



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ17-1162

## Р Е Ш Е Н И Е ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

15 марта 2018 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда

Российской Федерации Назаровой А.М.

при секретаре Березиной А.В.

с участием прокурора Степановой Л.Е.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению федерального государственного унитарного предприятия «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@,

### установил:

рассмотрев запрос Управления Федеральной налоговой службы по Оренбургской области о разъяснении порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее – налог, НДС) операций по реализации товаров (работ, услуг), произведенных в ходе текущей деятельности должником, признанным в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельным (банкротом), Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), исходя из положений подпункта 1 пункта 1, подпункта 15 пункта 2 статьи 146 во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс), в письме от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@ (далее – Письмо) сообщила, что реализация имущества, в том числе изготовленного в ходе текущей производственной деятельности организаций-должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), объектом налогообложения налогом не является. Что касается выполнения работ (оказания услуг) налогоплательщиками, признанными в соответствии с

законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), то пунктом 2 статьи 146 Кодекса освобождение от налогообложения налогом операций по выполнению работ (оказанию услуг) не предусмотрено.

Федеральное государственное унитарное предприятие «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» (далее – Предприятие), признанное решением Арбитражного суда Пермского края несостоятельным (банкротом), обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим Письма, ссылаясь на то, что толкование подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ, приведенное в Письме, нарушает базовые принципы налогообложения – основные начала законодательства о налогах и сборах – принцип всеобщности и равенства налогообложения и не соответствует воле законодателя, заложенной в данной норме, противоречит смыслу, придаваемому ей сложившейся правоприменительной практикой; содержащиеся в Письме разъяснения создают правила, обязательные для неопределённого круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, оказывая общерегулирующее воздействие на налоговые отношения.

В обоснование своего требования административный истец указал, что налоговый орган при проведении камеральных налоговых проверок налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость за налоговые периоды с 1 квартала 2016 года исходит из изложенной в Письме правовой позиции, нарушающей права налогоплательщика.

Представитель Предприятия Дунькович А.Ю. в судебном заседании доводы административного искового заявления поддержал и просил его удовлетворить.

В письменных возражениях на административный иск ФНС России указала, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, содержащийся в нем вывод соответствует как буквальному толкованию норм НК РФ, так и смыслу введения рассматриваемой нормы в законодательство о налогах и сборах.

Представители ФНС России Долгов С.Ю., Матвиенко А.А., Соладтенков В.Ю. и Юдин С.В. просили отказать в удовлетворении заявленного требования.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменных возражениях на административный иск указало, что Письмом фактически введены общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, содержащиеся в нем разъяснения являются обязательными для неопределённого круга налогоплательщиков и ввиду обязанности налоговых органов руководствоваться разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации в соответствии с пунктом 5 статьи 32 НК РФ, в связи с чем Минюстом России в ФНС России направлено письмо с предложением об отмене Письма.

Представитель Минюста России Гаврилова И.В. поддержала административный иск.

Выслушав стороны, проверив оспариваемый акт на наличие нормативных свойств, позволяющих применять его неоднократно в качестве обязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, а также его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Степановой Л.Е., полагавшей в удовлетворении административного искового заявления отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения заявленного требования.

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС России, являясь федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов, с целью реализации полномочий имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности (пункт 1, подпункт 6.3 пункта 6).

Подпункт 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ закрепляет, что операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав признаются объектом налогообложения.

Операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ (введен Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ) объектом налогообложения не признаются.

При этом указанная норма не разделяет виды реализуемого должником-банкротом имущества на имущество, включённое в конкурсную массу, и имущество, изготовленное и реализуемое в процессе хозяйственной деятельности предприятия-банкрота, как полагает административный истец.

Следовательно, любая реализация должником-банкротом товаров с 1 января 2015 г. не облагается налогом на добавленную стоимость.

Согласно пунктам 2 и 3 статьи 38 НК РФ под имуществом в Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением

имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Товаром для целей Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Из буквального толкования и смысла приведённых положений следует, что из объекта налогообложения по НДС исключены операции по реализации товаров лицами, признанными несостоятельными (банкротами), но не исключены операции по реализации этими лицами работ и услуг, поскольку на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ только операции по реализации имущества и (или) имущественных прав не признаются объектом налогообложения.

С учётом изложенного доводы административного истца о том, что подпункт 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ предусматривает исключение из объекта налогообложения только операций по реализации должником-банкротом имущества, включённого в конкурсную массу, а изготовленная в рамках текущей производственной деятельности продукция подлежит налогообложению по НДС, основаны на неверном толковании норм права.

При рассмотрении вопроса о налогообложении операций по реализации имущества налогоплательщиками-банкротами ФНС России учтены положения главы 21 НК РФ, устанавливающей порядок исчисления НДС, который предусматривает применение покупателями вычета налога, предъявленного продавцом.

Исходя из положений пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Кодекса суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), подлежат вычетам в случае приобретения этих товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, после их принятия на учет и при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами.

Вместе с тем статьей 134 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» установлена очередность удовлетворения требований кредиторов. Поскольку требование об уплате НДС по реализованным товарам относится к пятой очереди текущих требований, то в случае признания реализации произведенной должниками в ходе процедуры конкурсного производства готовой продукции объектом налогообложения НДС покупатель указанной продукции при получении соответствующих счетов-фактур будут иметь право на налоговый вычет в том же налоговом периоде, в котором товары принимаются на учет, то есть в большинстве случаев при отсутствии фактической уплаты в бюджет продавцом соответствующих сумм налога.

В связи с этим возникает ситуация, при которой возможно возмещение из бюджета покупателям сумм налога без корреспондирующей этому возмещению обязанности продавца (налогоплательщика – банкрота) по уплате налога в бюджет, что противоречит экономической сущности НДС и действующему порядку его исчисления.

НК РФ ставит исчисление и (или) уплату НДС по операциям реализации имущества организации, признанной банкротом, в зависимость от факта принадлежности такого имущества банкроту. При этом категория (разновидность) имущества, реализуемого организацией-банкротом, не имеет значения для целей налогообложения НДС.

Вывод ФНС России, содержащийся в Письме, соответствует и правоприменительной практике.

Так, Верховный Суд Российской Федерации в определении от 14 июля 2017 г. № 309-КГ17-8703 указал, что продажа имущества организации-банкрота с 1 января 2015 г. в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ должна осуществляться без НДС и без выделения его в продажной стоимости в первичных и платежных документах и без выставления счета-фактуры.

Из изложенного следует, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, в связи с чем его нельзя считать выходящим за рамки адекватного истолкования положений законодательства, влекущим изменение правового регулирования соответствующих общественных отношений и порождающим неправомерную практику применения указанных норм НК РФ.

Нельзя согласиться с утверждением Минюста России о том, что Письмо имеет признаки нормативного правового акта, поскольку каких-либо новых норм, обязательных к применению неопределенным кругом лиц, оспариваемым актом не установлено.

Поскольку оспариваемый акт не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений, в соответствии с пунктом 2 части 5 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации в удовлетворении заявленного требования надлежит отказать.

Руководствуясь статьями 175–180, 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

**решил:**

в удовлетворении административного искового заявления федерального государственного унитарного предприятия «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@ отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда  
Российской Федерации



А.М. Назарова