения всех кредиторов, и процедура несостоятельности

завершается иначе, чем ликвидацией организации-должника). Следовательно, любой кредитор вправе указать на то, что должник удерживает *экономически* ему не принадлежащие денежные средства. Предоставление на основании обладания должником *экономически* чужими денежными средствами преимуществ в виде внеконкурсного удовлетворения лишь публичному кредитору значило бы наделение его преимуществом, не имеющим основания, при общем начале равенства частного и публичного кредитора.

Если же речь идёт о взыскании с должника невозможной ко взысканию с налогоплательщика недоимки, то вынести однозначный вердикт оказывается сложнее. Налоговое законодательство не учитывает интересы кредиторов налогоплательщика и закономерно защищает публичные интересы, поэтому предоставляет налоговому органу “второй шанс” взыскать недоимку, когда первое взыскание успехом не увенчалось. По пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ случаи взыскания недоимки с третьих лиц, когда взыскание с налогоплательщика невозможно, суть те, которые наступили в связи с противоправными действиями налогоплательщика - передача денежных средств или имущества третьему лицу с целью избегания налоговой ответственности. Следовательно, в этих случаях нельзя говорить о ненадлежащем исполнении публичным субъектом своих функций, о его неосмотрительности, из-за которой приходится производить взыскание за счёт должника, а не налогоплательщика.

Вопрос о том, насколько соответствует Конституции РФ пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, требует отдельного изучения и лежит за пределами настоящего исследования. В целях последнего достаточно сказать, что явного дисбаланса публичных и частных интересов при взыскании с должника недоимки третьих лиц в соответствии с абз. абз. 3, 4 пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не наблюдается.

Таким образом, с точки зрения равенства кредиторов применение пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в отношении несостоятельной организации является недопустимым, так как предоставляет слишком широкий спектр прав публичному субъекту на основании нормы, не учитывающей наличие множественных кредиторов, которые

заслуживают удовлетворения не меньше, чем уполномоченный орган. Лишь в случае, когда в соответствии с судебным решением взыскание может быть обращено на конкурсную массу как на единственный источник удовлетворения требований уполномоченного органа, и при этом конкурсная масса стала единственным источником удовлетворения таких требований только в связи с деяниями налогоплательщика, интерес публичного кредитора может заслуживать столь высокой степени защиты. В иных случаях высокая степень защиты публичного кредитора означает перераспределение в его пользу конкурсной массы, хотя у публичного кредитора имеется возможность удовлетворить свои требования иным способом, а у частных кредиторов - нет. В результате публичный кредитор получает удовлетворение, ограничивающее права других кредиторов, без необходимости исчерпания им мер, направленных на более безболезненное для оборота погашение недоимки налогоплательщика. Такое распределение конкурсной массы нельзя назвать справедливым, а подобное ограничение прав частных кредиторов - соразмерным преследуемым законодателем целям.

На основании этого вывода можно говорить об имплицитном законодательном требовании, суть которого состоит в следующем. Все споры, которые касаются конкурсной массы, вопросов её формирования должны рассматриваться в порядке, обеспечивающем участие в соответствующем споре участников дела о банкротстве, и в рамках дела о банкротстве. В противном случае кредитор, инициировавший взыскание вне процедуры банкротства, противопоставляет свои интересы не всем заинтересованным лицам (в том числе другим кредиторам), а лишь самому должнику или вовсе третьему лицу (например, руководителю). В результате заинтересованные лица, не привлечённые к участию в соответствующем споре, оказываются лишены процессуальных возможностей по защите своего интереса, что в свою очередь ведёт к отсутствию справедливости при распределении конкурсной массы.

С опорой на последний тезис должен разрешаться и вопрос о том, в каком порядке должны быть предъявлены требования к физическому лицу -

руководителю должника об уплате суммы задолженности или о возмещении убытков в соответствующем размере. Процедура банкротства характерна стечением в ней многих кредиторов, имеющих противоборствующие интересы, и именно эти интересы должны учитываться при выборе процессуальной формы предъявления требований. Иные аспекты предъявления требований, как-то: порядок их предъявления, срок - в конечном счёте соблюдаются и в деле о несостоятельности, ибо в Законе о банкротстве отражён, например, порядок подачи заявления о привлечении руководителя должника к субсидиарной ответственности, предоставлены соответствующие процессуальные гарантии.

Привлечение контролирующего лица должника к субсидиарной ответственности подразумевает возможность увеличения или уменьшения имущественной массы, за счёт которой удовлетворяются требования заинтересованных кредиторов (например, при продаже требования о привлечении к субсидиарной ответственности согласно пп. 2 п. 2 ст. 61.17. Закона о банкротстве). Следовательно, все заинтересованные кредиторы должны иметь возможность участвовать в споре, касающемся привлечения контролирующего лица должника к субсидиарной ответственности, а иные кредиторы - возможность знать о подаче соответствующего заявления как минимум для того, чтобы в случае необходимости присоединиться к нему.

В связи с вышеизложенным при необходимости привлечь контролирующее лицо должника к ответственности за действия, которые повлекли неуплату или неполную уплату обязательных платежей, в первую очередь налоговый орган должен обратиться с заявлением о привлечении такого лица к субсидиарной ответственности, в следующую очередь - с деликтным иском к тому же лицу, и наконец - с гражданским иском в уголовном деле. В противном случае будет, как и в случае с пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, иметь место использование налоговым органом лишь одной из имеющихся у него опций для взыскания задолженности с контролирующего лица, влекущее ограничение прав других кредиторов. Действительно, даже если заявление о привлечении к субсидиарной

ответственности подаётся исключительно в интересах налогового органа, его удовлетворение может повлиять на способность контролирующего лица удовлетворить требования, основанные на его субсидиарной ответственности перед другими кредиторами. Следовательно, решение суда, которым контролирующее лицо привлекается к ответственности, должно быть противопоставлено другим кредиторам, что наилучшим образом осуществляется в процедуре банкротства.

## Заключение

По итогам проведённого исследования на защиту выносятся следующие тезисы:

1. Основополагающим в делах о банкротстве является не принцип равенства, а принцип дифференциации требований кредиторов, который заключается в их распределении по различным категориям (очередям удовлетворения) в соответствии с социальными и экономическими ценностями, признанными в правовом поле (в том числе на уровне Конституции РФ) и стоящими за конкретной категорией требований кредиторов.

2. Равенство кредиторов в делах о банкротстве имеет иную природу, чем равенство субъектов гражданско-правовых отношений, и может пониматься в узком и широком смысле. В узком смысле равенство присутствует в правовых возможностях кредиторов, чьи требования отнесены к одной категории; в широком смысле равны все кредиторы должника в наличии возможности участвовать в деле о банкротстве в соответствии с положениями закона.

3. Вопреки позиции Конституционного Суда, категорирование требований кредиторов в процедуре банкротства может быть проверено на соответствие Конституции РФ, так как не является вопросом чисто экономической политики, но имеет регулирующее воздействие в социальной сфере, а также связано с прямым ограничением прав должника и других кредиторов.

4. Дифференциация требований кредиторов находится в сфере достаточно широкого усмотрения законодателя, однако не может считаться совершенно произвольной. В частности, привилегированные механизмы удовлетворения и иные средства обеспечения интересов кредиторов должны в первую очередь касаться требований, за удовлетворением которых стоят более значимые правовые ценности.

5. Главной проблемой в сфере контроля за надлежащим категорированием требований кредиторов со стороны законодателя является то, что нелогичность и/или непоследовательность правового регулирования во многих



случаях (в свете сложившейся практики конституционного правосудия) не образует противоречия Конституции РФ. Особенно ярко это проявляется в случаях, когда Закон о банкротстве предоставляет какие-либо дополнительные гарантии одной категории кредиторов, игнорируя другую, так как оспаривание в Конституционном Суде отсутствия в законе обоснованных с политико-правовой точки зрения привилегий в настоящий момент затруднено.

6. По общему правилу уполномоченный орган имеет те же права и обязанности, что и кредиторы непривилегированных категорий, однако Закон о банкротстве делает из этого правила ряд исключений, большинство из которых направлены на защиту публичного кредитора в лице уполномоченного органа.

7. В связи с изложенным в п. 6 является:

7.1. положительной тенденция включения задолженности по перечислению удержанных сумм налога на доходы физических лиц в сферу регулирования Закона о банкротстве;

7.2. отрицательной тенденция допущения удовлетворения требований уполномоченного органа вне рамок дела о банкротстве в порядке предъявления деликтного иска контролирующим лицам должника или применения в отношении самого должника, а также зависимых от него лиц пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ;

7.3. отрицательной тенденция распространения привилегий лиц, налог с доходов которых удерживает должник, на публичного субъекта;

7.4. отрицательной тенденция предоставления отдельных привилегий публичному субъекту (в том числе согласно ст.ст. 71.1., 85.1., 112.1., 129.1. Закона о банкротстве) без предоставления их кредиторам, которые нуждаются в по крайней мере не меньшей степени защиты.

8. Отрицательная оценка тенденции в п. 7 не может являться основанием для признания соответствующего регулирования не соответствующим Конституции РФ в силу обстоятельств, указанных в п. 5.

9. Вопросы, заключающиеся в возможности удовлетворения требований отдельных кредиторов, а также распределения конкурсной массы должны вне

рамок дела о банкротстве должны разрешаться в пользу рассмотрения соответствующих требований в рамках дела о банкротстве, так как в противном случае имущественные права остальных кредиторов оказываются ограничены судебным актом, в принятии которого эти кредиторы не принимали и не могли принять участия.

## Список использованной литературы

### 1. Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Рос. газ. – 2009. – 21 янв. – (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ). – СПС «КонсультантПлюс».

2. О трудовом правоотношении [Электронный ресурс] : рекомендация N 198 Международной организации труда, принята в г. Женеве 15.06.2006 на 95-ой сессии Генеральной конференции МОТ – СПС «КонсультантПлюс».

3. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (в ред. от 03 авг. 2018 г.). – СПС «Консультант Плюс».

4. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954. – (в ред. от 23 апр. 2019 г.). – СПС «Консультант Плюс».

5. Налоговой кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 01 мая 2019 г.). – СПС «Консультант Плюс».

6. Налоговой кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05 августа 2000 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 01 мая 2019 г.). – СПС «Консультант Плюс».

7. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 43. – Ст. 4190. – (в ред. от 27 дек. 2018 г.). – СПС «Консультант Плюс».

8. О внесении изменений в Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 декабря 2008 г. № 296-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2016. – № 49. – Ст. 6844. – (в ред. от 27 ноября. 2018 г.). – СПС «Консультант Плюс».

9. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 июня 2015 г. № 186-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2016. – № 49. – Ст. 6844. – (в ред. от 27 ноября. 2018 г.). – СПС «Консультант Плюс».

10. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 27. – Ст. 3977. – (в ред. от 29 июля. 2017 г.). – СПС «Консультант Плюс».

11. Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 29 мая 2004 г. № 257 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 23. – Ст. 2310. – (в ред. от 21 июля. 2017 г.). – СПС «Консультант Плюс».

12. О порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующих должников [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 21 окт. 2004 г. № 573 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 44. – Ст. 4347. – СПС «Консультант Плюс».

13. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 1996. - № 5.

14. По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", касающихся возможности

обжалования определений, выносимых Арбитражным судом по делам о банкротстве, иных его положений, статьи 49 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций", а также статей 106, 160, 179 и 191 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами граждан и юридических лиц : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 12 марта 2001 № 4-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2001 - № 5.

15. По делу о проверке конституционности ряда положений Федерального закона "О реструктуризации кредитных организаций", пунктов 5 и 6 статьи 120 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" в связи с жалобами граждан, жалобой региональной общественной организации "Ассоциация защиты прав акционеров и вкладчиков" и жалобой ОАО «Воронежское конструкторское бюро антенно-фидерных устройств» : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 22 июля 2002 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2002 - № 6.

16. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 08 декабря 2017 № 39-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2018 - № 2.

17. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Калле Наллос Трейдинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 120 и пунктом 3 статьи 122 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 01.10.2002 №228-О // СПС «Консультант Плюс».

18. По жалобе гражданина Харитонов Валентина Ивановича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 57 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 03.10.2002 №231-О // СПС «Консультант Плюс».

19. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 22.01.2004 №41-О // СПС «Консультант Плюс».

20. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки М.Г. Ершовой положением пункта 5 статьи 114 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 08.06.2004 №254-О // СПС «Консультант Плюс».

21. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Компания Инэкотех" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 3 статьи 12 и пунктом 3 статьи 137 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 17.07.2007 №546-О-О // СПС «Консультант Плюс».

22. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Уралбиювет" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 61.3 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 24.09.2013 №1481-О // СПС «Консультант Плюс».

23. По запросу Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации о проверке конституционности части 3 статьи 13 Федерального закона "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и пункта 1 статьи 131 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 14.01.2014 №2-О // СПС «Консультант Плюс».

24. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Пузырьковой Елены Владимировны на нарушение ее конституционных прав пунктом 4 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 26.10.2017 №2400-О // СПС «Консультант Плюс».

25. О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 22 июня 2006 № 25 // Вестник ВАС РФ. - 2006. - № 9.

26. О некоторых вопросах, связанных с принятием Федерального закона от 30.12.2008 N 296-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве) : постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 23 июля 2009 № 60 // Вестник ВАС РФ. - 2009. - № 9.

27. Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 25 января 2013 № 11 // Вестник ВАС РФ. - 2013. - № 3.

28. О внесении изменений в постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по вопросам, связанным с текущими платежами: постановление Пленума Высшего Арб. Суда Рос. Федерации от 06 июня 2014 № 37 // Вестник ВАС РФ. - 2014. - № 8.

29. О взыскании налога на доходы физических лиц [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 21.07.2015 N СА-4-8/12823@ – СПС «Консультант Плюс».

30. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон от 08 января 1998 г. № 6-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 2. – Ст. 222. – (в ред. от 21 марта 2002 г.). – СПС «Консультант Плюс».

31. О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций [Электронный ресурс] : федер. закон от 25 февраля 1999 г. № 40-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. – № 9. – Ст. 1097 – (в ред. от 14 октября 2014 г.). – СПС «Консультант Плюс».

## **2. Материалы судебной практики**

32. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2016) банкротстве [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2011. – № 11. – Режим доступа : <http://www.vsrfr.ru/>.

33. Обзор судебной практики по отдельным вопросам, касающимся применения законодательства о банкротстве [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 3. – Режим доступа : <http://www.vsrfr.ru/>.

34. Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства [Электронный ресурс] // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – Режим доступа : <http://www.vsrfr.ru/>.

35. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с выполнением функций содействия и контроля в отношении третейских судов и международных коммерческих арбитражей [Электронный ресурс] : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018 // СПС «Консультант Плюс».

36. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.09.2006 N 4047/06 по делу N А55-5211/05-43 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

37. Постановлении Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05 по делу N А11-1253/2005-К2-18/7 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».



38. Определение Верховного Суда РФ от 14.06.2007 N КАС07-243 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
39. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 17.02.2009 по делу N А17-6153/2008-05-20 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
40. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 N 2070/10 по делу N А58-7656/09 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
41. Постановление ФАС Поволжского округа от 06.08.2010 по делу N А55-31273/2009 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
42. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.02.2011 по делу N А26-7438/2010 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
43. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2011 по делу N А56-5898/2010 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
44. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11.01.2012 по делу N А29-6224/2010 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
45. Определение ВАС РФ от 15.03.2012 N ВАС-17489/11 по делу N А67-4634/2010 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
46. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.07.2012 N Ф03-3025/2012 по делу N А73-13126/2011 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
47. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2012 по делу N А12-10178/2011 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
48. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2013 по делу N А13-6508/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
49. Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2013 N 12751/12 по делу N А13-18088/2011 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

50. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2013 по делу N А26-5393/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
51. Определение Арбитражного суда Алтайского края от 19.04.2013 по делу А03-20759/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
52. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2013 N 17АП-481/2013-ГК по делу N А50-6752/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
53. Определение ВАС РФ от 05.08.2013 N ВАС-5438/13 по делу N А78-4281/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
54. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.08.2013 N Ф03-3101/2013 по делу N А51-14156/2009 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
55. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.09.2013 по делу N А26-9249/2011 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
56. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.10.2013 по делу N А81-3889/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
57. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.11.2013 N 5438/13 по делу N А78-4281/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
58. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.11.2013 № 5438/13 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
59. Постановление ФАС Центрального округа от 27.01.2014 по делу N А23-6082/09 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
60. Обзор судебной практики по отдельным вопросам, касающимся применения законодательства о банкротстве от 31.01.2014 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
61. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2014 по делу N А03-9654/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

62. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2014 N 08АП-4162/2014 по делу N А46-8545/2009 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

63. Определение Верховного суда Республики Мордовия от 01.07.2014 по делу N 33-1143/2014 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

64. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 25.09.2014 по делу N 305-ЭС14-1234, А40-56991/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

65. Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 N 81-КГ14-19 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

66. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.03.2015 по делу N 304-КГ14-4815, А46-15003/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

67. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.02.2016 N Ф09-11058/15 по делу N А60-11984/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

68. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.03.2016 N Ф01-311/2016 по делу N А17-3899/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

69. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.06.2016 N Ф02-3144/2016 по делу N А78-306/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

70. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2016 N 08АП-7533/2016 по делу N А46-12713/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

71. Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2016 N 58-КГПР16-22 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

72. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2016 по делу № А27-22675/2014 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

73. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 27 февраля 2017 г. N 301-ЭС16-16279 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

74. Определение Верховного Суда РФ от 27.04.2017 N 304-КГ17-3988 по делу N А27-26167/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

75. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2017 N 09АП-32637/2017 по делу N А40-52466/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

76. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.10.2017 N Ф09-8490/16 по делу N А50-5545/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

77. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2017 по делу №А56-85403/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

78. Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 N 304-КГ17-18313 по делу N А81-4494/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

79. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2018 по делу № А41-3690/16 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

80. Определение Арбитражного суда Московской области от 23.03.2018 по делу А41-31147/17 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

81. Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.04.2018 по делу №А40-252291/17-186-331Б [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

82. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.08.2018 по делу № А40-116940/17 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

83. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 06.08.2018 N 05АП-1614/2018, 05АП-1621/2018 по делу N А51-10203/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

84. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 23.11.2018 по делу N А33-4262/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

85. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.11.2018 N Ф06-32513/2018 по делу N А65-18725/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

86. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2019 N 08АП-1964/2019, 08АП-08АП-1964/2019 по делу N А46-11148/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

87. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2019 N 07АП-7859/2018(3) по делу N А03-5721/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

88. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.02.2018 N Ф10-146/2018 по делу N А48-3624/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

89. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.02.2018 N Ф06-26509/2017 по делу N А12-4026/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

90. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.05.2018 N Ф07-4489/2018 по делу N А21-2673/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

91. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 05.07.2018 N 301-ЭС18-114 по делу N А11-9163/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

92. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2018 N 07АП-3748/2018(3) по делу N А27-14314/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

93. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2019 N 10АП-22249/2018 по делу N А41-66051/15 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

94. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2019 N 17АП-18909/2017-АК по делу N А60-27497/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

95. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2019 N 08АП-1964/2019, 08АП-08АП-1964/2019 по делу N А46-11148/2017 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

96. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2019 N 15АП-2388/2019 по делу N А53-16201/2018 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

### **3. Специальная литература**

97. Борк Р. Экономический анализ права конкурсного оспаривания / Р. Борк ; пер. с англ. Б. М. Курбанов. //Вестник экономического правосудия Российской Федерации . -2017. - № 8. - С. 150 - 166.

98. Дзалаева, И. К. Особенности исполнения налоговых обязанностей при осуществлении процедур несостоятельности (банкротства) : выпускная квалификационная работа / И. К. Дзалаева ; науч. рук. С. В. Овсянников; рецензент О. А. Ногина ; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. Кафедра государственного и административного права. -СПб., 2014. - 81 с.

99. Дранцова К. В. О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при квалификации и исполнении требований по обязательным платежам

в качестве текущих в деле о банкротстве / К. В. Дранцова. //Арбитражные споры. - 2015 - № 1. - С. 58 - 84.

100. Литовцева Ю. В. Очередность и порядок удовлетворения требований кредиторов / Ю. В. Литовцева. //Арбитражная практика. -2003. - № 3. - С. 4 - 6

101. Извеков С. С. Отдельные аспекты налогообложения налогом на доходы физических лиц при банкротстве налогового агента / С. С. Извеков. //Налоги и финансовое право. -2016. - № 5. - С. 126 - 133.

102. Извеков С. С. Вопросы исполнения организациями обязанностей по уплате налога на доходы физических лиц в делах о банкротстве / С. С. Извеков //Российский юридический журнал. -2016. - № 5. - С. 194 - 198.

103. Извеков С. С. Субсидиарная ответственность как средство исполнения налоговой обязанности организации-банкрота / С. С. Извеков. //Актуальные проблемы российского права. - 2017. - № 8. - С. 52 - 62.

104. Извеков, С. С. Особенности правового режима налогообложения при несостоятельности (банкротстве) организации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.04 - финансовое право , налоговое право, бюджетное право / С. С. Извеков ; науч.рук. Д. В. Винницкий. - М., 2018. - 210 с.

105. Извеков С. С. Конкуренция норм налогового законодательства и законодательства о банкротстве в отношении пеней и мораторных процентов, начисляемых на сумму недоимки / С. С. Извеков. //Актуальные проблемы российского права. - 2018. - № 10. - С. 211 - 215.

106. Карелина С. А. Особенности реализации принципа равенства прав в процессе несостоятельности (банкротства) должника / С. А. Карелина. // Законодательство . -2008. - № 6. - С. 36 – 42.

107. Кокорин И. В. Все кредиторы равны, но некоторые равнее других : к вопросу о субординации корпоративных займов при банкротстве в России, Германии и США / И. В. Кокорин. // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. -2018. - № 2. - С. 119 - 137.

108. Кораев К. Б. Неплатежеспособность: Новый институт правового регулирования финансового оздоровления и несостоятельности (банкротства): монография / К. Б. Кораев // Москва: Проспект, 2017. 320 с.

109. Корзова Н. А. Требования налогового органа в деле о банкротстве: в каких случаях они не подлежат удовлетворению / Н. А. Корзова // Арбитражная практика. 2013. N 5. С. 82 - 87. стр. 84.

110. Попкова Ж.Г. Налоговые агенты и банкротство - проблемы конкуренции норм // Вестник арбитражной практики. 2016. № 5. С. 19-24.

111. Рогозина, И. А. Взыскание обязательных платежей с организаций, находящихся в процессе банкротства : выпускная квалификационная работа / И. А. Рогозина ; науч. рук. С. В. Овсянников; рецензент О. А. Ногина ; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. Кафедра государственного и административного права. - СПб.,2013. - 80 с.

112. Спиридонова Н. С. Долги несостоятельного налогового агента не всегда взыскивают в рамках процедуры банкротства / Н. С. Спиридонова // Арбитражная практика. 2011. N 9. С. 92 - 95.

113. Суворов, Е. Д. Особенности реализации принципа равенства кредиторов наследодателя при банкротстве наследственной массы / Е. Д. Суворов. //Законы России. Опыт. Анализ. Практика. - 2018. - № 10. - С. 52 – 60.

114. Чулкова Л. Налоговое банкротство. Судебные споры. / Л. Чулкова // Налоговый вестник. -2016. - № 10. - С. 92-100.

115. Усачева К. А. Внеконкурсное оспаривание поведения должника, причиняющего вред его кредиторам :российское право и европейская правовая традиция / К. А. Усачева //Вестник гражданского права. -2017. - № 5. - С. 8 - 54.

116. Шершеневич Г. Ф. Учение о несостоятельности / Г. Ф. Шершеневич Казань : типолитография Императорского Университета, 1890. – 446 с.

117. Шершеневич Г. Ф. Курс торгового права.Том 4,Торговый процесс ; Конкурсный процесс. - 4-е изд. - С.-Петербург : Издание Бр. Башмаковых, 1912. - 596 с., [IV].



118. Mokal, R. J. Priority as pathology :The Pari Passu Myth /R. J. Mokal. //The Cambridge Law Journal. -2001. - Vol. 60 . - Part 3. - P. 581 - 621.

119. Morgan (Day) B. (Barbara) K., Should the Sovereign Be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy. National Conference of Bankruptcy Judges // American Bankruptcy Law Journal, vol. 74. 2000. 461 p.

120. Wood P. R. Principles of International Insolvency / P. R. Wood. – London: Sweet & Maxwell, 1997. – 391 p.

#### **4. Интернет-ресурсы**

121. Овсянников С. В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика. Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 27.01.2015 N 81-КГ14-19 [Электронный ресурс] // Аналитический портал «Отрасли Права» : <http://отрасли-права.рф>. – Режим доступа : <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--plai/article/14518> (дата обращения 12.05.2019).

122. Путин В. В. Послание Президента Федеральному Собранию [Электронный ресурс] // Президент России: <http://kremlin.ru/>. – Режим доступа : <http://kremlin.ru/events/president/news/59863> (дата обращения 12.05.2019).

123. Руководство для законодательных органов по вопросам законодательства о несостоятельности [Электронный ресурс] // Комиссия Организации Объединённых Наций по праву международной торговли : <http://www.uncitral.org> – Режим доступа : [http://www.uncitral.org/pdf/russian/texts/insolven/05-80724\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/russian/texts/insolven/05-80724_Ebook.pdf) (дата обращения 12.05.2019).

124. Суворов Е. Д. О правовой природе оснований для оспаривания преимущественного удовлетворения и возражений против такого оспаривания [Электронный ресурс] // Аналитический портал «Отрасли Права» : <http://отрасли->

права.рф. – Режим доступа : <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/26329> (дата обращения 12.05.2019).

125. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

126. Ben-Ishai S., Lubben S. Involuntary Creditors and Corporate Bankruptcy [Электронный ресурс] // SSRN : <https://papers.ssrn.com> – Режим доступа : [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1938599](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1938599) (дата обращения 12.05.2019).

127. Boraïne A., Keay A., Burdette D. Preferential debts in corporate insolvency: A comparative study [Электронный ресурс] // ResearchGate : <https://www.researchgate.net/> – Режим доступа : [https://www.researchgate.net/publication/246871236\\_Preferential\\_debts\\_in\\_corporate\\_insolvency\\_A\\_comparative\\_study](https://www.researchgate.net/publication/246871236_Preferential_debts_in_corporate_insolvency_A_comparative_study) (дата обращения 12.05.2019).

128. Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas [Электронный ресурс] // Diário de Republica Electronico : <https://dre.pt/> – Режим доступа : [https://dre.pt/web/guest/legisalacao-consolidada/-/lc/118376176/201903042115/73661826/diploma/indice?p\\_p\\_state=maximized](https://dre.pt/web/guest/legisalacao-consolidada/-/lc/118376176/201903042115/73661826/diploma/indice?p_p_state=maximized) (дата обращения 12.05.2019).

129. Eisenberg T. Commentary on “On the Nature of Bankruptcy”: Bankruptcy and Bargaining [Электронный ресурс] // Cornell University Law Library : <https://scholarship.law.cornell.edu/> – Режим доступа : <https://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1448&context=facpub> (дата обращения 12.05.2019).

130. Goode R. Principles of company insolvency law [Электронный ресурс] // Google Books : <https://books.google.ru> – Режим доступа : <https://books.google.ru/books?id=mtK4kQIhEowC&lpg=PP1&hl=ru&pg=PP1#v=onepage&q&f=false> (дата обращения 12.05.2019).

131. Ferreira de Assumpção Alves A., Vieira da Fonseca Rocha R. Insolvência Transnacional e Direito Falimentar Brasileiro [Электронный ресурс] // Режим доступа :

[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista74/revista74\\_9.pdf](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista74/revista74_9.pdf) (дата обращения 12.05.2019).

132. Hyzler K. The Principle of Pari Passu in Corporate Insolvency [Электронный ресурс] // GVZH advocates : <https://www.gvzh.com.mt> – Режим доступа : <https://www.gvzh.com.mt/malta-publications/principle-pari-passu-corporate-insolvency/> (дата обращения 12.05.2019).

133. Kershaw D. Involuntary Creditors and the Case for Accounting-Based Distribution Regulation [Электронный ресурс] // The London school of economics and political science : <http://www.lse.ac.uk/> – Режим доступа : <http://www.lse.ac.uk/law/working-paper-series/2007-08/WPS16-2007Kershaw.pdf/> (дата обращения 12.05.2019).

134. La par conditio creditorum [Электронный ресурс] // Diritto Privato in Rete : <https://www.dirittoprivatoinrete.it> – Режим доступа : [https://www.dirittoprivatoinrete.it/fallimento/la\\_par\\_condicio\\_creditorum.htm](https://www.dirittoprivatoinrete.it/fallimento/la_par_condicio_creditorum.htm) (дата обращения 12.05.2019).

135. Oliveira e Catarina Serra N. M. P. Insolvência e Contrato de Promessa [Электронный ресурс] // Ordem dos advogados : <https://portal.oa.pt> – Режим доступа : <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2010/ano-70-vol-iiiv-2010/doutrina/nuno-manuel-pinto-oliveira-e-catarina-serra-insolvencia-e-contrato-de-promessa/> (дата обращения 12.05.2019).

136. Plumb W. T. Federal Liens and Priorities-Agenda for the Next Decade [Электронный ресурс] // The Yale law journal : <https://digitalcommons.law.yale.edu/> – Режим доступа : [https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm\\_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol77/iss2/2/?utm_source=digitalcommons.law.yale.edu%2Fylj%2Fvol77%2Fiss2%2F2&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages) (дата обращения 12.05.2019).

137. Plumb W. T. Tax Recommendations of the Commission on the Bankruptcy Laws-Priority and Dischargeability of Tax Claims [Электронный ресурс] // Cornell

University Law Library : <https://scholarship.law.cornell.edu/> – Режим доступа : <https://scholarship.law.cornell.edu/clr/vol59/iss6/1/> (дата обращения 12.05.2019).

138. Priority debts in the distribution of insolvent estates : an advisory report to the Ministry of commerce [Электронный ресурс] // New Zealand legal information institute : <http://www.nzlii.org> - Режим доступа : <http://www.nzlii.org/nz/other/nzlc/sp/SP2/SP2.pdf> (дата обращения 12.05.2019).