

## Субсидиарная ответственность как средство исполнения налоговой обязанности организации-банкрота

**Аннотация.** Предметом исследования являются проблемы соотношения законодательства о налогах и сборах с конкурсным законодательством, а также влияние последнего на принцип личного исполнения налоговой обязанности. Отдельные вопросы избранной темы рассматриваются эпизодически в рамках регулирования правоотношений, возникающих в делах о банкротстве, при этом практически отсутствуют комплексные работы, посвященные особенностям исполнения налоговой обязанности в делах о банкротстве.

В основу исследования положены методы исторического и сравнительного правоведения. В работе выявлены противоречия в законодательстве и судебной практике по вопросам исполнения налоговых обязательств контролирующими налогоплательщика лицами в процедурах банкротства и после их завершения. Разрозненные теоретические и практические подходы систематизированы по периодам действия различных редакций законодательства. Автор критикует отдельные подходы к решению проблем в сфере взаимодействия налогового законодательства и законодательства о банкротстве. В результате выявлены положительные и отрицательные факторы произошедших изменений в регулировании вопросов привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих налогоплательщика лиц.

**Ключевые слова:** налогообложение, банкротство, несостоятельность, субсидиарная ответственность, налоговая ответственность, убытки, контролирующие лица, обязательные платежи, уполномоченный орган.

DOI: 10.17803/1994-1471.2017.81.8.052-062

Субсидиарная ответственность — чуждое налоговому праву понятие. Налоговым кодексом Российской Федерации<sup>1</sup> (далее — НК РФ) предусмотрен принцип личного исполнения налогового обязательства (ст. 45 НК РФ), с определенными исключениями, обоснованными равенством налогообложения и неотвратимостью налогового бремени.

Субсидиарная ответственность представляет собой разновидность гражданско-правовой ответственности. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено кодексом (ст. 11 НК РФ).

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // РГ. № 148—149. 06.08.1998.

© Извеков С. С., 2017

\* Извеков Станислав Сергеевич, преподаватель кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета  
ss.izvekov@gmail.com  
620016, Россия, г. Екатеринбург, ул. Павла Шаманова, д. 6, кв. 128

Гражданский кодекс Российской Федерации<sup>2</sup> (далее — ГК РФ) не раскрывает содержания понятия «субсидиарная ответственность», оперируя данной категорией опираясь на общую теорию права.

Существуют различные точки зрения относительно того, что представляют собой граждан-

ско-правовая ответственность<sup>3</sup> и субсидиарная ответственность<sup>4</sup>.

Вместе с тем институт субсидиарной ответственности в последнее время раскрывается вне рамок сугубо гражданско-правового регулирования<sup>5</sup> и постепенно входит в сферу налоговых правоотношений, оттесняя принцип личного ис-

<sup>2</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

<sup>3</sup> См. например: Гражданское право. Часть первая / отв. ред. А. П. Сергеев, Ю. К. Толстой. 5-е изд. М., 2001. С. 83 ; Гражданское право. Часть первая / под общ. ред. Т. И. Илларионовой. М., 2001. С. 421—422 ; *Тархов В. А.* Ответственность по советскому гражданскому праву. Саратов, 1973. С. 8—11 ; *Грибанов В. П.* Ответственность за нарушение гражданских прав и обязанностей. М., 1973. С. 38—39 ; *Братусь С. Н.* Юридическая ответственность и законность. М., 1976. С. 82—84 ; *Гуев А. Н.* Гражданское право : учебник. В 3 т. М. : Инфра-М, 2003. Т. 1. С. 382—383 ; и др.

<sup>4</sup> См., например: *Богданова Е. Е.* Субсидиарная ответственность: проблемы теории и практики. М. : Приор, 2003 ; *Храпунова Е. А.* Субсидиарная ответственность в гражданском праве : дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2001. 185 с. ; *Богданова Е. Е.* Правовое регулирование субсидиарной ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. Белгород, 2001. 180 с. ; *Грачева Е. Ю.* Российская юридическая энциклопедия. М. : ИНФРА-М, 1999. С. 938 ; Римское частное право // под ред. И. Б. Новицкого, И. С. Перетерского. М. : Юристъ, 2004 ; *Покровский И. А.* Основные проблемы гражданского права. 4-е изд., испр. М. : Статут, 2003. 351 с. ; *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. М. : Статут, 2003 ; *Грось Л.* Институт процессуального соучастия: связь между процессуальным и материальным правом // Российская юстиция. 1998. № 3 ; *Бычкова Е. Н.* Субсидиарная ответственность собственника по обязательствам учреждения // Арбитражные споры. 2008. № 1 ; *Прилучный М. Г.* О некоторых вопросах привлечения собственников имущества учреждений к субсидиарной ответственности // Арбитражные споры. 2008. № 1 ; *Барщевская Н., Иванова Е.* Субсидиарная безответственность // Бизнес-адвокат. 2001. № 11 ; *Каширская Н. А.* О практике применения статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации в части привлечения к субсидиарной ответственности собственника учреждения арбитражными судами Волго-Вятского округа // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2000. № 2 ; *Попов В. В.* О применении статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации в части привлечения к субсидиарной ответственности учредителя и собственника учреждения федерального железнодорожного транспорта // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2000. № 7 ; *Сурков А. Н.* Особенности субсидиарной ответственности государства по обязательствам созданных им федеральных государственных учреждений, подведомственных федеральным органам исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная служба // Право в Вооруженных Силах. 2006. № 7 ; *Чепцов А. С.* Субсидиарная ответственность: теоретические проблемы и особенности реализации // Налоги. 2009. № 32. С. 9—17 ; *Шевелева Н. А.* Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб., 2004.

<sup>5</sup> См., например: *Шевченко И. М.* Субсидиарная ответственность за несвоевременную подачу заявления о банкротстве должника: процессуальные аспекты // Банковское право. 2016. № 2. С. 47—52 ; *Воробьева И. О., Быков В. П., Черникова Е. В.* Привлечение к субсидиарной ответственности лиц, контролирующих кредитную организацию // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2015. № 1. С. 91—106 ; *Михальчук Ю.* Контролирующих лиц — к ответственности // ЭЖ-Юрист. 2015. № 46. С. 12 ; *Тарасюк И. М., Шевченко И. М.* О некоторых вопросах применения п. 4 статьи 10 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» // Информационно-аналитический журнал «Арбитражные споры». 2016. № 2. С. 95—110.

полнения налогоплательщиком налоговой обязанности<sup>6</sup>. С одной стороны, для этого имеются политические и экономические предпосылки, с другой стороны, соответствующая категория находит свое место в системе правового регулирования налоговых отношений, как инструмент защиты публичных интересов от недобросовестного поведения (от злоупотребления правом до противоправных действий) налогоплательщиков, в отношении которых применяются процедуры, предусмотренные Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»<sup>7</sup> (далее — Закон о банкротстве).

Полагаем, что ставить точку в попытке ответа на положение субсидиарной ответственности по налоговым обязательствам в делах о банкротстве еще преждевременно. Принципиально важным представляется изучение поднятой нами темы в контексте исторического анализа и соотношения различных правоприменительных подходов, с учетом законодательства последнего времени.

До 29.06.2013 согласно Федеральному закону от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»<sup>8</sup> (далее — Закон № 134-ФЗ) единственным уполномоченным лицом на подачу заявления в суд с требованиями о привлечении к субсидиарной ответственности учредителей (участников) и лиц, входящих в состав органов управления должника, являлся арбитражный управляющий, который принимал решение об обращении

в суд либо самостоятельно, либо по предложению собрания (комитета) кредиторов. Справедливости ради отметим, что конкурсные кредиторы пользовались правом обращения в суд с требованиями о привлечении к субсидиарной ответственности в порядке, установленном Федеральным законом от 28.04.2009 № 73-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»<sup>9</sup> (далее — Закон № 73-ФЗ), но соответствующие правила не применялись в отношении уполномоченного органа, представляющего интересы Российской Федерации в делах о банкротстве.

С 30.06.2013 уполномоченный орган получил право требовать привлечения к субсидиарной ответственности руководителей должника. Соответствующий механизм приоткрыл путь дополнительного обеспечения требований государства в делах о банкротстве и сделал исключение из правила ст. 45 НК РФ о личном исполнении налоговой обязанности.

Толкуя принцип личного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, Высший Арбитражный Суд РФ в постановлении Президиума от 04.10.2011 № 5934/11<sup>10</sup> подтвердил, что фактическая уплата налога другим лицом за налогоплательщика не прекращает обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика. Однако позднее в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.06.2013 № 17044/12<sup>11</sup> допустил возможность субсидиарной уплаты налогов недобросовестно ликвидированной организации по Закону о банкротстве.

<sup>6</sup> Ломазов Э. З. Основания для привлечения к субсидиарной ответственности руководителя должника в деле о банкротстве // Молодой ученый. 2016. № 20 (124). С 528—530.

<sup>7</sup> Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 03.07.2016, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) «О несостоятельности (банкротстве)» // СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190.

<sup>8</sup> Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ (ред. от 29.06.2015) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2015) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 30.06.2013.

<sup>9</sup> Федеральный закон от 28.04.2009 № 73-ФЗ (ред. от 29.12.2014, вступил в силу 05.06.2009) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2009. № 18 (ч. 1). Ст. 2153.

<sup>10</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 1.

<sup>11</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2013. № 11.

Президиумом Верховного Суда РФ 04.06.2014 приняты разъяснения<sup>12</sup>, которые расширили полномочия налоговых органов в привлечении к субсидиарной ответственности даже в случае прекращения производства по делу о банкротстве в связи с недостаточностью денежных средств на финансирование процедуры.

Согласно п. 2 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.04.2010 № 137 «О некоторых вопросах, связанных с переходными положениями Федерального закона от 28.04.2009 № 73-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»<sup>13</sup> положения Закона о банкротстве в редакции Закона № 73-ФЗ о субсидиарной ответственности соответствующих лиц по обязательствам должника применяются, если обстоятельства, являющиеся основанием для их привлечения к такой ответственности (например, дача контролирующим лицом указаний должнику, одобрение контролирующим лицом или совершение им от имени должника сделки), имели место после дня вступления в силу Закона № 73-ФЗ. Если же данные обстоятельства имели место до дня вступления в силу Закона № 73-ФЗ, то применению подлежат положения о субсидиарной ответственности по обязательствам должника Закона о банкротстве в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона № 73-ФЗ, независимо от даты возбуждения производства по делу о банкротстве.

Связывая наличие оснований для привлечения руководителя должника к субсидиарной ответственности по обязательствам налогоплательщика, которые имели место после вступления в силу Закона № 73-ФЗ, но до вступления в силу Закона № 134-ФЗ, необходимо учитывать, что Закон о банкротстве в редакции Закона № 73-ФЗ не содержал положений, ограничивающих срок подачи заявления о привлечении к субсидиарной ответственности, но очерчивал более узкий круг уполномоченных лиц.

Основанием привлечения к субсидиарной ответственности по Закону № 73-ФЗ зачастую

являлось нарушение обязательных сроков обращения самого должника в суд. При этом ответственность устанавливалась в размере обязательств, возникших после даты возникновения обязанности обратиться с заявлением о банкротстве. Руководитель должника обязан обратиться с заявлением о банкротстве, если удовлетворение требований одного кредитора затруднит уплату обязательных платежей.

В практике арбитражных судов сформировался верный подход, что обязательно надлежит определить точную дату просрочки. Применительно к положениям ст. 10 ГК РФ руководитель налогоплательщика обязан действовать добросовестно по отношению не только к должнику, но и к публичным и частным кредиторам. Следовательно, он обязан соблюдать их законные интересы. Невыполнение или несвоевременное выполнение обязанности обращения в суд означает злонамеренное укрытие информации о финансовом состоянии налогоплательщика. Следствием этого практически всегда становится принятие налогоплательщиком дополнительных обязательств, подлежащих учету в реестре требований кредиторов. Предполагается, что подобное введение новых кредиторов в заблуждение является умышленным причинением им убытков. В то же время увеличение требований, учтенных в реестре в составе третьей очереди размывает долю погашения обязательств добросовестных кредиторов.

Одним из правовых механизмов, обеспечивающих защиту публичных и частных кредиторов, не осведомленных по вине контролирующего должника лиц о возникшей существенной диспропорции между объемом обязательств должника и размером его активов, является возложение на таких контролирующих лиц субсидиарной ответственности по долгам, сформировавшимся после пропуска даты обязательного обращения в суд.

Налоговые и сходные с ними иные публичные обязательства (обязательные платежи) неразрывно связаны с экономической деятельно-

<sup>12</sup> Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за четвертый квартал 2013 года, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.06.2014 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2014. № 9.

<sup>13</sup> Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2010. № 19.

стью налогоплательщика. При должном поведении контролирующего налогоплательщика лица, своевременно обратившегося в суд, возникающие фискальные обязательства исполняются приоритетно в режиме текущих платежей, а при несвоевременном обращении — погашаются наравне с частными кредиторами третьей очереди (п. 1 ст. 5, ст. 134 Закона о банкротстве).

Таким образом, злоупотребления контролирующих лиц закономерно влекут имущественные потери публичных и частных кредиторов, на основании чего применяется презумпция причинно-следственной связи между неподачей контролирующими лицами заявления в суд и убытками публичных и частных кредиторов.

По смыслу разъяснений, данных в абз. 2 п. 5 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса РФ об ответственности за нарушение обязательств», если возникновение убытков, возмещения которых требует кредитор, является обычным последствием допущенного должником нарушения обязательства, то наличие причинной связи между нарушением и доказанными кредитором убытками предполагается.

Для решения вопроса о привлечении к субсидиарной ответственности следует учитывать, что обязанность по обращению в суд с заявлением о банкротстве возникает в момент, когда добросовестное и разумное контролирующее налогоплательщика лицо в рамках стандартной управленческой практики должно объективно определить наличие одного из обстоятельств, упомянутых в п. 1 ст. 9 Закона о банкротстве.

Кроме нарушения срока обращения в суд, Закон о банкротстве предусматривает и иные основания субсидиарной ответственности контролирующих налогоплательщика лиц в размере всех непогашенных требований независимо от момента обращения в суд. Среди них неотра-

жение, искажение и отсутствие документов бухгалтерского и налогового учета на дату введения первой процедуры по делу о банкротстве налогоплательщика (п. 5 ст. 10 Закона о банкротстве).

Также субсидиарная ответственность вменяется при непредоставлении арбитражному управляющему бухгалтерской документации. Нарушение обязанности передать документы о фактах хозяйственной деятельности должника негативно сказывается на защите прав и законных интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве, например, посредством максимального формирования конкурсной массы, взыскания дебиторской задолженности и оспаривания сделок в период подозрительности. Предусмотренная п. 5 ст. 10 Закона о банкротстве ответственность является гражданско-правовой, что возлагает на правоприменителя обязанность учитывать общие положения гл. 25 и 59 ГК РФ, а значит, необходимо подтвердить принятие контролирующим лицом всех мер для надлежащего исполнения обязательств по ведению и передаче документации при той степени заботливости и осмотрительности, которая от него требовалась по характеру обязательства (п. 1 ст. 401 ГК РФ). Согласно положениям п. 2 ст. 401 и п. 2 ст. 1064 ГК РФ отсутствие вины доказывается самим лицом, привлекаемым к субсидиарной ответственности<sup>14</sup>.

Руководствуясь правовой позицией Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в п. 53 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.06.2012 № 35 «О некоторых процессуальных вопросах, связанных с рассмотрением дел о банкротстве»<sup>15</sup>, с даты введения первой процедуры банкротства и далее в ходе любой процедуры банкротства требования должника, его участников и кредиторов о возмещении убытков, причиненных его органами, могут быть предъявлены и рассмотрены только в рамках дела о банкротстве.

<sup>14</sup> См.: п. 2 гл. I «Практика применения положений законодательства о банкротстве» разд. «Судебная коллегия по экономическим спорам» Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2016), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016 // URL: [http://supcourt.ru/Show\\_pdf.php?Id=10934](http://supcourt.ru/Show_pdf.php?Id=10934) ; определение Верховного Суда РФ от 14.06.2016 № 309-ЭС16-1553 // СПС «КонсультантПлюс» ; определение Верховного Суда РФ от 31.03.2016 № 309-ЭС15-16713 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>15</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 8.

Толкуя п. 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»<sup>16</sup>, можно сделать вывод, что контролирующее налогоплательщика лицо должно возместить убытки, причиненные юридическому лицу нарушением принципов добросовестного и разумного управления. Добросовестность и разумность заключаются не только в принятии всех необходимых и достаточных мер для достижения максимального положительного результата от предпринимательской и иной экономической деятельности общества, но и в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых действующим законодательством. Последующий отказ руководителя от объяснения причин неплатежеспособности (недостаточности имущества) может быть интерпретирован как недобросовестные действия в силу ст. 1 ГК РФ<sup>17</sup>.

В соответствии с абз. 8 п. 1 ст. 57 Закона о банкротстве рассмотрение требований о субсидиарной ответственности, если производство по делу о банкротстве в отношении должника не было возбуждено либо было прекращено в связи с отсутствием средств, для финансирования судебных расходов по делу о банкротстве законодательством не предусмотрено. Следовательно, для привлечения контролирующих налогоплательщика лиц к субсидиарной ответственности необходимо соблюдение сложного

юридического состава, а именно установление факта нарушения и наличие в производстве суда дела о банкротстве.

Общепризнано, что деятельность Федеральной налоговой службы не является предпринимательской или иной экономической ввиду отсутствия цели извлечения прибыли<sup>18</sup>. Требования налогового органа о привлечении к субсидиарной ответственности руководителя налогоплательщика по непогашенным обязательным платежам, если ко времени рассмотрения дела в отношении должника не возбуждалось дело об банкротстве или было прекращено в связи с отсутствием источников финансирования процедур банкротства, подлежат рассмотрению судом общей юрисдикции<sup>19</sup>.

Позиция, допускающая рассмотрение требований о привлечении к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве, была подвергнута А. Ю. Александровым и Д. С. Красноштановым критике как не предусмотренная законом<sup>20</sup>.

В случаях инициирования банкротства налоговым органом момент возникновения у руководителя обязанности обратиться в суд кредиторы определяют на дату вынесения решения о взыскании налога, либо решения о привлечении к налоговой ответственности, либо на дату окончания налоговой проверки, в рамках которой была выявлена задолженность. По мнению Ю. Д. Жуковой<sup>21</sup>, такой плюрализм подходов приводит к противоречивой практи-

<sup>16</sup> Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). № 34. 30.08.2013.

<sup>17</sup> См.: постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2016 по делу № А66-9795/2015 // СПС «КонсультантПлюс»; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.01.2017 по делу № А60-5486/2013 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> См.: вопрос 8 «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации» за первый квартал 2012 года, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.06.2012 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 10.

<sup>19</sup> См.: определение Верховного Суда РФ от 21.04.2016 по делу № 302-ЭС14-1472 // СПС «КонсультантПлюс»; определение Верховного Суда РФ от 03.10.2014 по делу № 306-ЭС14-2180 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>20</sup> Александров А. Ю., Красноштанов Д. С. Гражданско-правовая ответственность контролирующих лиц в банкротстве // Закон. 2015. № 7. С. 32—44.

<sup>21</sup> Жукова Ю. Д. Основания привлечения руководителя должника к субсидиарной ответственности за неоплату в суд с заявлением о банкротстве: анализ тенденций арбитражной практики // Вестник арбитражной практики. 2015. № 4. С. 37—50.

ке, с одной стороны, признающей налоговую ответственность должника, с другой стороны, исключаящую субсидиарную ответственность контролирующих лиц<sup>22</sup>.

Фактически с 2012 г. устоялся подход признания права налоговых органов привлекать к субсидиарной ответственности контролирующих лиц вне рамок дел о банкротстве даже после прекращения процедур по основаниям, связанным с отсутствием денежных средств на покрытие судебных расходов.

Усиление роли уполномоченного органа в делах о банкротстве на этом не завершилось. Определением Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19<sup>23</sup> судебная коллегия фактически ввела новое основание для субсидиарной ответственности руководителя организации за неуплату налогов — приговор по обвинению в уклонении от уплаты налогов. Следует согласиться с С. В. Овсянниковым в том, что эта позиция также прямо не урегулирована законом, но является резервным инструментом защиты фискальных интересов государства<sup>24</sup>.

С 1 сентября 2016 г. вступили в силу очередные изменения в Закон о банкротстве, внесенные Федеральным законом от 23.06.2016 № 222-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»<sup>25</sup>. Нововведения укрепляют позицию налогового органа, например, уполномоченным органам на 6 месяцев продлевают срок подачи требований в конкурсном производстве, на случай если нужно время для налоговой проверки или решение по результатам такой проверки еще не вступило в силу. Новая привилегия не изменяет очередность удовлетворения требований кредиторов, но оставляет неопределенность для участников дела, так как начисление

налогов меняет соотношение голосов кредиторов в реестре и пропорцию распределения конкурсной массы.

Другая преференция налогового органа заключается в соотношении статуса уполномоченного органа со статусом кредитных организаций, блокирующая оспаривание полученных ими платежей как сделок (п. 4 ст. 61.4 Закона о банкротстве). Оспаривание сделок (действий) ориентировано на борьбу со злоупотреблениями, но затруднительно представить злонамеренное погашение задолженности перед бюджетом. Изменения отвечают политике государства, которое нацелено увеличить взыскание недоимки с несостоятельных налогоплательщиков. Результатом этого стало большее взыскание обязательных платежей с несостоятельных налогоплательщиков за первое полугодие 2016 г. по сравнению со всем 2015 г.<sup>26</sup>

Применительно к избранной теме наиболее существенным нововведением является расширение круга контролирующих должника лиц и подробное регулирование вопросов их субсидиарной ответственности. Контролирующие лица — волеобразующие лица налогоплательщика, чьи решения могли привести к банкротству. Для этого закон предусматривает как существенный фактор возможность влияния через родственные, свойственные связи или с помощью служебного положения (абз. 34 ст. 2 Закона о банкротстве). Дополнительно предусмотрено основание субсидиарной ответственности в случае, если более 50 % всех требований возникло в результате правонарушения (в том числе налогового), которое было совершено во время работы того или иного руководителя.

Принципиальное значение изменений законодательства о банкротстве в интересах защиты

<sup>22</sup> См.: постановление ФАС Дальневосточного округа от 08.05.2014 по делу № А73-12073/2012 // СПС «КонсультантПлюс»; постановление ФАС Центрального округа от 29.05.2014 по делу № А68-11947/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>23</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>24</sup> Овсянников С. В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика. Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 5. С. 14—20.

<sup>25</sup> Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 23.06.2016.

<sup>26</sup> Ликвидаторы из налоговой // Ведомости. № 4143. 22.08.2016.

прав по обязательным платежам заключается в следующем: государство получило эффективные инструменты для взыскания недоимки посредством привлечения контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности. По нашему мнению, широкий перечень оснований позволяет практически в каждой ситуации доказать вину контролирующих должника лиц и привлечь их к субсидиарной ответственности.

В ситуации, когда контролирующим должника лицом является физическое лицо, признание его дополнительно обязанным связывает его с неисполненными обязательствами должника на долгое время, практически бессрочно и без возможности тем или иным способом списать такую задолженность. В частности, п. 5 и 6 ст. 213.28 Закона о банкротстве ограничивают гражданина в праве начать все с чистого листа даже при последующем собственном банкротстве, субсидиарная ответственность сохраняется и после окончания производства по делу о банкротстве гражданина в непогашенной части.

Рассматриваемая тенденция ужесточения законодательства о банкротстве, с одной стороны, заставляет усомниться в эффективности банкротства в качестве способа «начать с чистого листа» и списать долги в связи с действительной экономической невозможностью их погашения,

с другой стороны, обеспечивает защиту финансовых интересов кредиторов и государства от потерь, а также имеет профилактическую функцию пресечения недобросовестных действий и использования банкротства для списания долгов. Следует признать, что принимаемые изменения актуальны на сегодняшний день, когда руководители и собственники компаний используют процедуры банкротства для уклонения от погашения обязательных платежей. Отметим, что данный подход применяется во многих развитых странах, а порой жестче. Например, в Германии, Франции, Австрии и Эстонии<sup>27</sup> именно государственные требования дополнительно защищены субсидиарной ответственностью руководителей должника, если контролирующие лица не способны доказать, что заблаговременно проявили разумную осмотрительность во избежание роста долгов перед бюджетом или ранее не совершали налоговых правонарушений.

Таким образом, вектор развития отечественного законодательства о банкротстве в угоду фискальным интересам государства является обоснованным, а изменения, предусмотренные Федеральным законом от 23.06.2016 № 222-ФЗ, представляются своевременными и необходимыми.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Александров А. Ю., Красноштанов Д. С. Гражданско-правовая ответственность контролирующих лиц в банкротстве // Закон. — 2015. — № 7.
2. Барщевская Н., Иванова Е. Субсидиарная безответственность // Бизнес-адвокат. — 2001. — № 11.
3. Богданова Е. Е. Правовое регулирование субсидиарной ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. — Белгород, 2001.
4. Богданова Е. Е. Субсидиарная ответственность: проблемы теории и практики. — М. : ПРИОР, 2003.
5. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность. — М., 1976.
6. Бычкова Е. Н. Субсидиарная ответственность собственника по обязательствам учреждения // Арбитражные споры. — 2008. — № 1.
7. Воробьева И. О., Быков В. П., Черникова Е. В. Привлечение к субсидиарной ответственности лиц, контролирующих кредитную организацию // Вестник Арбитражного суда Московского округа. — 2015. — № 1.
8. Гражданское право. Часть первая / под общ. ред. Т. И. Илларионовой. — М., 2001.

<sup>27</sup> Annex to Study on Directors' Duties and Liability prepared for the European Commission DG Markt by Gerner-Beuerle C., Paech P., Schuster E.P. LSE Enterprise. 2013.



9. Гражданское право. Часть первая / отв. ред. А. П. Сергеев, Ю. К. Толстой. — 5-е изд. — М., 2001.
10. Грачева Е. Ю. Российская юридическая энциклопедия. — М. : ИНФРА-М, 1999.
11. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. — М. : Статут, 2003.
12. Грибанов В. П. Ответственность за нарушение гражданских прав и обязанностей. — М., 1973.
13. Грось Л. Институт процессуального соучастия: связь между процессуальным и материальным правом // Российская юстиция. — 1998. — № 3.
14. Гув А. Н. Гражданское право : учебник : в 3 т. — М. : ИНФРА-М, 2003. — Т. 1.
15. Жукова Ю. Д. Основания привлечения руководителя должника к субсидиарной ответственности за необращение в суд с заявлением о банкротстве: анализ тенденций арбитражной практики // Вестник арбитражной практики. — 2015. — № 4.
16. Каширская Н. А. О практике применения статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации в части привлечения к субсидиарной ответственности собственника учреждения арбитражными судами Волго-Вятского округа // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. — 2000. — № 2.
17. Ликвидаторы из налоговой // Ведомости. — 22.08.2016. — № 4143.
18. Ломазов Э. З. Основания для привлечения к субсидиарной ответственности руководителя должника в деле о банкротстве // Молодой ученый. — № 20 (124). — Октябрь, 2016.
19. Михальчук Ю. Контролирующих лиц — к ответственности // ЭЖ-Юрист. — 2015. — № 46.
20. Овсянников С. В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика : Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. — 2015. — № 5.
21. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. — 4-е изд., испр. — М. : Статут, 2003. — 351 с.
22. Попов В. В. О применении статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации в части привлечения к субсидиарной ответственности учредителя и собственника учреждения федерального железнодорожного транспорта // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. — 2000. — № 7.
23. Прилучный М. Г. О некоторых вопросах привлечения собственников имущества учреждений к субсидиарной ответственности // Арбитражные споры. — 2008. — № 1.
24. Римское частное право // под ред. И. Б. Новицкого, И. С. Перетерского. — М. : Юристъ, 2004.
25. Сурков А. Н. Особенности субсидиарной ответственности государства по обязательствам созданных им федеральных государственных учреждений, подведомственных федеральным органам исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная служба // Право в Вооруженных Силах. — 2006. — № 7.
26. Тарасюк И. М., Шевченко И. М. О некоторых вопросах применения пункта 4 статьи 10 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» // Арбитражные споры. — 2016. — № 2.
27. Тархов В. А. Ответственность по советскому гражданскому праву. — Саратов, 1973.
28. Храпунова Е. А. Субсидиарная ответственность в гражданском праве: дис. ... канд. юрид. наук Ростов-на-Дону, 2001.
29. Чепцов А. С. Субсидиарная ответственность: теоретические проблемы и особенности реализации // Налоги. — 2009. — № 32.
30. Шевелева Н. А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. — СПб., 2004.
31. Шевченко И. М. Субсидиарная ответственность за несвоевременную подачу заявления о банкротстве должника: процессуальные аспекты // Банковское право. 2016. № 2.
32. Annex to Study on Directors' Duties and Liability prepared for the European Commission DG Markt by Gerner-Beuerle C., Paech P., Schuster E.P. LSE Enterprise. 2013.

*Материал поступил в редакцию 25 февраля 2017 г.*

## VICARIOUS LIABILITY AS A MEANS OF ENFORCING THE DUTY OF A BANKRUPT ORGANIZATION TO PAY TAXES

**IZVEKOV Stanislav Sergeevich** — Lecturer of the Department of Financial Law of the Ural State Law University  
ss.izvekov@gmail.com  
620016, Russia, Yekaterinburg, Pavla Shamanova Str., 6-128.

**Review.** *The survey is devoted to the problem of interrelation between tax legislation and bankruptcy legislation, as well as the influence of the latter on the principle of personal fulfillment of the tax duty. Certain issues of the chosen topic are dealt with sporadically in the context of regulation of legal relations that arise in bankruptcy cases. At the same time, in practice there are no comprehensive studies devoted to the peculiarities of fulfillment of the tax duty in bankruptcy cases.*

*The survey is based on methods of historical and comparative jurisprudence. The paper identifies contradictions in legislation and judicial practice concerning execution of tax duties by the persons in charge of taxpayers in bankruptcy proceedings and after their completion. The author systematizes scattered theoretical and practical approaches in compliance with the periods of different legislation versions.*

*The author criticizes some approaches applied to deal with the problems of interrelation between tax legislation and bankruptcy legislation. As a result, the paper highlights both positive and negative factors of changes in the regulation of bringing persons controlling a taxpayer to vicarious liability.*

**Keywords:** *Taxation, bankruptcy, insolvency, vicarious liability, tax liability, damages, controlling persons, mandatory payments, authorized authority.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Aleksandrov A. Yu., Krasnoshtanov D. S. Grazhdansko-pravovaya otvetstvennost' kontroliruyushix lic v bankrotstve // Zakon. — 2015. — № 7.
2. Barshhevskaya N., Ivanova E. Subsidiarnaya bezotvetstvennost' // Biznes-advokat. — 2001. — № 11.
3. Bogdanova E. E. Pravovoe regulirovanie subsidiarnoy otvetstvennosti: dis. ... kand. yurid. nauk. — Belgorod, 2001.
4. Bogdanova E. E. Subsidiarnaya otvetstvennost': problemy teorii i praktiki. — M.: PRIOR, 2003.
5. Bratus' S. N. Yuridicheskaya otvetstvennost' i zakonnost'. — M., 1976.
6. Bychkova E. N. Subsidiarnaya otvetstvennost' sobstvennika po obyazatel'stvam uchrezhdeniya // Arbitrazhnye spory. — 2008. — № 1.
7. Vorob'eva I. O., Bykov V. P., Chernikova E. V. Privlechenie k subsidiarnoy otvetstvennosti lic, kontroliruyushix kreditnyuyu organizatsiyu // Vestnik Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga. — 2015. — № 1.
8. Grazhdanskoe pravo. Chast' pervaya / pod obshh. red. T. I. Illarionovoj. — M., 2001.
9. Grazhdanskoe pravo. Chast' pervaya / otv. red. A. P. Sergeev, Yu. K. Tolstoj. — 5-e izd. — M., 2001.
10. Gracheva E. Yu. Rossijskaya yuridicheskaya e'nciklopediya. — M.: INFRA-M, 1999.
11. Gribanov V. P. Osushhestvlenie i zashhita grazhdanskix prav. — M.: Statut, 2003.
12. Gribanov V. P. Otvetstvennost' za narushenie grazhdanskix prav i obyazannostej. — M., 1973.
13. Gros' L. Institut processual'nogo souchastiya: svyaz' mezhdru processual'nym i material'nym pravom // Rossijskaya yusticiya. — 1998. — № 3.
14. Guev A. N. Grazhdanskoe pravo: uchebnyk: v 3 t. — M.: INFRA-M, 2003. — T. 1.
15. Zhukova Yu. D. Osnovaniya privlecheniya rukovoditelya dolzhnika k subsidiarnoy otvetstvennosti za neobrashchenie v sud s zavavlenniem o bankrotstve: analiz tendencij arbitrazhnoj praktiki // Vestnik arbitrazhnoj praktiki. — 2015. — № 4.

16. *Kashirskaya N. A.* O praktike primeneniya stat'i 120 Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federacii v chasti privlecheniya k subsidiarnoj otvetstvennosti sobstvennika uchrezhdeniya arbitrazhnymi sudami Volgo-Vyatskogo okruga // Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF. — 2000. — № 2.
17. Likvidatory iz nalogovoj // Vedomosti. — 22.08.2016. — № 4143.
18. Lomazov E'. Z. Osnovaniya dlya privlecheniya k subsidiarnoj otvetstvennosti rukovoditelya dolzhnika v dele o bankrotstve // Molodoj uchenyj. — № 20 (124). — Oktyabr', 2016.
19. *Mixal'chuk Yu.* Kontroliruyushhix lic — k otvetstvennosti // E'Zh-Yurist. — 2015. — № 46.
20. *Ovsyannikov S. V.* O kazuse snyatiya korporativnoj vuali s nalogoplatel'shhika : Kommentarij k Opredeleniyu Sudebnoj kollegii po grazhdanskim delam Verhovnogo Suda RF ot 27.01.2015 № 81-KG14-19 // Vestnik e'konomicheskogo pravosudiva Rossijskoj Federacii. — 2015. — № 5.
21. *Pokrovskij I. A.* Osnovnye problemy grazhdanskogo prava. — 4-e izd., ispr. — M. : Statut, 2003. — 351 s.
22. *Popov V. V.* O primenenii stat'i 120 Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federacii v chasti privlecheniya k subsidiarnoj otvetstvennosti uchreditelya i sobstvennika uchrezhdeniya federal'nogo zheleznodorozhnogo transporta // Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF. — 2000. — № 7.
23. *Priluchnyj M. G.* O nekotoryx voprosax privlecheniya sobstvennikov imushhestva uchrezhdenij k subsidiarnoj otvetstvennosti // Arbitrazhnye spory. — 2008. — № 1.
24. Rimskoe chastnoe pravo // pod red. I. B. Novickogo, I. S. Pereterskogo. — M. : Yurist", 2004.
25. *Surkov A. N.* Osobennosti subsidiarnoj otvetstvennosti gosudarstva po obyazatel'stvam sozdannyx im federal'nyx gosudarstvennyx uchrezhdenij, podvedomstvennyx federal'nym organam ispolnitel'noj vlasti, v kotoryx zakonom predusmotrena voennaya sluzhba // Pravo v Vooruzhennyx Silax. — 2006. — № 7.
26. *Tarasyuk I. M., Shevchenko I. M.* O nekotoryx voprosax primeneniya punkta 4 stat'i 10 Federal'nogo zakona «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)» // Arbitrazhnye spory. — 2016. — № 2.
27. *Tarxov V. A.* Otvetstvennost' po sovetskomu grazhdanskomu pravu. — Saratov, 1973.
28. *Xrapunova E. A.* Subsidiarnaya otvetstvennost' v grazhdanskom prave: Dis. ... kandidat yuridicheskix nauk Rostov-na-Donu, 2001.
29. *Chepcev A. S.* Subsidiarnaya otvetstvennost': teoreticheskie problemy i osobennosti realizacii // Nalogi. — 2009. — № 32.
30. *Sheveleva N. A.* Byudzhetnaya sistema Rossii: opyt i perspektivy pravovogo regulirovaniya v period social'no-e'konomicheskix reform. — SPb., 2004.
31. *Shevchenko I. M.* Subsidiarnaya otvetstvennost' za nesvoevremennuyu podachu zayavleniya o bankrotstve dolzhnika: processual'nye aspekty // Bankovskoe pravo. 2016. № 2.
32. Annex to Study on Directors' Duties and Liability prepared for the European Commission DG Markt by Gerner-Beuerle C., Paech P., Schuster E.P. LSE Enterprise. 2013.