

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

С. С. Извеков

ТРЕБОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОБ УПЛАТЕ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, ОБЕСПЕЧЕННЫЕ ЗАЛОГОМ ИМУЩЕСТВА ДОЛЖНИКА В ДЕЛАХ О БАНКРОТСТВЕ

Аннотация. Предметом исследования являются проблемы регулирования правоотношений, возникающих в делах о банкротстве при исполнении налоговой обязанности за счет имущества должника, предоставленного в залог (ст. 73 НК РФ). Автор рассматривает развитие юридической мысли о залоге имущества как способе обеспечения налоговых обязательств, а также применение такого инструмента в других государствах. Актуальность работы заключается в необходимости преодоления формального неравенства прав уполномоченных органов и конкурсных кредиторов, в случае наличия у налогового органа прав требований, обеспеченных залогом имущества должника. В основу работы положены методы исторического и международного сравнительного правоведения. Для решения выявленной проблемы использованы приемы правового моделирования. В результате подробного анализа выявлены положительные факторы при установлении требований по уплате обязательных платежей в качестве обеспеченных залогом имущества должника, среди которых равенство кредиторов и более эффективная защита публичных интересов, а также отрицательные факторы – исключение из правила денежного исполнения налогового обязательства, в случае оставления имущества залогодержателем за собой. Исследование представляет уполномоченным органам и арбитражным судам механизмы исполнения налогового обязательства, обеспеченного залогом при банкротстве. Сформулированы рекомендации по совершенствованию законодательства, обеспечивающие фискальный интерес государства.

Ключевые слова: налоговое обязательство, несостоятельность, банкротство, предмет залога, залоговый кредитор, уполномоченный орган, налог, очередность удовлетворения требований, налоговые вопросы, обязательный платеж.

Abstract. The subject of the research is the problems of regulating legal relations arising in the process of performing tax obligations in relation to bankruptcy procedures on the account of debtor's pledged assets (Article 73 of the Tax Code of the Russian Federation). The author of the article analyzes how the legal concept of pledged property being used as a way of performing tax obligations has been developing through time as well as how this instrument is used in other states and countries. The rationale of the research is caused by the need to overcome the formal inequality of rights executed by authorized bodies and unsecured creditors when a tax authority is entitled to apply requirements based on the debtor's pledged assets. The research is based on the methods of historical and international comparative law. In order to solve the proposed issue, the author has used the methods of legal modeling. As a result of a detailed analysis, the author defines positive factors of such requirements to make obligatory payments secured by the pledge of debtor's assets including equal rights of creditors and a better protection of public interests, and negative factors including omission of financial fulfillment of tax obligations when a pledge lender seizes assets. As a result of his research, Izvekov provides authorities and arbitration courts with the mechanisms to fulfill tax obligations secured by the pledge in case of bankruptcy procedures. The author also makes recommendations on how to improve applicable legislation ensuring the fiscal interest of the government.

Keywords: priority of claims, tax, competent authority, pledge lender, subject of pledge, bankruptcy, insolvency, tax liabilities, tax issues, obligatory payment.

Налоговые органы представляют в делах о банкротстве публичные интересы на основании положений Федерального закона от 26.10.2002 №127-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О несостоятельности (банкротстве)» [3] (далее – Закон о банкротстве) и руководствуясь Постановлением Правительства РФ от 29.05.2004 №257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» [7] и Приказом Минэкономразвития России от 19.10.2007 №351 «Об утверждении Порядка выбора органом, уполномоченным представлять в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, саморегулируемой организации арбитражных управляющих при подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом и внесении изменений в Приказ Минэкономразвития России от 3 августа 2004 г. №219 «О Порядке голосования уполномоченного органа в делах о банкротстве и в процедурах банкротства при участии в собраниях кредиторов» [8].

При этом ни Закон о банкротстве, ни указанное положение не упоминает ситуации, при которой налоговой орган мог бы иметь обеспечение требований по налоговому обязательству в форме залога имущества должника.

Впервые о теоретической возможности залогового статуса уполномоченного органа по делам о банкротстве в отечественной литературе говорит С.А. Ядрихинский [15]. До настоящего времени в судебной арбитражной практике не удалось встретить сколь либо относимого и показательного примера ситуации обеспечения требований уполномоченного органа в части обязательных платежей. Это не означает невозможность ее существования или отсутствия нормативного регулирования для такого случая. Согласно определению Арбитражного суда Липецкой области от 12.12.2012 по делу №А36-3505/2012 [10] требования ФНС (основанные на государственной гарантии) включены в реестр требований кредиторов как обеспеченные залогом имущества должника.

Установление залога как способ обеспечения уплаты налога, происходит в рамках особой

правовой связи, имеющей дополнительный характер по отношению к основному налоговому правоотношению – служебное правоотношение. Обеспечиваемое налоговое правоотношение оказывает юридически значимое влияние на залоговое отношение [12]. Как указывает Т.А. Савельева, взаимодействие таких обязательств не сводится к их полной зависимости, залог проявляет свою относительную самостоятельность [14].

Определяя «налоговый залог» в п. 3 ст. 73 Налогового кодекса Российской Федерации [2] (далее – НК РФ) законодатель указывает: «При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации». Самостоятельность института налогового залога проявляется и в том, что государство защищает данное правоотношение посредством установления налоговой ответственности, санкции в виде штрафа (ст. 125 НК РФ).

Законодатель, определяя понятие налогового залога, упускает ключевой термин «преимущественное право» удовлетворения требований перед другими кредиторами. Вместе с тем само назначение налогового залога состоит в создании у налогового органа уверенности в том, что в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов он все же получит удовлетворение за счет стоимости заложенного имущества налогоплательщика или иного лица, причем первым среди всех остальных, т.е. преимущественно перед другими кредиторами. Иное приводило бы к абсурдной ситуации вне рамок дела о банкротстве, поскольку налоговый орган в силу ст. 47 НК РФ и без оформления залога наделен правом взыскания налога за счет имущества налогоплательщика в случае неуплаты или неполной уплаты им налога в установленный срок.

Согласимся с мнением Е. У. Латыповой, согласно которой, сущность залога как способа обеспечения уплаты налога составляет преимущественное право налоговых органов перед кредиторами налогоплательщика получить

удовлетворение из стоимости заложенного имущества [13].

Правило, устанавливающее привилегированное положение налогового органа – залогодержателя, приобретает особое значение при банкротстве налогоплательщика, например, в процедуре конкурсного производства, целью которой является соразмерное удовлетворение требований кредиторов (ст. 2 Закона о банкротстве). При наступлении неплатежеспособности налогоплательщика и уменьшении объема его имущества за период отсрочки (рассрочки) меры принудительного взыскания могут оказаться неэффективными. При банкротстве такого налогоплательщика требования налоговых органов в силу положений п. 4 ст. 134 Закона о банкротстве включаются в третью очередь реестра требований кредиторов и в подавляющем большинстве случаев при отсутствии залога просто списываются в связи с невозможностью их удовлетворения из-за недостатка имущества должника.

Наличие залога предоставляет налоговому органу статус залогового кредитора, при этом возбуждение процедуры банкротства налогоплательщика не влечет трансформации требований залогового кредитора в необеспеченное денежное обязательство – залогодержатель по-прежнему имеет право на удовлетворение из стоимости заложенной вещи, но только по правилам процедуры банкротства.

Привилегия залогового кредитора перед остальными кредиторами заключается в гарантированном получении 70% средств, вырученных от реализации предмета залога. Однако эта сумма не может превышать суммы основной задолженности по обеспеченному залогом обязательству и причитающихся процентов (п. 1 ст. 138 Закона о банкротстве, п. 15 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 июля 2009 г. №58 «О некоторых вопросах, связанных с удовлетворением требований залогодержателя при банкротстве залогодателя» [9]). Институт налогового залога, таким образом, служит гарантией исполнения налоговой обязанности налогоплательщика.

Сфера обеспечительного действия налогового залога в первоначальной редакции НК РФ была ограничена случаем изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

Однако Федеральным законом от 27 июля 2010 №229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» [5] (п. 24 ст. 1) редакция п. 1 ст. 73 НК РФ была изменена и теперь налоговый залог, помимо случая изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, может применяться в любых других случаях, предусмотренных НК РФ.

Таким случаем с 24 августа 2013 года является норма ст. 77 НК РФ, внесенная Федеральным законом от 23 июля 2013 г. №248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» [6], дополненная пунктом 12.1, в соответствии с которым по просьбе налогоплательщика-организации арест имущества может быть заменен на залог имущества в порядке ст. 73 НК РФ. При этом решение об аресте имущества отменяется (п. 13 ст. 77 НК РФ).

Следовательно, помимо полномочий прямо предоставленных налоговому органу Законом о банкротстве и Постановлением Правительства РФ №257, налоговый орган приобретает дополнительные права об определении порядка, условий и сроков продажи заложенного имущества, право ходатайствовать перед судом об утверждении начальной продажной стоимости заложенного имущества, а также право оставить предмет залога за собой в счет погашения задолженности по обязательным платежам, в случае не реализации имущества должника в установленном порядке.

Однако, ни Закон о банкротстве, ни НК РФ прямо не предусматривают налоговый залог в делах о банкротстве организации и не предполагают установление для уполномоченного органа того же самого режима как для залогового кредитора с частноправовыми требованиями.

Кроме того, сам факт инициирования должником процедуры собственного банкротства может рассматриваться в качестве основания для предварительного заключения в обязательном порядке договора залога имущества должника.

Выявленная недостаточность правового регулирования в данном вопросе требует совершенствования законодательства, но прежде чем решать такую задачу вполне обоснованным представляется исследование проблемы с учетом мирового опыта.

Приоритеты или преференции, предоставляемые в других государствах для налоговых претензий, наиболее часто проявляются в специальном порядке их погашения. Конкретные условия приоритета для налоговых требований широко варьирует в других странах, и часто зависят от вида налога и периода, в течение которого наступил срок уплаты налога.

Даже если национальное законодательство о банкротстве не дает приоритета для налоговых претензий, то соответствующие преференции могут регулироваться законодательством о налогах и сборах. Например, если налоговым законодательством предусмотрен залог имущества в счет уплаты налога, то налоговые требования в деле о банкротстве будут иметь приоритет перед иными кредиторами, чьи требования не обеспечены залогом имущества.

Например, государственные и местные налоги в Канаде, как правило, находятся в той же очереди, что и требования необеспеченных кредиторов в рамках процедуры банкротства. Однако есть несколько исключений из общего правила, среди которых возможность зарегистрировать до банкротства в установленном порядке залоговые требования государства, тем самым уравнивать их защиту с требованиями иных залоговых кредиторов [25]. Справедливости ради отметим, что в Канаде часть публичных требований имеют даже больший приоритет по сравнению с залоговыми требованиями, например, суммы, удержанных с работников подоходного налога, страховых взносов на случай безработицы, и пенсионных взносов [26].

Обращаясь к законодательству США мы видим приоритетную защиту федеральных и региональных налогов, обеспеченных залогом, при соблюдении формализованной процедуры,

обязательным условием которой является подтверждение залога до обращения в суд. В противном случае государство лишается защиты прав в части залога, особенно в отношении добросовестных приобретателей имущества [29]. Налоговый залог обычно подлежит регистрации, например, по законодательству штата Вирджиния залог регистрируется в офисе окружного суда [19]. Приоритет перекрестных налоговых залогов, как правило, определяется по правилу «первый по времени-первый в праве» [20]. По общему правилу федеральные налоговые залогов рассматриваются с приоритетом по сравнению с другими требованиями [30]. Обеспеченные залогом налоговые требования подлежат оплате в полном объеме с начисленными процентами по рыночной ставке, если они не погашены в полном объеме на дату утверждения плана реструктуризации задолженности [21].

В 1994 году в ФРГ принят новый Закон о неплатежеспособности (InsO), который вступил в законную силу только с 1999 года [22]. До этого времени в ФРГ, не существовало эффективной процедуры урегулирования задолженности. Фактически следует признать, что составители закона ориентировались на законодательство США, в качестве образцовой модели решения стоящих перед ними вопросов. Общеизвестно сильное влияние трудов профессора Томаса Джексона [31]. Один из составителей *Insolvenzordnung* доктор Манфред Бальц заявил, что *Insolvenzordnung* представляет собой не что иное как кодификацию теорий о целях банкротства профессора Томаса Джексона. Впервые в немецкой истории законодательная власть опиралась на обширный сравнительный анализ существующих режимов несостоятельности и достижения институциональной экономики [32]. Налоговые органы могут зарегистрировать принудительный залог недвижимого имущества и последующую продажу имущества минуя судебную стадию в деле о банкротстве.

Французская система банкротства была пересмотрена в период 1984-1985 гг. [23]. Целью законодательных изменений было не только установление правил освобождения от долгов, но и активное поощрение эффективных процессов урегулирования задолженности хозяйствующих субъектов [33], среди которых предусмотрели

налоговый залог, подлежащий обязательной регистрации как до возбуждения дела о банкротстве, так и в процессе [18]. В связи с тем, что все предпочтения представляют собой отступление от общего принципа равенства, такие ограничения критикуются [24].

В Испании действует закон о несостоятельности 2003 года, вступивший в законную силу с 1 января 2004 года, в редакции 2011 года [17]. До введения в действие нового Закона о несостоятельности налоговые требования имели безусловный приоритет над требованиями частных кредиторов [27]. Устранив приоритет в очередности удовлетворения публичных требований, власти ввели обычную практику обеспечения налоговых требований залогом имущества в ликвидационных процедурах.

Законодательство о банкротстве Португалии действует с сентября 2004 года [28]. До введения указанного Кодекса в Португалии действовал абсолютный приоритет налоговых требований над требованиями частных кредиторов. Особенностью законодательства Португалии является установление приоритетов для уплаты налоговой задолженности образовавшейся в течение 12 предшествующих банкротству месяцев. В отношении налогового залога предусмотрено, что такой залог для процедуры банкротства имеет значение, если был зарегистрирован более чем за два месяца до начала дела о банкротстве.

Можно подвести итог, что в развитых правовых порядках и странах с длительной историей законодательства о банкротстве, с одной стороны, совершаются меры по устранению необоснованного приоритета публичных требований в делах о банкротстве над требованиями частных кредиторов, а с другой стороны, вводятся институты обеспечения публичных требований соразмерные тем, которые применяются к частным кредиторам. Справедливо уравнивая частные и публичные требования в очередности их погашения, важно симметрично обеспечить публичные требования гарантиями, не отличающимися в худшую сторону по сравнению с частными. По этой причине установление правил применения института залога к публичным требованиям в законодательстве РФ о банкротстве является последовательным и ожидаемым со стороны законодателя шагом.

Юридическая техника Закона о банкротстве построена на разделении прав и обязанностей конкурсных кредиторов и уполномоченного органа, а все положения, касающиеся залога имущества должника и залогового статуса кредитора сформулированы таким образом, что при буквальном толковании норм право залогового кредитора присуще только для кредиторов по частноправовым обязательствам.

Какие же права и обязанности должны быть у уполномоченного органа при наделении его статусом залогового кредитора? Следуя общей логике построения закона, уполномоченный орган в этом случае подвергается ряду ограничений, например, лишается права голоса на собраниях кредиторов, за исключением первого собрания кредиторов или собраний с повесткой дня первого собрания кредиторов, а также в ходе наблюдения; в ходе финансового оздоровления и внешнего управления в случае отказа от реализации предмета залога или вынесения арбитражным судом определения об отказе в удовлетворении ходатайства о реализации предмета залога в ходе соответствующей процедуры, применяемой в деле о банкротстве; по вопросу о выборе арбитражного управляющего или саморегулируемой организации, из числа членов которой арбитражным судом утверждается арбитражный управляющий; по вопросу об обращении в арбитражный суд с ходатайством об отстранении арбитражного управляющего; по вопросу об обращении в арбитражный суд с ходатайством о прекращении конкурсного производства и переходе к внешнему управлению; в ходе реструктуризации долгов гражданина; в ходе реализации имущества гражданина.

Безусловно уполномоченный орган, чьи права обеспечены залогом имущества должника не лишается права участия в собраниях кредиторов с правом выступать по вопросам повестки дня.

Уполномоченный орган по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, в ходе финансового оздоровления и внешнего управления сохраняет право обратиться с иском о взыскании на заложенное имущество должника в случаях обращения с иском о взыскании на заложенное имущество должника не приведет к невозможности восстановления его платежеспособности или если существует риск повреждения заложенно-

го имущества должника, вследствие которого произойдет существенное снижение его стоимости, а также риск гибели или утраты такого имущества.

Главное, что продажа предмета залога в ходе процедур, применяемых в делах о банкротстве, осуществляется организатором торгов в порядке, установленном Законом о банкротстве. По общему правилу, предусмотренному в статье 18.1 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 десять процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах. Определяя равные права для уполномоченного органа при залоге имущества, необходимо предусмотреть и возможность оставления уполномоченным органом предмета залога за собой, в случае признания несостоявшимися повторных торгов.

Данное предложение выходит за пределы денежного исполнения налоговых обязательств. Согласно п. 1 ст. 8 НК РФ налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления *денежных средств* в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Налоговое обязательство – это, как правило, особое имущественное (денежное) обязательство, объектом которого являются деньги. При этом не имеет значение их форма, наличные или безналичные (находящиеся на счетах в кредитных организациях) [16]. Поэтому исполнение налоговой обязанности за счет иного имущества налогоплательщика производится в особом порядке, предусмотренном статьей 47 НК РФ и Федеральным законом от 02.10.2007 №229-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об исполнительном производстве» [4]. В случае недостаточности денежных средств на счетах должника, налоговый орган принимает решение о взыскании налоговой задолженности за счет иного имущества налогоплательщика и направляет такое решение в службу судебных приставов-исполнителей.

Статья 73 НК РФ не отсылает нас к положениям статьи 47 НК РФ, а прямо говорит, что налоговый орган осуществляет исполнение налоговой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации (статьи 349 - 350.2 Гражданского кодекса Российской Федерации [1]). В ситуации с банкротством налогового должника Закон о банкротстве получает главенствующую роль в правовом регулировании вопросов обращения предмета залога в пользу залогодержателя. Рассмотрим существующие нормы, так словно они уже регулируют правовое положение уполномоченного органа.

В соответствии с п. 4.1 ст. 138 Закон о банкротстве, в случае признания несостоявшимися повторных торгов уполномоченный по обязательным платежам, обеспеченным залогом имущества должника, вправе оставить предмет залога за собой с оценкой его в сумме на десять процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах. Уполномоченный орган по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, при оставлении предмета залога за собой обязан перечислить денежные средства в размере, превышающем задолженность по обязательным платежам, но не менее двадцати процентов от цены реализации предмета залога, на специальный банковский счет в порядке, установленном Законом о банкротстве.

Кроме того, уполномоченный орган по обязательным платежам, обеспеченным залогом имущества, руководствуясь п. 4.2 ст. 138 Закона о банкротстве, вправе оставить предмет залога за собой в ходе торгов по продаже имущества должника посредством публичного предложения на любом этапе снижения цены такого имущества при отсутствии заявок на участие в торгах по цене, установленной для этого этапа снижения цены имущества. При оставлении предмета залога за собой в ходе торгов по продаже имущества посредством публичного предложения уполномоченный орган обязан перечислить денежные средства в соответствующем размере, превышающем размер требований по обязательным платежам, но не менее двадцати процентов от цены реализации предмета залога, на специальный банковский счет в порядке, установленном Законом о банкротстве.

Ранее в научных трудах высказывалась сходная мысль о возможности оставления государством предмета налогового залога за собой, но только применительно к недвижимому имуществу ввиду специальных норм Федерального закона от 16.07.1998 г. №102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)» [11].

Возражая против данной мысли С. А. Ядрихинский пишет: «... Налоговый кодекс РФ не предоставляет налоговым органам возможности приобретать предметы залога в счет уплаты сумм налогов. Кроме того, уплата налога по смыслу его ст. 8 производится только в денежной форме. Согласно п. 6 ст. 47, п. 6 ст. 48 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной с момента фактического получения публично-правовым образованием денежных средств от реализации имущества [15].

Мы полагаем, что Закон о банкротстве может стать определенным исключением из правила об исполнении налогового обязательства сугубо в денежной форме. Этот вывод не трансформирует общее правило, так как при системном анализе

действующих в настоящее время норм ст. 73 НК РФ и статей 349 – 350.2 ГК РФ можно предположить, что и сейчас подобная ситуация может иметь место.

Рассмотренные нами мировые практики оформления соглашений о залоге имущества налогоплательщика позволяют сделать дополнительное предложение о введении института предварительного залога по обязательным платежам в делах о банкротстве. Заключение договора залога в такой ситуации отвечает интересам контролирующего налогоплательщика-должника лиц, защищая их от последующей субсидиарной ответственности по долгам перед кредиторами и уполномоченным органом вследствие недобросовестного поведения в преддверии банкротства.

Подводя итог, скажем, что правовое регулирование налогового залога в делах о банкротстве организацией по законодательству РФ требует совершенствования и развития, но одновременно признаем, что необходимые для этого предпосылки в настоящее время уже сформировались в позитивном праве.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2016) // СЗ РФ, 05.12.1994, №32, ст. 3301.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // РГ, №148-149, 06.08.1998.
3. Федеральный закон от 26.10.2002 №127-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О несостоятельности (банкротстве)» // СЗ РФ, 28.10.2002, №43, ст. 4190.
4. Федеральный закон от 02.10.2007 №229-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об исполнительном производстве» // РГ, №223, 06.10.2007.
5. Федеральный закон от 27.07.2010 №229-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // РГ, №169, 02.08.2010.
6. Федеральный закон от 23.07.2013 №248-ФЗ (ред. от 02.04.2014) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // РГ, №163, 26.07.2013.
7. Постановление Правительства РФ от 29.05.2004 №257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» // РГ, №113, 01.06.2004.

8. Приказ Минэкономразвития России от 19.10.2007 №351 «Об утверждении Порядка выбора органом, уполномоченным представлять в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, саморегулируемой организации арбитражных управляющих при подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом и внесении изменений в Приказ Минэкономразвития России от 3 августа 2004 г. №219 «О Порядке голосования уполномоченного органа в делах о банкротстве и в процедурах банкротства при участии в собраниях кредиторов» // РГ, №294, 29.12.2007.
9. Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 №58 «О некоторых вопросах, связанных с удовлетворением требований залогодержателя при банкротстве залогодателя» // Вестник ВАС РФ, №9, сентябрь, 2009.
10. Определение Арбитражного суда Липецкой области от 12.12.2012 по делу №А36-3505/2012 // Документ опубликован не был. СПС КонсультантПлюс. 2016.
11. Верстова М. Е. Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей: Дис... док.юрид.наук. Академия управления МВД России. М.:-2008. С.202-203.
12. Имыкшенова Е. А. Способы обеспечения налоговых обязанностей по Налоговому кодексу Российской Федерации. – М.: Издательство «Юрлитинформ», 2005. – С. 81.
13. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект // Дисс.... Канд.юрид.наук. – М.: Моск.гос.ин-т междунар.отношений, 2004. С. 75-79.
14. Савельева Т. А. Залоговые правоотношения и их действие по законодательству Российской Федерации: Дис... канд.юрид.наук. Томск., 1998. С. 12-13.
15. Ядрихинский С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2015. 144 с.
16. Российское налоговое право: учебник для бакалавров / Д. В. Винницкий. – М.: Издательство Юрайт. 2013 С. 143-144.
17. Act 38/2011, of 10 October, reforming the Spanish Insolvency Act 22/2003, of 9 July (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal) was published in the Spanish Official State Gazette (Boletín Oficial del Estado) last 11 October 2011.
18. Code General Des Impots, art. 1929 ter.
19. VA. Code § 55-142.1 (Michie 1995).
20. McDermott v. United States, 507 U.S. 447, 449 (1993) (quoting United States v. New Britain, 347 U.S. 81, 85 (1954))
21. United States v. Haas (In re Haas), 162 F.3d 1087 (11th Cir. 1998).
22. Insolvenzordnung, v. 5.10.1994 (BGBl. I S.2866) (translated in Charles E Sewart, Insolvency Code, Act Introducing The Insolvency Code (1997)) (F.R.G.).
23. Law №84-148 of March 1, 1984, effective March 1, 1985; and Law №85-89, subject to Decree Nos. 85-1388 and 85-1389 of December 27, 1985. Amendments were enacted in 1994. Law №94-475 of June 10, 1994.
24. David Lacey, Preferential Claims of Government in English Insolvency Proceedings, In Corporate Insolvency And Rescue: The International Dimension.
25. Jeffrey J. Simpson, Crown Possessory Liens under the Bankruptcy and Insolvency Act, 12 Comm.Insolv. Rep. 1 (October 1999).
26. Jacob S. Ziegel, Canada's Phased-In Bankruptcy Law Reform, 70 AM. BANKR. L.J. 383, 409 (1996)., at 14 n.102.
27. Herbert Smith Reform of the Spanish Insolvency Act [http://www.herbertsmithfreehills.com/-/media/HS/MA-031011-4%20\(3\).pdf](http://www.herbertsmithfreehills.com/-/media/HS/MA-031011-4%20(3).pdf).
28. Insolvency and Companies Recover Portuguese Code, effective September 2004 (the 2004 Insolvency Code).

29. In re Lyons, 148 B.R. 88, 94 (Bankr. D. D.C. 1992), contra In re Street, 165 B.R. 408, 409-10 (Bankr. D. Md. 1994).
30. Lawrence P. King ET AL., Collier On Bankruptcy TX1.10[5], at TX1-72 n.46 (15th ed. rev. 2000).
31. Klaus Kamlah, The New German Insolvency Act: Insolvenzordnung, 70 AM. BANKR. L.J. 417, 420 (1996) at 421 n.35.
32. Manfred Balz, The European Convention on Insolvency Proceedings, 70 AM. BANKR. L.J. 485, 491 n.23 (1996).
33. Richard L. Koral & Marie-Christine Sordino, The New Bankruptcy Reorganization Law in France: Ten Years Later, 70 AM. BANKR. L.J. 437, 437 (1996).

References (transliterated)

1. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 30.11.1994 №51-FZ (red. ot 03.07.2016) (s izm. i dop., vstup. v silu s 01.08.2016) // SZ RF, 05.12.1994, №32, st. 3301.
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 №146-FZ (red. ot 03.07.2016) // RG, №148-149, 06.08.1998.
3. Federal'nyi zakon ot 26.10.2002 №127-FZ (red. ot 03.07.2016) «O nesostoyatel'nosti (bankrotstve)» // SZ RF, 28.10.2002, №43, st. 4190.
4. Federal'nyi zakon ot 02.10.2007 №229-FZ (red. ot 03.07.2016) «Ob ispolnitel'nom proizvodstve» // RG, №223, 06.10.2007.
5. Federal'nyi zakon ot 27.07.2010 №229-FZ (red. ot 03.07.2016) «O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu i chast' vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i nekotorye drugie zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii, a takzhe o priznanii utrativshimi silu otdel'nykh zakonodatel'nykh aktov (polozhenii zakonodatel'nykh aktov) Rossiiskoi Federatsii v svyazi s uregulirovaniem zadolzhennosti po uplate nalogov, sborov, penei i shtrafov i nekotorykh inykh voprosov nalogovogo administrirovaniya» // RG, №169, 02.08.2010.
6. Federal'nyi zakon ot 23.07.2013 №248-FZ (red. ot 02.04.2014) «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i nekotorye drugie zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii, a takzhe o priznanii utrativshimi silu otdel'nykh polozhenii zakonodatel'nykh aktov Rossiiskoi Federatsii» // RG, №163, 26.07.2013.
7. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 29.05.2004 №257 «Ob obespechenii interesov Rossiiskoi Federatsii kak kreditora v dele o bankrotstve i v protsedurakh, primenyaemykh v dele o bankrotstve» // RG, №113, 01.06.2004.
8. Prikaz Minekonomrazvitiya Rossii ot 19.10.2007 №351 «Ob utverzhdenii Poryadka vybora organom, upolnomochennym predstavlyat' v delakh o bankrotstve i v protsedurakh bankrotstva trebovaniya ob uplate obyazatel'nykh platezhei i trebovaniya Rossiiskoi Federatsii po denezhnym obyazatel'stvam, samoreguliruemoi organizatsii arbitrazhnykh upravlyayushchikh pri podache v arbitrazhnyi sud zayavleniya o priznanii dolzhnika bankrotom i vnesenii izmenenii v Prikaz Minekonomrazvitiya Rossii ot 3 avgusta 2004 g. №219 «O Poryadke golosovaniya upolnomochennogo organa v delakh o bankrotstve i v protsedurakh bankrotstva pri uchastii v sobraniyakh kreditorov» // RG, №294, 29.12.2007.
9. Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 23.07.2009 №58 «O nekotorykh voprosakh, svyazannykh s udovletvoreniiem trebovaniy zalogoderzhatelya pri bankrotstve zalogodatelya» // Vestnik VAS RF, №9, sentyabr', 2009.
10. Opredelenie Arbitrazhnogo suda Lipetskoj oblasti ot 12.12.2012 po delu №A36-3505/2012 // Dokument opublikovan ne byl. SPS Konsul'tantPlyus. 2016.
11. Verstova M. E. Kontseptual'nye osnovy obespecheniya nalogovymi i pravookhranitel'nymi organami ispolneniya nalogoplatel'shchikami svoikh obyazannostei: Dis... dok.yurid.nauk. Akademiya upravleniya MVD Rossii. M.:2008. S.202-203.

12. Imykshenova E. A. Sposoby obespecheniya nalogovykh obyazannostei po Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii. – M.: Izdatel'stvo «Yurlitinform», 2005. – S. 81.
13. Latypova E. U. Obespechenie ispolneniya obyazannosti po uplate nalogov i sborov: finansovo-pravovoi aspekt // Diss.... Kand.yurid.nauk. – M.: Mosk.gos.in-t mezhunar.otnoshenii, 2004. S. 75-79.
14. Savel'eva T. A. Zalogovye pravootnosheniya i ikh deistvie po zakonodatel'stvu Rossiiskoi Federatsii: Dis... kand.yurid.nauk. Tomsk., 1998. S. 12-13.
15. Yadrikhinskii S.A. Mekhanizm obespecheniya ispolneniya obyazannosti po uplate nalogov: problemy teorii i praktiki / otv. red. E.Yu. Gracheva. M.: NORMA, INFRA-M, 2015. 144 s.
16. Rossiiskoe nalogovoe pravo: uchebnyk dlya bakalavrov / D. V. Vinnitskii. – M.: Izdatel'stvo Yurait. 2013 S. 143-144.
17. Act 38/2011, of 10 October, reforming the Spanish Insolvency Act 22/2003, of 9 July (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal) was published in the Spanish Official State Gazette (Boletín Oficial del Estado) last 11 October 2011.
18. Code General Des Impots, art. 1929 ter.
19. VA. Code § 55-142.1 (Michie 1995).
20. McDermott v. United States, 507 U.S. 447, 449 (1993) (quoting United States v. New Britain, 347 U.S. 81, 85 (1954))
21. United States v. Haas (In re Haas), 162 F.3d 1087 (11th Cir. 1998).
22. Insolvenzordnung, v. 5.10.1994 (BGBl. I S.2866) (translated in Charles E Sewart, Isolvency Code, Act Introducing The Insolvency Code (1997)) (F.R.G.).
23. Law №84-148 of March 1, 1984, effective March 1, 1985; and Law №85-89, subject to Decree Nos. 85-1388 and 85-1389 of December 27, 1985. Amendments were enacted in 1994. Law №94-475 of June 10, 1994.
24. David Lacey, Preferential Claims of Government in English Insolvency Proceedings, In Corporate Insolvency And Rescue: The International Dimension.
25. Jeffrey J. Simpson, Crown Possessory Liens under the Bankruptcy and Insolvency Act, 12 Comm.Insol. Rep. 1 (October 1999).
26. Jacob S. Ziegel, Canada's Phased-In Bankruptcy Law Reform, 70 AM. BANKR. L.J. 383, 409 (1996)., at 14 n.102.
27. Herbert Smith Reform of the Spanish Insolvency Act [http://www.herbertsmithfreehills.com/-/media/HS/MA-031011-4%20\(3\).pdf](http://www.herbertsmithfreehills.com/-/media/HS/MA-031011-4%20(3).pdf).
28. Insolvency and Companies Recover Portuguese Code, effective September 2004 (the 2004 Insolvency Code).
29. In re Lyons, 148 B.R. 88, 94 (Bankr. D. D.C. 1992), contra In re Street, 165 B.R. 408, 409-10 (Bankr. D. Md. 1994).
30. Lawrence P. King ET AL., Collier On Bankruptcy TX1.10[5], at TX1-72 n.46 (15th ed. rev. 2000).
31. Klaus Kamlah, The New German Insolvency Act: Insolvenzordnung, 70 AM. BANKR. L.J. 417, 420 (1996) at 421 n.35.
32. Manfred Balz, The European Convention on Insolvency Proceedings, 70 AM. BANKR. L.J. 485, 491 n.23 (1996).
33. Richard L. Koral & Marie-Christine Sordino, The New Bankruptcy Reorganization Law in France: Ten Years Later, 70 AM. BANKR. L.J. 437, 437 (1996).