

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Пленума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ _____

Москва

_____ 2012 г.

**Об уплате налога на добавленную стоимость
при реализации имущества должника, признанного банкротом**

В связи с возникающими в судебной практике вопросами, касающимися уплаты налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом, и в целях обеспечения единообразных подходов к их разрешению Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьёй 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации», постановляет дать арбитражным судам (далее – суды) следующие разъяснения.

1. Согласно пункту 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) (в редакции Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ) при реализации на территории Российской Федерации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации банкротами, налоговыми агентами признаются покупатели указанного имущества и (или) имущественных прав, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями; указанные лица

Проект подготовлен Управлением частного права и Управлением публичного права и процесса.

обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Ранее пункт 4 той же статьи (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ) предусматривал, что при реализации на территории Российской Федерации имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством Российской Федерации) налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

Применяя указанные нормы, судам необходимо исходить из следующего.

Признание должника банкротом означает установление невозможности выполнения им своих обязательств в обычном порядке и полного удовлетворения всех требований кредиторов, в том числе по обязательным платежам (статья 2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»; далее – Закон о банкротстве). В этих условиях законодатель вводит особые правила распределения оставшегося имущества должника, в том числе очередность удовлетворения указанных требований. Эти правила являются специальными по отношению к нормам как гражданского, так и налогового законодательства.

В связи с этим при продаже в ходе конкурсного производства имущества организаций, являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, сумма налога на добавленную стоимость не может быть удержана (выделена из вырученных от продажи средств) и перечислена в бюджет, поскольку такое исполнение повлекло бы преимущественное удовлетворение требования об уплате налога в нарушение очередности, установленной пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве. Соответственно по этой причине покупатели такого имущества, арбитражные управляющие или привлекаемые ими для

проведения торгов специализированные организации не могут быть признаны налоговыми агентами в данной ситуации.

Кроме того, выделение налога на добавленную стоимость и исполнение обязанности по его уплате налоговым агентом при продаже заложенного имущества в ходе конкурсного производства повлекло бы нарушение прав залогового кредитора на получение удовлетворения обеспеченного залогом требования в пропорции, установленной пунктами 1 и 2 статьи 138 Закона о банкротстве и определяемой исходя из всей суммы средств, вырученной от продажи предмета залога, а также нарушение прав кредиторов первой и второй очереди и текущих кредиторов на удовлетворение их требований из указанной суммы согласно приведенным нормам. В соответствии с пунктом 5 статьи 18.1 указанного Закона при продаже заложенного имущества требования конкурсного кредитора по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, подлежат удовлетворению за счет средств, вырученных от продажи заложенного имущества. В силу пунктов 1 и 2 статьи 138 Закона о банкротстве из средств, вырученных от реализации предмета залога, семьдесят либо восемьдесят процентов (в зависимости от вида обеспеченного залогом требования) направляются на погашение требования, обеспеченного залогом, но не более чем основная сумма задолженности по обеспеченному залогом обязательству и причитающихся процентов. Оставшиеся средства от суммы, вырученной от реализации предмета залога, вносятся на специальный банковский счет должника в следующем порядке: двадцать либо пятнадцать процентов соответственно от суммы, вырученной от реализации предмета залога, - для погашения требований кредиторов первой и второй очереди в случае недостаточности иного имущества должника в целях погашения указанных требований; оставшиеся денежные средства - для погашения судебных расходов, расходов по выплате вознаграждения арбитражным управляющим и оплаты услуг лиц, привлеченных арбитражным управляющим в целях

обеспечения исполнения возложенных на него обязанностей.

В связи с вышеизложенным, исходя из положений статьи 163 и пункта 4 статьи 166 НК РФ, налог на добавленную стоимость в отношении операций по реализации имущества, составляющего конкурсную массу (в том числе предмета залога), 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 пятому 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 налога на добавленную стоимость) покупателем имущества должнику или организатору торгов, а также организатором торгов должнику.

Кроме того, применяя пункт 4.1 статьи 161 (в действующей редакции) и пункт 4 статьи 161 (в редакции до Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ) НК РФ при банкротстве кредитной организации, судам необходимо учитывать, что в силу специальных правил статей 50.26, 50.27 и пункта 5 статьи 50.40 Федерального закона от 25.02.1999 № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» обязательства по уплате налога на добавленную стоимость, возникающие при реализации имущества кредитной организации в ходе конкурсного производства, не относятся к текущим платежам и удовлетворяются за счет имущества кредитной организации, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, предъявленных в установленный срок и включенных в реестр требований кредиторов.

В связи с этим при реализации имущества кредитной организации в ходе конкурсного производства цена, по которой имущество было реализовано, подлежит перечислению полностью (без удержания налога на добавленную стоимость) покупателем имущества кредитной организации

или организатору торгов, а также организатором торгов кредитной организации. Налог на добавленную стоимость в отношении операций по реализации имущества кредитной организации, составляющего конкурсную массу (в том числе предмета залога), исчисляется кредитной организацией как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается с учетом очередности, установленной пунктом 5 статьи 50.40 Федерального закона от 25.02.1999 № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций».

ВАРИАНТ:

«1. Применяя положения пункта 2 статьи 134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве), статей 50.26, 50.27 и пункта 5 статьи 50.40 Федерального закона от 25.02.1999 № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» (далее - Закон о банкротстве банков), судам необходимо учитывать, что иная очередность погашения текущих платежей может быть предусмотрена нормами иного федерального закона, более позднего по дате принятия или имеющего специальный характер.

В частности, пункт 4.1 статьи 161 (в действующей редакции) и пункт 4 статьи 161 (в редакции до Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) устанавливают для конкретного вида налога (налога на добавленную стоимость) такие способы его исчисления и уплаты, при которых сумма налога не должна включаться в конкурсную массу и учитываться в том числе в составе выручки от реализации заложенного имущества для целей применения пунктов 1 и 2 статьи 138 Закона о банкротстве. Указанные нормы НК РФ имеют приоритет перед нормами Закона о банкротстве и Закона о банкротстве банков, поскольку в противном случае денежные средства, уплаченные покупателями имущества в качестве налога на добавленную стоимость, могли бы рассматриваться как уплаченные в

бюджет, исходя из общих положений налогового законодательства, несмотря на то, что фактически они могли бы в него не поступить. При этом покупатели могли бы учитывать указанные суммы при определении налоговых последствий собственных налоговых операций, в том числе предъявлять их к возмещению из бюджета.

На необходимость исполнения покупателем обязанностей по исчислению и удержанию налога на добавленную стоимость указывается в условиях проведения торгов с целью информирования потенциальных покупателей.

Вместе с тем, если в качестве покупателя выступает физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, цена, по которой имущество должника было реализовано, подлежит перечислению полностью (без удержания налога на добавленную стоимость) покупателем имущества должнику или организатору торгов, а также организатором торгов должнику; в таком случае налог на добавленную стоимость в отношении соответствующих операций исчисляется должником и уплачивается в порядке, установленном пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве».

2. Судам необходимо иметь в виду, что пункт 4.1 статьи 161 (в действующей редакции) и пункт 4 статьи 161 (в редакции до Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ) НК РФ не могут быть истолкованы как означающие, что реализация имущества должника в ходе конкурсного производства в любом случае облагается налогом на добавленную стоимость независимо от того, является ли должник плательщиком такого налога или облагается ли им реализация определенного товара.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются организации и индивидуальные предприниматели (пункт 1 статьи 143 НК РФ). Физические лица, не обладающие статусом индивидуального предпринимателя, плательщиками данного налога не признаются. Как следует из положений статьи 216 Закона о банкротстве, с момента

принятия арбитражным судом решения о признании индивидуального предпринимателя банкротом и открытии конкурсного производства утрачивает силу государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя. Это обстоятельство влечет соответствующие налоговые последствия. Ввиду утраты должником статуса индивидуального предпринимателя операции, совершающиеся конкурсным управляющим или организатором торгов по реализации его имущества, составляющего конкурсную массу, не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

В связи с вышеизложенным также следует учитывать, что не подлежит обложению указанным налогом реализация в ходе конкурсного производства имущества в случаях, подпадающих под пункт 2 статьи 146 НК РФ (в частности, реализация земельных участков – подпункт 6 данного пункта) или статью 149 НК РФ (например, реализация ценных бумаг, в том числе акций акционерного общества, созданного в результате замещения активов (пункт 4 статьи 141 Закона о банкротстве) – подпункт 12 пункта 2 статьи 149 НК РФ).

3. Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем Постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Председатель
Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

А.А. Иванов

Секретарь Пленума
Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

Т.В. Завьялова