

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

С. С. Извеков

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕЖИМА ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НДС ПРИ БАНКРОТСТВЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Аннотация. Предметом исследования являются проблемы соотношения законодательства о налогах и сборах с конкурсным законодательством. Отдельные вопросы избранной темы рассматриваются в науке эпизодически при анализе тех или иных проблем регулирования правоотношений, возникающих в делах о банкротстве. При этом практически отсутствуют комплексные работы, посвященные особенностям исполнения налоговой обязанности по уплате НДС в делах о банкротстве. Автором подробно рассмотрены такие аспекты темы как развитие юридической мысли о налоговых обязательствах налогоплательщика-банкрота по уплате НДС, налоговые последствия решений о продаже имущества и (или) имущественных прав налогоплательщика-банкрота одним лотом, о продаже предприятия, акций должника, применения мероприятий по замещению активов должника, а также случаи оставления имущества налогоплательщика-банкрота залогодержателем за собой. Особое внимание в статье уделяется классификации правоприменительных подходов, складывающихся в связи с динамично меняющимся законодательством и разъяснениями высших судебных инстанций. В основу работы положены методы исторического и сравнительного правоведения. В исследовании выявлены противоречия в законодательстве и судебной практике по вопросам исполнения налоговых обязательств по уплате НДС налогоплательщиком в процедурах банкротства. Разрозненные позиции правоприменителя систематизированы по периодам действия различных редакций Налогового кодекса. Использованы приемы правового моделирования при рассмотрении налоговых обязательств по уплате НДС в делах о банкротстве при продаже предприятия как имущественного комплекса или путем продажи одним лотом за счет функциональной связи компонентов, а также при проведении замещения активов должника. В работе выработаны теоретические и практические предложения по решению проблем в сфере взаимодействия налогового законодательства и законодательства о банкротстве. Осуществлена попытка систематизировать разрозненные толкования норм и восполнить пробелы правового регулирования на переходных этапах. В результате подробного анализа налоговых обязательств в части уплаты НДС выявлены положительные и отрицательные факторы продажи имущества банкрота одним лотом, путем продажи предприятия или акций должника, применения мероприятий по замещению активов должника, а также в случаях оставления имущества налогоплательщика-банкрота залогодержателем за собой. Исследование представляет налогоплательщикам механизмы минимизации издержек в делах о банкротстве и связанных с ними мероприятиях налогового контроля как в отношении должников, так и их контрагентов. Автором сформулированы рекомендации по совершенствованию положений об обоснованности налоговой выгоды, посредством корректировки налогового законодательства и законодательства о банкротстве. Для это предложено введение конкретных условий, обеспечивающих фискальный интерес государства. Отдельные выводы сделаны в отношении самостоятельной правосубъектности собрания кредиторов, решения которого зачастую влекут налоговые последствия для налогоплательщика-должника или его контрагентов.

Ключевые слова: налоговые вопросы, НДС, возмещение НДС, восстановление НДС, несостоятельность, банкротство, замещение активов должника, необоснованная налоговая выгода, обязательный платеж, очередность удовлетворения требований.

Abstract. *The subject of the research is the problems arising in the process of application of tax and levy legislation and competition laws. Particular issues related to the topic of the research are sometimes viewed by researchers who analyze the process of regulation of legal relations in case of bankruptcy. However, there is a lack of comprehensive researches on particular issues of fulfilment of obligations to pay VAT in case of bankruptcy. The author of the present research article examine such aspects of the topic as the development of the legal concept of tax responsibilities of an insolvent taxpayer, tax effects of the decision to sell property and/or property rights of an insolvent taxpayer by single lot, debtor's assets, to replace debtor's assets and seize an insolvent taxpayer's property by a mortgagee. Special attention is paid to the classification of legal approaches developed as a result of changes in the legislation and explanations of supreme judicial authorities. The research is based on the methods of historical and comparative legal studies. The researcher describes contradictions in the legislation and judicial practice regarding fulfilment of obligations to pay value-added tax in case of taxpayer's bankruptcy. Legal views are classified depending on the periods of applicability of different versions of the Tax Code. The author also uses the methods of legal modeling when analyzing obligations to pay VAT when property has been sold as a property complex or by single lot as well as when a debtor's assets have been replaced. The researcher offers theoretical and practical recommendations on solving the issues arising in the process of application of tax laws and bankruptcy laws. The researcher also makes an attempt to systematize different interpretations of laws and fill in the gaps in legal regulation. As a result of his detailed analysis of tax obligations to pay VAT, the author defines positive and negative factors of selling the bankrupt's property by one lot, debtor's enterprises or assets, replacement of debtor's assets and seizure of an insolvent taxpayer's property by a mortgagee. As a result, the author offers mechanisms of minimization of losses for taxpayers in case of bankruptcy and relevant tax control activities conducted in relation to both debtors and their counterparts. The author makes recommendations in improving the provisions about justified tax benefits through making amendments in the tax and bankruptcy laws. In particular, the author offers to make certain conditions that would support the fiscal interest of the government. Peculiar conclusions have been made regarding autonomous legal standing of creditors' association whose decisions often result in tax consequences for the taxpayer in debt or his counterparts.*

Keywords: *bankruptcy, replacement of debtor's assets, unjustified tax benefit, obligatory payment, seniority in fulfilment of obligations, insolvency, VAT reinstatement, VAT refund, VAT (value-added tax), tax issues.*

Правовое регулирование несостоятельности российских организаций заслуженно привлекает внимание авторов многочисленных публикаций [11, 17, 20], при этом исследования в большей степени посвящены теоретическим и практическим вопросам, возникающим в ходе применения процедур, предусмотренных законом о банкротстве, и реже затрагивают вопросы правового режима налогообложения при банкротстве. Проблемы соотношения законодательства о налогах и сборах с конкурсным законодательством до настоящего времени не стали предметом самостоятельного монографического исследования, отдельные вопросы рассматриваются эпизодически при анализе тех или иных проблем. Налоговое законодательство и Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) [18] не содержат универсальных инструментов для преодоления существующих пробелов и возникающих на их стыке коллизий. Объектом нашего исследования станут общественные отношения, возникающие при

исполнении банкротом налоговых обязательств по уплате налога на добавленную стоимость (далее – НДС) с операций, связанных с реализацией конкурсной массы. Целью этой работы является выработка теоретических и практических предложений и рекомендаций по решению проблем в этой сфере, посредством применения методов исторического и сравнительно правоведения, правового моделирования.

Рассматривая исполнение обязанностей по уплате НДС, мы столкнемся с недостаточным изучением этого вопроса применительно к оценке решений собрания кредиторов, вследствие которых уменьшаются налоговые поступления бюджета, либо не исполняется налоговое обязательство в полном объеме, либо наоборот увеличиваются расходные обязательства бюджета. Решением собрания (комитета) кредиторов определяется порядок, сроки и условия сделки по реализации имущества должника, например, реализация имущества должника на торгах, в том числе продажа одним лотом, продажа предприятия в целом в качестве имущественного

комплекса, продажа акций должника, а также учреждение на базе имущества должника дочернего акционерного общества.

Имущество, составляющее конкурсную массу, выбывает на возмездной основе из владения и пользования должника, на условиях утвержденных собранием кредиторов, в целях максимального погашения задолженности перед кредиторами за счет вырученных средств. В большинстве случаев такие операции в силу статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [16] признаются реализацией и формируют налоговую базу по НДС.

Статьей 110 Закона о банкротстве допускается продажа предприятия как объекта гражданских прав в ходе процедуры внешнего управления, а статьей 111 продажа части имущества должника. При этом возможна ситуация продажи предприятия или его имущества и в рамках конкурсного производства (статья 139 Закона о банкротстве).

Отсутствие в Законе о банкротстве положения относительно возможности продолжения функционирования предприятия должника в период конкурсного производства привело отдельных ученых к мысли о безусловной необходимости продолжения деятельности юридического лица, так как функционирующий бизнес всегда имеет более высокую стоимость, чем отдельные виды имущества [21]. Тем самым были оправданы меры законодателя направленные на сохранение платежеспособности должника или замещения высвобожденного места на рынке новым хозяйствующим субъектом.

Замещение активов – это признанная мировым сообществом и доказавшая свою эффективность мера по восстановлению платежеспособности должника [7], предусмотренная статьями 115 и 141 Закона о банкротстве, и применяемая в процедурах внешнего управления и конкурсного производства. Процесс замещения активов заключается в создании одного или нескольких акционерных обществ на базе имущества и имущественных прав должника, продажей акций на открытом рынке с последующим погашением требований кредиторов за счет вырученных денежных средств. Эти меры ведут к появлению на месте должника нового субъекта права и рассматриваются как меры санации должника.

Операции по внесению имущества и имущественных прав в создаваемое в деле о банкротстве акционерное общество также признаются реализацией.

1. Развитие юридической мысли о налоговых обязанностях налогоплательщика-банкрота в отношении НДС

Рассмотрим налоговые обязательства по уплате НДС применительно к каждому варианту реализации конкурсной массы, но прежде всего исследуем развитие законодательства и судебной практики по вопросам отнесения обязательных платежей по НДС к текущим и «реестровым» в делах о банкротстве.

Налогоплательщиками НДС признаются организации и индивидуальные предприниматели, реализующие товары (работы, услуги), а не покупатели товаров (работ, услуг) при их приобретении, что следует из положений статьи 143 и пункта 1 статьи 146 НК РФ. Однако Федеральным законом от 24.11.2014 №366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» пункт 2 статьи 146 НК РФ дополнен подпунктом 15, согласно которому операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников-банкротов исключаются из объектов налогообложения по НДС. Данные положения вступили в силу с 1 января 2015 года.

До 1 января 2015 года рассматриваемые операции, признавались объектом налогообложения по НДС, что с учетом сроков, установленных статьями 78, 88, 89 НК РФ, на практике сохраняет актуальность вопросов, связанные с уплатой НДС, произведенной банкротами до 1 января 2015 года.

В редакции, действовавшей до 1 января 2015 года продажа имущества признавалась реализацией в смысле статьи 146 НК РФ, следовательно, НДС должен был исчисляться в составе цены продажи имущества, но вопрос с определением порядка его уплаты не был решен в рамках налогового законодательства. Применительно к процедуре конкурсного производства (прим. автора: обязательство по уплате НДС от реализации имущества должника в ходе финансового оздоровления и внешнего управления возникло

после даты принятия заявления о признании должника банкротом, то данный обязательный платеж относится, к текущим платежам четвертой очереди) вопрос об очередности НДС долгое время продуцировал споры в суде и противоречивые разъяснения Федеральной налоговой службы и Министерства финансов РФ.

Согласно пункту 4 статьи 142 Закона о банкротстве в редакции, действовавшей до 31 декабря 2008 года, требования об уплате обязательных платежей, возникшие после открытия конкурсного производства, удовлетворялись за счет имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр. На практике это приводило к освобождению должника от фактического исполнения налоговых обязательств, что не могло устраивать фискальные органы. Законодатель отреагировал изменениями в пункт 4 статьи 161 НК РФ (применяющейся с 1 января 2009 года), возложив функции налоговых агентов по НДС на органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию имущества в делах о банкротстве, то есть на конкурсных управляющих.

Правоприменитель раскритиковал подобный подход в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации РФ от 21.06.2011 №439/11 (далее – Постановление ВАС РФ от 21.06.2011 №439/11), указав, что при продаже в ходе конкурсного производства имущества организаций, являющихся плательщиками НДС, арбитражные управляющие или привлекаемые ими для проведения торгов специализированные организации не могут быть признаны в качестве лиц, обязанных выделить из вырученных от продажи средств сумму НДС и перечислить ее в бюджет, поскольку данное исполнение влечет преимущественное удовлетворение требования об уплате налога в нарушение очередности, установленной пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве. Исходя из положений статьи 163, пункта 4 статьи 166 НК РФ в отношении операций по реализации имущества, составляющего конкурсную массу, НДС исчисляется должником как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается в сроки, установленные пунктом 1 статьи 174 НК РФ. Требование об уплате НДС согласно абзацу 5 пункта 2 статьи

134 Закона о банкротстве относится к четвертой очереди текущих требований. Позиция Постановления ВАС РФ от 21.06.2011 №439/11 изначально была ориентирована на защиту прав залоговых кредиторов.

В дальнейшем вопрос получил развитие в Федеральном законе от 19.07.2011 №245-ФЗ, изменившем статью 161 НК РФ, дополнив ее пунктом 4.1, в котором при реализации имущества должников-банкротов, налоговая база определяется налоговыми агентами – покупателями имущества, как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога. Тем самым обязанность исчислить расчетным методом налог, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога перенесли на покупателей (за исключением физических лиц, не являющихся плательщиками НДС).

Нельзя сказать, что изменения были положительно восприняты. Например, А.А. Карпова приходит к выводам, что на арбитражного управляющего ни при каких обстоятельствах не может быть возложена обязанность выполнять роль налогового агента при реализации имущества должника в ходе процедур банкротства, а операции по реализации имущества организации-банкрота, по меньшей мере на стадии конкурсного производства, должна относиться к операциям, вообще освобождаемым от налогообложения налогом на добавленную стоимость [10]. Иные авторы безусловно соглашаются с законодателем в вопросе возложения налоговых обязательств на покупателей [19].

Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении Пленума от 25.01.2013 №11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом» (далее – Постановление ВАС РФ от 25.01.2013 №11) занял противоположную позицию, что исходя из положений статьи 163 и пункта 4 статьи 166 НК РФ в отношении операций по реализации имущества (в том числе предмета залога) должника, признанного банкротом, НДС исчисляется должником как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается в сроки, установленные пунктом 1 статьи 174 НК РФ, с учетом того, что требование об уплате названного налога согласно абзацу 5 пункта 2 статьи 134 Закона о банкротстве

относится к четвертой очереди текущих требований. Цена, по которой имущество должника было реализовано, подлежит перечислению полностью (без удержания НДС) покупателем имущества должнику или организатору торгов, а также организатором торгов - должнику; эта сумма распределяется по правилам статей 134 и 138 Закона о банкротстве.

Одновременно с этим Минфин России отстаивал мнение, что покупатель имущества является налоговым агентом по НДС (письма от 31.10.2013 №03-07-11/46604, от 21.08.2013 №03-07-11/34210, от 27.05.2013 №03-07-11/19119 и от 30.04.2013 №03-07-11/15320), а Федеральная налоговая служба согласилась с точкой зрения ВАС РФ, что НДС исчисляется и уплачивается в бюджет налогоплательщиком-должником (письма от 10.07.2013 №ЕД-4-3/12413@, от 29.01.2014 №ГД-4-3/1430@ и от 10.07.2014 №ГД-4-3/13426@).

Такое положение дел существовало не продолжительное время до вступления в силу с 1 января 2015 года Федерального закона от 24.11.2014 №366-ФЗ, признавшего пункт 4.1 НК РФ утратившим силу.

Показательно исследование К.В. Дранцовой, выявившей многообразное разделение судебной арбитражной практики, в связи с диаметрально противоположными позициями законодателя на различных этапах в период с 2011 по 2015 годы.

В частности, рассмотрены и сгруппированы типичные арбитражные споры, в вопросе определения лица ответственного за исполнение налогового обязательства по НДС:

- о законности привлечения налоговым органом покупателя к налоговой ответственности в связи с включением такой организацией в состав налоговых вычетов суммы НДС либо в связи с неуплатой такой организацией в бюджет НДС;
- о правомерности возврата конкурсным управляющим должника покупателю сумм НДС, перечисленных последним в составе цены за приобретаемое им имущество;
- о признании недействительной сделки по перечислению организацией-покупателем в бюджет НДС и применении последствий ее недействительности в виде взыскания с налогового органа указанных денежных средств;

- о признании недействительными положений договора купли-продажи имущества должника, предусматривающих условие о перечислении покупателем на счет продавца цены договора за вычетом суммы НДС (либо устанавливающих обязанность покупателя по перечислению должнику цены договора с учетом НДС);
- о разрешении разногласий между залоговым кредитором и конкурсным управляющим о размере денежных средств, вырученных от реализации предмета залога и подлежащих перечислению залоговому кредитору (с учетом суммы НДС или за вычетом НДС);
- об оспаривании решений налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности за неперечисление в бюджет НДС при получении имущества должника в виде отступного [8].

По нашему мнению, вне зависимости от предмета арбитражного разбирательства, арбитражные споры можно разделить по очередности удовлетворения фискального интереса, либо относительно субъекта, на которого возлагается обязанность исчислить и уплатить сумму НДС в бюджет.

Плательщиком НДС в любом случае является должник. Обязанность по уплате НДС относилась судами к текущим обязательствам должника и покупатель должен был перечислять стоимость имущества вместе с НДС (см. например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 16.10.2012 по делу №А42-4028/2008 (Постановлением Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 №16423/12 судебные акты в указанной части оставлены без изменения), от 22.10.2013 по делу №А13-16/2013 и от 28.10.2013 по делу №А13-17/2013 (Определением ВАС РФ от 25.02.2014 №ВАС-1527/14 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.07.2013 по делу №А81-851/2010, ФАС Московского округа от 15.07.2013 по делу №А41-28806/12 и от 13.09.2012 по делу №А41-37612/11, ФАС Поволжского округа от 02.07.2013 по делу №А55-3545/2011, ФАС Северо-Кавказского округа от 04.08.2014 по делу №А32-2175/2014 и Арбитражного суда Центрального округа от 14.08.2014 по делу №А08-28/2011, Постановление

ФАС Северо-Западного округа от 29.10.2013 по делу №А13-2674/2009, Постановление ФАС Поволжского округа от 04.10.2013 по делу №А65-34479/2009, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.11.2013 по делу №А29-10593/2011, Постановление ФАС Центрального округа от 10.10.2013 по делу №А48-2725/2010, Постановление ФАС Поволжского округа от 04.10.2013 по делу №А65-34479/2009, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.10.2012 по делу №А51-10603/2009, Постановление ФАС Поволжского округа от 29.08.12 по делу №А12-2393/2010, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.02.2014 по делу №А03-2675/2013).

Обязанность исчислить и уплатить в бюджет НДС возлагается на покупателя имущества, сумма НДС не должна поступать должнику (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 27.08.2013 по делу №А54-4836/2009, Постановление ФАС Поволжского округа от 11.02.2014 по делу №А65-11651/2013 (Определением ВАС РФ от 03.04.2014 №ВАС-2916/14 в передаче дела в Президиум ВАС РФ отказано), Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.02.2014 по делу №А03-3633/2009 (Определением ВАС РФ от 17.03.2014 №ВАС-2310/14 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ, Постановление ФАС Поволжского округа от 04.03.2014 по делу №А55-2495/2011, Постановление ФАС Московского округа от 28.01.2013 по делу №А40-34418/12-22-316 (Определением ВАС РФ от 22.04.2013 №ВАС-4474/13 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), Постановление ФАС Московского округа от 28.12.2012 по делу №А40-34462/12-136-132, Постановлениях ФАС Московского округа от 19.11.2012 по делу №А40-49401/12-124-38, ФАС Дальневосточного округа от 04.09.2012 по делу №А04-9845/2011 и ФАС Западно-Сибирского округа от 02.12.13 по делу №А46-3172/2013).

Таким образом, вопросы уплаты НДС в делах о банкротстве претерпели существенные изменения в законодательстве, и породили антагонизм в позициях правоприменителя. Выявленные противоречия могли быть устранены путем придания обратной силы Федеральному закону от 24.11.2014 №366-ФЗ или признанием нововведений дополнительной гарантией прав

налогоплательщика в контексте пункта 3 статьи 5 НК РФ.

2. Налоговые последствия решений о продаже имущества и (или) имущественных прав налогоплательщика-банкрота в особом порядке

Отдельного внимания заслуживают решения собраний кредиторов в результате которых происходит реализация имущественных комплексов.

Имущественный комплекс, используемый в предпринимательской деятельности, по российскому законодательству признается объектом гражданских прав, разновидностью недвижимого имущества, подлежащего государственной регистрации, и нормативно определяется как предприятие (статья 132 Гражданского кодекса РФ [4]). В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором.

Сложная структура рассматриваемого объекта требует особого подхода налогообложения операций по реализации предприятия в делах о банкротстве.

Общие вопросы налогообложения операций при реализации предприятия регулируются положениями статей 158 НК РФ.

Налоговая база по НДС при продаже предприятия в целом определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

В случае, если цена, по которой предприятие продано ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

В случае, если цена, по которой предприятие продано выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент,

рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25 процента и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента процентная доля налоговой базы.

Следует ли продажу 100 процентов долей или акций рассматривать как реализацию имущественного комплекса (пункт 1 статьи 158 НК РФ)?

В настоящее время при необходимости смены собственника владельцы российских предприятий предпочитают вместо продажи предприятия оформлять договор купли-продажи 100% его акций либо соответствующей доли юридического лица, которому предприятие

принадлежит. На основании подпункта 12 пункта 2 статьи 149 НК РФ операции по реализации на территории Российской Федерации долей (акций) в уставном капитале организаций не подлежат налогообложению НДС. Необходимость же уплаты НДС, сложный механизм его расчета с использованием поправочных коэффициентов при продаже предприятия как имущественного комплекса являются одним из сдерживающих факторов для распространения таких сделок. Кроме того, процедура регистрации смены держателя акций (собственника доли) осложнена меньшим количеством административных барьеров по сравнению с процедурой регистрации прав на недвижимое имущество.

Предприятие – объект, в большей степени состоящий из объектов материального мира. Доля или акции – это форма удостоверения прав. Поэтому уравнивать продажу доли или акций с реализацией имущественного комплекса не стоит. При этом судебная практика не позволяет признавать продажу доли или акций в качестве сделки прикрывающей реализацию предприятия.

В делах о банкротстве продажа предприятия применяется в двух процедурах: внешнее управление и конкурсное производство.

Продажа предприятия в рамках процедуры конкурсного производства может быть осуществлена двумя способами:

- продажа имущественного комплекса, сформированного в один лот, за счет взаимосвязи составляющих частей на технологическом и функциональном уровне; при этом реализация имущественного комплекса происходит не как продажа предприятия, а как продажа определенной совокупности имущества. Исходя из этого, налоговые последствия продажи имущества отличаются от тех, которые имели бы место при продаже предприятия как объекта гражданских прав. Правила, установленные статьей 268.1 НК РФ не применяются, а, следовательно, регулятивное значение приобретают общие положения главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Следовательно, покупателю выгоднее приобретение имущества единым лотом, а не приобретение предприятия, в случае если разница между ценой покупки и стоимостью

чистых активов составляет отрицательную разницу – не требуется уплата налога на доход в виде соответствующей выгоды. В обратном случае, положительная разница между стоимостью приобретения имущества и стоимостью чистых активов не может быть отнесена на расходы уменьшающие налоговую нагрузку. Равным образом, не применяются специальные положения статьи 158 НК РФ устанавливающие привязки налоговой базы к балансовой стоимости активов и расчетным коэффициентам. НДС исчисляется от цены контракта, стоимости составных частей продаваемого имущества, исчисленной от рыночной оценки подготовленной в рамках дела о банкротстве. Налоговая нагрузка по НДС будет несколько выше, чем при продаже предприятия как единого объекта гражданских прав, ввиду того, что расчетный коэффициент, снижающий налоговую нагрузку не применим.

- продажа предприятия в качестве объекта гражданских прав регулируется по правилам статей 158 и 268.1 НК РФ.

Противоборствующие правовые позиции относительно применения пункта 4.1 статьи 161 НК РФ в части исполнения обязанности по исчислению и уплате НДС не повлияли на положения Налогового кодекса о возмещении НДС из бюджета по операциям, связанным с внесением одной организацией имущества или имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Рассмотрим ситуацию, при которой на стороне учредителя возникает обязанность восстановить и уплатить НДС, а у дочерней организации право на вычет и возмещение равнозначной суммы. Согласно статьям 170 – 172 НК РФ для бюджета такая операция является экономически нейтральной. В делах о банкротстве на стадиях внешнего управления и конкурсного производства предусмотрена возможность учреждения должником одного или нескольких акционерных обществ с внесением в уставный капитал дочернего общества имущества и имущественных прав должника. Вопросы применений меры по восстановлению платежеспособности должника в виде замещения активов исследованы с точки зрения гражданского, предпринимательского и

корпоративного права [1 – 3, 5 – 7, 9, 22]. Вместе с этим, налоговые последствия для должника, его кредиторов и вновь учрежденного акционерного общества нельзя признать изученными представителями финансового права. Существуют некоторые работы по бухгалтерскому и налоговому учету, посвященные восстановлению и возмещению НДС, как затрагивающих, так и нет, тему замещения активов в процедурах банкротства, но полезные для данного исследования [12 – 15].

Представим фабулу дела при следующих условиях: учредитель акционерного общества находится в банкротстве и соответствующий процесс (учреждения дочернего общества) подчинен положениям законодательства о банкротстве в части замещения активов должника; на момент принятия решения о замещении активов должника сумма текущих требований первой – четвертой очередности сопоставима с рыночной стоимостью предприятия, либо распределение вырученных от реализации акций средств будет фактически осуществлено до окончания соответствующего налогового периода и наступления срока уплаты НДС.

Введенные условия способны привести к следующему результату: учрежденное акционерное общество наделено имуществом для ведения хозяйственной деятельности, а полученный вычет по НДС обеспечивает общество дополнительными денежными средствами, поскольку образовавшаяся переплата может быть возвращена из бюджета; учредитель-должник обязан восстановить НДС и оплатить в составе четвертой очереди текущих требований (см., например, постановление ФАС Московского округа от 07.07.2009 №КА-А40/6019-09 по делу №А40-65165/08-111-330, постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.08.2008 по делу №А05-12093/2007 (определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 августа 2008 №11255/08 отказано в передаче данного дела в президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), постановление ФАС Поволжского округа от 2 ноября 2010 по делу №А55-4917/2010; постановление ФАС Московского округа от 4 августа 2010 №КА-А40/6853-10; постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 июня 2009 №17АП-3816/2009-АК). Напомним, что в

каждой очереди погашение производится в порядке календарного возникновения требований, следовательно, расчет по восстановленным суммам НДС окажется после предшествующих текущих требований четвертой очереди.

В сформулированных нами условиях суммы восстановленного НДС в действительности не будут выплачены в бюджет, но будут возвращены дочернему обществу. Дочернее общество получает дополнительный правовой инструмент, имеющий прямые экономические последствия – право возместить сумму НДС, ранее уплаченную должником. Капитализация общества за счет указанных денежных средств может быть проведена после продажи акций, тем самым их стоимость будет соответствовать только остаточной стоимости переданного имущества.

Подобная ситуация, ставит перед нами вопрос об обоснованности налоговой выгоды, полученной дочерним акционерным обществом, а также о возможных последствиях для собрания кредиторов, голосовавших за мероприятия по замещению активов должника.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с указанным подпунктом, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном главой 21 НК РФ. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанного имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

С учетом приведенного суды обоснованно выступали на стороне налогоплательщиков (например, Постановление ФАС Уральского округа от 14.02.2013 по делу №А50-12743/12, постановление ФАС Московского округа от 07.07.2009 по делу №А40-65165/08-111-330, а также Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.07.2008 №А05-12093/2007 (Определением ВАС РФ от 29.08.2008 №11255/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора), Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.01.2013 №А32-38629/2011 (Определением ВАС РФ от 03.09.2013 №ВАС-6457/13 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора), соглашаясь с правом на безусловный

возврат НДС вне зависимости от того оплачен ли налог учредителем, обращая внимание только на восстановление в учете соответствующих сумм налога.

Принимая во внимание, что законом о банкротстве в числе мер по восстановлению платежеспособности должника прямо предусмотрено замещение активов должника. Формально создание общества и вклад в его уставный капитал имущества и нематериальных активов является мерой, направленной на восстановление платежеспособности должника, и не должно толковаться в качестве действий, направленных на извлечение необоснованной налоговой выгоды. Примечательно, что фактическая неуплата налога должником не может являться основанием для отказа в вычете налогоплательщику, поскольку налоговым кодексом фактическая уплата восстановленного налога передающей стороной не названа в качестве условия применения налогового вычета принимающей стороной.

В судебной арбитражной практике имеют место и иные взгляды на обоснованность права предъявить суммы НДС к возмещению (см., например, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2013 №А03-11901/2012, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2014 по делу №А03-22216/2013), но по нашему мнению, отличия во взглядах правоприменителя на обоснованность предъявления требования о возмещении налога продиктованы отсутствием специальной нормы права или унифицированного толкования верховной инстанции в вопросах квалификации действий учредителя и дочернего общества, конечной целью которых может являться восстановление платежеспособности должника, и возврат денежных средств из бюджета.

Разъяснения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации данные в Постановлении пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» прямо не применимы к ситуации с замещением активов должника, целью которой является возврат денежных средств из бюджета. Фундаментальное значение при оценке законности выгоды налогоплательщика приобретает субъективный фактор, а не объективные признаки, сформули-

рованные верховной инстанцией, так как не зависимо от соответствия действий целям делового характера, важно кто является волеобразующим субъектом.

Момент формирования воли вынесен за границы периода существования самостоятельного субъекта права – дочернего общества. Согласно положениям статей 115 и 141 Закона о банкротстве, решение о применении мер по замещению активов должника принимается собранием кредиторов, одобренного высшими органами управления должника. То есть экономический эффект является следствием не самостоятельного решения учредителя общества или его собственных учредителей, не решения органа управления налогоплательщика или единоличного исполнительного органа должника, представленного фигурой арбитражного управляющего, а воли формально независимых и самостоятельных субъектов права, не связанных с налогоплательщиком. Ни Закон о банкротстве, ни гражданское или акционерное законодательство не называют прямо собрание кредиторов в качестве органа управления должника, а участник собрания кредиторов не может считаться заинтересованным или аффилированным лицом по отношению к должнику, и тем более его дочернему акционерному обществу – налогоплательщику. Следует принять во внимание, что государство в лице уполномоченных органов входит в состав собрания кредиторов, а значит исключен вывод о направленности решения на получение необоснованной налоговой выгоды.

В отношении мотивов кредиторов, принимавших участие в собрании кредиторов и голосовавших за замещение активов, можно предположить, что такие кредиторы могут быть заинтересованы в приобретении акций учреждаемого общества. Тем самым заинтересованность и аффилированность кредитора может возникнуть уже после совершения действий сходных с извлечением необоснованной налоговой выгоды. И вновь формальные критерии невозможно применить в силу объективного несоответствия смоделированной ситуации рекомендациям верховной судебной инстанции.

Таким образом, очевидна потребность в совершенствовании критериев оценки необоснованной налоговой выгоды, например, путем кор-

ректировки положений Постановления Пленума. С другой стороны, для оценки обоснованности выгоды налогоплательщика, возможно ввести противовес, превентивно защищающего фискальный интерес государства, в виде банковской гарантии или обязательного поручительства третьего лица по обязательным платежам (в частности, требования по НДС), как обязательное условие для принятия решения собранием кредиторов о замещении активов должника. Ввиду того, что возложение налогового обязательства допустимо только на основании законодательства о налогах и сборах, то соответствующее правовое регулирование подлежит позитивному закреплению в кодифицированном акте о налогах и сборах. Одновременно с этим статьи 115 и 141 Закона о банкротстве должны быть приведены в соответствие, например, по аналогии с нормой, закрепленной в абзаце 4 пункта 1 статьи 156 Закона о банкротстве «Содержание мирового соглашения», следует предусмотреть: «Решение о замещении активов должника, касающееся погашения задолженности по обязательным платежам, взимаемым в соответствии с законодательством о налогах и сборах, не должны противоречить законодательству о налогах и сборах». Тем самым комплекс предложенных норм заполнит правовой пробел в рассматриваемом вопросе.

Таким образом, решение о продаже имущества должника может иметь разнообразные формы реализации: продажа имущества одним лотом за счет функциональной связи составных элементов, продажа предприятия, зарегистрированного в установленном порядке как самостоятельного объекта гражданских прав, продажа акций должника и замещение активов должника. Следует заключить, что каждый случай индивидуален и имеет собственные особенности в части НДС.

3. Пробелы переходного периода в регулировании вопросов утверждения стоимости залогового имущества, подлежащего продаже в делах о банкротстве

Любопытным остается вопрос об утверждении собранием кредиторов положении о продаже имущества должника в период до 01.01.2015 с учетом НДС в составе цены, если продажа происходит после 01.01.2015. Внесенные изменения

фактически оставили пробел в вопросе снижения цены на повторных торгах и при применении процедур публичного предложения: от какого значения следует вести расчеты? от утвержденного собранием кредиторов (судом в случаях с залоговыми кредиторами) или от стоимости полученной расчетным методом? необходимо ли внесение изменений в положение о продаже имущества или в судебный акт об утверждении цены для продажи залогового имущества и, если нужно, то в каком порядке?

Разрешая вопрос об утверждении начальной продажной стоимости залогового имущества после 01.01.2015, при наличии отчета об оценке подготовленного до указанной даты Арбитражный суд Красноярского края в определении от 04.03.2015 по делу №А33-364/2014 пришел к следующему выводу. Начиная с 01 января 2015 года вступили в законную силу изменения в Налоговый кодекс, внесенные Федеральным законом от 28.06.2013 №134-ФЗ в силу которых не признаются объектом налогообложения операции по реализации имущества и имущественных прав должника, признанного в соответствии с российским законодательством несостоятельным (подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ). Одновременно признан утратившим силу пункта 4.1 статьи 161 НК РФ, которым ранее была установлена обязанность покупателя указанного имущества и имущественных прав (за исключением физлица, не являющегося индивидуальным предпринимателем) уплатить НДС в бюджет в качестве налогового агента. Следовательно, с названной даты исчислять и перечислять в бюджет НДС при реализации имущества банкрота не требуется. Указание в условиях договора выкупной цены имущества без учета НДС не противоречит положениям налогового законодательства, поскольку данным условиям договора порядок исполнения сторонами своих обязательств, как налогоплательщиков не устанавливается аналогичный подход нашел отражение в судебной практике (см., например, Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2014 по делу №А46-10196/2013, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.09.2013 №18АП-8257/2013.). Исходя из необходимости уведомления покупателей об освобождении

операций от НДС, начальная цена реализации подлежит определению судом или собранием кредиторов исходя из отраженной в отчете оценщика рыночной стоимости соответствующего имущества, уменьшенной на сумму включенного в ее состав НДС. Сходным образом, был решен вопрос Пятнадцатым арбитражным апелляционным судом в постановлении от 10.04.2015 по делу №А32-40316/2013.

В ситуации проведения публичного предложения после 1 января 2015 года Арбитражным судом Орловской области определением от 26.03.2015 по делу №А48-5021/2008 были внесены изменения в ранее утвержденную стоимость путем ее уменьшения на сумму НДС.

Однако встречались и иные подходы в правоприменительной практике, так Арбитражным судом Свердловской области в определении от 23.04.2015 по делу А60-45889/2013 сделан вывод о возможном снижении стоимости на повторных торгах от стоимости по которой состоялись первоначальные торги. Тем самым сумма НДС увеличила размер удовлетворения требований залогового кредитора, так как повлияла на совокупный размер стоимости имущества.

4. О квалификации операций по оставлению имущества должника-банкрота залогодержателем за собой

В заключение рассмотрим вопросы признания реализацией операций по оставлению имущества должника-банкрота залогодержателем за собой.

Согласно пункту 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 №58 «О некоторых вопросах, связанных с удовлетворением требований залогодержателя при банкротстве залогодателя» в соответствии с пунктом 4.1 статьи 138 Закона о банкротстве в случае признания несостоявшимися повторных торгов конкурсный кредитор по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, вправе оставить предмет залога за собой с оценкой его в сумме на 10 процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах. При этом указанный кредитор обязан перечислить денежные средства в размере, определяемом в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 138, на специальный банковский счет в порядке, установленном пунктом 3 статьи 138 Закона, в

течение 10 дней с даты направления конкурсному управляющему заявления об оставлении предмета залога за собой.

То есть кредитор не просто принимает имущество в счет исполнения обязательств должника, а уплачивает за него денежные средства.

Актуальность данного вопроса сохраняется, не смотря на вступление в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ, так как с операций по приобретению кредитором имущества до 31 декабря 2014 года у него возникают обязанности по учету сумм НДС и права на возмещение соответствующей разницы в пределах трех лет.

В судебной арбитражной практике проявились непоследовательные позиции, с одной стороны, суды не признают такую операцию реализацией, а считают исполнением основного обязательства, в основе которого лежит кредитное обязательство, и как следствие, указывают, что операция не подлежит обложению НДС (например, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.07.2015 по делу №А03-13586/2014, от 19.11.2015 по делу №А03-21733/2014, от 05.08.2015 по делу №А45-16362/2014, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.12.2013 по делу №А81-5299/2012, постановление ФАС Уральского округа от 16.07.2013 по делу №А47-9946/2012).

В других случаях, при смене кредитора на основании договора, руководствуются подпункта 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ, согласно которой не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по уступке (переуступке, приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

Следует обратить внимание на то, что только исполнение заемщика освобождает операцию от налогообложения, а исполнение залогодателем не являющимся основным заемщиком произведенное до 31 декабря 2014 года нельзя рассматривать в качестве освобожденного от налогообложения. Таким образом, если в деле о банкротстве залогодателя, кредитором прини-

мается решение об оставлении предмета залога за собой, такая операция до 31 декабря 2014 года предполагала возникновение обязательств по НДС. Следовательно, у кредитора есть право возместить уплаченную должнику сумму НДС из бюджета в пределах установленного срока.

Данный подход подтверждается решениями арбитражных судов (например, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2015 по делу №А79-8929/2014, от 03.12.2014 по делу №А17-7087/2013), в которых спорные операции не признаются исполнением в смысле статьи 408 ГК РФ и исключается применение подпункта 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ.

Представляется, что точку в этом вопросе поставила Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации в Определении №304-КГ15-13912 от 08.02.2015 по делу №03-13586/2014, рассмотрев ситуацию оставления кредитором за собой предмета залога в деле о банкротстве залогодателя (не основного заемщика). Логика верховной инстанции основана на следующем:

Согласно подпунктам 15 и 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость как операции по предоставлению займа в денежной форме или ценными бумагами, так и операции по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

Вместе с тем, в рассматриваемом деле имело место оставление за залогодержателем (обществом) нереализованного предмета залога (имущества), то есть передача залогодателем права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении заемщиками обеспеченного залогом обязательства в порядке, установленном положениями статьи 138 Закона о банкротстве.

Такая передача права собственности предмета залога в счет погашения требований залогового кредитора в соответствии с пунктом 1 статьи 39 и подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ признается реализацией для целей исчисления налога на добавленную стоимость, в связи с чем передающая сторона обязана исчислить НДС с реализации, а получающая – вправе принять налог к вычету.

При этом Налоговый кодекс не предусматривал освобождение от налогообложения указанных операций в рассмотренный судом налоговый период.

Федеральным законом от 24.11.2014 №366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» с 01.01.2015 пункт 2 статьи 146 Налогового кодекса дополнен подпунктом 15, согласно которому не признаются объектом налогообложения операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

Таким образом, в налоговых периодах 2013, 2014 годов налогоплательщики вправе принять

налог к вычету при соблюдении требований пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ.

Следует заключить, что существенное значение для квалификации операций, связанных с оставлением имущества должника-банкрота залогодержателем за собой, имеет момент их совершения – до или после 1 января 2015 года, а также субъектный состав: является ли банкрот основным должником или обеспечивает исполнение обязательств третьего лица залогом собственного имущества, является ли кредитор первоначальным взыскателем или приобрел соответствующее право требования. Различная совокупность обстоятельств порождает различные правовые последствия в вопросе исполнения налоговых обязательств по НДС.

Библиография

1. Алиева К.М. Замещение активов должника. «Подводные камни» в процедуре проведения // Арбитражная практика. 2012. №8.-С. 92-97.
2. Беркович Н.В. Замещение активов должника при проведении процедур банкротства: за и против // ЭЖ-Юрист. 2004. №45 // СПС «КонсультантПлюс». 2004.
3. Говоруха М.А. Решение органов управления должника – юридического лица о замещении его активов // Гражданское право. 2007. №4.-С. 2 – 4.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 13.07.2015) // СЗ РФ. 05.12.1994. №32. ст. 3301.
5. Дегтерева Г.В., Пивоварова О.Г. Спорные вопросы замещения активов // Арбитражная практика. 2006. №1.-С. 3-8.
6. Денисов С.А., Егоров А.В., Сарбаш С.В. Реабилитационные процедуры в деле о банкротстве: Постатейный комментарий к главам V, VI, VIII Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)». М.: Статут, 2003.-380 с.
7. Долинская В.В. Несостоятельность? Реорганизация? Реструктуризация? (На примере акционерных обществ) // Законы России: опыт, анализ, практика, 2007, №3.-С. 13-17.
8. Дранцова К.В. О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при квалификации и исполнении требований по обязательным платежам в качестве текущих в деле о банкротстве // Арбитражные споры. 2015. №1.-С. 58-84.
9. Карелина С.А. Замещение активов как мера по восстановлению платежеспособности должника по законодательству РФ // Предпринимательское право. 2014. №2.-С. 23 – 29.
10. Карпова А.А. Арбитражный управляющий не может выступать налоговым агентом при реализации имущества должника // Арбитражная практика. 2011. №12.-С. 90 – 94.
11. Комментарий к Федеральному закону «О несостоятельности (банкротстве)» (постатейный) / А.Ю. Бушев, О.А. Городов, Н.С. Ковалевская и др.; под ред. В.Ф. Попондопуло. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2011. 776 с.
12. Медведева Т.М. Комментарий к Определению ВАС РФ от 14.11.2013 №ВАС-16064/13 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» // Акты и комментарии для бухгалтера. 2014. №4.-С. 24 – 28.

13. Моисеев М.В. Некоторые нюансы реорганизации в форме выделения // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2011. №12.-С. 52 – 62.
14. Моисеев М.В. Банкротство: пытаемся извлечь выгоду // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. №1.-С. 35 – 49.
15. Моисеев М.В. Замещение активов должника // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. №12.-С. 6-19.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 05.10.2015) // СЗ РФ. 07.08.2000. №32. ст. 3340.
17. Несостоятельность (банкротство): научно-практический комментарий новелл законодательства и практики его применения / В.В. Витрянский, В.В. Бациев, А.В. Егоров и др.; под ред. В.В. Витрянского. М.: Статут, 2010. 336 с.
18. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 №127-ФЗ (ред. от 13.07.2015) // СЗ РФ. 28.10.2002. №43. ст. 4190.
19. Роечко М.В. Должник реализовал имущество на стадии конкурсного производства: кто должен уплатить НДС //Арбитражная практика. 2014. №6.-С. 118 – 121.
20. Телюкина М.В. Комментарий к Федеральному закону от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (постатейный) // СПС «КонсультантПлюс». 2003.
21. Телюкина М.В., Ткачев В.Н. Конкурсная масса несостоятельного должника // Адвокат. 2003. №8.-С. 45.
22. Черных Л.С. Некоторые вопросы замещения активов должника в ходе процедуры банкротства // Гражданское право. 2005. №2 // СПС КонсультантПлюс. 2005.

References (transliterated)

1. Alieva K.M. Zameshchenie aktivov dolzhnika. «Podvodnye kamni» v protsedure provedeniya // Arbitrazhnaya praktika. 2012. №8.-S. 92-97.
2. Berkovich N.V. Zameshchenie aktivov dolzhnika pri provedenii protsedur bankrotstva: za i protiv // EZh-Yurist. 2004. №45 // SPS «Konsul'tantPlyus». 2004.
3. Govorukha M.A. Reshenie organov upravleniya dolzhnika – yuridicheskogo litsa o zameshchenii ego aktivov // Grazhdanskoe pravo. 2007. №4.-S. 2 – 4.
4. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 30.11.1994 №51-FZ (red. ot 13.07.2015) // SZ RF. 05.12.1994. №32. st. 3301.
5. Degtereva G.V., Pivovarova O.G. Spornye voprosy zameshcheniya aktivov // Arbitrazhnaya praktika. 2006. №1.-S. 3-8.
6. Denisov S.A., Egorov A.V., Sarbash S.V. Reabilitatsionnye protsedury v dele o bankrotstve: Postateinyi kommentarii k glavam V, VI, VIII Federal'nogo zakona «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)». M.: Statut, 2003.-380 s.
7. Dolinskaya V.V. Nesostoyatel'nost'? Reorganizatsiya? Restrukturizatsiya? (Na primere aktsionernykh obshchestv) // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika, 2007, №3.-S. 13-17.
8. Drantsova K.V. O nekotorykh voprosakh, vznikayushchikh v sudebnoi praktike pri kvalifikatsii i ispolnenii trebovaniy po obyazatel'nykh platezham v kachestve tekushchikh v dele o bankrotstve // Arbitrazhnye spory. 2015. №1.-S. 58-84.
9. Karelina S.A. Zameshchenie aktivov kak mera po vosstanovleniyu platezhesposobnosti dolzhnika po zakonodatel'stvu RF // Predprinimatel'skoe pravo. 2014. №2.-S. 23 – 29.
10. Karpova A.A. Arbitrazhnyi upravlyayushchii ne mozhet vystupat' nalogovym agentom pri realizatsii imushchestva dolzhnika //Arbitrazhnaya praktika. 2011. №12.-S. 90 – 94.
11. Kommentarii k Federal'nomu zakonu «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)» (postateinyi) / A.Yu. Bushev, O.A. Gorodov, N.S. Kovalevskaya i dr.; pod red. V.F. Popondopulo. 3-e izd., pererab. i dop. M.: Prospekt, 2011. 776 s.

12. Medvedeva T.M. Kommentarii k Opredeleniyu VAS RF ot 14.11.2013 №VAS-16064/13 «Ob otkaze v peredache dela v Prezidium Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii» // Akty i kommentarii dlya bukhgaltera. 2014. №4.-S. 24 – 28.
13. Moiseev M.V. Nekotorye nyuansy reorganizatsii v forme vydeleniya // Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya. 2011. №12.-S. 52 – 62.
14. Moiseev M.V. Bankrotstvo: pytaemysya izvlech' vygodu // Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya. 2010. №1.-S. 35 – 49.
15. Moiseev M.V. Zameshchenie aktivov dolzhnika // Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie. 2009. №12.-S. 6-19.
16. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 №117-FZ (red. ot 05.10.2015) // SZ RF. 07.08.2000. №32. st. 3340.
17. Nesostoyatel'nost' (bankrotstvo): nauchno-prakticheskii kommentarii novell zakonodatel'stva i praktiki ego primeneniya / V.V. Vitryanskii, V.V. Batsiev, A.V. Egorov i dr.; pod red. V.V. Vitryanskogo. M.: Statut, 2010. 336 s.
18. O nesostoyatel'nosti (bankrotstve): Federal'nyi zakon ot 26.10.2002 №127-FZ (red. ot 13.07.2015) // SZ RF. 28.10.2002. №43. st. 4190.
19. Roenko M.V. Dolzhnik realizoval imushchestvo na stadii konkursnogo proizvodstva: kto dolzhen uplatit' NDS // Arbitrazhnaya praktika. 2014. №6.-S. 118 – 121.
20. Telyukina M.V. Kommentarii k Federal'nomu zakonu ot 26.10.2002 №127-FZ «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)» (postateinyi) // SPS «Konsul'tantPlyus». 2003.
21. Telyukina M.V., Tkachev V.N. Konkursnaya massa nesostoyatel'nogo dolzhnika // Advokat. 2003. №8.-S. 45.
22. Chernykh L.S. Nekotorye voprosy zameshcheniya aktivov dolzhnika v khode protsedury bankrotstva // Grazhdanskoe pravo. 2005. №2 // SPS Konsul'tantPlyus. 2005.