



ВАЛЕНТИН МОИСЕЕВ,
адвокат, партнер адвокатского бюро
«Андрей Городисский и Партнеры»,
канд. юрид. наук

НДС при банкротстве: ВАС РФ лишил действия норму НК РФ

Правовая позиция Пленума ВАС РФ в Постановлении от 25 января 2013 г. № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом» (далее — Постановление) фактически лишила действия одну из норм Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ). Указанное Постановление непременно затронет интересы плательщиков НДС, приобретающих на торгах имущество банкротов, а также залоговых кредиторов, поскольку удержание НДС из выручки от продажи заложенного имущества приводит к уменьшению распределяемой среди них суммы. В статье рассматриваются обоснованность позиции высшей судебной инстанции и последствия принятия Постановления для налогоплательщиков.

История вопроса

В мае 2012 г. Высший Арбитражный Суд РФ представил на своем сайте проект постановления Пленума, посвященного порядку уплаты НДС при продаже имущества банкрота в ходе конкурсного производства. Обсуждение проекта Постановления было назначено на август 2012 г., однако принять его окончательную редакцию удалось лишь в текущем 2013 г. Несмотря на то что «повестка дня» этого документа состоит всего из двух пунктов, его утверждение сопровождалось обширной дискуссией в правовом сообществе. И это неудивительно: Постановление касается не урегулированных действующим законодательством вопросов, неизбежно возникающих во многих делах о банкротстве, например: как исчислять НДС налоговому агенту, не вступая в противоречие с положениями законодательства о банкротстве; необходимо ли удерживать

налог при продаже имущества индивидуального предпринимателя, признанного банкротом?

По второму из приведенных вопросов судебная практика выработала понимание, согласно которому в связи с утратой физическим лицом статуса предпринимателя с момента признания банкротом реализация его имущества не облагается НДС¹. По первому вопросу проблема уплаты налога в случаях, когда объект обложения НДС все же возникает, носит более фундаментальный характер, так как порождена противоречием положений налогового законодательства и законодательства о банкротстве. О наличии коллизии в данном вопросе красноречиво свидетельствует и то обстоятельство, что проект Постановления содержал два взаимоисключающих варианта редакции первого пункта: основной, признающий приоритет

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 № 439/11.

Выручка от реализации имущества должника должна перечисляться покупателем организатору торгов и далее распределяться им без удержания НДС.

положений закона о банкротстве над нормами НК РФ и фактически означающий отказ от применения п. 4.1 ст. 161 НК РФ о выполнении функций налогового агента, и «запасной», утверждающий приоритет положений НК РФ как специальной нормы.

В окончательной редакции Постановления данное противоречие было разрешено в пользу законодательства о банкротстве: Пленум сделал вывод, согласно которому выручка от реализации имущества должника должна перечисляться покупателем организатору торгов и далее распределяться им без удержания НДС. Фактически такой позицией «выхолащивается» содержание п. 4.1 ст. 161 НК РФ, которым устанавливается специальный порядок исчисления, удержания и перечисления НДС покупателем имущества — налоговым агентом.

Напомним, что согласно п. 4.1 ст. 161 НК РФ, действующей с 1 октября 2011 г., при реализации имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами, налоговая база по НДС определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога, при этом НДС подлежит исчислению расчетным методом. Иными словами, предполагается, что сумма налога включена в выкупную стоимость имущества и определяется путем умножения этой стоимости на ставку 18/118 (10/110 — если налогообложение осуществляется по льготной ставке). Налоговым агентом при этом признается покупатель имущества банкрота. Таким образом, если руководствоваться буквальным содержанием названной нормы, покупатель должен вычленив налог непосредственно из суммы, уплачиваемой за выкупаемое имущество, т.е. уменьшить определенную в соответствии с Законом о банкротстве стоимость выкупаемого имущества на величину НДС, а саму сумму НДС удержать и перечислить в бюджет. При этом очевидно, что перечисление части стоимости выкупаемого имущества в виде налогового платежа нарушает очередность удовлетворения требований кредиторов, установленную п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве (требования бюджета отнесены к четвертой очереди среди текущих платежей), а в случае продажи заложенного имущества противоречит также порядку распределения выручки от продажи предмета залога, предусмотренному ст. 138 Закона (по общему правилу, залоговый кредитор получает 70%, а кредитор по кредитному договору — 80% от вырученной суммы, остальное распределяется между реестровыми

кредиторами и идет на погашение расходов, связанных с банкротством).

Таким образом, в силу противоречия между положениями п. 4.1 ст. 161 НК РФ, с одной стороны, и порядком распределения выручки от продажи имущества, установленным п. 2 ст. 134 и ст. 138 Закона, с другой, конкурсный управляющий и покупатель имущества банкрота неизбежно оказываются перед выбором: выполнить требования налогового законодательства буквально, установив обязанность покупателя удержать НДС из суммы оплаты за выкупаемое имущество (что приведет к нарушению положений Закона о банкротстве), или отказаться от удержания налога в нарушение положений НК РФ?

Существует и третий вариант, при котором НДС начисляется сверх стоимости выкупного имущества. В этом случае в положении о продаже имущества должника-банкрота указывается, что его выкупная стоимость не включает НДС, а обязанность налогового агента исполняется покупателем путем внесения собственных средств в бюджет, если последний является плательщиком НДС².

Необходимо отметить, что такой способ удержания НДС применительно к реализации имущества должника не предусмотрен положениями п. 4.1 ст. 161 НК РФ, он является не расчетным, а «прямым» исчислением налога. Применяя такой «компромиссный» вариант исчисления НДС, на первый взгляд, позволяющий соблюсти как интересы бюджета, так и порядок распределения выручки, установленный законодательством о банкротстве, налогоплательщик вынужденно нарушает порядок исчисления налога, установленный названной нормой НК РФ. Противоречит такой способ исчисления налога и существу обязательств налогового агента, который, согласно п. 1 и подп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ, должен удержать сумму налога у налогоплательщика, а не уплатить ее из собственных средств³.

Очевидно, что само по себе наличие противоречий между положениями законодательства не является нормальной ситуацией и свидетельствует о недостатках юридической техники законодателя. Следует помнить о том, что такое противоречие фактически существует с 2009 г., когда обязанность по удержанию НДС была возложена положениями п. 4 ст. 161 НК РФ на конкурсного управляющего. Также применительно

² См., например: Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2011 № 17АП-8186/11 по делу № А50-16572/2010; Решение Арбитражного суда Амурской области от 28.02.2012 № А04-9845/201.

³ Существующая позиция ВАС РФ допускает возможность возложения на налогового агента по НДС обязанности по уплате налога за счет собственных средств (например, постановление ВАС РФ от 13.01.2011 г. № 10067/10, от 03.04.2012 № 15483/11). Однако, на взгляд автора, данный вопрос остается открытым до принятия окончательной позиции ВАС РФ по п. 2 проекта Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Конкурсный управляющий и покупатель имущества банкрота неизбежно оказываются перед выбором: выполнить требования налогового законодательства буквально или отказаться от удержания налога в нарушение положений НК РФ.

к существовавшей тогда конструкции судебной практикой была выработана позиция, согласно которой налоговый агент не должен удерживать НДС из цены реализуемого имущества, поскольку это нарушает право кредиторов на удовлетворение их требований в порядке и объемах, предусмотренных Законом о банкротстве⁴. Несмотря на это, с 2011 г. такое противоречие вновь было воспроизведено в п. 4.1 ст. 161 НК РФ, изменилось лишь лицо, на которое возлагаются обязанности налогового агента: вместо конкурсного управляющего таковым стал покупатель имущества.

Сомнение — против фиска (in dubio contra fiscum)

Разрешение противоречий между нормами права, как правило, осуществляется исходя из принципа *lex specialis derogat lex generalis* (специальный закон имеет преимущество перед общим). Однако при наличии противоречия между нормами различных отраслей права, регулирующих разные аспекты одного и того же правоотношения (в рассматриваемом случае — налоговые и гражданско-правые аспекты приобретения имущества должника), практически невозможно установить, какая норма является специальной, а какая — общей. Так, в проекте Постановления основной вариант первого пункта предлагал рассматривать в качестве специальной нормы положения Закона о банкротстве, а «запасной» вариант ссылался на приоритет нормы НК РФ как специального правила. Иными словами, в данном случае аргументировать специальным характером нормы можно предоставление приоритета как одной из них, так и другой. В связи с этим нельзя согласиться с мнением ряда экспертов, полагающих, что приоритет должен быть отдан норме НК РФ как специальной⁵.

Нельзя не заметить, что в итоговой редакции Постановления такой аргумент, как специальный характер нормы законодательства о банкротстве,

не используется для обоснования правовой позиции Пленума. Вместо этого Высшим Арбитражным Судом РФ применено телеологическое толкование норм права, т.е. проанализированы цели, которые законодатель ставил при их установлении. Очередность удовлетворения требований кредиторов, в которой бюджету (в части налоговых требований) отводится четвертая очередь, обусловливается необходимостью соблюдения равновесия между частными и публичными интересами, а также защитой лиц, в отношении которых требуются дополнительные гарантии. Иными словами, ВАС РФ применил принцип *in dubio contra fiscum* (сомнение против фиска), разрешив возникшую по вине законодателя коллизию в интересах частных субъектов. Столь принципиальный подход Пленума можно только приветствовать. Нельзя также не отметить развернутое обоснование выбранной правовой позиции Суда с привлечением практики ЕСПЧ, что ранее не всегда имело место в судебных актах ВАС РФ.

Опасения представителей юридического сообщества в отношении того, что позиция Пленума может повлечь за собой риск возникновения налоговых споров⁶, представляются справедливыми. В то же время при наличии последовательной судебной практики по применению позиции, выработанной ВАС РФ, налогоплательщики могут быть уверены в исходе подобных споров. Кроме того, у покупателей имущества должников по-прежнему остается возможность применить консервативный подход и исчислить НДС сверх выкупной цены за счет собственных средств.

Безусловно, законодатель вправе самостоятельно решить, каким образом должна исполняться обязанность по уплате налога при реализации имущества банкрота: следует ли налоговому агенту удерживать налог либо должнику самому исполнять налоговую обязанность в ходе удовлетворения требований соответствующей очереди.

За выбором модели налоговой обязанности должно последовать установление адекватного механизма ее исполнения. Если законодатель решил возложить обязанность по уплате НДС на налогового агента-покупателя и осуществлять ее за счет средств самого налогового агента, то порядок определения налоговой базы не должен содержать указания на расчетный метод исчисления налога, поскольку в таком случае налог начисляется сверх причитающейся к уплате стоимости имущества. При этом не будет возникать коллизии между налоговым законодательством и законодательством о банкротстве, поскольку нет оснований для включения суммы налога в конкурсную массу. Применяя такую концепцию, законодатель также следовало бы изменить легальное определение термина «налоговый агент» применительно к НДС.

Таким образом, окончательное устранение коллизии, разрешенной ВАС РФ в рассматриваемом Постановлении, требует усилий со стороны законодателя. **□**

⁴ См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 № 439/11; Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.02.2012 № 17АП-12465/09.

⁵ См., например: Ярмак А., Зорина Р. Уплата НДС при реализации имущества должника-банкрота. // Корпоративный юрист. 2012. № 10. С. 23, 24.

⁶ <http://www.rbcdaily.ru/economy/562949985756497>.