

# ФИНАНСОВОЕ ПРАВО, БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО, НАЛОГОВОЕ ПРАВО

С. С. Извеков\*

## Критерии отграничения банкротства организации, используемого для оптимизации налогообложения или в целях уклонения от уплаты налогов

**Аннотация.** Предметом исследования выступают нормы о процентах, предусмотренные ст. 75 Налогового кодекса РФ, а также ст. 81, 95 и 126 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)». Автором проведен анализ соотношения публично-правового и частноправового интереса в их применении, а также приоритетного использования норм Закона о банкротстве перед НК РФ. Комплексными аспектами темы исследования выступают последствия модификации налоговых обязательств, в результате которых налогоплательщик не исполняет обязанности по уплате НДС и налога на прибыль организаций. Рассматривая экономический эффект от соответствующих изменений, автор обращает внимание на отсутствие ясных критериев пограничного поведения налогоплательщика, контролирующего его лиц, а также арбитражных управляющих, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды, оптимизации налоговой нагрузки или уклонения от уплаты налогов. В качестве методов исследования применены методы системного и логического анализа, а также обобщения нормативного материала. Выбор темы продиктован тем, что вопросы начисления пени по налоговому и гражданскому законодательству, их соотношение касаются широкого круга субъектов предпринимательской деятельности, а также фискальных органов. Соответственно, верное понимание правовой природы процентов, взимаемых по налоговому и гражданскому законодательству, имеет крайне важное практическое значение. Автором сформулированы предложения по корректировке ст. 75 НК РФ, которая позволяет преодолеть противоречия и применять нормы законодательства о банкротстве в приоритетном порядке по отношению к нормам налогового законодательства. Вместе с тем налоговые выгоды от применения процедур банкротства нельзя признать урегулированными в должной степени, пресекающей различные действия в обход закона.

**Ключевые слова:** налогообложение, банкротство, оптимизация налогообложения, мораторий, пени, эксплуатационные расходы, производственная деятельность, контролирующие лица, обязательные платежи, уполномоченный орган.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2017.82.9.116-125**

---

© 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

**И**нститут банкротства организации существует в российском праве достаточно давно и предполагает достижение таких целей, как соразмерное погашение требований несостоятельного должника, обеспечение равных прав публичных и частных кредиторов, сохранение по возможности хозяйствующего субъекта и рабочих мест. В международной практике процедуры, применяемые в делах о банкротстве, ориентированы на предоставление несостоятельному должнику возможности начать все с «чистого листа», поэтому большинство мероприятий имеют реабилитационный уклон. Для отечественной правовой модели, с учетом сложившейся арбитражной практики, банкротству свойствен ликвидационный характер. Однако сказанное вовсе не означает, что банкротство рассматривается исключительно как период, предваряющий выбытие хозяйствующего субъекта из предпринимательской деятельности. Напротив, в отдельных случаях процедуры, применяемые в банкротстве, используются как способ ведения хозяйственной деятельности организации в целях извлечения прибыли и минимизации фискального бремени. Сказанное справедливо относится не только к санации, процедурам финансового оздоровления и внешнего управления, но и к конкурсному производству.

Осуществление хозяйственной деятельности в рамках процедур несостоятельности привлекает установленными запретами на преждевременные расчеты с кредиторами, модификацией очередности обязательных платежей, корректировкой сроков погашения долгов, а также размера их обеспечения. С такой позиции банкротство воспринимается как низкопроцентный кредит (в том числе налоговый), а в отдельных случаях как инструмент оптимизации налогообложения. При этом законодательство не

проводит явной черты между установленными ограничениями, обеспечивающими достижение задач процедур банкротства с действиями в обход закона, единственной целью которых является уклонение от исполнения публичной обязанности — платить законно установленные налоги и сборы.

Прежде всего рассмотрим относительно бесспорное преимущество процедур банкротства для налогоплательщиков, трактуемое в качестве низкопроцентного налогового кредита.

В российском налоговом праве предусмотрен специальный институт обеспечения налоговых обязательств — пени. Рассматривая положения ст. 2 Гражданского кодекса РФ<sup>1</sup> (далее — ГК РФ), ст. 11 Налогового кодекса РФ<sup>2</sup> (далее — НК РФ), с учетом разъяснений Пленума Верховного Суда РФ, изложенных в п. 38 постановления от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса РФ об ответственности за нарушение обязательств»<sup>3</sup>, можно заключить, что гражданское законодательство применимо к налоговым отношениям только, если это предусмотрено НК РФ.

Статья 75 НК РФ не отсылает прямо к ст. 317.1, 395, 394 ГК РФ, тем самым их нормы не применяются к просрочке налогового обязательства. Однако в делах о банкротстве налогоплательщика или налогового агента начисление пени на сумму недоимки часто ограничено специальным законом. Вместо пени, предусмотренных ст. 75 НК РФ, на сумму недоимки начисляются проценты в порядке, установленном ст. 81 (в процедуре финансового оздоровления), 95 (в процедуре внешнего управления) и 126 (в процедуре конкурсного производства) Федерального закона от 26 октября 2002 г. «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве). Тем самым публично-правовая

<sup>1</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 3 июля 2016 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 августа 2016 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 3 июля 2016 г.) // Российская газета. 6 авг. 1998 г. № 148—149.

<sup>3</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств» // Российская газета. 4 апр. 2016 г. № 70.

неустойка, пени заменяются на частноправовой способ обеспечения исполнения обязательств — «мораторные проценты».

Соответствующие проценты являются исключением из общего правила, зафиксированного в ст. 2 Закона о банкротстве, в понятии «мораторий» — приостановление исполнения должником денежных обязательств и уплаты обязательных платежей. Конституционный Суд РФ указал, что мораторий представляет собой публично-правовое вмешательство в частноправовые отношения, правовое регулирование отношений, возникающих в связи с введением моратория на удовлетворение требований кредиторов, должно основываться на общеправовом принципе соразмерности и пропорциональности вводимых ограничений, с тем чтобы исключить произвольное ухудшение положения кредиторов<sup>4</sup>.

О соотношении понятий «мораторий» в Законе о банкротстве и ГК РФ высказывались авторы различных трудов<sup>5</sup>, однако в настоящем исследовании мы используем понятие моратория строго в контексте Закона о банкротстве.

Введение моратория предусматривает прекращение начисления неустоек (штрафов, пени) и иных финансовых санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение денежных обязательств и обязательных платежей, за исключением текущих платежей. При этом необходимо различать проценты, представляющие собой санкции за ненадлежащее исполнение обязательств, и проценты, являющиеся платой за пользование чужими денежными средствами. Проценты по Закону о банкротстве не могут начисляться на неустойки (штрафы, пени), имеющие правовую природу санкции, но могут начислять на компенсационные пла-

тежи, по сути, являющиеся частью основного требования.

Государство ограничило собственные права мораторием на принудительное исполнение налоговой обязанности, тем самым изменив срок уплаты задолженности по налогам на основании Закона о банкротстве, а не в соответствии с НК РФ. Более того, ст. 75 НК РФ не применяется к налогоплательщику в процедуре банкротства.

Специальное конкурсное законодательство оказывает непосредственное влияние на правовое регулирование налоговых отношений, изменяя срок исполнения обязательств, заменяя публичные обеспечительные платежи на частные. Должник более не обязан уплачивать пени, имеющие обеспечительный и компенсационный характер, в размере  $\frac{1}{300}$  ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день, а становится обязанным уплачивать сугубо компенсационные «мораторные проценты» в размере  $\frac{1}{365}$  ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день. Таким образом, отдельные нормы Закона о банкротстве модифицируют налоговое обязательство: в финансовом оздоровлении (п. 2 ст. 81 Закона о банкротстве), во внешнем управлении (п. 2 ст. 95 Закона о банкротстве), в конкурсном производстве (п. 2.1 ст. 126 Закона о банкротстве). Платеж не имеет обеспечительного значения и снижает размер начисляемой компенсации.

В особом случае, при заключении мирового соглашения (п. 2 ст. 156 Закона о банкротстве), по соглашению между арбитражным управляющим и налоговым кредитором ставка и срок начисления процентов могут быть дополнительно изменены. То есть при использовании частноправовых договорных конструкций даже размер компенсационного платежа может быть

<sup>4</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июля 2001 г. № 10-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 6.

<sup>5</sup> Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. М. : ТК Велби, 2002. Т. 1. С. 368 ; *Забуга И. А.* Последствия введения внешнего управления // Законы России. 2007. № 3. С. 49 ; *Ращевский Е.* Мораторий на удовлетворение требований кредиторов // Хозяйство и право. 2001. № 11. С. 20 ; *Сарбаш С. В.* Финансовое оздоровление и внешнее управление // Несостоятельность (банкротство) : научно-практический комментарий новелл законодательства и практики его применения / под ред. В. В. Витрянского. М. : Статут, 2010. С. 199 ; *Химичев В. А.* Осуществление и защита гражданских прав при несостоятельности (банкротстве). М., 2006. С. 13.

снижен еще дополнительно. Предельный срок начисления «мораторных процентов» завершается переходом к расчетам с кредиторами или удовлетворению их требований третьим лицом<sup>6</sup>.

В соответствии со ст. 1 НК РФ ответственность за неисполнение обязанностей по уплате налогов устанавливается налоговым законодательством. Следовательно, мы усматриваем вмешательство законодательства о банкротстве в сферу сугубо налоговых отношений. С учетом положения ст. 57 Конституции РФ, ст. 1, 3, 5 НК РФ, а также многократно выраженных позиций Конституционного Суда РФ такое воздействие представляется необоснованным и противоречащим принципу, согласно которому нормы о налогах и сборах могут содержаться только в соответствующем кодексе и специальных законах.

Существующее положение оправдано тем, что Закон о банкротстве — специальный акт по сравнению с НК РФ и поэтому имеет приоритет в тех случаях, когда речь идет о несостоятельности налогоплательщика. Руководствуясь принципом пропорционального и равного удовлетворения требований кредиторов, следует констатировать, что общий мораторий на принудительное исполнение требований справедлив и по отношению к уполномоченному органу. Отложение срока уплаты налога в порядке, установленном Законом о банкротстве на момент перехода к расчетам со всеми кредиторами, в равной степени защищает интересы каждого участника дела о банкротстве, исключая ситуации оказания необоснованных привилегий и преференций иным участникам дела о банкротстве. Другими словами, обеспечивает последовательную реализацию принципа запрета совершения платежей с нарушением очередности удовлетворения требований или способных привести к приоритетному удовлетворению

требований одного кредитора по сравнению с другими (ст. 61.3 Закона о банкротстве).

Пени за просрочку исполнения обязательных платежей, подлежащих включению в реестр требований кредиторов, подлежат начислению только в период наблюдения. При этом, если основное требование не является текущим, то и пени, начисленные в период наблюдения за просрочку его исполнения, не могут удовлетворяться как текущие. Согласно разъяснениям Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенным в п. 4 постановления от 6 декабря 2013 г. № 88, мораторные проценты за период наблюдения не включаются в реестр требований кредиторов и не учитываются при определении количества голосов, принадлежащих кредитору на собраниях кредиторов<sup>7</sup>.

Таким образом, мы усматриваем, что проценты по Закону о банкротстве в каком-то смысле выступают альтернативой пени по НК РФ, но отождествлять их недопустимо. В объективном смысле они отличаются периодом и сроком применения, а также размером. Правовая природа соответствующих платежей различна, так как пени, в отличие от мораторных процентов, реализуют обеспечительную функцию. Сфера применения различается — это разный круг общественных отношений. Пени — это публично-правовая обеспечительная мера, а мораторные проценты — частноправовой компенсационный платеж. Пени компенсируют потери только налогового кредитора, мораторные проценты — и публичных, и частных кредиторов.

Замена источника регулирования отношений, связанных с просрочкой исполнения обязательств перед бюджетом, как противоречащая принципу неприменения гражданского законодательства к налоговым правоотношениям, требует совершенствования юридической техники.

По нашему мнению, ссылки на НК РФ, указывающие на необходимость применения гражданского законодательства при конкуренции

<sup>6</sup> Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (постатейный). 2-е изд., перераб. и доп. // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>7</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 декабря 2013 г. № 88 «О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 2.

требований уполномоченного органа с требованиями иных кредиторов в контексте п. 3 ст. 49 НК РФ, представляются необоснованными. Несмотря на то, что очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством, нельзя смешивать порядок расчетов и порядок обеспечения таких расчетов.

В связи с изложенным можно сделать вывод, что в целях гармонизации действующих актов и соблюдения принципов налогового права следует отдельно предусмотреть в ст. 75 НК РФ оговорку «если иное не предусмотрено законодательством о банкротстве», а в Законе о банкротстве дополнительно поименовать пени, пусть и в ином размере, чем установлено налоговым законом, как форму обеспечения требований по обязательным платежам. Данное предложение не приведет к изменению порядка начисления процентов (пени) и порядка расчетов с кредиторами в деле о банкротстве, но повысит юридическую технику законодательства.

Вместе с тем банкротство как институт гражданского права является выгодным инструментом оптимизации налогообложения с точки зрения переноса срока уплаты налогов (мораторий предоставляет отсрочку) и корректировки компенсационных платежей (пени).

Вторая и, по сути, противоположная точка зрения на влияние института банкротства на налоговые обязательства должника проявляется в использовании процедур в ущерб бюджетным интересам, как инструмент налоговой оптимизации пограничного характера с уклонением от уплаты налогов (в том числе текущих).

В отдельных случаях процедура банкротства используется для снижения налоговой нагрузки на организацию. На практике достаточно сложно разграничить неплатежеспособное предпри-

ятие, продолжающее основную экономическую деятельность для извлечения прибыли в целях погашения требований кредиторов, с предприятиями, формально избирающими процедуры, предусмотренные Законом о банкротстве, в целях введения моратория на удовлетворение требований кредиторов и уполномоченного органа, продолжающими производственную деятельность, с использованием правового режима налогообложения, модифицирующего очередность и порядок уплаты налогов. С одной стороны, неплатежеспособный субъект априори лишен источников покрытия всех обязательств кредиторов и испытывает затруднения с текущим финансированием процедур, применяемых в делах о банкротстве, с другой стороны, недобросовестные контролирующие лица, столкнувшись с кризисом платежей по обязательствам организации, выбирают для себя путь банкротства исключительно для минимизации налогового бремени и даже для уклонения от исполнения публичной обязанности по оплате обязательных платежей.

Крайняя степень дивергенции налогоплательщиков, проявляющаяся в отношении недобросовестного использования банкротства для корректировки налоговой нагрузки, заключается в уклонении от принятия обязательств плательщика налога на добавленную стоимость. Операции по реализации имущества налогоплательщиков, признанных банкротами, освобождаются от уплаты НДС в силу пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ. В частности, реализация имущества, изготовленного в ходе текущей производственной деятельности организаций-банкротов, не является объектом налогообложения по НДС, что признается и Министерством финансов России и Федеральной налоговой службой<sup>8</sup>. Однако, по мнению тех же ведомств, работы (услуги), выполненные (оказанные) такой организацией, облагаются НДС в общеустановленном порядке,

<sup>8</sup> См.: письмо Минфина России от 30 сентября 2015 г. № 03-07-14/55736 ; письмо Минфина России от 21 мая 2015 г. № 03-07-11/29287 ; письмо Минфина России от 6 мая 2015 г. № 03-07-11/26074 ; письмо ФНС России от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> См.: письмо Минфина России от 30 октября 2015 г. № 03-07-14/62525 ; письмо Минфина России от 6 мая 2015 г. № 03-07-11/26074 ; письмо ФНС России от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@ // СПС «КонсультантПлюс».

поскольку пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не предусмотрено их освобождение от налогообложения<sup>9</sup>.

Но не только мотивы уклонения от обязанностей плательщика НДС могут побудить обратиться к конкурсному инструментарию, но и другие причины. Тематика уголовно-правовой составляющей в действиях контролирующих должника лиц исследована в многочисленных работах, но они не раскрывают соответствующий вопрос применительно к налоговым обязательствам должника<sup>10</sup>. Мы уже рассматривали критерии модификации налоговых обязательств применительно к разным налогам, поэтому, принимая во внимание формат настоящей работы, не будем подробно останавливаться на особенностях правового режима налогообложения неплатежеспособных организаций. В связи с этим прием как установленный факт: очередность удовлетворения требований кредиторов и уполномоченного органа в деле о банкротстве изменяется по сравнению с установленной ГК РФ не в пользу обязательных платежей.

Указанное обстоятельство является фактором, используемым злонамеренными бене-

фициарами несостоятельных должников. В качестве примера можно привести несколько арбитражных дел, попавших на рассмотрение в Верховный Суд РФ<sup>11</sup>.

В соответствии с абз. 3 п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве по текущим платежам в третью очередь удовлетворяются требования по коммунальным платежам, эксплуатационным платежам, необходимым для осуществления деятельности должника, с учетом п. 40.1, внесенного в постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 июля 2009 г. № 60 «О некоторых вопросах, связанных с принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 296-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)»»<sup>12</sup> постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 июня 2014 г. № 37 «О внесении изменений в постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам, связанным с текущими платежами»<sup>13</sup>.

Налогоплательщик может осуществлять хозяйственную деятельность и эксплуатирует весь производственный комплекс предприятия, на котором осуществляют трудовую деятельность

<sup>10</sup> См., например: *Евстратова Ю. А.* Системный анализ специальных знаний, используемых в расследовании и раскрытии криминальных банкротств : дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2008. 268 с. ; *Пивоварова Н. Н.* Криминальные банкротства: проблемы уголовно-правового регулирования и противодействия : дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2010. 229 с. ; *Королев В. В.* Ответственность за криминальные банкротства в праве США и России: сравнительно-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2008. 241 с. ; *Краснов Д. Г.* Государственная политика противодействия криминальному банкротству : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2006. 236 с. ; *Бобков А. В.* Криминальное банкротство: криминологическая характеристика и противодействие : дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2006. 216 с. ; *Муратов Д. А.* Расследование преступлений, совершаемых с использованием процедур банкротства : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. 251 с. ; *Ненайденко А. Г.* Преднамеренное и фиктивное банкротства : актуальные проблемы уголовной ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 190 с. ; *Морозова Ю. В.* Неправомерные действия при банкротстве, преднамеренное и фиктивное банкротства по уголовному законодательству Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 245 с. ; *Токарев Д. С.* Уголовная ответственность за преднамеренное банкротство : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2009. 195 с. ; *Зацепин А. М.* Неправомерные действия при банкротстве в уголовном праве : социальная обусловленность криминализации, проблемы законодательной регламентации и квалификации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 199 с.

<sup>11</sup> См.: определение Верховного Суда РФ № 306-ЭС16-1979 по делу по делу № А49-8064/2011 от 29 августа 2016 г. (документ опубликован не был) ; определение Верховного Суда РФ № 307-ЭС14-8417 по делу № А21-2012/2008 от 29 августа 2016 г. (документ опубликован не был) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>12</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 9.

<sup>13</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 8.

сотрудники. Продолжение осуществления производственной деятельности может быть оправдано недопущением массового увольнения работников и возможностью оплачивать текущие обязательства должника (в том числе по обязательным платежам). Кроме того, непрерывный производственный процесс может быть необходим для сохранения оборудования в исправном состоянии вместо его консервации. В подобной ситуации текущие эксплуатационные расходы могут быть оправданы и относиться к третьей очереди текущих платежей.

Вместе с тем чрезмерные затраты по текущим платежам явно свидетельствуют не о сохранении производственного оборудования или рабочего коллектива, а о действиях в обход закона, с исключительной целью минимизации (а порой уклонения) налоговой обязанности. Например, в вышеуказанном определении Верховного Суда РФ № 306-ЭС16-1979 размер эксплуатационных расходов за несколько лет конкурсного производства превысил общую сумму налоговых требований, учтенных в реестре, в несколько раз. То есть налогоплательщик, продолжая основную производственную деятельность, вместо расчетов с бюджетом производил оплату услуг сторонних организаций, руководствуясь очередностью текущих обязательств. Требования об уплате обязательных платежей учитываются в составе четвертой очереди текущих требований, а все затраты общества при осуществлении хозяйственной деятельности в период конкурсного производства — в составе третьей очереди и погашаются до уплаты задолженности по налогам.

Примечательно, что формально необходимый производственный процесс и оправданные тем эксплуатационные расходы были признаны обоснованными и не нарушающими очередность удовлетворения требований кредиторов со ссылкой на положения ст. 20.3, 129 и 134 Закона о банкротстве.

Между тем целью конкурсного производства является соразмерное удовлетворение требований кредиторов за счет формирования конкурсной массы путем выявления и реализации имущества (активов) должника для расчетов с кредиторами. Закон не предусматривает

запрета на осуществление налогоплательщиком-банкротом хозяйственной деятельности. Вместе с тем, действуя разумно и добросовестно в интересах должника и кредиторов, конкурсный управляющий должен определить стратегию конкурсного производства, в том числе целесообразность дальнейшего функционирования хозяйствующего субъекта, исключить возможность необоснованного простоя имущества, способного приносить доход в период осуществления мероприятий по его оценке, подготовке к реализации, определить наличие объективных предпосылок к продаже предприятия как единого имущественного комплекса либо осуществлению процедуры замещения активов и др.

Следовательно, срок, в течение которого производственная деятельность может считаться оправданной и соответствующей целям конкурсного производства, должен соотноситься с периодом времени, необходимым и достаточным для оценки, отчуждения конкурсной массы. Одновременно с этим недопустимо злоупотребление производственным процессом в угоду интересам собрания кредиторов, т.е., даже если кредиторы настаивают на сохранении производственной деятельности должника, разумный и добросовестный арбитражный управляющий не вправе ее продолжать свыше минимально необходимого времени.

Обращает на себя внимание упомянутое определение Верховного Суда РФ № 307-ЭС14-8417, в котором установлена целесообразность большинства расходов, совершенных конкурсным управляющим в процедуре несостоятельности должника, среди которых не только производственные расходы, но и расходы на предотвращение катастроф (отключение города от теплоснабжения в холодное время года). При этом сколь бы оправданы и необходимы ни были соответствующие расходы, продолжительность их несения (5 лет) признана судом неразумной и не соответствующей целям конкурсного производства.

Безусловно, любая эксплуатация основных средств приводит к износу и снижению их потенциальной стоимости, поэтому целесообразный производственный процесс не должен продуцировать утрату товарной стоимости оборудования.

По смыслу п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве к эксплуатационным платежам могут быть отнесены расходы на сохранение имущества должника и поддержание его в надлежащем состоянии до момента продажи. Иные затраты подлежат включению в состав четвертой очереди текущих платежей. Следовательно, отнесение всех расходов, непосредственно формирующих цепочку технологического процесса и реализации произведенной продукции, к эксплуатационным платежам и их приоритет перед обязательными платежами противоречат принципам очередности и пропорциональности удовлетворения требований кредиторов. Обратное легализует механизм уклонения от уплаты налогов и создает для налогоплательщика необоснованные конкурентные преимущества, предоставляя длительную возможность вести хозяйственную деятельность в процедуре конкурсного производства, не уплачивая обязательные платежи.

В связи с изложенным мы можем заключить, что правоприменителю надлежит с особой тщательностью подходить к рассмотрению дел о несостоятельности организаций, принимая во внимание риск недобросовестного использования процедур, предусмотренных Законом о банкротстве, в целях снижения текущей налоговой нагрузки или уклонения от погашения

задолженности по обязательным платежам. Позиция вышестоящей судебной инстанции относительно неправомерных действий арбитражных управляющих, продолжавших основную производственную деятельность в обход закона с вероятным неправомерным изменением очередности исполнения обязательств, требует последующей дополнительной проверки независимости таких арбитражных управляющих и взаимосвязи контрагентов должника с контролирующими лицами для проверки их возможной аффилированности или иной заинтересованности.

Равным образом доскональный подход Верховного Суда РФ следует использовать для проверки мотивов контролирующих налогоплательщика лиц, инициировавших дело о банкротстве на предмет вероятной налоговой выгоды как за счет освобождения от обязанностей плательщика НДС с основной хозяйственной деятельности, так и за счет изменения очередности обязательных платежей от текущей деятельности (налог на прибыль организаций). По нашему мнению, установление транспарентных сроков и правил выполнения конкурсными управляющими обязанностей, возложенных на них Законом о банкротстве, необходимо во избежание злоупотреблений со стороны налогоплательщиков и лиц, от которых зависит их воля.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Бобков А. В. Криминальное банкротство: криминологическая характеристика и противодействие : дис. ... канд. юрид. наук. — Омск, 2006.
2. Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (постатейный). — 2-е изд., перераб. и доп. // СПС «КонсультантПлюс».
3. Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. — М. : ТК Велби, 2002. — Т. 1.
4. Евстратова Ю. А. Системный анализ специальных знаний, используемых в расследовании и раскрытии криминальных банкротств : дис. ... канд. юрид. наук. — Иркутск, 2008.
5. Забуга И. А. Последствия введения внешнего управления // Законы России. — 2007. — № 3.
6. Зацепин А. М. Неправомерные действия при банкротстве в уголовном праве: социальная обусловленность криминализации, проблемы законодательной регламентации и квалификации : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2010.
7. Королев В. В. Ответственность за криминальные банкротства в праве США и России: сравнительно-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. — Н. Новгород, 2008. — 241 с.
8. Краснов Д. Г. Государственная политика противодействия криминальному банкротству : дис. ... канд. юрид. наук. — Н. Новгород, 2006. — 236 с.



9. Морозова Ю. В. Неправомерные действия при банкротстве, преднамеренное и фиктивное банкротства по уголовному законодательству Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2010. — 245 с.
10. Муратов Д. А. Расследование преступлений, совершаемых с использованием процедур банкротства : дис. ... канд. юрид. наук. — Н. Новгород, 2004. — 251 с.
11. Ненайденко А. Г. Преднамеренное и фиктивное банкротства : Актуальные проблемы уголовной ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005. — 190 с.
12. Пивоварова Н. Н. Криминальные банкротства: проблемы уголовно-правового регулирования и противодействия : дис. ... канд. юрид. наук. — Краснодар, 2010.
13. Ращевский Е. Мораторий на удовлетворение требований кредиторов // Хозяйство и право. — 2001. — № 11.
14. Сарбаш С. В. Финансовое оздоровление и внешнее управление // Несостоятельность (банкротство) : научно-практический комментарий новелл законодательства и практики его применения / под ред. В. В. Витрянского. — М. : Статут, 2010.
15. Токарев Д. С. Уголовная ответственность за преднамеренное банкротство : дис. ... канд. юрид. наук. — Екатеринбург, 2009.
16. Химичев В. А. Осуществление и защита гражданских прав при несостоятельности (банкротстве). — М., 2006.

Материал поступил в редакцию 25 февраля 2017 г.

#### **CRITERIA FOR DELINEATING THE BANKRUPTCY OF AN ORGANIZATION USED TO OPTIMIZE TAXATION OR EVADE TAXES.**

**IZVEKOV Stanislav Sergeevich** — Lecturer of the Department of Financial Law at the Ural State Law University  
Ss.izvekov@gmail.com  
620016, Russia, Yekaterinburg, ul. Pavla Shamanova, d. 6, kv. 128

**Review.** *The subject of the study amounts to the provisions concerning interest rates provided for in Article 75 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as in Articles 81, 95 and 126 of the Law on Bankruptcy. The author has analyzed the balance between public law and private law interests in their application, as well as the priority use of the provisions of bankruptcy law against the RF Tax Code. Complex aspects of the study include the consequences of tax liabilities modifications, as a result of which the taxpayer is not in charge of the payment of VAT and the tax profits of organizations. In considering the economic effect of relevant changes, the author draws attention to the absence of clear criteria for the in-between behavior of the taxpayer, persons in charge, as well as official receivers testifying that they received unreasonable tax benefits, gained optimization of the tax burden or evaded taxes.*

*Methods of systemic and logical analysis as well as the synthesis of normative resources are used as research methods. The choice of the study is determined by the fact that the issues of charging penalties under the tax and civil legislation and their balance concern a wide range of business entities as well as fiscal authorities. Accordingly, a true understanding of the legal nature of interests levied under the tax and civil legislation is of the utmost practical importance. The author has formulated proposals to amend article 75 of the Tax Code of the RF that makes it possible to overcome contradictions and apply the rules of the bankruptcy law as a matter of priority as compared with the rules of the tax legislation. However, tax benefits received as the result of application of bankruptcy procedures could not be recognized as being adequately settled in a way preventing various acts circumventing the law.*

**Keywords:** Taxation, bankruptcy, tax optimization, moratorium, penalties, operating expenses, production activities, controlling persons, mandatory payments, authorized body.

#### REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Bobkov A. V. Kriminal'noe bankrotstvo: kriminologicheskaja harakteristika i protivodejstvie : dis. ... kand. jurid. nauk. — Omsk, 2006.
2. Borisov A. N. Kommentarij k Federal'nomu zakonu ot 26 oktjabrja 2002 g. № 127-FZ «O nesostojatel'nosti (bankrotstve)» (postatejnyj). — 2-e izd., pererab. i dop. // SPS «Konsul'tantPljus».
3. Grazhdanskoe pravo : uchebnik / pod red. A. P. Sergeeva, Ju. K. Tolstogo. — M. : TK Velbi, 2002. — T. 1.
4. Evstratova Ju. A. Sistemnyj analiz special'nyh znanij, ispol'zuemyh v rassledovanii i raskrytii kriminal'nyh bankrotstv : dis. ... kand. jurid. nauk. — Irkutsk, 2008.
5. Zabuga I. A. Posledstvija vvedenija vneshnego upravljenija // Zakony Rossii. — 2007. — № 3.
6. Zacepin A. M. Nepravomernye dejstvija pri bankrotstve v ugovnom prave: social'naja obuslovlennost' kriminalizacii, problemy zakonodatel'noj reglamentacii i kvalifikacii : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2010.
7. Korolev V. V. Otvetstvennost' za kriminal'nye bankrotstva v prave SShA i Rossii: sravnitel'no-pravovoj aspekt : dis. ... kand. jurid. nauk. — N. Novgorod, 2008. — 241 s.
8. Krasnov D. G. Gosudarstvennaja politika protivodejstvija kriminal'nomu bankrotstvu : dis. ... kand. jurid. nauk. — N. Novgorod, 2006. — 236 s.
9. Morozova Ju. V. Nepravomernye dejstvija pri bankrotstve, prednamerennoe i fiktivnoe bankrotstva po ugovnomu zakonodatel'stvu Rossijskoj Federacii : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2010. — 245 s.
10. Muratov D. A. Rassledovanie prestupenij, sovershaemyh s ispol'zovaniem procedur bankrotstva : dis. ... kand. jurid. nauk. — N. Novgorod, 2004. — 251 s.
11. Nenajdenko A. G. Prednamerennoe i fiktivnoe bankrotstva : Aktual'nye problemy ugovnoj otvetstvennosti : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2005. — 190 s.
12. Pivovarova N. N. Kriminal'nye bankrotstva: problemy ugovno-pravovogo regulirovanija i protivodejstvija : dis. ... kand. jurid. nauk. — Krasnodar, 2010.
13. Rashhevskij E. Moratorij na udovletvorenije trebovanij kreditorov // Hozjajstvo i pravo. — 2001. — № 11.
14. Sarbash S. V. Finansovoe ozdorovlenie i vneshnee upravlenie // Nesostojatel'nost' (bankrotstvo) : nauchno-prakticheskij kommentarij novell zakonodatel'stva i praktiki ego primenenija / pod red. V. V. Vitrijanskogo. — M. : Statut, 2010.
15. Tokarev D. S. Ugolovnaja otvetstvennost' za prednamerennoe bankrotstvo : dis. ... kand. jurid. nauk. — Ekaterinburg, 2009.
16. Himichev V. A. Osushhestvlenie i zashhita grazhdanskih prav pri nesostojatel'nosti (bankrotstve). — M., 2006.