

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Н. Н. Кирьянова

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ АРБИТРАЖНЫХ УПРАВЛЯЮЩИХ: ПРОБЛЕМА ТОЛКОВАНИЯ НОРМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

**Аннотация.** В данной статье рассмотрены проблема налогообложения доходов арбитражного управляющего как субъекта профессиональной деятельности, его право на применение упрощенной системы налогообложения при осуществлении деятельности по арбитражному управлению. Проанализированы характерные особенности системного толкования норм налогового законодательства и законодательства о несостоятельности (на примере постановлений Высшего Арбитражного Суда и Верховного Суда Российской Федерации). На теоретическом уровне дана правовая оценка основным правовым позициям, сложившимся в судебной практике российских судов, по вопросу налогообложения доходов арбитражного управляющего. В качестве основных методов автор в настоящем исследовании использует метод системного толкования правовых норм и сравнения. Выявлена и обоснована необходимость унификации норм налогового законодательства и законодательства о несостоятельности в части статуса арбитражного управляющего для определения его налоговой обязанности. На основе проведенного исследования автором предлагается на теоретическом уровне сформировать единую позицию по вопросу налогообложения доходов арбитражного управляющего.

**Ключевые слова:** арбитражный управляющий, специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, налогообложение доходов, субъект профессиональной деятельности, физическое лицо, арбитражное управление, системное толкование, принцип определенности налогообложения, предпринимательская деятельность.

**Abstract.** The paper deals with the problem of income taxation of a bankruptcy trustee as a subject of professional activity, his right to use the simplified tax system in the process of implementation of the arbitration management. The characteristics of systematic interpretation of norms of tax legislation and insolvency law (for example, rulings of the Supreme Arbitration Court and the Supreme Court of the Russian Federation) have been analysed in this article. At the theoretical level the legal assessment of the basic legal positions which have been developed in the jurisprudence of the Russian courts on the taxation of income of the arbitration manager is given in the article. The main methods used by the author in this study are the method of systematic interpretation of legal norms and comparison. In her research Kiryanova emphasizes the need to harmonize tax legislation and insolvency laws regarding the status of a bankruptcy trustee for determination of his tax obligations. Based on the conducted research the author suggests to establish a unified position on the question of taxation of income of the bankruptcy trustee at the theoretical level.

**Keywords:** systemic interpretation, arbitration control, individual, subject of professional activities, taxation of income, simplified taxation system, special tax regimes, bankruptcy trustee, tax certainty principle, entrepreneurial activity.

Действующее законодательство наряду с уплатой налогоплательщиками обязательных платежей в бюджет в общем порядке предусматривает возможность применения определенными категориями лиц упрощенных систем налогообложения, именуемых специальными налоговыми режимами.

Понятие специальных налоговых режимов закреплено в ст. 18 НК РФ [1], согласно которой специальные налоговые режимы - это особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Возможность применения специальных налоговых режимов, как правило, обусловлена отнесением налогоплательщика к определенной категории, видом финансово-хозяйственной деятельности, соответствием профессиональной деятельности установленным законом ограничениям (по числу работников, сумме выручки, остаточной стоимости основных средств и пр.).

Сконструированные в целях повышения эффективности налогового администрирования, упрощенные системы налогообложения предоставляют налогоплательщикам возможность снижения налоговой нагрузки и, как следствие, инвестирования свободных денежных средств в развитие производственной сферы и сферы услуг.

Таким образом, основной тенденцией специальных налоговых режимов должна быть их популяризация и расширение потенциального круга вовлеченных лиц.

Однако ряд субъектов профессиональной деятельности лишен права на применение специальных налоговых режимов.

К ним законодатель относит ряд частнопрактикующих субъектов: нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и иные формы адвокатских образований. Специальные налоговые режимы предназначены для стимулирования предпринимательской деятельности путем снижения налоговой нагрузки и упрощения форм бухгалтерской отчетности. Установленный ст. 346.12 НК РФ [2] запрет на применение рядом частнопрактикующих субъектов упрощенной системы налогообложения имеет целью отграничить деятельность, имеющую прежде всего социальное значение, от деятельности, осуществляемой исключительно с целью извлечения прибыли.

В рамках налогообложения лиц, занимающихся частной практикой, представляется заслуживающим исследования проблема исполнения налоговой обязанности арбитражным управляющим, деятельность которого регулируется ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [3].

Проблема налогообложения доходов арбитражного управляющего на эмпирическом уровне представлена двумя диаметрально противоположными правовыми позициями, явная несо-

поставимость которых вызвала общественный резонанс.

В научно-исследовательской литературе не сформировано единое мнение по данному вопросу, в связи с чем представляется обоснованной необходимость осмысления поставленной проблемы не только на эмпирическом, но и на теоретическом уровне.

До вступления с 01.01.2011 в законную силу федерального закона от 30.12.2008 №296-ФЗ «О внесении изменений в федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» [4] арбитражным управляющим признавался гражданин Российской Федерации, который подлежал обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. В случае соответствия требованиям, предъявляемым к налогоплательщикам, имеющим право на применения упрощенной системы налогообложения, арбитражный управляющий был вправе перейти на уплату единого налога по ставке в зависимости от избранного объекта налогообложения.

«Естественно, что для налогоплательщика более предпочтительным является тот вариант объекта налогообложения, при котором ему придется уплачивать единый налог в меньшей сумме» [5, с. 82].

Впоследствии с 01.01.2011 года обязательность наличия статуса индивидуального предпринимателя у арбитражного управляющего была отменена. Законодателем было установлено, что арбитражный управляющий является субъектом профессиональной деятельности и осуществляет регулируемую ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [1] профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой.

Изменение подхода к деятельности арбитражного управляющего с предпринимателя к субъекту профессиональной деятельности в области частного права имело и налоговые последствия. В частности, возник вопрос о правомерности применения арбитражными управляющими упрощенной системы налогообложения.

В соответствии с письмом Федеральной налоговой службы от 26.03.2012 г. №ЕД-4-3/4964@ [6] ввиду проведенного разграничения арбитражный управляющий не вправе применять УСН по аналогии с нотариусами, занимающимися частной практикой, и адвокатами.

Однако позднее в постановлении от 04.03.2014 г. №17283/13 Президиума Высшего арбитражного суда РФ [7] была сформулирована правовая позиция, разрешающая арбитражному управляющему, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, применять упрощенную систему налогообложения. В качестве обоснования было указано, что налоговое законодательство не содержит прямого запрета на применение арбитражными управляющими, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, упрощенной системы налогообложения. Тогда как для отдельных категорий налогоплательщиков (нотариусы, адвокаты) такой запрет прямо указан в соответствующей норме.

Перечень лиц, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения, определен в п.3 ст.346.12 НК РФ [2]. Данный перечень является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию, арбитражные управляющие в нем не поименованы.

Таким образом, несмотря на внесенные изменения в ст. 20 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [3], определяющей арбитражного управляющего в качестве субъекта профессиональной деятельности, являющегося членом саморегулируемой организации, Президиум ВАС РФ акцептовал предпринимательский характер деятельности арбитражного управляющего.

Позиция была поддержана письмом Министерства финансов Российской Федерации от 08.05.2015 г. №03-11-11/26834, которое указало на возможность перерасчета суммы налога, уплаченного в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Для оценки данной позиции представляется необходимым установить, соответствует ли деятельность по арбитражному управлению критериям направленной на извлечение прибыли деятельности экономических субъектов.

Существенные признаки предпринимательской деятельности закреплены в ст.2 ГК РФ [9] и к ним относят: самостоятельность, рисковый характер, направленность на систематическое извлечение прибыли, а также факт регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности.

Самостоятельность деятельности арбитражного управляющего проявляется в императивно

установленной невозможности передачи иным лицам полномочий, возложенных в соответствии с ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [3] на арбитражного управляющего. В отдельных случаях для обеспечения возложенных обязанностей арбитражный управляющий вправе привлекать таких субъектов как депозитариев, аудиторов, оценщиков, организаторов торгов и иных лиц при условии их соответствия установленным требованиям.

Рисковый характер деятельности арбитражного управляющего может быть установлен в результате системного толкования ряда правовых положений. По заявлению лиц, участвующих в деле о банкротстве, с арбитражного управляющего могут быть взысканы убытки должника или его кредиторов. В случае установления факта недостаточности имущества должника на арбитражного управляющего возлагается обязанность за счет денежных средств финансировать исполнение таких обязанностей как размещение публикаций в официальных источниках правовой информации о несостоятельности.

Право арбитражного управляющего на вознаграждение и возмещение в полном объеме расходов, фактически понесенных им при исполнении обязанностей в деле о банкротстве, закреплено в ст.20.6 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [3].

Изложенное позволяет сделать вывод, что деятельность арбитражного управляющего с формальной точки зрения соответствует основным критериям предпринимательской деятельности. С такой точки зрения представляется обоснованным вывод о возможности перехода на специальный налоговый режим при уплате налогов с доходов, полученных от деятельности по арбитражному управлению.

Впоследствии определением Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2015 г. №87-КГ14-1 [10] сформирован противоположный подход к решению рассматриваемой проблемы. Недопустимость применения арбитражным управляющим упрощенной системы налогообложения была мотивирована существующим с 01.01.2011 разграничением деятельности арбитражного управляющего, обеспечивающего соблюдение баланса интересов должника, кредиторов и государства, и предпринимательской

деятельности, направленной исключительно на извлечение прибыли.

И действительно, основной тенденцией законодательства о несостоятельности в настоящее время является более полная регламентация деятельности по арбитражному управлению, введение дополнительных ограничений, нехарактерных для осуществляемой на свой страх и риск предпринимательской деятельности.

Размер вознаграждения арбитражного управляющего в зависимости от применяемой процедуры банкротства строго фиксирован, тогда как извлечение прибыли ограничивается недопустимостью нарушения прав третьих лиц и посягательства на публичные интересы (взаимоотношения, единственной целью которых является извлечение необоснованной налоговой выгоды).

Более того, федеральным законом от 29.12.2015 №391-ФЗ [11] ограничено право арбитражного управляющего на установление процентного вознаграждения по результатам процедуры наблюдения. Если по ранее действовавшей редакции процентное вознаграждение временного управляющего могло быть установлено в зависимости от балансовой стоимости активов, по ныне действующей редакции процентное вознаграждение временного управляющего не может превышать 60 тысяч рублей вне зависимости от балансовой стоимости активов должника.

Изложенное позволяет сделать вывод, что пересмотр Верховным Судом Российской Федерации правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 04.03.2014 г. №17283/13 [12], обусловлен нормативно закрепленным разграничением предпринимательской деятельности и деятельности арбитражного управляющего, представляющего прежде всего интересы государства, кредиторов и должника.

Разъяснения высших судебных инстанций обязательны в правоприменительной практике, однако определением Верховный Суд Российской Федерации от 21.01.2015 г. №87-КГ14-1 [10] придал неприемлемую для налоговых правоотношений обратную силу вновь сформированной правовой позиции. Налогоплательщик, руководс-

твующийся разъяснениями ВАС РФ о возможности применения арбитражными управляющими специального налогового режима, был вынужден заплатить доначисленные суммы обязательных платежей.

Правило о неприменении законов обратной силы имеет особое значение при определении момента возникновения налоговой обязанности. «Смысл этого требования состоит в том, что изменения, вносимые в законодательство (в том числе налоговое), не должны пагубно влиять на устойчивость отношений между субъектами права, не должны подрывать уверенность граждан в стабильности их правового и экономического положения, в прочности правопорядка» [13, с. 268].

Данная ошибка была исправлена определением Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 №301-КГ15-5301 [14]. Данный судебный акт по существу подтверждает невозможность применения упрощенной системы налогообложения арбитражными управляющими как субъектами профессиональной деятельности. Однако с учетом специфики регулируемых правом общественных отношений и недопустимости ухудшения положения налогоплательщика, являющегося подчиненной (слабой) стороной в публичных правоотношениях, в доначислении неуплаченной суммы налога отказано.

В настоящее время позиция об императивной обязанности арбитражного управляющего исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц закреплена в п.13 обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ [15].

С одной стороны, сформулированный подход к налогообложению арбитражного управляющего как субъекта профессиональной деятельности противоречит принципу определенности налогообложения. «Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности» [16, с.588]. Неясность налогового закона в приведенном случае восполняется интерпретационным актом, что также исключает возможность апелляции к специальному принципу

толкования всех неустраняемых противоречий в пользу налогоплательщика.

Однако системное толкование норм налогового и конкурсного права позволяет установить, что пренебрежение неясностью нормы налогового закона было допущено с целью установления подлинной воли законодателя: закрепления за арбитражным управляющим статуса субъекта профессиональной деятельности, осуществляющего защиту социального интереса.

Приведенный случай противоборства правовых позиций по вопросу налогообложения доходов арбитражного управляющего позволяет сделать вывод о необходимости системного толкования норм и принципов налогового права и гражданско-правовых норм, принимая во внимание недопустимость ухудшения положения налогоплательщика, являющегося подчиненной (слабой) стороной в публичных правоотношениях.

### Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: федеральный закон Рос. Федерации от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июля 1998 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17 июля 1998 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998.-№31. – Ст. 3824.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: федеральный закон Рос. Федерации от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19 июля 2000 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 26 июля 2000 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000.-№32.-Ст. 3340.
3. О несостоятельности (банкротстве): федер. закон Рос. Федерации от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 27 сентября 2002 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 16 октября 2002 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002.-№43. – Ст.4190.
4. О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)»: федеральный закон Рос. Федерации от 30 декабря 2008 г. №296-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 24 декабря 2008 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 29 декабря 2008 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009.-№1. – Ст.4.
5. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Упрощенная система налогообложения: учеб. Пособие. – Москва: Проспект, 2014. – 217 с.
6. Письмо Федеральной налоговой службы от 26 марта 2012 г. №ЕД-4-3/4964@: текст письма официально опубликован не был.
7. Дело №А26-10887/2012: постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 4 марта 2014 г. URL: <https://rospravosudie.com/> (дата обращения:-31.08.2016).
8. Письмо Федеральной налоговой службы от 21 мая 2015 г. №ГД-4-3/8581 «О направлении письма Минфина России от 08 мая 2015 г. №03-11-09/26755» // Нормативные акты для бухгалтера. – 2015. №13-14.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации: федеральный закон Рос. Федерации от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 21 октября 1994 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994.-№32. – Ст. 3301.
10. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 21 января 2015 г. №87-КГ14-1URL: <https://rospravosudie.com/> (дата обращения:-31.08.2016).
11. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон Рос. Федерации от 29 декабря 2015 г. №391-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 23 декабря 2015 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 25 декабря 2015 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016.-№1 (часть I). – Ст. 11.
12. Дело №А26-10887/2012: постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 4 марта 2014 г. URL: <https://rospravosudie.com/> (дата обращения:-31.08.2016).

13. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Пабlishер, 2015. 796 с.
14. Дело №А31-13485/2013: определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 №301-КГ15-5301. URL: <https://rospravosudie.com/> (дата обращения:-31.08.2016).
15. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015) // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2016.-№2.
16. Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.

### References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: federal'nyi zakon Ros. Federatsii ot 31 iyulya 1998 g. №146-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 16 iyulya 1998 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 17 iyulya 1998 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 1998.-№31. – St. 3824.
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: federal'nyi zakon Ros. Federatsii ot 5 avgusta 2000 g. №117-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 19 iyulya 2000 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 26 iyulya 2000 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 2000.-№32.-St. 3340.
3. O nesostoyatel'nosti (bankrotstve): feder. zakon Ros. Federatsii ot 26 oktyabrya 2002 g. №127-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 27 sentyabrya 2002 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 16 oktyabrya 2002 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 2002.-№43. – St.4190.
4. O vnesenii izmenenii v Federal'nyi zakon «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)»: federal'nyi zakon Ros. Federatsii ot 30 dekabrya 2008 g. №296-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 24 dekabrya 2008 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 29 dekabrya 2008 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 2009.-№1. – St.4.
5. Kondrakov N.P., Kondrakov I.N. Uproshchennaya sistema nalogooblozheniya: ucheb. Posobie. – Moskva: Prospekt, 2014. – 217 s..
6. Pis'mo Federal'noi nalogovoi sluzhby ot 26 marta 2012 g. №ED-4-3/4964@: tekst pis'ma ofitsial'no opublikovan ne byl.
7. Delo №A26-10887/2012: postanovlenie Prezidiuma Vysshego arbitrazhnogo suda Rossiiskoi Federatsii ot 4 marta 2014 g. URL: <https://rospravosudie.com/> (data obrashcheniya:-31.08.2016).
8. Pis'mo Federal'noi nalogovoi sluzhby ot 21 maya 2015 g. №GD-4-3/8581 «O napravlenii pis'ma Minfina Rossii ot 08 maya 2015 g. №03-11-09/26755» // Normativnye akty dlya bukhgaltera. – 2015. №13-14.
9. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii: federal'nyi zakon Ros. Federatsii ot 30 noyabrya 1994 g. №51-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 21 oktyabrya 1994 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 1994.-№32. – St. 3301.
10. Opredelenie Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 21 yanvarya 2015 g. №87-KG14-1URL: <https://rospravosudie.com/> (data obrashcheniya:-31.08.2016).
11. O vnesenii izmenenii v ot del'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii: federal'nyi zakon Ros. Federatsii ot 29 dekabrya 2015 g. №391-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 23 dekabrya 2015 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 25 dekabrya 2015 g. // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii. – 2016.-№1 (chast' I). – St. 11.
12. Delo №A26-10887/2012: postanovlenie Prezidiuma Vysshego arbitrazhnogo suda Rossiiskoi Federatsii ot 4 marta 2014 g. URL: <https://rospravosudie.com/> (data obrashcheniya:-31.08.2016).
13. Nalogovoe pravo: Uchebnik dlya vuzov / Pod red. S.G. Pepelyaeva. – М.: Al'pina Pablisher, 2015. – 796 с.
14. Дело №А31-13485/2013: определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 №301-КГ15-5301. URL: <https://rospravosudie.com/> (дата обращения:-31.08.2016).
15. Obzor praktiki rassmotreniya sudami del, svyazannykh s primeneniem glavy 23 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii (utv. Prezidiumom Verkhovnogo Suda RF 21.10.2015) // Byulleten' Verkhovnogo Suda RF. – 2016.-№2.
16. Smit A. Issledovanie o prirode i prichine bogatstva narodov. – М.: Sotsekgiz, 1962. – 684 с.