

НАДО ЛИ ПЛАТИТЬ НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ЗАЛОЖЕННОГО ИМУЩЕСТВА В ПРОЦЕССЕ БАНКРОТСТВА?

Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 № 439/11 «ОАО „Русь-Банк” против Рудоманова С.Н.»



Сергей Владимирович Овсянников, доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ, кандидат юридических наук

В последнее время наблюдается неуклонный рост количества дел, связанных с несостоятельностью (банкротством). Поэтому вполне объясним тот интерес, который вызвало Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 № 439/11. Из судебного акта следует, что конкурсный кредитор обжаловал в суд действия конкурсного управляющего, выразившиеся в исчислении и уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника (индивидуального предпринимателя). Конкурсный кредитор полагал, что указанные действия конкурсного управляющего нарушили установленную Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) очередность удовлетворения требований кредиторов и, в частности, привели к первоочередному исполнению обязанности по уплате налога в ущерб правам заявителя как залогодержателя реализованного имущества. Конкурсный управляющий ссылаясь на то, что он действовал на основании п. 4 ст. 161 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), возлагающего на него обязанности налогового агента при реализации имущества в рамках процедуры банкротства.

Президиум ВАС РФ удовлетворил заявление конкурсного кредитора и признал действия конкурсного управляющего незаконными. Основанием для такого решения послужили два основных аргумента. Во-первых, Президиум ВАС РФ сделал вывод о том, что с момента признания индивидуального предпринимателя банкротом он в соответствии со ст. 216 Закона о банкротстве утрачивает статус предпринимателя, а следовательно, согласно ст. 143 НК РФ перестает быть и плательщиком НДС. Во-вторых, суд поддержал доводы заявителя о нарушении очередности удовлетворения требований кредиторов, предусмотренной ст. 134 Закона о банкротстве.

Таким образом, рассматриваемое дело, по существу, связано с проблемой конкуренции налогового законодательства и законодательства о несостоятельности (банкротстве). Остроту этой проблеме придает и то обстоятельство, что сразу по-

сле вынесения упомянутого Постановления Президиума ВАС РФ был принят Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах» (далее – Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ), который внес изменения в п. 4 ст. 161 НК РФ и дополнил ту же ст. п. 4.1, переложив обязанности налогового агента при реализации имущества банкротов с конкурсных управляющих на покупателей данного имущества. Иными словами, рассматриваемый вопрос не только не снят с повестки дня, но и приобрел новое звучание.

На первый взгляд рассматриваемое Постановление является логическим продолжением общей линии ВАС РФ, направленной на признание приоритета норм законодательства о несостоятельности перед налоговым законодательством. Не подвергая сомнению такой подход в целом, важно помнить, что отношения по уплате налогов даже в период проведения процедуры банкротства не перестают быть по своей природе налоговыми, а приоритет норм законодательства о несостоятельности имеет не безусловный, «врожденный» характер и основывается на принципе разрешения коллизии между общей и специальной нормами. Поэтому нормы иных отраслей законодательства (в частности, налогового) вытесняются положениями законодательства о несостоятельности только тогда и постольку, когда и поскольку последние представляют собой специальные нормы, направленные на регулирование тех же отношений, что и общие нормы соответствующих отраслей.

Анализ п. 4 ст. 161 НК РФ (как в прежней, так и в действующей редакции) позволяет заключить, что в отступление от общего подхода законодатель прямо (специально) урегулировал в налоговом законодательстве порядок исполнения обязанности по уплате НДС в отношении имущества, реализуемого в рамках процедуры банкротства. Причем возложение исполнения обязанности по перечислению НДС на налогового агента лишь подчеркивает, что соответствующая сумма налога выплачивается не из конкурсной массы согласно установленной очередности удовлетворения требований кредиторов, а путем удержания суммы налога непосредственно из цены реализованного имущества (ст. 24 НК РФ), что делает невозможным параллельное применение нормы п. 4 ст. 161 НК РФ (в настоящее время – п. 4.1 ст. 161 НК РФ) и законодательства о несостоятельности.

Примечательно, что рассматриваемая норма изначально отсутствовала в ст. 161 НК РФ и была введена лишь Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» – фактически как реакция законодателя на правовую позицию ВАС РФ, выраженную в п. 14 Постановления Пленума от 22.06.2006 № 25. Согласно указанному разъяснению, поскольку п. 4 ст. 142 Закона о банкротстве не содержит специального регулирования в отношении каких-либо налогов, требования по уплате НДС в отношении операций по реализации имущества, составляющего конкурсную массу, удовлетворяются в порядке, предусмотренном названным Законом. В связи с данной позицией судебной практики законодатель посчитал необходимым установить такое специальное регулирование в отношении НДС и внес соответствующее изменение в п. 4 ст. 161 НК РФ.

Иными словами, явно выраженная воля законодателя направлена на то, чтобы подчинить отношения по уплате НДС при реализации имущества несостоятельного должника налоговому законодательству, минуя особый порядок расчетов с кредиторами, установленный Законом о банкротстве. В данном случае положение п. 4 ст. 161 НК РФ, применяемое именно при процедуре банкротства и посвященное уплате конкретного налога – НДС – при совершении определенного типа операций, а именно реализации имущества в рамках дела о несостоятельности, является более специальной нормой по отношению к нормам Закона о банкротстве, который устанавливает общие правила исполнения обязательств несостоятельного должника.

С формально-юридической точки зрения такой подход является вполне допустимым, в особенности если принять во внимание уже упоминавшееся обстоятельство: отношения по уплате налога при осуществлении процедур банкротства не утрачивают своей налогово-правовой природы.

Однако насколько соответствует такой формально-юридический подход общеправовым и конституционным принципам? Не означает ли он, что, исключая рассматриваемые отношения из-под действия законодательства о банкротстве, налоговое законодательство неоправданно ставит государство в исключительное, привилегированное положение по сравнению с конкурсными кредиторами должника? Обоснованность таких сомнений справедлива лишь *prima facie* (на первый взгляд), в то время как анализ причин введения специальной нормы, предусмотренной п. 4 ст. 161 НК РФ, в свете особенностей механизма косвенного налогообложения приводит к противоположному выводу, объясняя настойчивость законодателя, повторно переписывающего ст. 161 НК РФ в целях преодоления позиции судебной практики.

Как известно, сумма НДС, выделенная в составе цены реализованного товара, сообщается (предъявляется) покупателю, который получает право предъявить указанную сумму к вычету (п. 1 ст. 171 НК РФ), т.е. уменьшить на нее собственные налоговые обязательства по НДС. Основой для установления такого механизма исчисления НДС служит предположение о том, что сумма налога, предъявленная к вычету покупателем, уплачивается продавцом. Однако если такую сумму, исчисленную при реализации имущества несостоятельного должника, «поставить в очередь» (или тем более «вынести за реестр») в соответствии с законодательством о банкротстве и, таким образом, допустить ее полную или частичную неуплату по завершении процедуры банкротства, возникнет ситуация, при которой применение покупателем налогового вычета не будет компенсироваться для бюджета уплатой налога продавцом. А это фактически означало бы, что удовлетворение требований конкурсных кредиторов за счет стоимости реализованного имущества, включающей сумму НДС, влечет для государства (которое, возможно, и не является участником дела о несостоятельности) ущерб в виде разницы между налоговыми вычетами, заявленными покупателем имущества должника, и суммами НДС, фактически уплаченными должником по данной операции.

Находя такое положение недопустимым, не обеспечивающим справедливый баланс публичных и частных интересов, законодатель установил специальную норму п. 4 ст. 161 НК РФ. Внеся в нее изменения Федеральным законом от

19.07.2011 № 245-ФЗ и дополнив ст. 161 НК РФ п. 4.1, законодатель подтвердил свою позицию о том, что налоговое законодательство не устраняется из данной сферы правового регулирования. А переложение обязанностей налогового агента с конкурсного управляющего на покупателя имущества, который не является участником процедуры банкротства, придает этой позиции логическую завершенность.

Второй довод, использованный Президиумом ВАС РФ, заслуживает отдельного рассмотрения. Действительно, физические лица, утратившие статус индивидуального предпринимателя, не являются плательщиками НДС, что с позиции общих положений НК РФ исключает взимание налога с таких лиц. Однако из этого еще отнюдь не следует, что при реализации их имущества законодатель специальными нормами ч. 2 НК РФ не может установить обязанность налогового агента по удержанию и перечислению налога.

Особенности механизма уплаты НДС как косвенного налога позволили законодателю ввести фигуру налогового агента и в такие отношения, в которых отсутствует лицо, соответствующее признакам налогоплательщика. Например, в той же ст. 161 НК РФ обязанности налогового агента возложены на покупателя и арендатора государственного или муниципального имущества, не закрепленного за конкретной организацией. И хотя публично-правовое образование как таковое не является налогоплательщиком, законом предусмотрены обязанности налогового агента при совершении операций с таким субъектом права.

Признавая подобное правовое регулирование соответствующим Конституции РФ, Конституционный Суд РФ связал его с конституционным принципом экономической нейтральности налогов (Определение от 02.10.2003 № 384-о). И действительно, выведение из-под обложения НДС операций, осуществляемых от имени одних субъектов, в условиях, когда аналогичные по своему экономическому содержанию операции, осуществляемые другими субъектами, подлежат налогообложению, нарушало бы указанный принцип, разрушало бы идею универсальности НДС, искажало бы механизм функционирования экономических отношений. В данном случае проявляется важная особенность косвенных налогов — их нацеленность прежде всего на объект налогообложения, в то время как прямые налоги взимаются с учетом типовых характеристик субъекта налогообложения (резидент или нерезидент, индивидуальный предприниматель или физическое лицо, не имеющее такого статуса, коммерческая или некоммерческая организация и т.п.).

Положение п. 4 ст. 161 НК РФ как раз и устанавливает обязанности налоговых агентов в тех случаях, когда отсутствует формальный налогоплательщик (поскольку операция совершается помимо воли собственника либо собственником имущества является государство), но законодатель посчитал невозможным выведение таких операций из-под действия механизмов НДС. Речь идет о таких операциях, как реализация конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозяйных ценностей, кладов и т.п. Если рассматривать положение о налогообложении операций по реализации имущества несостоятельного должника в системном единстве с другими элементами той же правовой нормы, факт утраты собственником реализованного имущества статуса индивидуального предпринимателя не исключает взимание НДС по таким операциям.