

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 26 октября 2018 г. N 304-КГ18-4849

Резолютивная часть определения объявлена 24 октября 2018 года.

Полный текст определения изготовлен 26 октября 2018 года.

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

председательствующего судьи Прониной М.В.,

судей Першутова А.Г., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Центральная ТЭЦ" (далее - ООО "Центральная ТЭЦ", общество) на постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2018 по делу N А27-11046/2017 Арбитражного суда Кемеровской области

по заявлению общества к Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Новокузнецка (далее - налоговый орган, инспекция) о признании недействительными решений от 27.02.2017 N 658 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и от 27.02.2017 N 659 об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость (далее - НДС), заявленного к возмещению, в сумме 12 664 266 рублей.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью "Центральная ТЭЦ" - Араим С.С., Друженьков А.Ю., Краснов С.Н., Рокотян Т.Г.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Новокузнецка - Денисаев М.А., Коптелова И.П., 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:

по результатам камеральной налоговой проверки представленной ООО "Центральная ТЭЦ" декларации по НДС за 2 квартал 2016 года налоговым органом установлен факт неправомерного предъявления к вычету сумм налога по операциям, связанным с производством и реализацией обществом тепловой энергии, в связи с чем приняты решение от 27.02.2017 N 658 "Об отказе в привлечении к ответственности за свершение налогового правонарушения" и решение от 27.02.2017 N 659 "Об отказе в возмещении полностью суммы НДС, заявленной к возмещению", согласно которым обществу отказано в возмещении НДС в размере 12 664 266 рублей.

Управлением Федеральной налоговой службы по Кемеровской области по результатам рассмотрения апелляционных жалоб общества принято решение от 14.04.2017 N 274 об оставлении без изменения названных решений.

Считая решения инспекции незаконными общество оспорило их в судебном порядке.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 17.07.2017, оставленным без изменения постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 04.10.2017, заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2018 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменены, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить постановление суда кассационной инстанции, оставить в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, ссылаясь на допущенные судом округа существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Прониной М.В. от 14.08.2018 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями [статьи 291.14](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество осуществляет деятельность по поставке тепловой энергии потребителям, используя для этого приобретаемые ресурсы.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 30.06.2015 по делу N А27-11770/2014 общество признано финансово несостоятельным (банкротом) и в отношении его открыто конкурсное производство.

В представленной обществом налоговой декларации по НДС за второй квартал 2016 года стоимость реализованной тепловой энергии за налоговый период составила 238 436 185 рублей. С указанной суммы налогоплательщиком исчислен НДС по ставке 18 процентов в размере 42 918 513 рублей, исчислен НДС с полученных денежных средств по ставке 18 процентов/118 процентов в сумме 954 503 рублей, восстановлен НДС в сумме 1 171 рубля, принят к вычету НДС в размере 55 518 826 рублей, приняты к вычету суммы налога с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежащих вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг), в размере 1 019 627 рублей. В результате сумма налога к возмещению из бюджета заявлена в размере 12 664 266 рублей.

По мнению инспекции, во втором квартале 2016 года обществом осуществлялись только не облагаемые НДС операции, поскольку на основании [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) реализация товара - пара и горячей воды (тепловой энергии) налогоплательщиком, признанным в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельным (банкротом), не является объектом налогообложения по НДС. С учетом этого вывода на основании [подпункта 4 пункта 2 статьи 170](#) Налогового кодекса налоговый орган признал, что суммы НДС, предъявленные обществу контрагентами в связи с ведением деятельности по поставке тепловой энергии, не подлежат вычету.

Удовлетворяя заявление общества, суды первой и апелляционной инстанций руководствовались положениями [статей 146, 171, 172](#) Налогового кодекса, [статьями 131, 139](#) Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон о банкротстве), с учетом разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенных в постановлениях от 25.01.2013 N 11 "Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом", от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у

арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", позицией Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в определении от 10.11.2016 N 2561-О, пришли к выводу о том, что при выставлении обществом во втором квартале 2016 года по рассматриваемым операциям счетов-фактур с выделенным НДС общество вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления указанных операций.

Отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций и отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, суд кассационной инстанции руководствовался [статьями 38, 146, 169, 171, 173](#) Налогового кодекса, положениями [Закона](#) о банкротстве и исходил из того, что ввиду нахождения общества в спорный налоговый период в процедуре конкурсного производства оно не вправе предъявлять НДС при реализации имущества, так как в период нахождения налогоплательщика в конкурсном производстве операции по реализации имущества не формируют объект налогообложения согласно [подпункту 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса. Суд счел, что данная [норма](#) подлежит применению как в отношении имущества, вошедшего в конкурсную массу общества и подлежащего продаже на торгах, так и имущества, образующегося в его текущей деятельности.

Между тем судом округа не учтено следующее.

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 N 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 гг.) 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 N 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.

Делая вывод о том, что предусмотренное [подпунктом 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса исключение из объекта налогообложения распространяется на реализацию товаров, произведенных в рамках текущей деятельности должника, суд округа не принял во внимание, что по своей экономико-правовой природе, учитываемой согласно [пункту 3 статьи 3](#) Налогового кодекса, НДС является косвенным (предъявляемым) налогом, системно взимаемым на каждой стадии производства и реализации товаров (работ, услуг), исходя из стоимости (цены), добавленной на соответствующий стадии товародвижения.

Исключение налогоплательщика, в отношении которого открыто конкурсное производство, но продолжающего вести производственную деятельность, из числа лиц, участвующих в предъявлении налога при реализации изготовленной продукции, приводит к необоснованному получению государством НДС как с поставщиков сырья, иных товаров (работ, услуг), так и с покупателей, которые не могут предъявить НДС к вычету.

При этом вопреки доводам инспекции, наличие риска неисполнения налогоплательщиком-должником обязанности по уплате в бюджет предъявляемого НДС само по себе не может служить основанием для отказа в вычетах контрагентам-покупателям продукции, изготовленной налогоплательщиком в процессе своей хозяйственной деятельности.

Примененный судом округа подход к толкованию [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса не может быть признан правильным и по той причине, что приводит к выборочному исключению из объекта налогообложения операций, совершаемых организацией, в отношении которой открыто конкурсное производство, в рамках своей текущей деятельности - в зависимости от типа договорных отношений с покупателями - отношения по реализации товаров либо по выполнению работ (оказанию услуг). Однако, исходя из положений [пункта 1 статьи 3](#) Налогового кодекса, одинаковые экономические результаты деятельности организации-банкрота не должны влечь различные налоговые последствия.

Судебная коллегия считает несостоятельной ссылку инспекции на письмо Федеральной налоговой службы от 17.08.2016 N СД-4-3/15110@, в отношении которого по результатам рассмотрения административного искового заявления федерального государственного унитарного предприятия

"Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского" Верховный Судом Российской Федерации принято [решение](#) от 15.03.2018 N АКПИ17-1162 об отказе в удовлетворении требования о признании этого письма недействительным.

При вынесении названного [решения](#) Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что письмо Федеральной налоговой службы от 17.08.2016 N СД-4-4/15110@ не обладает нормативными свойствами и констатировал, что по своему содержанию данное письмо не вышло за пределы буквального смысла [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса, но не предпрещал вопрос о том, является ли такое толкование закона надлежащим. Следовательно, рассматриваемое письмо, содержащее разъяснения по вопросам применения норм законодательства о налогах и сборах, не может быть отнесено к числу нормативных правовых актов, которые согласно [статье 13](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат применению при рассмотрении дела и не предопределяет, какое толкование нормы должно быть дано судом.

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.

С учетом изложенного Судебная коллегия полагает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании [части 1 статьи 291.11](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, с оставлением в силе решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции.

Руководствуясь [статьями](#) [167](#), [176](#), [291.11](#) - [291.15](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2018 по делу N А27-11046/2017 Арбитражного суда Кемеровской области отменить.

Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 17.07.2017 и постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 04.10.2017 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

М.В.ПРОНИНА

Судья

А.Г.ПЕРШУТОВ

Судья

Д.В.ТЮТИН