



ОПУБЛИКОВАНО ПОСТАНОВЛЕНИЕ КС РФ ПО ВОПРОСУ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НДС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ, ПРИОБРЕТАЮЩИМИ У ОРГАНИЗАЦИЙ-БАНКРОТОВ ПРОДУКЦИЮ, ПРОИЗВЕДЕННУЮ В ПРОЦЕССЕ ИХ ТЕКУЩЕЙ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ПОЗИЦИЯ КС РФ

На сайте КС РФ опубликовано [Постановление от 19.12.2019 № 41-П](#) по делу о проверке конституционности пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа (далее – Постановление).

Постановление посвящено вопросу о правомерности принятия к вычету НДС налогоплательщиками, приобретающими у организаций-банкротов продукцию, произведенную в процессе их текущей хозяйственной деятельности.

В соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством РФ несостоятельными (банкротами).

КС РФ отмечает, что в правоприменительной практике сложилось два подхода к применению данной нормы к спорным операциям.

Первый подход, выраженный в Решении ВС РФ от 15.03.2018 по делу № АКПИ17-1162 (ФГУП «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского»), основан на том, что данная норма не содержит оговорки относительно продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности, и поэтому ее реализация не облагается НДС. Следовательно, покупатель такой продукции не может претендовать на вычет НДС.

Противоположный подход закреплен в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 26.10.2018 по делу № А27-11046/2017 (ООО «Центральная ТЭЦ»). В данном судебном акте указано, что из объекта обложения НДС изъяты лишь операции по реализации конкурсной массы должника-банкрота на торгах, а реализация продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности, признается облагаемой НДС. Таким образом, покупатель такой продукции не лишен права на вычет НДС.

Признавая каждый из подходов не противоречащим Конституции, КС РФ отметил, что наличие двух противоположных позиций не отвечает конституционным принципам и конституционным основам справедливого налогообложения.

КС РФ предписал законодателю устранить имеющуюся неопределенность в применении пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ путем внесения необходимых изменений в нормативное регулирование. При этом по вопросу содержания таких изменений КС РФ прямых предписаний не дал, хоть и выразил опасение относительно социально-экономических последствий избрания законодателем позиции из дела ФГУП «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского».

Данное опасение нашло свое отражение в позиции, выраженной КС РФ в качестве обязательной для применения на период до внесения законодательных изменений:

- подпункт 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не подлежит применению в истолковании, исключающем предоставление вычета НДС налогоплательщикам, которым была предъявлена сумма этого налога в цене продукции, произведенной организацией-банкротом в процессе ее текущей хозяйственной деятельности;
- покупатели такой продукции имеют право на вычет НДС, если не будет установлено, что сумма налога, как составная часть цены реализованной продукции, при объеме и структуре долгов организации-банкрота заведомо для ее конкурсного управляющего и для покупателя указанной продукции не могла быть уплачена в бюджет;
- решение об отказе в применении вычета НДС налоговые органы принять не вправе, если в ходе производства по делу о банкротстве налоговыми органами в качестве уполномоченных органов по делам о банкротстве не были приняты меры к прекращению организацией-банкротом текущей хозяйственной деятельности, в процессе которой производится указанная продукция (такая возможность предусмотрена законодательством о банкротстве).

В мотивировочной части Постановления, говоря о неоднозначности социально-экономических последствий отказа в вычете в данных ситуациях как общего правила, КС РФ ссылается на ст. 54.1 НК РФ как на средство, позволяющее предотвратить злоупотребления налогоплательщиками своим правом на вычет.



Денис Щекин

Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Игорь Ястржембский

Руководитель
гражданско-правовой практики
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Леонид Машков

Ведущий юрист
l.mashkov@schekinlaw.ru



ВЫВОДЫ И ПРОГНОЗЫ

КС РФ подтвердил принципиальную правомерность позиции Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, выраженной в Определении по делу ООО «Центральная ТЭЦ», однако ограничил ее применение в ситуациях, когда и покупатель, и конкурсный управляющий заведомо знают о недостаточности у продавца-банкрота средств на уплату начисленной по этой операции суммы НДС в бюджет.

При этом законодательством не установлены никакие презумпции, при наличии которых признается заведомость знания покупателя и/или конкурсного управляющего.

Обязанность по исчислению и уплате НДС по операциям реализации текущей продукции банкрота относится к текущим платежам, т.е. в случае нормальных экономических показателей текущей деятельности банкрота ситуации, когда денежных средств на уплату НДС будет не хватать, должны быть достаточно редки. В общем случае вероятность таких ситуаций должна быть такой же, как и в обычной хозяйственной деятельности при отсутствии банкротства.

Вероятно, если покупатель продукции является одновременно и кредитором должника (или взаимозависимым лицом такого кредитора), контрагенты будут на практике признаваться осведомленными о финансовом состоянии друг друга, в связи с тем, что кредитор имеет доступ к информации о финансовом состоянии банкрота.

Если же речь идет о независимых контрагентах, то в каких случаях покупатель будет считаться заведомо знающим о невозможности уплаты продавцом суммы НДС?

Например, если в периоде продажи продукции состоялась также реализация на торгах дорогостоящего имущества из конкурсной массы должника (что обязывает банкрота восстановить в бюджет НДС, ранее принятый к вычету при приобретении реализованных на торгах активов, в качестве текущего платежа), и соответствующая информация была размещена в Едином федеральном реестре сведений о банкротстве, то налоговым органом может быть поставлен вопрос о том, что покупатель заведомо знал о недостаточности у продавца-банкрота средств на уплату НДС.

Если уже на этапе согласования цены известно, что продавец-банкрот может не уплатить НДС в бюджет, то для защиты интересов покупателя (с учетом позиции КС РФ) ему логично потребовать от продавца не начислять НДС, чтобы не столкнуться с риском отказа в вычете.

Однако в ряде случаев покупатель лишен возможности потребовать не начислять НДС, и купить определенную продукцию без НДС он в принципе не может. Например, при приобретении ресурсов у единственной в данной местности ресурсоснабжающей организации, признанной банкротом, но отпускающей свою продукцию по регулируемым ценам, включающим в себя НДС. Если при этом покупатель знает о невозможности продавца уплатить НДС в бюджет, то в соответствии с позицией КС РФ он вынужден либо отказаться от приобретения данной продукции, либо приобретать ее по увеличенной цене без права на вычет.

Существует риск широкого применения позиции КС РФ, если на практике Постановление будет воспринято как не допускающее ситуации, при которой бюджет получит сумму НДС меньшую, чем была выставлена покупателю (который в силу отсутствия права на вычет будет приравнен к конечному потребителю).

Однако риск неполучения исполнения от банкрота присущ всем его кредиторам. Фактически этот риск будет переложено с бюджета как кредитора банкрота на покупателя текущей продукции банкрота (лицо, которое не является кредитором банкрота).

При этом законом не установлен безусловный приоритет уполномоченных органов перед остальными кредиторами должника, и, в частности, прямо не выражен принцип, в соответствии с которым бюджет должен обязательно (даже в случае банкротства продавца) получить именно ту сумму НДС, которая была выставлена конечному потребителю.

В практике Суда ЕС (Case C-317/94 - Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise) соответствующий принцип сформулирован как не допускающий получения в бюджет суммы НДС большей, чем была выставлена конечному потребителю. Такая формулировка, строго говоря, не исключает случаи, когда бюджет получает сумму НДС меньшую, чем та сумма, которую конечный покупатель уплатил в качестве НДС своему продавцу.

Исходя из этого принципа (не противоречащего российскому законодательству), позиция КС РФ об ограничении права на вычет должна применяться только для борьбы с реально имевшими место злоупотреблениями, а не как средство для обеспечения поступления в бюджет суммы НДС не меньшей, чем была выставлена покупателю.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам налогообложения в процедурах банкротства, а также оказать юридическую помощь в ведении споров по данному вопросу.