

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 января 2013 г. № 11

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 статьей 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации», постановляет дать арбитражным судам (далее — суды) следующие разъяснения.

1. 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 связи с этим для конкурсного производства предусмотрены особые правила распределения имеющегося у должника имущества (конкурсной массы), в том числе очередность удовлетворения требований всех его кредиторов.

Устанавливаемая законодательством о банкротстве очередность требований кредиторов (пункт 3 статьи 65 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 134 и 138 Закона о банкротстве и статья 50.36 Федерального закона от 25.02.1999 № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций»; далее — Закон о банкротстве банков) направлена, в частности, на достижение таких целей, как:

обеспечение финансирования процедуры конкурсного производства (путем установления приоритета текущих платежей над требованиями, включенными в реестр требований кредиторов);

создание условий для справедливого обеспечения экономических и юридических интересов всех кредиторов, включая лиц, в отношении которых необходимо введение дополнительных гарантий социальной защиты (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.03.2001 № 4-П);

установление справедливого равновесия между конкурирующими интересами, которые затрагиваются в делах о банкротстве (постановление Большой Палаты Европейского суда по правам человека от 03.04.2012 по делу «Котов (Kotov) против Российской Федерации» (жалоба № 54522/00));

приоритетное удовлетворение требований граждан, являющихся экономически слабой стороной договора банковского вклада (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2012 № 196-О-О);

создание возможности защититься от банкротства путем установления залога и развитие тем самым кредита.

Кроме того, указанная очередность является одной из государственных гарантий оплаты труда, закрепленных в статье 130 Трудового кодекса Российской Федерации и предписывающих обеспечить получение работником заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности в соответствии с федеральными законами (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.06.2004 № 254-О), и проявлением природы Российской Федерации как социального государства — часть 1 статьи 7 Конституции Российской Федерации (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.07.2002 № 14-П).

В связи с изложенным, применяя упомянутые нормы об очередности удовлетворения требований кредиторов при банкротстве, а также правила пункта 4 статьи 161 (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ) и пункта 4.1 статьи 161 (в редакции Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ) Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), судам необходимо руководствоваться следующим.

Исходя из положений статьи 163 и пункта 4 статьи 166 НК РФ налог на добавленную стоимость в отношении операций по реализации имущества (в том числе предмета залога) должника, признанного банкротом, 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; эта сумма распределяется по правилам статей 134 и 138 Закона о банкротстве.

Кроме того, в силу статей 50.26, 50.27 и пункта 5 статьи 50.40 Закона о банкротстве банков 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 (в том числе предмета залога) кредитной организации, признанной банкротом, исчисляется кредитной организацией как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается с учетом очередности, установленной пунктом 5 статьи 50.40 Закона о банкротстве банков.

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 имущества.

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. Утратив статус индивидуального предпринимателя, должник перестает быть плательщиком налога на добавленную стоимость, поэтому операции, совершаемые конкурсным управляющим или организатором торгов, по реализации его имущества в ходе конкурсного производства не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

Кроме того, необходимо принимать во внимание, что положения главы 21 и ряда иных глав НК РФ предусматривают случаи, когда плательщиками налога на добавленную стоимость не являются и организации.

В связи с изложенным следует также учитывать, что не подлежит обложению указанным налогом реализация в ходе конкурсного производства имущества в случаях, подпадающих под положения пункта 2 статьи 146 НК РФ (в частности, реализация земельных участков — подпункт 6 данного пункта) или статьи 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).

*Председатель Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации А.А. Иванов
И.о. секретаря Пленума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации С.М. Петрова*