

Исполнение налогового обязательства, обеспеченного арестным залогом, в рамках дела о банкротстве налогового должника

Научный руководитель – Красюков Андрей Владимирович

Герасименко Юлия Викторовна

Выпускник (магистр)

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

E-mail: Yulia199546@mail.ru

Одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства является залог, который в зависимости от оснований своего возникновения может быть подразделен на залог из договора и залог в силу закона.

Налоговое законодательство устанавливает единственный случай возникновения залога на основании закона – это неуплата налоговым должником задолженности, указанной в решении налогового органа, если исполнение решения было обеспечено арестом или иными обеспечительными мерами, наложенными налоговым органом на имущество налогового должника (п. 2.1 ст. 73 НК РФ).

При этом весьма спорной остается природа такого залога: возникает ли он в силу закона, как это указывается в НК РФ, или всё же является самостоятельным видом залога, возникающим из ареста, уходящим своими истоками во времена римского частного права [3;275].

Острота дискуссий повышается, если переместиться в плоскость несостоятельности, где главным вопросом становится возможность предоставления залогового приоритета требованиям по уплате налоговых платежей, обеспеченных таким залогом.

Анализ научных воззрений демонстрирует отсутствие единства мнений по обозначенной проблеме.

Так, одни ученые полагают, что процессуальные механизмы не могут порождать материальных преимуществ, а потому залог из ареста не должен сохранять свою силу в банкротстве [5;109-124], другие утверждают, что залог в силу ареста является разновидностью залога на основании закона и не должен утрачиваться при несостоятельности должника [1;549], [2;102], третьи напоминают о необходимости соблюдения принципа равенства прав кредиторов, являющегося одним из ключевых для банкротства, который едва ли будет соблюден в условиях предоставления залогового приоритета из арестного залога [4;69-79].

Формирование правовой Верховного Суда РФ по рассматриваемому вопросу проходило сложным и переменчивым путем от признания налогового залога частным случаем судебного залога и отрицания приоритета (Определение Верховного Суда РФ от 11 июля 2025 г. № 306-ЭС24-23083 (2) по делу А72-19547/2022) до предоставления такого приоритета и идентификации налогового залога как возникшего в силу закона (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2025 N 306-ЭС24-23083(3) по делу N А72-19547/2022).

Полагаем, что сложившаяся в практике ситуация приводит к явному нарушению баланса частных и публичных интересов, важность соблюдения которого подчеркивалась учеными [6;36].

Налоговый орган, который в отличие от иных кредиторов, располагает полными сведениями об имуществе должника, состоянии его счетов, имеет возможность своими односторонними действиями в собственном интересе наложить арест на имущество налогового должника и при банкротстве последнего гарантирует своим требованиям статус залоговых.

Исполнение налогового обязательства в банкротстве в режиме залоговых требований несет в себе еще одну, хотя и не столь очевидную, преференцию для публичного кредитора, что связано с расширительным толкованием п. 6 ст. 138 Закона о банкротстве.

Указанная норма предусматривает первостепенное погашение расходов, связанных с сохранностью и реализацией предмета залога, перед погашением требований кредиторов, обеспеченных залогом имущества.

В соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 N 28-П «По делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации и жалобой общества с ограниченной ответственностью «Предприятие строительных работ энергетики», к числу таких расходов следует относить имущественные налоги, начисленные на предмет залога.

Таким образом, на практике вполне возможна ситуация, когда уполномоченный орган, предварительно наложивший арест на имущество налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), при банкротстве должника дважды в привилегированном порядке получает удовлетворение за счет реализации предмета залога: сперва как погашение расходов, связанных с эксплуатацией и реализацией заложенного имущества, в виде уплаты имущественных налогов, а затем как залоговый кредитор.

Поскольку несостоятельность должника заведомо предполагает невозможность полного удовлетворения требований, предъявленных к нему, предоставление преимуществ публичному кредитору существенно снижает шансы на удовлетворение требований частноправового характера.

Таким образом, полагаем, что признание залогового приоритета в отношении требований об уплате обязательных платежей, возникшего на основании предшествующего налогового ареста, не только не отвечает интересам частных лиц, вовлеченных в дела о банкротстве (будь то несостоятельный должник или конкурсные кредиторы), но и публичным интересам в той части, в которой будет способствовать экономической и социальной дестабилизации и приводить к явному нарушению баланса частных и публичных интересов.

Источники и литература

- 1) Бевзенко Р.С. Обеспечение обязательств (залог, поручительство, гарантия): Сборник публикаций. М.: Статут, 2015. С. 549.
- 2) Егоров А.В. Залог в силу ареста: теоретические и практические проблемы. В России и за рубежом // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2016. N 9. С. 84 – 103.
- 3) Санфилиппо Ч. Курс римского частного права : учебник / Чезаре Санфилиппо ; [пер. с итал. И. И. Маханькова] ; под общ. ред. Д. В. Дождева. М. : Норма, 2007. С. 275-276.
- 4) Суворов Е.Д. Актуальные вопросы исполнения требования, обеспеченного залогом в силу ареста (п. 5 ст. 334 ГК РФ), при банкротстве собственника арестованного имущества // Актуальные проблемы российского права. 2017. N 8. С. 69 – 79.
- 5) Шварц М.З. К вопросу о так называемом арестантском залоге // Арбитражные споры. 2017. N 2. С. 109 - 124.
- 6) Эрлих М.Е. Конфликт интересов в процессе несостоятельности (банкротства) : Правовые средства разрешения. М., 2015. С. 36.