Об уплате налоговых и иных обязательных платежей в процессе конкурсного производства при банкротстве организаций

С.А. Камоликова, г. Тула

Практика проведения процедуры банкротства организаций выявила ряд вопросов, связанных с исполнением ими обязанностей налогоплательщика. В этой связи хотелось бы остановиться на особенностях уплаты налоговых и иных обязательных платежей в процессе конкурсного производства при банкротстве организаций.

В соответствии со ст.19 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации, на которые в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Правоспособность юридического лица определяется в соответствии со ст.49 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) и возникает в момент его создания. Согласно ст.51 ГК РФ юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

Правоспособность юридического лица прекращается в момент завершения его ликвидации. В соответствии со ст.63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Следовательно, любая организация, на которую НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы, является налогоплательщиком с момента ее государственной регистрации и до момента внесения записи о ее ликвидации в Единый государственный реестр юридических лиц.

Таким образом, до момента ликвидации организации, в том числе в порядке банкротства, она признается налогоплательщиком в соответствии с НК РФ, а следовательно, правоотношения, возникающие у организации в связи с обязанностью уплачивать налоги, регулируются нормами НК РФ. В то же время гражданским законодательством предусмотрены специальные нормы по уплате обязательных платежей в процессе банкротства.

Рассмотрим соотношение правовых норм НК РФ и гражданского законодательства о банкротстве.

Вопросы, связанные с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов, регулируются главой 8 НК РФ. Указанная глава НК РФ содержит в том числе специальные нормы в отношении исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации (ст.49 НК РФ). В соответствии со ст.49 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. При этом очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации.

Нормы указанной статьи НК РФ применимы и при ликвидации организации путем банкротства. Действительно, в ст.65 ГК РФ определено, что признание судом юридического лица банкротом влечет его ликвидацию. В то же время в соответствии со ст.97 Федерального закона от 08.01.1998 N 6-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон N 6-ФЗ) принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет открытие конкурсного производства.

Сопоставляя вышеперечисленные нормы, следует сделать вывод о том, что в соответствии с п.2 ст.49 НК РФ очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в процессе конкурсного производства среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации, к которому относится и Закон N 6-ФЗ.

В целях определения очередности исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в процессе конкурсного производства проанализируем нормы Закона N 6-ФЗ.

Последствия открытия конкурсного производства предусмотрены ст.98 этого Закона. Перечислим те из них, которые связаны с определением размера обязательств и порядком их исполнения.

С момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства:

- срок исполнения всех денежных обязательств должника, а также отсроченных обязательных платежей должника считается наступившим;

- прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых (экономических) санкций по всем видам задолженности должника;

- все требования к должнику могут быть предъявлены только в рамках конкурсного производства;

- исполнение обязательств должника допускается в случаях и порядке, которые установлены главой VI "Конкурсное производство" Закона N 6-ФЗ.

В свою очередь, порядок исполнения обязательств должника в рамках конкурсного производства установлен ст.106, 110, 114 Закона N 6-ФЗ.

Указанными статьями этого Закона предусмотрен следующий порядок удовлетворения требований кредиторов по обязательным платежам:

1) вне очереди удовлетворяются требования об уплате обязательных платежей по обязательствам должника, возникшим в ходе конкурсного производства;

2) при определении размера требований по обязательным платежам, подлежащим удовлетворению в четвертую очередь, учитывается задолженность (недоимки), образовавшаяся (образовавшиеся) на момент принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом.

Если должником после принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом не в полном объеме уплачены обязательные платежи, суммы, не выплаченные до принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства, включаются в общую сумму задолженности должника перед кредиторами четвертой очереди.

Суммы штрафов (пеней) и иных финансовых (экономических) санкций подлежат удовлетворению в составе требований кредиторов пятой очереди;

3) требования кредиторов, заявленные после закрытия реестра требований кредиторов, в том числе требования по уплате обязательных платежей, возникшие после открытия конкурсного производства, удовлетворяются из имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в установленный срок.

Таким образом, Закон N 6-ФЗ детализирует порядок и очередность удовлетворения требований по обязательным платежам по сравнению со ст.64 ГК РФ. Уплата обязательных платежей на стадии конкурсного производства может осуществляться не только в четвертую очередь, но и в пятую очередь (в части штрафов и пеней), а также вне очереди или в последнюю очередь после удовлетворения всех требований кредиторов (в зависимости от срока возникновения задолженности и даты предъявления требования).

При анализе приведенных норм Закона N 6-ФЗ немаловажным представляется факт, что они нормы оперируют терминами "заявленные требования кредиторов" или "требования кредиторов". При этом не делается исключения и для обязательных платежей, в том числе налоговых.

Так, ст.106 Закона N 6-ФЗ установлен внеочередной порядок удовлетворения всех требований кредиторов по обязательствам должника, возникшим в ходе конкурсного производства. Иными словами, для погашения обязательств должника вне очереди в процессе осуществления конкурсного производства необходимо соблюдение двух условий:

1) период возникновения обязательств должен приходиться на период конкурсного производства;

2) необходимо наличие требования кредитора.

Похожую норму содержит ст.114 Закона N 6-ФЗ в отношении требований по уплате обязательных платежей, возникших после открытия конкурсного производства и заявленных после закрытия реестра требований кредиторов. Такие требования удовлетворяются из имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в установленный срок.

Таким образом, в последнюю очередь удовлетворяются требования по уплате обязательных платежей при наличии следующих условий:

1) период возникновения обязательств должен приходиться на период конкурсного производства;

2) необходимо наличие требования кредитора;

3) требование заявлено после закрытия реестра требований кредиторов.

Необходимо отметить, что Законом N 6-ФЗ срок закрытия реестра требований кредиторов на стадии конкурсного производства прямо не определен. В то же время из смысла ст.100 Закона N 6-ФЗ следует, что срок закрытия реестра требований кредиторов на стадии конкурсного производства соответствует дате истечения срока, установленного для предъявления требований кредиторов. Последний не может быть менее двух месяцев с даты публикации об открытии конкурсного производства в "Вестнике Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации" и официальном издании государственного органа по делам о банкротстве и финансовому оздоровлению. Таким образом, срок закрытия реестра требований кредиторов на стадии конкурсного производства определяется на основании указанной нормы в порядке, установленном главой 11 ГК РФ. Так как для обязательной публикации конкурсным управляющим информации о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства императивно установлены два печатных издания, возникает вопрос об определении начала течения срока, установленного для предъявления требований кредиторов. В соответствии со ст.191 ГК РФ течение срока, определенного периодом времени, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало. Представляется, что в рассматриваемом случае датой наступления события следует считать более позднюю публикацию. Иной подход нарушил бы права кредиторов, так как в случае пропуска двухмесячного срока предъявления требований заявленные требования удовлетворяются в последнюю очередь в соответствии с нормами ст.114 Закона N 6-ФЗ.

В соответствии со ст.192 ГК РФ срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующее число последнего месяца срока.

Если окончание срока, исчисляемого месяцами, приходится на такой месяц, в котором нет соответствующего числа, срок истекает в последний день этого месяца.

Дата закрытия реестра требований кредиторов весьма существенно влияет на установление очередности обязательных платежей. Действительно, в ходе осуществления конкурсного производства у организации-должника может возникнуть обязанность по уплате целого ряда налогов. Основные из них приведены в таблице.

-----------------------------------------------------------------------

| Вид налога |С чем связана обязанность|Порядок уплаты по нало-|

| |по уплате |говому законодательству |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Налог с продаж |Продажа населению товаров|Устанавливается законом|

| |(работ, услуг) |субъекта Российской Феде-|

| | |рации |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|НДС |Продажа товаров (работ,|Ежемесячно или ежеквар-|

| |услуг) |тально (в зависимости от|

| | |оборота) |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Акцизы |Продажа готовой подакциз-|Ежемесячно в соответствии|

| |ной продукции |со ст.204 НК РФ |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|ЕСН |Выплата доходов работода-|Ежемесячно |

| |телем работникам | |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Налог на доходы|Выплата доходов физическим|Ежемесячно при выплате|

|физических лиц|лицам |доходов |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Налог на пользо-|Продажа товаров (работ,|Ежемесячно или ежеквар-|

|вателей автодорог|услуг), за исключением|тально (в зависимости от|

| |продажи имущества (внеобо-|оборота или от статуса|

| |ротных активов, сырья и|организации) |

| |материалов, полуфабрикатов| |

| |и т.п.) | |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Налог на имущество|Наличие на балансе иму-|Ежеквартально |

| |щества | |

|------------------|--------------------------|-------------------------|

|Налог на прибыль |Наличие прибыли |Ежемесячно или ежеквар-|

| | |тально (в зависимости от|

| | |оборота) |

-----------------------------------------------------------------------

На основании данной таблицы можно сделать вывод, что платежи по всем налогам в зависимости от даты выставления требования об уплате налога могут удовлетворяться на стадии конкурсного производства как вне очереди, так и в последнюю очередь после удовлетворения всех требований кредиторов, заявленных в срок.

Следует подчеркнуть, что из смысла норм, установленных главой VI Закона N 6-ФЗ, в процессе конкурсного производства обязательные платежи уплачиваются только на основании требования об уплате налога, выставленного налоговым органом в соответствии с НК РФ (ст.98, 106, 110, 114 Закона N 6-ФЗ). Действительно, нормы ст.98, 106, 110, 114 Закона N 6-ФЗ увязывают уплату обязательных платежей с предъявлением требования, а не с обязанностью по уплате налогов. Необходимо отметить, что наряду с указанными нормами Закон N 6-ФЗ содержит нормы, оперирующие понятием "обязанность по уплате обязательных платежей". Так, ст.2 Закона N 6-ФЗ определено, что несостоятельность (банкротство) - признанная арбитражным судом или объявленная должником неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. Признаком банкротства юридического лица, установленным ст.3 Закона N 6-ФЗ, считается его неспособность удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанности не исполнены им в течение трех месяцев с момента наступления даты их исполнения.

Таким образом, Закон N 6-ФЗ при установлении признаков банкротства основывается на дате исполнения обязанности по уплате обязательных платежей, а не на дате предъявления требования об уплате налога налогоплательщику.

Анализ норм налогового законодательства позволяет сделать вывод, что указанные даты не совпадают.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах, что и закреплено ст.44 НК РФ. При этом обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

В то же время в соответствии со ст.70 НК РФ требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

Следовательно, дата предъявления требования об уплате налога всегда более поздняя, чем дата возникновения обязанности по уплате налога.

Сопоставляя вышеприведенные нормы налогового и гражданского законодательства, следует сделать вывод о том, что на стадии конкурсного производства требования об уплате текущих налоговых платежей должны предъявляться уполномоченными органами.

Эта позиция подтверждена и информационным письмом Президиума ВАС РФ от 06.08.1999 N 43 "Вопросы применения Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" в судебной практике". Пунктом 15 указанного информационного письма разъяснено, что именно необходимо понимать под заявленными требованиями кредиторов, налоговых и иных уполномоченных органов.

Под заявленными требованиями кредиторов, налоговых и иных уполномоченных органов понимаются требования, предъявленные к должнику в деле о банкротстве с момента принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом до принятия решения.

Требования, подтвержденные вступившими в законную силу решениями судов либо признанные должником, включаются временным (внешним) управляющим в реестр требований кредиторов при проведении наблюдения или внешнего управления и не подлежат повторному предъявлению при проведении соответственно процедур внешнего управления или конкурсного производства.

Не подтвержденные судебными решениями требования, которые были предъявлены в период наблюдения и в силу отсутствия возражений должника были включены в реестр требований кредиторов, повторно также не предъявляются.

Из вышеприведенных разъяснений усматривается, что ранее заявленные требования налоговых органов повторно не предъявляются на любой стадии процесса банкротства организации. Следовательно, не заявленные ранее требования об уплате обязательных платежей, включая текущие платежи, должны предъявляться. Такой вывод подтверждается императивной нормой ст.98 Закона N 6-ФЗ о том, что все требования могут быть предъявлены к должнику только в рамках конкурсного производства. Исключения для текущих обязательных платежей законодательством не установлены.

Необходимо отметить, что термин "требование об уплате налога" введен НК РФ.

В соответствии со ст.69 НК РФ требованием об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Требование об уплате налога должно содержать следующие сведения:

- о сумме задолженности по налогу;

- о размере пеней, начисленных на момент направления требования;

- о сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;

- о сроке исполнения требования;

- о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком;

- данные об основаниях взимания налога;

- ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Форма требования об уплате налога утверждена приказом Госналогслужбы России от 07.09.1998 N БФ-3-10/228 "Об утверждении формы требования об уплате налогов и сборов". Кроме того, п.7 названного приказа обязывает налоговые инспекции вести учет направляемых требований об уплате налога (сбора) и регистрировать их в специальном журнале. Одновременно п.8 этого приказа обязывает руководителей налоговых органов по субъектам Российской Федерации обеспечивать оформление и применение в соответствии с НК РФ утвержденных бланков требований об уплате налога. Данная обязанность прямо вытекает из смысла ст.32 НК РФ, в соответствии с которой налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику или налоговому агенту требование об уплате налога и сбора в случаях, предусмотренных НК РФ.

Обобщая все вышеизложенное, необходимо сделать вывод о важности своевременного выставления налоговыми органами требований об уплате текущих налогов в период конкурсного производства. Несвоевременно заявленное требование в соответствии с законом перейдет из разряда удовлетворяемых в установленном порядке в разряд удовлетворяемых в последнюю очередь.

Хотелось бы остановиться на некоторых противоречиях между нормами налогового и гражданского законодательства в части уплаты обязательных платежей в процессе конкурсного производства.

Противоречия усматриваются в отношении вопросов начисления пеней и принудительного взыскания пеней.

Понятие пени установлено ст.75 НК РФ. Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сборов или налоговый агент) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика.

Следует отметить, что нормы ст.49 НК РФ касаются только исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации. Никаких иных норм, регулирующих порядок начисления и уплаты пеней при банкротстве организации, НК РФ не содержит.

Таким образом, НК РФ императивно установлена обязанность налоговых органов по начислению пеней при возникновении недоимки во всех случаях, за исключением двух:

- если приостановлены операции налогоплательщика в банке,

- если наложен арест на имущество налогоплательщика.

В то же время гражданское законодательство содержит иные нормы, регулирующие вопрос начисления пеней в период конкурсного производства при банкротстве организаций. Так, ст.98 Закона N 6-ФЗ установлено, что с момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых (экономических) санкций по всем видам задолженности должника. Вышеуказанная норма является императивной и не содержит каких-либо исключений для обязательных платежей.

Следовательно, конкурсный управляющий, обязанный руководствоваться нормами Закона N 6-ФЗ, не имеет права включать в реестр требований кредиторов требования об уплате пеней по обязательным платежам, начисленных в период конкурсного производства.

Какими же нормами руководствоваться в данном случае: налогового законодательства или гражданского? Необходимо отметить, что в соответствии с п.3 ст.2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Таким образом, указанная норма является диспозитивной и может быть изменена законодательством Российской Федерации. В этой связи представляет интерес п.3 ст.65 ГК РФ, содержащий отсылочную норму о том, что порядок ликвидации юридического лица, признанного банкротом, устанавливается законом о несостоятельности (банкротстве). Однако из смысла ст.65 ГК РФ не усматривается, что приведенная норма изменяет содержание нормы ст.2 ГК РФ, так как не содержит прямого указания на применение норм налогового законодательства в процессе банкротства. В свою очередь, именно такой нормой являются требования ст.49 НК РФ, приведенные ранее. Как уже отмечалось, не все вопросы, возникающие в отношении обязательных платежей (например вопрос начисления пеней), урегулированы указанной статьей.

Обобщая изложенное, следует признать, что законодательство не содержит четких указаний относительно того, нормами какой отрасли законодательства следует руководствоваться по вопросу начисления пеней по обязательным платежам в период осуществления конкурсного производства.

Аналогичный вопрос возникает и в части принудительного взыскания пеней в период конкурсного производства.

Действительно, п.6 ст.75 НК РФ предусмотрена возможность принудительного взыскания пеней за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст.46-48 НК РФ. Причем согласно тому же пункту ст.75 НК РФ принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке. И в этом случае НК РФ не содержит каких-либо исключений для процедуры банкротства. Нормы ст.49 НК РФ регулируют только порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации, но не затрагивают вопросы, связанные с начислением и уплатой пеней.

В то же время ст.98 Закона N 6-ФЗ установлено, что с момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства все требования к должнику могут быть предъявлены только в рамках конкурсного производства, а исполнение обязательств должника допускается в случаях и порядке, которые установлены главой VI Закона N 6-ФЗ. Указанная норма является императивной и не делает каких-либо исключений для обязательных платежей.

Представляется, что такие неувязки в отраслевых нормах законодательства недопустимы.

Представленный в настоящей статье анализ свидетельствует о необходимости уточнения правовых норм Закона N 6-ФЗ в отношении даты закрытия реестра требований кредиторов, а также норм НК РФ в отношении начисления и уплаты пеней по обязательным платежам, обязанность по уплате которых возникла в период осуществления конкурсного производства.