

Раздел V.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Судебная практика оспаривания уполномоченным органом мирового соглашения, заключаемого в процедурах, применяемых в деле о банкротстве

Judicial practice of contestation by the authorized body of the amicable agreement concluded in the procedures applied in the bankruptcy case.



Семешко Марина Григорьевна, г. Екатеринбург, магистрант Уральского государственного юридического университета, Институт права и предпринимательства, профиль (магистерская программа): налоговое, международное налоговое и финансовое право. Советник государственной гражданской службы Российской Федерации 2 класса.

Marina Grigorievna Semeshko, Yekaterinburg, Master's student. The Ural State Law University, Institute of Law and Enterprise, profile (master's program): tax, international tax and financial law. Adviser of State Civil Service of the Russian Federation, 2nd Class.

Аннотация: В статье рассматриваются особенности судебных споров, в которых уполномоченный орган обжалует в судах утвержденные мировые соглашения, преследуя цель защиты интересов государства.

Ключевые слова: процедура банкротства; несостоятельность (банкротство); мировое соглашение; арбитражный процесс; способ защиты права; уполномоченный орган.

Annotation: The article discusses the specifics of the judicial cases in which the authorised agency appeals to the courts against approved settlement agreements in an attempt to protect the interests of the state.

Keywords: insolvency proceedings; insolvency (bankruptcy); settlement agreement; arbitration process; method of protection of the right.

Мировое соглашение заключается должником, конкурсными кредиторами и уполномоченными органами в целях восстановления платежеспособности должника. Оно главным образом направлено на преодоление его финансовой неустойчивости и улучшение положения должника.

Указанное позволяет сделать выводы о необходимости развития согласительных процедур не только как источника погашения задолженности перед бюджетной системой Российской Федерации, но и как способа сохранения бизнеса должника, недопущение его выпадения из гражданского оборота.

При инициировании и проведении процедуры банкротства должников территориальным налоговым органам в обязательном порядке необходимо рассматривать мировые соглашения как один из способов достижения стратегической цели банкротства должника.

В соответствии с абзацем 18 статьи 2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве) под мировым соглашением понимается процедура, применяемая в деле о банкротстве на любой стадии его рассмотрения в целях прекращения производства по делу о банкротстве путем достижения соглашения между должником и кредиторами¹.

В соответствии с частью 2 статьи 140 Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (далее — АПК РФ) мировое соглашение должно содержать согласованные сторонами сведения об условиях, о размере и о сроках исполнения обязательств друг перед другом или одной стороной перед другой².

В соответствии с пунктом 2 статьи 12 Закона о банкротстве вопрос о заключении мирового соглашения относится к исключительной компетенции собрания кредиторов.

При этом условия мирового соглашения в любом случае должны обеспечивать соблюдение прав и законных интересов всех сторон, не противоречить действующему законодательству о налогах и сборах.

Федеральная налоговая служба, являясь федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на представление в деле о банкротстве, требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам³, преследует цель защиты интересов государства, в самом общем виде выражающего интересы общества, в связи с чем обжалует в судах утвержденные мировые соглашения в случае противоречивости их действующему законодательству.

1. Рассмотрение в суде дел при нарушении прав и законных интересов уполномоченного органа.

Стоит отметить, что если в хозяйственном споре стороны при заключении мирового соглашения вправе договориться о любых условиях, например, отказаться от неустойки или прощении долга, то в отношении с налоговыми органами имеется определённая специфика. Согласно п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 года № 50, в предмет мирового соглашения не входит изменение налоговых последствий спорных действий и операций по сравнению с тем, как такие последствия определены законом⁴. Следовательно, налоговым органом нельзя договориться о снижении фискальной ставки, об изменении правил исчисления пеней или об освобождении от уплаты налогов⁵.

1 Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (ред. от 30.12.2020, с изм. и доп., вступ. в силу с 02.01.2021) // Российская газета. - 02.11.2002. - № 209-210.

2 «Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» от 24.07.2002 N 95-ФЗ // «Парламентская газета», N 140-141, 27.07.2002

3 Постановление Правительства РФ от 29.05.2004 N 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» // «Российская газета», N 113, 01.06.2004

4 Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Солидарность. - 06 - 13.08.2014. - № 28.

5 Рождайкина Е.И. Налоговый орган как участник мирового соглашения в арбитражном процессе [электронный документ]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-organ-kak-uchastnik-mirovogo-soglasheniya-v-arbitrazhnom-protsesse>. : Дата обращения: 21.01.2022.

Мировое соглашение не может нарушать права и законные интересы других лиц и противоречить закону. Исходя из чего в практике встречаются случаи, когда нарушение требований, установленных в Налоговом кодексе РФ, является причиной отказа в утверждении мирового соглашения. Показательным в этой связи является следующее дело.

Решением суда от 20.11.2015 общество признано несостоятельным (банкротом). Впоследствии, конкурсный управляющий должника обратился в арбитражный суд с ходатайством об утверждении мирового соглашения, заключенного между должником и конкурсными кредиторами в рамках настоящего дела о несостоятельности (банкротстве) должника. Арбитражный суд Хабаровского края отказал в утверждении мирового соглашения. Основанием для отказа в утверждении мирового соглашения явилось, в частности, наличие в нём пункта о том, что ФНС России (как и другим кредиторам) будет выплачено лишь 74% от общего размера требования, в связи с недостаточностью имущества должника требования всех кредиторов в оставшейся части считаются погашенными. Решение арбитражного суда первой инстанции было оставлено без изменения Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 13.02.2017 № Ф03-31/2017 по делу № А73-690/2015⁶.

Таким образом, наличие в мировом соглашении условия об освобождении должника от уплаты части обязательных платежей, противоречит Закону о банкротстве и Налоговому кодексу Российской Федерации (статьи 44, 61, 64, 66)⁷ (далее — НК РФ). При этом суды, принимая во внимание положения абзаца 3 пункта 1 статьи 156 Закона о банкротстве правомерно указали, что данная норма не предусматривает возможности содержания в мировом соглашении положений о прекращении обязанности должника по уплате фактически не погашенных обязательных платежей, пени и штрафов, поскольку это нарушает положения НК РФ.

2. Оспаривание налоговым органом мирового соглашения, которым предусмотрена рассрочка уплаты задолженности, в том числе уплаты обязательных платежей.

2.1. Позиция налогового органа о том, что предоставляемая должнику рассрочка должна быть согласована с налоговым органом, не является состоятельной. Так, Арбитражным судом Кировской области рассматривалось дело о несостоятельности общества. 28.06.2012 определением Арбитражного суда Кировской области было утверждено мировое соглашение. В последующем ФНС России обратилась в Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа с кассационной жалобой с требованием об отмене определения. В обоснование жалобы Инспекция указала, что оспариваемые судебные акты приняты с нарушением пункта 1 статьи 156 Закона о банкротстве, статей 57, 61-64 НК РФ. В частности, по условиям мирового соглашения, должнику предоставлена рассрочка по уплате обязательных платежей. Однако вопреки требованиям налогового законодательства общество не обращалось в налоговый орган с соответствующим заявлением. Налоговый орган не принимал решения об изменении срока уплаты налогов (сборов) должником. Суд кассационной инстанции счел необоснованным довод Инспекции о необходимости обращения должника с заявлением в налоговый орган о предоставлении отсрочки платежей в порядке, предусмотренном НК РФ, так как указанный порядок действует в случае, когда инициатором рассрочки платежей выступает налогоплательщик. В рассмотренной ситуации отсрочка налоговых платежей является условием мирового соглашения,

⁶ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 13.02.2017 г. № Ф03-31/2017 по делу № А73-690/2015.

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства РФ. - № 31. - 03.08.1998. - ст. 3824.

заключенного в рамках дела о несостоятельности должника на основании решения собрания кредиторов⁸.

Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2009 по делу N A05-1288/2008, для утверждения судом мирового соглашения не требуется принятия инспекцией предварительного решения о предоставлении обществу рассрочки (отсрочки) по уплате обязательных платежей.

2.2. Положения НК РФ, регламентирующие срок предоставления отсрочек (рассрочек), применяются при заключении мировых соглашений в рамках дел о банкротстве.

Так, Определением ВС РФ от 27 мая 2019 г. N 305-ЭС18-25601 разъяснено, что из взаимосвязанных положений п. 1 ст. 156 Закона о банкротстве и ст. 64 НК РФ следует, что в мировом соглашении допускается изменение срока уплаты обязательных платежей (отсрочки или рассрочки) в пределах одного года. Для федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а также страховых взносов этот срок не может превышать трех лет. При этом указанные сроки начинают течь не позднее даты утверждения мирового соглашения судом⁹.

Основанием для рассмотрения дела № А40-150430/2014 послужила кассационная жалоба инспекции ФНС России №14 по городу Москве, в которой указано на несоответствие утвержденного мирового соглашения требованиям Закона о банкротстве и нормам налогового законодательства, так как погашение обязательных платежей рассрочено на срок, превышающий максимально допустимый пунктом 1 статьи 64 НК РФ, что противоречит требованиям абзаца 4 пункта 1 статьи 156 Закона о банкротстве. Данная жалоба удовлетворена, в утверждении мирового соглашения отказано.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа в Постановлении от 27.08.2020 N Ф01-12142/2020 в отношении утвержденного мирового соглашения, которым должнику предоставлен больший период, чем предусмотренный пунктом 1 статьи 64 НК РФ, однозначно установил, что при таких обстоятельствах, утверждение мирового соглашения на названных условиях нарушает права Уполномоченного органа и императивные требования законодателя в части сроков уплаты обязательных платежей¹⁰.

По аналогичным основаниям отменены мировые соглашения Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 16.04.2014¹¹.

Из рассматриваемых дел данной категории можно сделать однозначный вывод, что условия мирового соглашения, касающиеся погашения задолженности по обязательным платежам, взимаемым в соответствии с законодательством о налогах и сборах, не должны противоречить требованиям законодательства о налогах и сборах.

3. Обжалование заключенного мирового соглашения, в случаях если условия мирового соглашения экономически необоснованы.

В пункте 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 20.12.2005 № 97 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с заключением, утверждением и расторжением мировых соглашений в делах о несостоятельности (банкротстве)» (далее — Информационное письмо № 97) разъяснено, что не подлежит утверждению мировое соглашение, условия которого экономиче-

⁸ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 08.10.2012 по делу № А28-10976/2010.

⁹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.05.2019 N 305-ЭС18-25601 по делу N А40-150430/2014.

¹⁰ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.08.2020 N Ф01-12142/2020 по делу N А79-2538/2019.

¹¹ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.04.2014 по делу N А39-1967/2012.

ски не обоснованы. Также по смыслу пункта 1 статьи 156 Закона о банкротстве, части 2 статьи 140 АПК РФ для того, чтобы соглашение считалось заключенным, условия мирового соглашения должны быть ясными и определенными. Вопросы экономической обоснованности, определённости и ясности мирового соглашения должны быть проанализированы судом при принятии решения об утверждении мирового соглашения¹².

Рассмотрим пример из судебной практики. Определением Арбитражного суда города Москвы от 01.09.2016 утверждено мировое соглашение, заключенное между должником и конкурсными кредиторами. ФНС России в лице ИФНС России № 9 по г. Москве обратилась в Арбитражный суд Московского округа с кассационной жалобой, в которой просит обжалуемое определение отменить и отказать в утверждении мирового соглашения. В обоснование кассационной жалобы налоговый орган указывает, что условия мирового соглашения не позволяют установить источник выплат денежных средств, реальная исполнимость его условий не обоснована, не установлен график погашения задолженности, порядок и сроки погашения задолженности перед каждым из кредиторов должника. Арбитражный суд Московского округа удовлетворил требования налогового органа, указав, что суд первой инстанции не выяснил, являются ли в данном случае предложенные сроки погашения задолженности оправданной отсрочкой (рассрочкой), судом не установлены фактические обстоятельства дела в полном объёме, не произведена надлежащая проверка условий представленного мирового соглашения на соответствие приведенным нормам права. Более того, при рассмотрении дела налоговый орган не был ознакомлен с документами о финансовом состоянии должника, что является процессуальным нарушением. В связи с изложенными обстоятельствами дело было направлено на новое рассмотрение, а решение суда первой инстанции отменено¹³.

Однако в деле N A27-19081/2014 Арбитражный суд Западно-Сибирского округа оставил кассационную жалобу ФНС России в лице Межрайонной инспекции ФНМС России N 4 по Кемеровской области — без удовлетворения, несмотря на аналогичное утверждение уполномоченного органа, что мировое соглашение является экономически необоснованным и не может быть утверждено судом в отсутствие доказательств наличия реальных источников погашения обязательств с указанием конкретных предположительных сроков¹⁴. Арбитражным судом Западно-Сибирского округа дана оценка указанному доводу и указано на отсутствие в Законе о банкротстве требований о необходимости отражения в мировом соглашении источников получения должником денежных средств для погашения задолженности.

Фактически, несогласие уполномоченного органа было выражено тем, что не предусмотрено в утвержденном мировом соглашении погашение капитализированных платежей. Судами разъяснено, что согласно пункту 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.11.2006 N 57 «О некоторых вопросах установления в деле о банкротстве требований о выплате капитализированных платежей» при заключении мирового соглашения в процедуре конкурсного производства капитализированная сумма не подлежит выплате

12 Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 20.12.2005 N 97 <Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с заключением, утверждением и расторжением мировых соглашений в делах о несостоятельности (банкротстве)> // «Вестник ВАС РФ», N 3, 2006 (Обзор).

13 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2016 N Ф05-4492/2015 по делу N A40-156928/13.

14 Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.09.2017 N Ф04-19438/2015 по делу N A27-19081/2014.

кредиторам, поскольку деятельность должника — юридического лица не прекращается.

В кассационной жалобе в деле N A71-4099/2013 уполномоченный орган просит определение Арбитражного суда Удмуртской Республики об утверждении мирового соглашения отменить, считая, что мировое соглашение нарушает права кредиторов, мировое соглашение являлось заведомо неисполнимым, не исполняется, его условия не направлены на оптимальное удовлетворение требований всех кредиторов должника, не содержат разумных сроков погашения задолженности и создают неопределенность в отношении объема обязательств должника и порядка исполнения, разумный компромисс между интересами должника и всех его кредиторов не достигается и реализация цели мирового соглашения как реабилитационной процедуры не обеспечивается.

Арбитражный суд Уральского округа дал оценку доводам кассатора, указал на обязательное применение процессуальных норм, которым дана оценка Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в п. 12 постановления Пленума от 31.10.1996 N 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении дел в суде первой инстанции», постановлении Президиума от 11.04.2000 N 1520/99, абзаце 3 п. 13 и п. 16 постановления Пленума от 18.07.2014 N 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе», согласно которым «условия мирового соглашения, заключенного сторонами, должны быть изложены четко и определенно с тем, чтобы не было неясностей и споров по поводу его содержания при исполнении; в определении об утверждении мирового соглашения в резолютивной части подробно и четко излагаются его условия и указывается о прекращении производства по делу»; «мировое соглашение в обязательном порядке должно содержать согласованные сторонами сведения о его условиях, которые должны быть четкими, ясными и определенными, о размере и о сроках исполнения обязательств друг перед другом или одной стороной перед другой (ч. 2 ст. 140 АПК РФ) с тем, чтобы не было неясностей и споров по поводу его содержания при исполнении, а само мировое соглашение было исполнимым с учетом правил о принудительном исполнении судебных актов»; «Кодексом не предусматривается возможность утверждения мирового соглашения в части, изменение или исключение из мирового соглашения каких-либо условий. Следовательно, в целях соблюдения принципов диспозитивности и добровольности примирения сторон арбитражный суд, рассматривая вопрос об утверждении мирового соглашения, не вправе утверждать такое соглашение в части, изменять или исключать из него какие-либо условия, согласованные сторонами»¹⁵. Мировое соглашение было отменено.

Перечисленные выше основания несогласия уполномоченного органа с условиями заключения мирового соглашения рассмотрены судами и в материалах иных судебных дел, в частности, по делу № A40-221705/2015.

При рассмотрении материалов дела № A40-221705/2015 определением Арбитражного суда города Москвы от 12.07.2017 в процедуре наблюдения утверждено мировое соглашение, производство по делу о банкротстве должника прекращено. Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 09.10.2017 определение суда первой инстанции оставлено без изменения. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации удовлетворила жалобу кредиторов, поддержанную уполномоченным органом, чьи права были нарушены утвержденным мировым соглашением, и в утверждении мирового соглашения отказалась. Вывод был сделан на основании разъяснений Президиума ВАС РФ, дан-

¹⁵ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.08.2015 N Ф09-926/14 по делу N A71-4099/2013

ных в пункте 18 Информационного письма № 97, правил Закона о банкротстве, регулирующими принятие решения о заключении мирового соглашения большинством голосов кредиторов, которые гласят, что решение о заключении мирового соглашения не может приниматься произвольно, а именно не подлежит утверждению мировое соглашение, условия которого экономически необоснованы. В рассматриваемом случае, судебная коллегия согласилась с доводом заявителей о том, что прекращение производства по делу о банкротстве в связи с утверждением судом мирового соглашения, изменяет период подозрительности для оспаривания сделок должника и позволяет избежать оспаривания этих сделок должника в новом деле о его банкротстве¹⁶.

4. Обжалование мирового соглашения при голосовании уполномоченным органом против его заключения.

Судами неоднократно рассматривались жалобы уполномоченных органов по причине начисления меньшего размера ставки процентов, начисляемых на непогашенную часть требований кредиторов, чем установлено в абзаце первом пункта 2 статьи 156 Закона о банкротстве.

В частности, Определением от 08.04.2009 по делу N A05-1288/2008 ВАС РФ отказал в передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации дела по причине того, что мировым соглашением в отношении всех кредиторов предусмотрен меньший размер ставки процентов, начисляемых на непогашенную часть требований кредиторов. С позицией ФНС, что проценты подлежат начислению в размере полной ставки рефинансирования, суд не согласился со ссылкой на пункт 14 информационного письма ВАС РФ N 97, согласно которому мировое соглашение может быть утверждено арбитражным судом и в том случае, когда не все кредиторы выразили свое согласие с указанным условием мирового соглашения¹⁷.

Аналогично выводы содержатся в Постановление ФАС Поволжского округа от 02.03.2012 по делу N A12-17663/2010¹⁸.

Еще один пример утверждения мирового соглашения при соответствии его предназначению института мирового соглашения. По смыслу статей 150 и 156 Закона о банкротстве мировое соглашение заключается с целью справедливого и соизмеренного удовлетворения требований всех кредиторов путем предоставления им равных правовых возможностей для достижения законных частных экономических интересов при сохранении деятельности организации-должника путем восстановления ее платежеспособности.

В Арбитражный суд Свердловской области поступило заявление конкурсного управляющего об утверждении мирового соглашения. Уполномоченный орган против утверждения мирового соглашения возражал, поскольку полагал, что для его утверждения необходимо предоставить обеспечение обязательств, платежи должны быть равными, а также недопустимо снижать проценты на сумму причитающихся выплат. Исследовав материалы дела N A60-17597/2015, оценив представленные доказательства, Определением от 01 февраля 2021 года Арбитражный суд утвердил мировое соглашение, отметив следующее.

Мировое соглашение в материально-правовом смысле является гражданско-правовой сделкой и подчиняется принципу свободы договора, являющемуся основополагающим в гражданском праве. В качестве ограничителей договорной свободы в данном случае выступают требования законодательства Российской Федерации, которые не должны нарушаться условиями заключаемого соглашения,

16 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.03.2018 N 305-ЭС17-19680 по делу N A40-221705/2015

17 Определение ВАС РФ от 08.04.2009 N ВАС-3905/09 по делу N A05-1288/2008.

18 Постановление ФАС Поволжского округа от 02.03.2012 по делу N A12-17663/2010.

а также права и/или законные интересы третьих лиц (часть 3 статьи 139 АПК РФ). Суд отклоняет доводы уполномоченного органа относительно нарушения требований законодательства, препятствующих утверждению мирового соглашения, виду того, что в интересах уполномоченного органа не предоставлено обеспечения исполнения обязательств — должник подтвердил источник поступления денежных средств, достаточный для исполнения мирового соглашения и удовлетворения имущественных интересов кредиторов. Также суд не усматривает нарушения прав и/или законных интересов уполномоченного органа в связи с погашением задолженности неравными долями. Ссылка уполномоченного органа на приказ Минэкономразвития от 03.08.2004 № 219 судом отклоняется, поскольку требования к условиям заключения мирового соглашения в деле о банкротстве устанавливаются АПК РФ (глава 15) и Законом о банкротстве (глава 8), в то время как приказ указанного органа является ведомственным и не может регулировать процедуру заключения мирового соглашения в арбитражном процессе (часть 2 статьи 3 АПК РФ), в том числе, в деле о банкротстве (пункты 1, 3 статьи 1 Закона о банкротстве).

Относительно освобождения должника от уплаты процентов в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 156 Закона о банкротстве суд отметил, что если мировым соглашением в отношении всех кредиторов предусмотрен меньший размер ставки процентов, начисляемых на непогашенную часть требований кредиторов, чем установлено в абзаце первом пункта 2 статьи 156 Закона о банкротстве, мировое соглашение может быть утверждено арбитражным судом и в том случае, когда не все кредиторы выразили свое согласие с указанным условием мирового соглашения. Для освобождения должника от уплаты процентов в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 156 Закона о банкротстве, при условии освобождения от уплаты в отношении всех кредиторов, единогласия по указанному вопросу не требуется¹⁹.

Аналогичной позиции придерживался Арбитражный суд Волго-Вятского округа, отклоняя доводы уполномоченного органа о погашении требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам ежемесячно, пропорционально, равными долями в течение года с даты утверждения мирового соглашения²⁰.

Арбитражный суд Уральского округа, отклоняя схожие возражения уполномоченного органа против утверждения мирового соглашения по причине отсутствия условий о начислении процентов на сумму требований, опирался на правовую позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в пункте 14 Информационного письма N 97, — условие мирового соглашения о неначислении процентов на сумму требований кредиторов в период отсрочки.

и рассрочки исполнения обязательств не носит дискриминационного характера и не противоречит пункту 2 статьи 156 Закона о банкротстве²¹.

Позиция Конституционного Суда по данному вопросу заключается в следующем: мировое соглашение, заключаемое в деле о несостоятельности, в силу своей особой природы зачастую не предоставляет возможности принятия единогласного решения в вопросе его заключения по причине множества лиц на стороне кредитора и сложности получения согласия каждого отдельного кредитора по такому вопросу. В данном случае принуждение меньшинства кредиторов к заключению мирового

¹⁹ Определение Арбитражного суда Свердловской области от 01 февраля 2021 года по делу №A60-17597/2015 [электронный документ]. – URL: <http://my.arbitr.ru/> : Дата обращения: 21.01.2022.

²⁰ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.08.2020 N Ф01-12383/2020 по делу N A79-11100/2017

²¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.02.2021 N Ф09-8164/20 по делу N A60-5032/2020

соглашения большинством является разумной мерой и не противоречит принципу справедливости²².

На основе проанализированного материала можно сделать вывод, что, выступая в качестве кредитора в дела о банкротстве, налоговый орган в Российской Федерации получает статус равный статусу иных кредиторов, в связи с чем в большинстве случаев не может единолично решать вопросы о сроках и размерах погашения должником задолженности при утверждении текста мирового соглашения. Однако в то же время существует определённая специфика при решении вопросов о предоставлении должнику рассрочки или прощения части долга в виде процентов/неустойки. Во всех случаях мировое

соглашение представляет собой один из способов примирения сторон как результат мирного урегулирования (то есть окончательного завершения спора) на основании выработки взаимно устраивающих обеих сторон условий (в соответствии с положениями статей 138 и 140 АПК РФ).

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства РФ. - № 31. - 03.08.1998. - ст. 3824.
2. “Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации” от 24.07.2002 N 95-ФЗ // “Парламентская газета”, N 140-141, 27.07.2002.
3. Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (ред. от 30.12.2020, с изм. и доп., вступ. в силу с 02.01.2021) // Российская газета. - 02.11.2002. - № 209-210.
4. Постановление Правительства РФ от 29.05.2004 N 257 “Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве” // “Российская газета”, N 113, 01.06.2004.
5. Определение Конституционного Суда РФ от 01.10.2002 N 228-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Калле Нало Рос Трейдинг” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 120 и пунктом 3 статьи 122 Федерального закона “О несостоятельности (банкротстве)” // “Вестник Конституционного Суда РФ”, N 2, 2003.
6. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.03.2018 N 305-ЭС17-19680 по делу N A40-221705/2015.
7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.05.2019 N 305-ЭС18-25601 по делу N A40-150430/2014.
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Солидарность. - 06 - 13.08.2014. - № 28.

22 Определение Конституционного Суда РФ от 01.10.2002 N 228-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Калле Нало Рос Трейдинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 120 и пунктом 3 статьи 122 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» // «Вестник Конституционного Суда РФ», N 2, 2003

9. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 20.12.2005 N 97 <Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с заключением, утверждением и расторжением мировых соглашений в делах о несостоятельности (банкротстве)> // "Вестник ВАС РФ", N 3, 2006 (Обзор).
10. Постановление ФАС Поволжского округа от 02.03.2012 по делу N A12-17663/2010.
11. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 08.10.2012 по делу № A28-10976/2010.
12. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.04.2014 по делу N A39-1967/2012.
13. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.08.2015 N Ф09-926/14 по делу N А71-4099/2013.
14. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2016 N Ф05-4492/2015 по делу № A40-156928/13.
15. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 13.02.2017 № Ф03-31/2017 по делу № A73-690/2015.
16. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.09.2017 N Ф04-19438/2015 по делу N A27-19081/2014.
17. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.08.2020 N Ф01-12383/2020 по делу N A79-11100/2017.
18. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.08.2020 N Ф01-12142/2020 по делу N A79-2538/2019.
19. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.02.2021 N Ф09-8164/20 по делу N A60-5032/2020.
20. Определение Арбитражного суда Свердловской области от 01 февраля 2021 года по делу №A60-17597/2015 [электронный документ]. – URL: <http://my.arbitr.ru/> : Дата обращения: 21.01.2022.
21. Рождайкина Е.И. Налоговый орган как участник мирового соглашения в арбитражном процессе [электронный документ]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-organ-kak-uchastnik-mirovogo-soglasheniya-v-arbitrazhnom-protsesse>. Дата обращения: 21.01.2022.

Проблемы кадастровой оценки недвижимости применительно к налогу на имущество организаций.

Issues of cadastral valuation of real estate in relation to the property tax on organizations.



Шелковкина Анастасия Витальевна. Студент магистратуры Уральского государственного юридического университета (УрГЮУ), г. Екатеринбург. Институт права и предпринимательства, профиль (магистерская программа): налоговое, международное налоговое и финансовое право.

Shelkovkina Anastasiia Vitalievna. Master's student of the Ural State Law University (USLU), Ekaterinburg. Institute of Law and Business, profile (master's program): tax, international tax and financial law.

Аннотация: Статья посвящена рассмотрению некоторых проблем, возникающих при рассмотрении судами споров об исчислении и уплате налога на имущество организаций, в отношении которого налоговая база определяется как кадастровая стоимость. В частности, рассмотрены вопросы, касающиеся формирования органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Сделана попытка обосновать цели введения налогообложения по кадастровой стоимости для отдельных объектов недвижимого имущества. Также отражены различные подходы к определению налоговой базы, в случае изменения кадастровой стоимости в текущем налоговом периоде.

Ключевые слова: налог на имущество организаций, кадастровая стоимость, кадастровая оценка, налоговая база по налогу на имущество организаций.

Annotation: The article is devoted to the consideration of some problems, arising in the consideration by the courts of disputes on the calculation and payment of tax on property of organizations, in respect of which the tax base is determined as cadastral value. In particular, the issues concerning the formation of the list of real estate objects, in respect of which the tax base is determined as cadastral value, by the executive authorities of the constituent entities of the Russian Federation, are considered. An attempt has been made to substantiate the goals of introducing taxation by cadastral value for individual real estate objects. It also reflects different approaches to determining the tax base in the event of changes in the cadastral value in the current tax period.

Keywords: corporate property tax, property tax on organizations. cadastral value, cadastral valuation, tax base for corporate property tax.

Кадастровая стоимость используется в целях налогообложения более 15 лет. Первоначально она устанавливалась в целях взимания земельного налога, а с 2015 года начала применяться для налогообложения других объектов недвижимости. Её значение и сфера применения неуклонно растет и расширяется. В частности, кадастровая стоимость применяется для исчисления налога на имущество физических лиц, налога на имущество организаций, земельного налога, а также в сферах, не связанных с налогообложением.

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам и регулируется нормами главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации. Региональ-

ные органы власти могут определять налоговую ставку в пределах, установленных кодексом, а также порядок и сроки уплаты налога. Законами субъектов Российской Федерации также могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, льготы по налогу, основания и порядок их применения.

На сегодняшний день, Налоговым кодексом Российской Федерации установлено, что налоговой базой по налогу на имущество организаций является среднегодовая стоимость недвижимого имущества. Она определяется в соответствии с правилами бухгалтерского учета, на основании остаточной стоимости каждого объекта недвижимости, входящего в состав основных средств организации. При этом, в отношении отдельных объектов недвижимого имущества налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Закрытый перечень указанных объектов установлен в пункте 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, одним из оснований исчисления налога на имущество организаций по кадастровой стоимости, является включение объекта недвижимости в специальный перечень, утверждаемый органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации и подлежащий ежегодному пересмотру. Исключением являются объекты, указанные в подпункте 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ (жилье помещения, гаражи, машино-места и т. д.), они не подлежат включению в специальный перечень и облагаются налогом по кадастровой стоимости в силу закона. Закономерно возникает вопрос, какие цели преследовал законодатель, устанавливая особый порядок исчисления налога на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимости и всегда ли имущество, включенное в перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которого налоговая база определяется как кадастровая стоимость, соответствует этим целям?

Можно говорить о том, что при определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, налог, как правило, постепенно уменьшается, так как уменьшается остаточная стоимость имущества. В конечном счете, когда остаточная стоимость основного средства в бухгалтерском учете признается равной нулю, налог на имущество, в отношении данного объекта больше не уплачивается. А при определении налоговой базы как кадастровой стоимости, налог остается неизменным и даже увеличивается, так как кадастровая оценка проводится с определенной периодичностью и кадастровая стоимость соответственно изменяется. Следовательно, на мой взгляд, при определении объектов налогообложения, в отношении которых налог уплачивается по кадастровой стоимости и которые подлежат включению в перечень, определяемый органом исполнительной власти субъекта РФ, логика законодателя заключалась в том, что указанные объекты должны приносить доход налогоплательщику, чтобы у него была возможность продолжать уплачивать налог.

Однако, не всегда соблюдение формальных критериев признания объекта налогооблагаемым по кадастровой стоимости соответствует смыслу и целям использования данной категории для целей налогообложения. Одним из ярких практических примеров необоснованного включения объектов недвижимости в перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, является апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Верховного суда РФ от 11.01.2019 N 5-АПГ18-128.

В данном деле, в Перечень объектов недвижимого имущества, подлежащих налогообложению исходя из кадастровой стоимости (далее — Перечень), были включены здания трансформаторных подстанций, принадлежащих на праве собственности Публичному акционерному обществу «Московская объединенная электросете-

вая компания» (далее — ПАО «МОЭСК», налогоплательщик). Основанием включения в Перечень являлось то, что один из видов разрешенного использования земельных участков, на которых располагались указанные объекты, предусматривал возможность размещения на них офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения. Таким образом, на первый взгляд, формальные критерии, установленные Налоговым кодексом в пункте 3 статьи 378.2 НК РФ, для признания здания административно-деловым центром были соблюдены и объекты включены в Перечень на законных основаниях.

Однако, по мнению ПАО «МОЭСК», включение данных зданий в Перечень не-правомерно возлагает на налогоплательщика обязанность по уплате налога на имущество организаций в повышенном размере, так как здания трансформаторных подстанций не обладают признаками объектов, в отношении которых налоговая база по налогу на имущество организаций исчисляется исходя из кадастровой стоимости.

Суд первой инстанции вынес решение в пользу налогоплательщика и признал пункты Перечня, включавшие указанные здания трансформаторных подстанций — недействующими. Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации также посчитала решение суда законным и обоснованным и не усмотрела оснований для его отмены.

В обоснование своего решения Судебная коллегия по административным делам Верховного суда указала следующее: «несмотря на то, что формально виды разрешенного использования земельных участков, на которых расположены здания, предусматривают возможность размещения на них офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения, необходимо учитывать, что в Перечень по своей цели и смыслу включаются такие здания, которые используются или могут быть использованы в целях делового, административного или коммерческого назначения. То есть это такие объекты недвижимости, которые с экономической точки зрения в процессе их самостоятельной эксплуатации способны обеспечивать их владельцу извлечение дохода и принесение прибыли, и именно поэтому налогообложение таких объектов регулируется законодателем в специальном установленном порядке».

Само по себе здание трансформаторной подстанции не отвечает признакам административно-делового и (или) торгового центра. Трансформаторная подстанция не является объектом недвижимости, в отношении которого при действующем правовом регулировании допустимо использовать его кадастровую стоимость для определения размера налоговой базы, поскольку с экономической точки зрения такой объект недвижимости не приносит самостоятельного дохода и его использование возможно исключительно по функциональному назначению¹.

Я полностью разделяю указанную позицию судов. Исходя из смысла и целей введения статьи 378.2 Налогового кодекса здания трансформаторных подстанций не могут быть отнесены к перечисленным в данной статье видам объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

Также, на мой взгляд, одним из проблемных вопросов, возникающих на практике, является порядок определения налоговой базы, в случае изменения кадастровой стоимости объекта недвижимости в текущем налоговом периоде.

По общему правилу, установленному в пункте 15 статьи 378.2 НК РФ, в случае изменения кадастровой стоимости, налоговая база в текущем и предыдущих на-

¹ Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 N 5-АПГ18-128 // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022).

логовых периодах остается прежней и определяется как кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости на 1 января текущего налогового периода. Новую стоимость необходимо применять только при исчислении налога в следующем году.

Однако, из этого правила есть исключения. Так, согласно пункту 15 статьи 378.2 НК РФ, если кадастровая стоимость объекта изменилась в результате установления его рыночной стоимости, налог за текущий налоговый период рассчитывается с учетом изменившейся стоимости, а за предыдущие периоды пересчитывается.

В случаях, когда изменение кадастровой стоимости произошло в результате изменения характеристик объектов недвижимого имущества (например, площади или назначения здания), налог за текущий год необходимо исчислять по правилам пунктов 5 и 5.1 статьи 382 НК РФ. А именно, с учетом коэффициента и установлением количества полных месяцев, в течение которых действовала прежняя кадастровая стоимость, и месяцев, в которых действует измененная стоимость.

Одним из судебных актов, в которых исследовался порядок определения налоговой базы, в случае изменения кадастровой стоимости объекта недвижимости, является Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303 по делу N A40-232515/2017.

При этом, необходимо отметить, что пункт 15 статьи 378.2 НК РФ, в редакции, действующей на момент рассмотрения дела, предусматривал иной порядок исчисления налога, в случае изменения кадастровой стоимости. Так, изменение кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления технической ошибки, допущенной при ведении государственного кадастра недвижимости, учитывалось при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором была допущена такая ошибка.

Особый порядок был установлен, если изменение кадастровой стоимости произошло в результате принятия решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или по решению суда. В таком случае, сведения о пересмотренной кадастровой стоимости учитывались при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре, но не ранее даты внесения кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания, в государственный кадастр недвижимости.

В данном деле Обществом с ограниченной ответственностью «Юмакс» была произведена неполная уплата налога на имущество, в связи с недостоверным исчислением налоговой базы в отношении объекта недвижимости.

Первоначальная кадастровая стоимость здания утверждена в размере 58209523 рублей. Впоследствии, по решению комиссии результаты определения кадастровой стоимости указанного здания признаны недостоверными, в связи с чем внесены изменения в государственный кадастр недвижимости и кадастровая стоимость спорного здания установлена в размере, многократно превышающем первоначальный.

Верховный суд указал, что решение комиссии является законным и обоснованным, кадастровая стоимость объекта недвижимости, принадлежащего ООО «Юмакс», признана недостоверной в установленном порядке. При этом, стоимость, которая определена на основе достоверных сведений об объекте недвижимости, не может применяться к текущему налоговому периоду, так как произошло увеличение размера налога на имущество, и, как следствие, ухудшение правового положения налогоплательщиков. Соответственно, акт, устанавливающий новую кадастровую стоимость, не может иметь обратной силы.

Таким образом, в налоговом периоде возникла временная неопределенность в установлении размера налоговой базы, так как первоначально установленная ка-

дастровая стоимость признана недостоверной, а правовой акт об утверждении пересмотренной кадастровой стоимости не может применяться непосредственным образом к спорному периоду, так как это противоречит пункту 2 статьи 5 НК РФ об обратной силе актов законодательства о налогах и сборах.

По мнению Верховного суда РФ, в данном случае, сумма налога на имущество за спорный период должна определяться расчетным путем на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объектов недвижимости. Налогоплательщик, не согласный с применением при определении его налоговой обязанности достоверных результатов государственной кадастровой оценки, полученных с использованием «массового» метода, может обосновать необходимость исчисления налога, исходя из рыночной стоимости объекта недвижимости². Кроме того, при рассмотрении спора о доначислении налога на имущество, суд не лишен права истребовать у налогоплательщика доказательства, обосновывающие рыночную стоимость объекта недвижимости, либо назначить экспертизу по её определению.

На мой взгляд, в целом, позиция, высказанная Верховным судом РФ, логична и обоснована. Использование недостоверных сведений при определении кадастровой стоимости, влекущее необходимость ее пересмотра, свидетельствует об объективном искажении налоговой базы по налогу на имущество организаций. Такая кадастровая стоимость, вопреки пункту 1 статьи 53 НК РФ, не является надлежащей стоимостной характеристикой объекта недвижимости, подлежащего налогообложению.

Аналогичная позиция содержится в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.07.2020 N 305-ЭС20-8184, где Верховный Суд указал на недопустимость дальнейшего использования недостоверных результатов оценки объекта налогообложения при исчислении налога, в случае если недостоверность установлена уполномоченным органом. При этом, установление кадастровой стоимости объекта недвижимости на основании недостоверных сведений, в любом случае, не может являться основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности по уплате налога.

Кроме того, следует отметить позицию Конституционного суда Российской Федерации, выраженную в Постановлении от 11.07.2017 N 20-П и Постановлении от 05.07.2016 N 15-П. Суд указал, что в целях налогообложения объектов недвижимости, кадастровая стоимость, соответствующая рыночной стоимости объекта, имеет приоритет перед кадастровой стоимостью, которая установлена в результате проведенной государственной кадастровой оценки, так как соответствующая рыночная стоимость определена по итогам индивидуальной, а не массовой оценки объекта недвижимости.

В целом, практика по рассмотрению споров, связанных с применением кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу на имущество организаций достаточно обширна и разнообразна, в статье рассмотрена лишь малая часть возникающих проблем. Однако, как налоговое законодательство, так и законодательство, непосредственно регулирующее проведение государственной кадастровой оценки, продолжает изменяться и совершенствоваться, поэтому можно надеяться, что в будущем многие спорные аспекты будут окончательно урегулированы на законодательном уровне.

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303 по делу N A40-232515/2017 // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022).

Библиографический список

1. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2020. – 1015 с.;
2. “Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)” от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
3. Федеральный закон от 03.07.2016 N 237-ФЗ (ред. от 30.12.2021) “О государственной кадастровой оценке” // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
4. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2019 N 5-АПГ18-128//СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
5. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303 по делу N A40-232515/2017 // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
6. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.07.2020 N 305-ЭС20-8184 по делу N A40-58198/2018 // СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.07.2016 N 15-П “По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 24.18 Федерального закона “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” в связи с жалобой администрации муниципального образования города Братска”// СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022);
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.07.2017 N 20-П “По делу о проверке конституционности положений статьи 111, части 5 статьи 247 и пункта 2 части 1 статьи 248 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, частей 1 и 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданки Н.Б. Слободяник и федерального государственного бюджетного учреждения “Российский сельскохозяйственный центр”// СПС КонсультантПлюс. – (дата обращения 15.01.2022).