

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"

Постановление · № 28-П · от 31.05.2023 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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"

город Санкт-Петербург 31 мая 2023 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктами 3 и 3 1 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47 1, 74, 86, 96, 97, 99, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело 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)".

Поводом к рассмотрению дела явились запрос Верховного Суда Российской Федерации и жалоба общества с ограниченной ответственностью "Предприятие строительных работ энергетики".

Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения.

Поскольку запрос и жалоба касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Л.М.Жарковой, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Для целей взимания налога на прибыль организаций статья 248 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что доходами являются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы. Согласно статье 249 данного Кодекса

доходами от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав; такая выручка подлежит определению исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме. Пункт 1 статьи 251 данного Кодекса содержит перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, а его статья 271 регулирует порядок признания доходов при методе начисления.

Федеральный закон от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон о банкротстве) раскрывает используемое в нем понятие текущих платежей в пункте 1 статьи 5 и 3 регламентирует очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам в пункте 3 статьи 5 и пункте 2 статьи 134.

1.1. В производстве Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находится кассационная жалоба налогового органа на судебные акты по делу № А09-15885/2017. В рамках этого дела определением Арбитражного суда Брянской области от 20 декабря 2021 года, оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 февраля 2022 года, удовлетворено заявление конкурсного управляющего о разрешении разногласий с налоговым органом по вопросу уплаты налога на прибыль. Суды пришли к выводу, что расходы по уплате налога на прибыль в связи с продажей имущества, являющегося предметом залога, относятся к текущей задолженности и осуществляются за счет выручки от реализации заложенного имущества до начала расчетов с залоговыми кредиторами; уплата же налога на прибыль в связи с продажей имущества, не являющегося предметом залога, производится за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов. Постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 11 июля 2022 года названные судебные акты изменены и установлено, что уплата налога на прибыль при реализации предмета залога также должна производиться за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований, включенных в реестр. Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации производство по соответствующему спору приостановлено и в Конституционный Суд Российской Федерации направлен запрос. В нем указано, что в случае реализации имущества должника в рамках дела о банкротстве фактически речь не идет о деятельности налогоплательщика, направленной на получение прибыли, и, как следствие, должник не получает экономическую выгоду, подлежащую налогообложению. В этом случае он не ведет хозяйственную деятельность (в отличие от случаев реализации товаров, работ, услуг должником при продолжении хозяйственной деятельности в ходе конкурсного производства в интересах кредиторов), а его имущество реализуется помимо его воли по цене, установленной в целях максимального удовлетворения требований кредиторов. Такое обложение налогом на прибыль влечет необоснованное обложение дохода, а не прибыли, поскольку у налогоплательщика отсутствуют подлежащие учету расходы, связанные с ведением обычной предпринимательской деятельности. Создается угроза нарушения принципа равенства, так как в аналогичной ситуации законодатель, по сути, освобождает от налогообложения доходы физических лиц при реализации их имущества в рамках дела о банкротстве.

Самостоятельным основанием для признания подобного регулирования не отвечающим конституционным предписаниям Верховный Суд Российской Федерации считает то, что оно допускает удовлетворение требования об уплате налога на прибыль в связи с реализацией имущества должника в рамках текущих платежей, поскольку момент возникновения обязанности по уплате налога наступает после возбуждения дела о банкротстве. При этом, однако, отмечается, что правоприменительная практика обычно исходит из необходимости удовлетворять такого рода требования налоговых органов после требований кредиторов, включенных в реестр.

Верховный Суд Российской Федерации приходит к выводу о наличии неопределенности в вопросе о

конституционности пунктов 1 и 2 статьи 249 и пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Закона о банкротстве. Он просит проверить эти нормы на соответствие статьям 1 (часть 1), 6 (часть 2), 8 (часть 2), 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они допускают включение в налоговую базу по налогу на прибыль тех доходов, которые получены от реализации на торгах имущества, принадлежащего должнику-банкроту и составляющего конкурсную массу, и допускают удовлетворение требования об уплате налога на прибыль, в налоговую базу по которому включены такие доходы, в составе текущих платежей преимущественно перед требованиями кредиторов, возникшими до возбуждения дела о банкротстве.

1.2. Общество с ограниченной ответственностью "Предприятие строительных работ энергетики" в лице конкурсного управляющего обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение конституционных прав статьями 248 и 249, пунктом 1 статьи 251 и статьей 271 Налогового кодекса Российской Федерации.

Определением Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 1 ноября 2021 года по делу № А75-7314/2018, оставленным без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28 декабря 2021 года и постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 марта 2022 года, по итогам рассмотрения заявления конкурсного управляющего о разрешении разногласий с налоговым органом установлено, что требования налогового органа об уплате налога на прибыль в связи с реализацией имущества должника подлежат удовлетворению в составе пятой очереди удовлетворения текущих платежей.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 22 июля 2022 года отказано в передаче кассационной жалобы конкурсного управляющего для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению названного общества, оспариваемые им законоположения противоречат преамбуле, статьям 37, 47, 57 и 126 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяют включать в налоговую базу по налогу на прибыль доходы, полученные от продажи имущества должника-банкрота, которое составляет конкурсную массу. Общество отмечает и нарушение принципа равенства как в том, что от обложения налогом на доходы физических лиц освобождены доходы от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания гражданина банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о банкротстве, так и в том, что из налоговой базы по налогу на прибыль организаций исключены доходы от реализации публично-правовой компанией "Фонд развития территорий" или фондом, созданным субъектом Российской Федерации в целях защиты прав граждан - участников долевого строительства, имущества, полученного или созданного ими в связи с банкротством застройщика (пункт 63 статьи 217 и подпункт 65 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации).

1.3. Таким образом, с учетом статей 36, 74, 96, 97, 101 и 102 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" статьи 248 и 249, пункт 1 статьи 251 и статья 271 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункты 1 и 3 статьи 5 и пункт 2 статьи 134 Закона о банкротстве являются предметом рассмотрения по настоящему делу постольку, поскольку на их основании для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций решается вопрос о включении в налоговую базу доходов от реализации на торгах имущества должника-банкрота и в случае такого включения - вопрос об очередности удовлетворения требования об уплате этого налога в системе платежей (выплат), предусмотренных Законом о банкротстве.

2. Обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти, пониманием налогов как элемента финансовой основы государства. Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон: налогоплательщик не вправе распоряжаться

по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а органы публичной власти правомочны в односторонне-властном порядке взыскивать причитающиеся с лица налоговые суммы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П, от 31 марта 2022 года № 13-П и др.).

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, по смыслу статей 57, 71 (пункт "з") и 75 (часть 3) Конституции Российской Федерации регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь конституционными принципами регулирования экономических отношений (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П и Определение от 16 июля 2009 года № 939-О-О). Устанавливая конкретный налог, законодатель - с учетом необходимости ясной и непротиворечивой регламентации законом всех существенных элементов налогообложения - выбирает обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные или количественные показатели для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога (постановления от 1 июля 2015 года № 19-П, от 28 ноября 2017 года № 34-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П и др.; определения от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 5 марта 2009 года № 468-О-О, от 19 июля 2016 года № 1485-О, от 24 ноября 2016 года № 2518-О, от 9 июля 2020 года № 1642-О и др.). Вместе с тем в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющей обязанность уплаты лишь законно установленных налогов и сборов, во взаимосвязи с ее статьями 15 и 18 налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это предусмотрено законом, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, от 6 июня 2019 года № 22-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.).

Исходя из правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации дискреция, принадлежащая государству в установлении и прекращении налоговых обязанностей, не позволяет ему вводить необоснованные различия среди налогоплательщиков и действовать вопреки критериям формальной определенности закона и принципу поддержания доверия к действиям властей. Принцип равенства, провозглашенный в статье 19 Конституции Российской Федерации, исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Причем равенство здесь понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что равенство нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (постановления от 13 марта 2008 года № 5-П и от 22 июня 2009 года № 10-П). В то же время не исключается закрепление различных правовых условий для различных категорий субъектов права, но такие различия не могут быть произвольными и должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов, экономически значимых объектов и обстоятельств хозяйственной деятельности (постановления от 27 апреля 2001 года № 7-П, от 12 ноября 2020 года № 46-П и от 31 марта 2022 года № 13-П; Определение от 14 декабря 2004 года № 451-О). Законодатель вправе очертить - сузить или расширить - и круг лиц, на которых распространяются налоговые льготы. Льготы по налогу и основания для их использования налогоплательщиком могут предусматриваться в актах

законодательства о налогах и сборах лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях, и, поскольку введение льгот не является обязательным, их отсутствие при определении существенных элементов налога не влияет на оценку законности его установления (постановления от 21 марта 1997 года № 5-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 2 декабря 2013 года № 26-П и др.).

3. Вводя в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации налог на прибыль организаций, законодатель признал объектом налогообложения прибыль, полученную налогоплательщиком, причем прибылью для российских организаций, по общему правилу, являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (часть первая и пункт 1 части второй статьи 247). Доходы могут быть внереализационными и от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав - выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных и от реализации имущественных прав, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме (пункт 1 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249 данного Кодекса). По общему правилу, доходы признаются полученными в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (метод начисления) (статья 271 данного Кодекса). Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, перечислены в статье 251 данного Кодекса.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации к расходам относятся обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных его статьей 265, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (пункт 1 статьи 252). Обычно расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты (пункт 1 статьи 272 данного Кодекса). Для отдельных видов расходов, в частности расходов по приобретению и созданию амортизируемого имущества, предусмотрен особый порядок учета - не в полном объеме в момент их возникновения, а в порядке амортизации (статьи 256 - 259 и пункт 5 статьи 270 данного Кодекса), который предполагает постепенное погашение стоимости приобретенного организацией амортизируемого имущества путем отнесения соответствующей части на расходы. С учетом этого для целей исчисления налога на прибыль к расходам, связанным с производством и реализацией, уменьшающим величину полученных доходов, отнесены, в частности, суммы начисленной налогоплательщиком амортизации (пункты 1 и 2 статьи 252 и подпункт 3 пункта 2 статьи 253 данного Кодекса).

Тем самым расходы, связанные с приобретением амортизируемого имущества, учитываются налогоплательщиком после его приобретения в рамках текущей предпринимательской деятельности вплоть до его реализации. Кроме того, доход от такой реализации, по общему правилу, уменьшается на остаточную стоимость амортизируемого имущества (подпункт 1 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса Российской Федерации). Прибылью же для целей налогообложения при реализации амортизируемого имущества становится финансовый результат предпринимательской деятельности организации, связанный с использованием имущества и учитывающий как доходы от его реализации, так и сопутствующие расходы.

Закрепленный в законе порядок уплаты налога на прибыль позволяет на всем протяжении хозяйственной деятельности налогоплательщика определять для целей налогообложения ее достоверный финансовый результат, предполагающий поступательный учет как доходов, так и расходов налогоплательщика в том или ином налоговом периоде. Соответствующий механизм подлежит применению - при отсутствии специальных законодательных исключений - до момента

прекращения хозяйственной деятельности налогоплательщика (в связи с ликвидацией или банкротством). При надлежащем ведении налогового (бухгалтерского) учета хозяйствующим субъектом такой подход позволяет непрерывно, вплоть до прекращения существования юридического лица, определять налоговую базу по налогу на прибыль и, как результат, размер подлежащего уплате налога, исходя из реальных показателей деятельности налогоплательщика (включая уже учтенные в предыдущих налоговых периодах и подлежащие учету в текущем налоговом периоде доходы и расходы).

В полной мере это относится и к текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика, признанного банкротом, к реализации принадлежащего ему имущества в ходе конкурсного производства. Так, факт приобретения и использования имущества в предпринимательской деятельности до признания банкротом приводит к наступлению для него налоговых последствий, которые могут выражаться в том числе в амортизации данного имущества (в учете расходов на его приобретение при определении налоговой базы по налогу на прибыль), в учете доходов и расходов, связанных с извлечением прибыли от использования данного имущества (в условиях ограниченных возможностей вести хозяйственную деятельность и нести расходы в период банкротства). Все это призвано обеспечить установление достоверного финансового результата хозяйственной деятельности за конкретный отрезок времени (налоговый период) и уплату экономически обоснованного налога.

С учетом непрерывности предпринимательской деятельности и возможности получения отрицательного финансового результата реализация имущества (как добровольная, так и осуществленная в ходе конкурсного производства), будучи неразрывно связанной с предшествующей хозяйственной деятельностью (предполагающей ведение налогового учета и уплату налогов), не может без специального указания на то законодателя и помимо его воли выводиться из-под общих правил налогообложения прибыли. В частности, вынужденный характер реализации имущества, вызванный невозможностью удовлетворить требования кредиторов, сам по себе не свидетельствует о необходимости отказа от установления достоверного финансового результата для целей определения действительного размера налогового обязательства в связи с тем или иным фактом хозяйственной деятельности.

Принимая во внимание действующий порядок обложения налогом на прибыль касательно хозяйственной деятельности, которая связана с приобретением и использованием имущества в предпринимательских целях и с его реализацией и которая формирует налоговые последствия на протяжении соответствующих налоговых периодов в ситуации длящихся экономических и налоговых отношений хозяйствующего субъекта, нет оснований для вывода о нарушении прав налогоплательщика необходимостью учета реализации его имущества в рамках конкурсного производства для целей исчисления и уплаты налога на прибыль.

4. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно отмечал, что главная цель процедуры банкротства - соразмерное удовлетворение требований кредиторов (определения от 8 июня 2004 года № 254-О, от 16 ноября 2006 года № 489-О и др.), которыми могут выступать и публично-правовые образования в лице своих органов, в том числе налоговых органов, требующих уплаты обязательных платежей. Несмотря на то что исключение из-под налогообложения прибыли в связи с реализацией имущества банкрота в большей степени способствовало бы реализации этой задачи, законодатель обязан учитывать также социальные и экономические аспекты, связанные с исполнением соответствующей обязанности. В результате банкротства организации, обладающей имуществом (материально-технической базой) и штатом сотрудников, участвующей в производстве товаров (работ, услуг), создается неблагоприятная социально-экономическая ситуация, которая хоть и имеет локальный характер, но производит негативный эффект на определенной территории. Как следует из ранее сформулированных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, налоги, будучи экономической основой существования и деятельности государства,

условием реализации им публичных функций, имеют тем самым публичное предназначение, а обязанность их уплаты распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного требования Конституции Российской Федерации. За счет налогов, являющихся важнейшим источником доходов бюджета, обеспечивается осуществление социальной политики государства, которое обязано при регулировании налоговых отношений исходить из необходимости защиты прав и законных интересов всех членов общества на основе принципов справедливости, юридического равенства и равноправия (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 23 декабря 1997 года № 21-П, от 16 июля 2004 года № 14-П и др.). Законодатель имеет при этом достаточно широкую дискрецию в вопросах освобождения от налогообложения, но его волеизъявление о таком освобождении при наличии формальных оснований для включения объекта в налоговую базу должно быть выражено явно и недвусмысленно.

Удовлетворение требования об уплате налога на прибыль в связи с реализацией имущества банкрота не может рассматриваться как нарушающее принципы справедливости, равенства и экономической обоснованности и согласуется с предписаниями статьи 75 1 Конституции Российской Федерации. При этом налог на прибыль, взимаемый при реализации имущества банкрота, составляет лишь часть (соответствующую налоговой ставке) полученной от реализации имущества прибыли организации, а это в любом случае предполагает только определенное и зависящее от законодательных решений относительно очередности выплат сокращение объема средств, полученных от реализации имущества, на удовлетворение требований иных кредиторов, многие из которых к тому же несут объективный предпринимательский риск не получить все причитающееся им от банкрота (тем более что риск взаимоотношений с неплатежеспособной организацией мог быть принят ими на себя осознанно или в результате неосмотрительности).

4.1. Заявители по настоящему делу приводят доводы о нарушении принципа равенства ввиду освобождения от обложения налогом на доходы физических лиц тех доходов, которые получены от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания гражданина банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о банкротстве, а также ввиду исключения из налоговой базы по налогу на прибыль доходов от реализации публично-правовой компанией "Фонд развития территорий" или фондом, созданным субъектом Российской Федерации в целях защиты прав граждан - участников долевого строительства, имущества, полученного или созданного ими в связи с банкротством застройщика (пункт 63 статьи 217 и подпункт 65 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что законодатель, определяя особенности взимания налоговых платежей, в том числе освобождая какую-либо категорию налогоплательщиков от уплаты того или иного налога, не может нарушать принципы налогообложения, включая принцип равенства (Постановление от 23 декабря 1999 года № 18-П, Определение от 14 декабря 2004 года № 447-О и др.). Вместе с тем это не исключает установления неодинаковых условий налогообложения, в том числе льготных, применительно к разным категориям налогоплательщиков и тем более применительно к разным налогам.

Налогу на прибыль присущи объективные особенности в части определения налоговой базы по сравнению с налогом на доходы физических лиц. Эти налоги имеют разные объекты, разных субъектов и разный порядок исчисления и уплаты. Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, признание юридического лица банкротом и введение процедуры конкурсного производства предполагает, как правило, что итогом данной процедуры станет прекращение его существования и кредитор, понесший расходы, не может потребовать от него в дальнейшем их возмещения, в связи с чем взыскание может быть обращено только на имущество контролирующих должника лиц, которые могли влиять на его управленческие решения. Гражданин же после завершения процедуры банкротства остается субъектом права, носителем соответствующих прав и обязанностей, он может нести ответственность как по новым обязательствам, так и по отдельным

старым требованиям кредиторов (Постановление от 18 ноября 2019 года № 36-П).

В силу особенностей обложения налогом на доходы физических лиц и в целом ведения ими экономической деятельности по сравнению с плательщиками налога на прибыль организаций установление законодателем различий в налогообложении этих категорий само по себе в системе действующего регулирования не может рассматриваться как нарушающее конституционный принцип равенства. Что же касается предоставления налоговой льготы публично-правовой компании "Фонд развития территорий" и соответствующим фондам субъектов Российской Федерации, то она обусловлена не прекращением ими хозяйственной деятельности или отсутствием ее положительного финансового результата, а тем, что они выступают инструментами для содействия в решении проблем, возникающих при банкротстве застройщиков и характеризующихся рисками нарушения прежде всего прав граждан - участников долевого строительства, приобретающих жилье (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 июля 2022 года № 34-П).

4.2. Таким образом, из содержащегося в Налоговом кодексе Российской Федерации регулирования порядка исчисления и уплаты налога на прибыль, допускающего для отдельных категорий налогоплательщиков возможность определения различных налоговых последствий в части учета доходов (прибыли) от продажи имущества, следует, что оспариваемые нормы обеспечивают соблюдение принципов справедливости, равенства и экономической обоснованности налогообложения. При этом законодатель, реализуя свою дискрецию в социально-экономической сфере, не лишен возможности отнести доходы, полученные от реализации имущества, принадлежащего банкроту и входящего в конкурсную массу, к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, установив в данном Кодексе, по существу, льготные условия налогообложения для соответствующей категории налогоплательщиков. В отсутствие же такого прямого нормативного указания отсутствуют и достаточные причины для отказа от учета таких доходов при определении налоговой базы. С учетом изложенного статьи 248, 249, пункт 1 статьи 251 и статья 271 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункты 1 и 3 статьи 5, пункт 2 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве.

5. По смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации то, что права требования и законные интересы кредиторов в рамках конкурсного производства в процедуре банкротства подлежат защите в соответствии со статьей 35 Конституции Российской Федерации, не означает, что размер полученного всеми кредиторами в данной процедуре будет равен и даже сопоставим с размером их требований. Ее начало связано именно с нехваткой ресурсов для расчетов с кредиторами, и на понимании ограниченности этих ресурсов основан весь механизм несостоятельности. В силу различных и зачастую диаметрально противоположных интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве, законодатель должен стремиться к балансу их прав и законных интересов, что, собственно, и служит публично-правовой целью института банкротства, призванного создать условия для защиты экономических и юридических интересов всех кредиторов при наименьших отрицательных последствиях для должника. Специальный режим предъявления в арбитражном суде имущественных требований к должнику в рамках процедуры банкротства не допускает их удовлетворения в индивидуальном порядке, позволяет обеспечивать определенность объема его имущества в течение всей данной процедуры, создавая условия как для принятия мер к преодолению неплатежеспособности должника, так и для удовлетворения требований кредиторов (постановления от 16 мая 2000 года № 8-П, от 12 марта 2001 года № 4-П, от 19 декабря 2005 года № 12-П, от 31 января 2011 года № 1-П, от 18 мая 2015 года № 10-П, от 15 февраля 2016 года № 3-П, от 18 ноября 2019 года № 36-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П, от 14 июля 2021 года № 36-П и др.).

В рамках банкротных процедур законодатель - исходя из положений статьи 7 (часть 1) Конституции Российской Федерации о том, что политика России как социального государства направлена на создание условий для достойной жизни и свободного развития человека, а также ее статьи 75.1 об условиях для устойчивого экономического роста страны, повышения благосостояния граждан, для взаимного доверия государства и общества, об обеспечении экономической и социальной солидарности - может вводить регулирование, влекущее приоритетное удовлетворение требований тех или иных категорий кредиторов. В частности, федеральным законодателем установлено преимущественное погашение расходов на проведение мероприятий по недопущению техногенных и (или) экологических катастроф либо гибели людей, определена очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам (в том числе исходя из приоритета оплаты судебных расходов, оплаты труда и эксплуатационных платежей), а также по требованиям кредиторов, включенных в реестр (с приоритетом расчетов по требованиям граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, и по выплате выходных пособий и (или) оплате труда), установлены особенности удовлетворения требований залоговых кредиторов (статья 134 Закона о банкротстве).

Таким образом, очередность удовлетворения требований кредиторов определяется Законом о банкротстве. Предусмотренные им правила позволяют выделить три группы требований в зависимости от порядка и времени их удовлетворения: текущие платежи; требования кредиторов, включенные в реестр требований кредиторов (далее - реестр); требования кредиторов, которые удовлетворяются за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр.

Согласно статье 5 Закона о банкротстве к текущим платежам по общему правилу относятся денежные обязательства, требования о выплате выходных пособий и об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, обязательные платежи, возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом, а также возникшие после возбуждения производства по делу о банкротстве требования кредиторов об оплате поставленных товаров, оказанных услуг и выполненных работ; требования кредиторов по текущим платежам не подлежат включению в реестр, а их удовлетворение в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве, производится в порядке, установленном Законом о банкротстве. Требования кредиторов по текущим платежам в силу пункта 1 его статьи 134 погашаются вне очереди за счет конкурсной массы преимущественно перед кредиторами, чьи требования возникли до принятия заявления о признании должника банкротом. В силу пункта 2 той же статьи требования кредиторов по текущим платежам удовлетворяются в следующей очередности: в первую очередь - требования по текущим платежам, связанным с судебными расходами по делу о банкротстве, выплатой вознаграждения арбитражному управленческому, взысканием задолженности по выплате вознаграждения лицам, исполнявшим обязанности арбитражного управленческого в деле о банкротстве, требования по текущим платежам, связанным с оплатой деятельности лиц, привлечение которых арбитражным управленческим для исполнения возложенных на него обязанностей в деле о банкротстве в соответствии с Законом о банкротстве является обязательным, в том числе с взысканием задолженности по оплате деятельности указанных лиц; во вторую очередь - требования об оплате труда лиц, работающих или работавших (после даты принятия заявления о признании должника банкротом) по трудовому договору, требования о выплате выходных пособий; в третью очередь - требования об оплате деятельности лиц, привлеченных арбитражным управленческим для обеспечения исполнения возложенных на него обязанностей в деле о банкротстве, в том числе о взыскании задолженности по оплате деятельности этих лиц; в четвертую очередь - требования по эксплуатационным платежам (коммунальным платежам, платежам по договорам энергоснабжения и иным аналогичным платежам); в пятую очередь - требования по иным текущим платежам. Причем требования кредиторов по текущим платежам, относящиеся к одной очереди, удовлетворяются в порядке

календарной очередности.

После этого подлежат удовлетворению требования кредиторов, заявленные до закрытия реестра и включенные в него (пункт 4 статьи 142 Закона о банкротстве).

Как подчеркнул Конституционный Суд Российской Федерации, погашение вне очереди за счет конкурсной массы требований кредиторов по текущим платежам преимущественно перед кредиторами, чьи требования возникли до принятия заявления о признании должника банкротом, обусловлено отнесением - согласно статье 5 и пункту 2 статьи 134 Закона о банкротстве - к текущим платежам тех расходов, которые обеспечивают саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры и расчета с конкурсными кредиторами (Постановление от 1 февраля 2022 года № 4-П). Кроме того, законодатель в силу возложенных на него полномочий - принимая во внимание характер и правовую природу текущих платежей, а равно то, что требования кредиторов по текущим платежам не подлежат включению в реестр и они не признаются лицами, участвующими в деле о банкротстве (пункт 2 статьи 5 Закона о банкротстве), - вправе определить очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам, отличную от требований иных кредиторов (Постановление от 1 февраля 2022 года № 4-П ; определения от 25 мая 2017 года № 1133-О, от 11 апреля 2019 года № 856-О, от 28 мая 2020 года № 1155-О и др.). Эта правовая позиция в полной мере применима и к регулированию, позволяющему изменить очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим платежам, предусмотренную пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве , исходя из специфики таких требований, в частности когда их внеочередное удовлетворение направлено на защиту конституционных ценностей (Постановление от 21 июля 2022 года № 34-П).

В свою очередь, согласно пункту 1 статьи 138 Закона о банкротстве распределение средств, вырученных от реализации предмета залога, осуществляется в специальном порядке: семьдесят процентов направляется на погашение требований кредитора по обязательству, обеспеченному залогом имущества должника, но не более чем основная сумма задолженности по данному обязательству и причитающихся процентов; денежные средства, оставшиеся от суммы, вырученной от реализации предмета залога, вносятся на специальный банковский счет должника, с которого двадцать процентов направляются на погашение требований кредиторов первой и второй очереди в случае недостаточности иного имущества должника для погашения указанных требований, оставшиеся денежные средства направляются на погашение ряда текущих платежей: судебных расходов, расходов по выплате вознаграждения арбитражным управляющим и оплаты услуг лиц, привлеченных арбитражным управляющим в целях обеспечения исполнения возложенных на него обязанностей. При этом в соответствии с пунктом 6 той же статьи расходы на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах покрываются за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до начала расчетов с залоговым кредитором. Соответствующее регулирование в полной мере отвечает правовой природе залога как одного из важнейших инструментов хозяйственной деятельности, оказывающих существенное влияние и на решение социальных задач, и его месту в гражданском обороте (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 июля 2022 года № 34-П).

В связи с этим особую значимость приобретает вопрос определения очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества организации-должника, поскольку указанное требование формально возникает после даты принятия заявления о признании должника банкротом. Следовательно, могут усматриваться определенные основания для отнесения соответствующего обязательного платежа к текущим, а именно к пятой очереди таковых в качестве требования по иным текущим платежам, на что в ряде случаев (в частности, в деле ООО "Предприятие строительных работ энергетики") ориентирована правоприменительная практика. Однако такой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных платежах, которые возникают не в рамках допускаемого продолжения хозяйственной деятельности

организации, в отношении которой проводится процедура банкротства, и не при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры и расчета с конкурсными кредиторами, а при реализации всего массива (помимо денежных средств) имущества, которое составляет конкурсную массу, т.е. все оставшееся от экономической деятельности находящейся в процессе банкротства организации и объективно предназначенное теперь прежде всего именно для расчетов с кредиторами.

Представляется, что решение вопроса об очередности осуществления платежа, по существу уменьшающего на двадцать процентов (с учетом ставки по налогу на прибыль организаций) объем подлежащих распределению между кредиторами средств, а с учетом правил об очередности выплат в Законе о банкротстве могущего влиять и на реальный доступ определенных очередей кредиторов к участию в распределении вырученных средств, должно быть предметом специального внимания законодателя, для выражения которого не могут быть признаны достаточными положения пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Закона о банкротстве о текущих платежах, по крайней мере в действующей редакции, не содержащей прямого указания на отнесение этого платежа к текущим. Кроме того, не все обязательные платежи, формально заявленные уполномоченным органом после даты принятия заявления о признании должника банкротом, подлежат отнесению к текущим платежам. Так, в утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20 декабря 2016 года Обзоре судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, указано, что суды должны учитывать дату возникновения обязанности по уплате публичных платежей: если соответствующий налоговый (отчетный) период завершился до принятия заявления о признании должника банкротом, то требования об уплате относящихся к нему обязательных платежей не могут быть отнесены к текущим и включаются в реестр (пункт 6). Аналогичный подход в принципиальном плане может быть применим в отношении платежей, требование по которым хотя и возникло после возбуждения дела о банкротстве, однако само по себе обусловлено реализацией имущества организации-должника, притом что таковая неразрывно связана с ее хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

Также при таком подходе не учитывается, что, определяя в пункте 4 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" очередность удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр, законодатель отдает приоритет отдельным требованиям, обладающим большей общественной значимостью. Так, в первую очередь производятся расчеты по требованиям граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а равно и расчеты по иным установленным Законом о банкротстве требованиям. Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и (или) оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности. И лишь после них - иные требования кредиторов, в том числе требования, связанные с уплатой обязательных платежей, возникших до даты принятия заявления о признании должника банкротом. С учетом изложенного и того, что средства от реализации имущества банкрота могут представлять существенный, если не единственный, источник удовлетворения требований кредиторов, взимание обязательных платежей в связи с такой реализацией не должно препятствовать удовлетворению требований кредиторов первой и второй очереди, которым законодатель отдал приоритет перед требованиями об уплате обязательных платежей, включенными в реестр, что не обеспечивается при отнесении налога на прибыль от реализации имущества от конкурсной массы к пятой очереди текущих платежей.

Применительно же к случаям реализации предмета залога в соответствии со статьей 138 Закона о банкротстве не имеет надежных правовых оснований встречающееся на практике отнесение

требования об уплате налога на прибыль от его реализации к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах, которые в соответствии с пунктом 6 указанной статьи покрываются за счет средств, поступивших от реализации предмета залога, до начала расчетов с залоговым кредитором. Как и в случае с отнесением такого требования к пятой очереди текущих платежей (при реализации имущества, не являющегося предметом залога), такое решение, уменьшающее объем средств, получаемых залоговым кредитором, должно быть вопросом специального внимания законодателя для учета всех социально-экономических рисков того или иного решения, тем более с учетом значимости доверия к решениям законодателя по вопросам залога как существенному фактору нормального функционирования финансовой и инвестиционной систем страны.

6. Поскольку реализация имущества может быть осуществлена должником самостоятельно до признания его банкротом или в рамках конкурсного производства, постольку налоговые последствия таких хозяйственных операций должны определяться с учетом момента возникновения соответствующей налоговой обязанности. Так, при реализации имущества до признания должника банкротом и при условии наличия налоговой задолженности требования налогового органа подлежат включению в реестр.

В случае же реализации имущества в рамках конкурсного производства включение требований налогового органа об уплате налога на прибыль, возникших после даты принятия заявления о признании должника банкротом, в реестр не происходит, что обусловлено нормативным регулированием формирования и закрытия реестра. Помимо приведенных выше вариантов, соответствующие требования в практике арбитражных судов относятся и к требованиям кредиторов, которые удовлетворяются за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр.

Такой подход приводит к тому, что возникающий при реализации имущества банкрота налог на прибыль организаций, исчисление которого связано с предшествующей хозяйственной деятельностью такой организации, без достаточных к тому оснований (в частности, вины налогового органа в несвоевременном предъявлении соответствующего требования для включения его в реестр кредиторов) фактически зачастую относится правоприменительными органами к несвойственной соответствующей категории платежей очереди требований кредиторов (наравне с требованиями кредиторов, заявленными после закрытия реестра, что происходит, как правило, из-за действий самих кредиторов). По существу, с учетом обычной недостаточности конкурсной массы для удовлетворения даже включенных в реестр требований это равнозначно освобождению в данном случае налогоплательщика от реального исполнения налоговой обязанности, притом что, как было установлено выше, в системе действующего правового регулирования она - по конституционно-правовому смыслу оспариваемых положений - сохраняется. Сказанное свидетельствует о том, что достаточно широкая дискреция законодателя в вопросах очередности уплаты обязательных платежей организацией-банкротом применительно к налогу на прибыль при реализации имущества банкрота не реализована надлежащим образом, притом что недвусмысленность такого регулирования в силу требований статей 34 (часть 1), 35 (части 1 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации является неотъемлемым элементом соблюдения надлежащего баланса прав участников процедуры банкротства.

Текущее нормативное регулирование, что подтверждает складывающаяся по соответствующей категории дел правоприменительная практика, в том числе послужившая поводом к обращению Верховного Суда Российской Федерации с запросом в Конституционный Суд Российской Федерации, не позволяет с достаточной степенью определенности установить место требования об уплате налога на прибыль при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве при определении очередности требований кредиторов. Таким образом, статьи 248, 249, пункт 1 статьи 251 и статья 271 Налогового кодекса Российской Федерации и пункты 1 и 3 статьи 5,

пункт 2 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 3) и 57, поскольку они, предполагая по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, во взаимосвязи с другими положениями Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не позволяют определенно разрешить вопрос об очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организации от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, в системе платежей, осуществляемых в ходе процедуры банкротства организации.

7. С учетом дискреции федерального законодателя в законодательном закреплении социально-экономической политики именно к его компетенции относится решение соответствующего вопроса. В то же время Конституционный Суд Российской Федерации, учитывая, что иначе может стать фактически невозможным завершение процедуры банкротства в том случае, если в ходе нее осуществляется реализация имущества из конкурсной массы, приходит к выводу, что до внесения федеральным законодателем необходимых изменений соответствующие требования налогового органа подлежат включению в реестр требований кредиторов и удовлетворению в составе третьей очереди реестра.

Несмотря на то что, как указывалось выше, требования конкурсных кредиторов и уполномоченных органов, заявленные после закрытия реестра, не включаются по общему правилу в число реестровых требований, Конституционный Суд Российской Федерации полагает возможным установить именно такой порядок применения оспариваемых положений как компромиссный между противоположными по последствиям для тех или иных видов и очередей кредиторов вариантами, используемыми в судебной практике: отнесением соответствующего требования к пятой очереди текущих платежей, без учета в том числе интересов кредиторов первой и второй очереди реестра требований, а в случае реализации предмета залога - к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах, с одной стороны, или удовлетворением соответствующего требования за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр, с другой стороны.

Тем более, как это следует из упомянутого Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, Верховный Суд Российской Федерации не исключает возможности уточнения очередности удовлетворения требований об уплате обязательных платежей в зависимости от даты их возникновения с включением отдельных требований в реестр требований кредиторов. В рассматриваемом же случае речь также идет, как отмечалось, о налоговых последствиях, сформированных в ситуации длящихся экономических и налоговых отношений хозяйствующего субъекта.

Иное определение очередности удовлетворения требований об уплате налога на прибыль организаций в связи с реализацией имущества банкрота относится к дискреции федерального законодателя, который, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и с учетом необходимости соблюдения конституционных принципов регулирования частных и публичных правоотношений, вправе реализовывать ту или иную государственную политику в сфере банкротства организаций при обязательном учете экономической и социальной значимости отдельных видов и очередей кредиторов, которым Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" в силу конституционно обусловленных оснований отдает приоритет.

Таким образом, принимая во внимание сложившуюся на практике неопределенность в вопросе очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества банкрота и руководствуясь пунктом 12 части первой статьи 75, статьями 79 и 80

Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации считает необходимым определить следующий порядок исполнения настоящего Постановления:

федеральному законодателю надлежит - исходя из требований Конституции Российской Федерации и приняв во внимание правовые позиции, выраженные в настоящем Постановлении, - урегулировать вопросы, связанные с очередностью удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве. Это не является препятствием для законодателя при исполнении настоящего Постановления решить иначе, чем в действующем правовом регулировании, с учетом социально-экономической целесообразности, вопрос о необходимости уплаты налога на прибыль в указанном случае; впредь до внесения федеральным законодателем в правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди требований кредиторов, включенных в реестр. Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47 1 , 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать статьи 248, 249, пункт 1 статьи 251 и статью 271 Налогового кодекса Российской Федерации , пункты 1 и 3 статьи 5, пункт 2 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организации доходов от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве. Признать статьи 248, 249, пункт 1 статьи 251 и статью 271 Налогового кодекса Российской Федерации и пункты 1 и 3 статьи 5, пункт 2 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 3) и 57, в той мере, в какой они во взаимосвязи с другими положениями Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не позволяют определенно разрешить вопрос об очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организации от реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, в системе платежей, осуществляемых в ходе процедуры банкротства организации.
2. Федеральному законодателю надлежит - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, - урегулировать вопросы, связанные с очередностью удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве.
3. Впредь до внесения федеральным законодателем в правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, подлежат удовлетворению в составе третьей очереди требований кредиторов, включенных в реестр.
4. Судебные решения по делу общества с ограниченной ответственностью "Предприятие строительных работ энергетики", вынесенные на основании 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)" , подлежат пересмотру в части очередности удовлетворения требования об уплате налога на прибыль организаций при реализации имущества, составляющего конкурсную массу в деле о банкротстве, на основании

пункта 3 резолютивной части настоящего Постановления.

5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

6. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 28-П