

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-КГ18-9573

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

8 ноября 2018 г.

Дело № А50-15272/2017

Резолютивная часть определения объявлена 7 ноября 2018 года.  
Полный текст определения изготовлен 8 ноября 2018 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Прониной М.В.,  
судей Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу открытого акционерного общества «Элиз» (далее – ОАО «Элиз», общество, налогоплательщик) на решение Арбитражного суда Пермского края от 25.09.2017 по делу № А50-15272/2017 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.03.2018 по тому же делу

по заявлению открытого акционерного общества «Элиз» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Пермскому краю (далее – налоговый орган) о признании недействительным решения от 17.11.2016 № 508

об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части уменьшения исчисленного налога на добавленную стоимость с реализации и налоговых вычетов по эпизоду, связанному с реализацией имущества, изготовленного в ходе текущей производственной деятельности.

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Элиз» – Крылов В.И., Трапезников А.И.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Пермскому краю – Гонцова Н.В., Денисаев М.А., Картузова М.В., Матвиенко А.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Прониной М.В., выслушав объяснения представителей общества и возражения представителей налогового органа на жалобу, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

решением Арбитражного суда Пермского края от 03.06.2014 по делу № А50-3762/2013 ОАО «Элиз» признано несостоятельным (банкротом) и в отношении него введено конкурсное производство. Вместе с тем во II квартале 2015 года общество, исполняя договоры поставки, изготавливало и реализовывало керамические изоляторы и изолирующую арматуру, выставляя в адрес покупателей счета-фактуры с выделением налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Общество 23.06.2015 представило уточненную декларацию по НДС за II квартал 2015 года, исчислив по указанным операциям налог в сумме 9 375 876 рублей, налоговые вычеты в сумме 6 640 621 рубль, сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, – 2 735 255 рублей.

По результатам камеральной проверки указанной декларации налоговым органом принято решение от 17.11.2016 № 508 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно

которому обществу уменьшен НДС, подлежащий уплате в бюджет, на сумму 2 675 926 рублей, уменьшен НДС, исчисленный с реализации, – 18 020 958 рублей, уменьшены налоговые вычеты – 6 563 958 рублей.

Решением УФНС России по Пермскому краю от 28.02.2017 № 18-18/837 решение налогового органа оставлено без изменения и утверждено.

Не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании этого решения недействительным.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 25.09.2017 в удовлетворении требований общества отказано.

При этом суд первой инстанции, ссылаясь на подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), сделал вывод о том, что данная норма, регулируя порядок освобождения от налогообложения операций по реализации имущества лица, признанного банкротом, не разделяет виды реализуемого должником-банкротом имущества на имущество, включаемое в конкурсную массу, либо на имущество, изготовленное в рамках текущей деятельности. По мнению суда, любая реализация с 01.01.2015 должником-банкротом товара не облагается НДС. Таким образом, основания для выставления обществом счетов-фактур с выделением НДС отсутствовали. Суд признал решение налогового органа законным и обоснованным и не нарушающим права общества.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.12.2017 решение суда первой инстанции отменено. Оспариваемое решение налогового органа признано недействительным в части уменьшения исчисленного НДС с реализации и налоговых вычетов по эпизоду, связанному с реализацией имущества, изготовленного в ходе текущей производственной деятельности. Суд обязал налоговый орган устранить допущенные нарушения прав и законных интересов налогоплательщика.

Суд апелляционной инстанции указал, что подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса следует толковать с учетом норм Федерального закона

от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве).

В соответствии с пунктом 1 статьи 131 Закона о банкротстве все имущество должника, имеющееся на дату открытия конкурсного производства и выявленное в ходе конкурсного производства, составляет конкурсную массу.

Реализация имущества должника, которое является продукцией должника, произведенной в процессе своей хозяйственной деятельности, обособляется от реализации прочего имущества должника, составляющего конкурсную массу (пункт 6 статьи 139 Закона о банкротстве).

При этом суд апелляционной инстанции сделал вывод о том, что операции по реализации товаров, произведенных в процессе текущей хозяйственной деятельности, подлежат обложению НДС на общих основаниях.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 15.03.2018 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил в силе, сделав вывод о том, что из объектов налогообложения НДС исключается реализация любого имущества должника-банкрота.

Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса объект налогообложения по НДС формируют совершаемые налогоплательщиком операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также операции по передаче имущественных прав.

В подпункте 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса установлено исключение из этого правила для налогоплательщиков-должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), и в отношении отдельного вида совершаемых такими лицами операций – операций по реализации имущества и (или) имущественных прав должников.

Как вытекает из названных положений, понятия «реализация товаров» и «реализация имущества должника», используемые в статье 146 Налогового кодекса, не являются тождественными и, соответственно, имеют различное содержание.

Принимая во внимание, что глава 21 Налогового кодекса не содержит определения понятия «реализация имущества должника», на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса и с учетом разъяснений, данных в пункте 8 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.1999 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», для уяснения круга операций, в отношении которых должен применяться подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса, необходимо обратиться к положениям Закона о банкротстве.

Согласно пункту 1 статьи 131, статье 110 Закона о банкротстве открытие конкурсного производства в отношении организации-должника означает, что все ее имущество, имеющееся на дату открытия конкурсного производства, и выявленное в ходе конкурсного производства, признается составляющим конкурсную массу, и должно быть реализовано путем проведения торгов. Однако в силу пункта 6 статьи 139 Закона о банкротстве имущество, которое является продукцией, изготовленной должником в процессе своей хозяйственной деятельности, не подлежит реализации на торгах.

Анализ изменения налогового законодательства (2011 – 2015 г.г.) в части порядка уплаты НДС организациями-банкротами свидетельствует о том, что такие изменения касались только имущества, входящего в конкурсную массу.

Таким образом, под реализацией имущества должника понимается продажа имущества, входящего в конкурсную массу, за исключением продукции, изготовленной должником в процессе своей текущей хозяйственной деятельности, и на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса в этом же значении понятие «реализация имущества должника»

должно толковаться в целях применения подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса.

Изложенное согласуется с целью введения данной нормы – устранению коллизии между пунктом 4.1 статьи 161 Налогового кодекса и статьей 134 Закона о банкротстве, преодолению которой посвящено, в частности, постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.01.2013 № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом», и состоящей в том, что положения Налогового кодекса возлагали на покупателя обязанность производить удержание сумм НДС из уплачиваемой должнику цены реализуемого имущества и перечислять их в бюджет вне какой-либо очередности, а законодательство о банкротстве предписывало осуществлять удовлетворение требований кредиторов (уполномоченного органа) за счет выручки от продажи имущества должника с соблюдением строго установленной очередности.

Таким образом, суд апелляционной инстанции дал верное толкование подпункту 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса.

В то же время в силу части 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации ненормативный правовой акт может быть признан арбитражным судом недействительным, если этот акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Между тем суды не определили, каким образом нарушаются права и законные интересы общества.

Суды первой и кассационной инстанций, исходя из соответствия оспариваемого решения налогового органа нормам Налогового кодекса, данный вопрос не выясняли.

Суд апелляционной инстанции, признав решение налогового органа недействительным, исходил лишь из его несоответствия закону. При этом,

указав в резолютивной части постановления на обязанность налогового органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, не установил, в чем выразилось это нарушение с учетом того, что оспариваемым решением налогового органа никаких доначислений налога не произведено, к ответственности налогоплательщик не привлечен, пени не начислены.

Наоборот, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уменьшена, решение об отказе в возмещении НДС из бюджета не принималось. Отказ в применении налоговых вычетов также сам по себе не привел к увеличению налоговых обязательств.

Судебная коллегия полагает, что при неочевидных нарушениях прав и законных интересов суд должен выяснить, в чем конкретно оно состоит.

В соответствии с частью 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия полагает, что все судебные акты по делу, подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела, а дело подлежит передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду необходимо принять во внимание правовую позицию, изложенную в настоящем определении.

Руководствуясь статьями 167, 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Пермского края от 25.09.2017 по делу № А50-15272/2017, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.12.2017 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.03.2018 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Пермского края.

Председательствующий судья

М.В. Пронина

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин