

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА****ПИСЬМО****от 28 января 2020 г. N КЧ-4-18/1198@****О НАПРАВЛЕНИИ
ДЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РАБОТЕ ПОСТАНОВЛЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО
СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 19.12.2019 N 41-П**

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе [постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 N 41-П "По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа"](#) (далее - Постановление N 41-П) и сообщает следующее.

Основанием для обращения Арбитражного суда Центрального округа в Конституционный Суд Российской Федерации (далее - Конституционный Суд) послужила неопределенность в вопросе о том, соответствует ли [Конституции Российской Федерации](#) положение [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), служащее нормативным основанием для решения вопроса об отказе в предоставлении вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) покупателям продукции предприятий, находящихся в процедуре конкурсного производства, произведенной в процессе продолжения хозяйственной деятельности.

При применении выводов Конституционного Суда, изложенных в [Постановлении N 41-П](#) по указанному запросу, необходимо учитывать, что сформулированные им решения и правовые позиции распространяются на реализацию товаров, произведенных (оказанных) в результате хозяйственной деятельности в ходе конкурсного производства, а также на реализацию в ходе конкурсного производства товаров, произведенных до признания должника несостоятельным (банкротом), но нереализованных до открытия конкурсного производства.

В связи с этим налоговым органам необходимо иметь в виду следующее.

1. Конституционный Суд в [пунктах 2.1 - 2.3](#) Постановления N 41-П подтвердил ранее высказанные им правовые позиции о том, что основанием для принятия налогоплательщиком-покупателем к вычету сумм налога по конкретной операции является специальный публично-правовой документ - счет-фактура, правомерно выставленный продавцом.

При этом Конституционный Суд (постановления от 14.07.2003 [N 12-П](#) и от 03.06.2014 [N 17-П](#)), исходя из принципа диспозитивности в налоговых правоотношениях, считает допустимым выставление счет-фактуры в тех случаях, когда:

а) продавец не является плательщиком НДС или освобожден от его исчисления и уплаты ([статья 145](#) НК РФ);

б) операции относятся к не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) ([статья 149](#) НК РФ).

Конституционный Суд разъяснил, что налогоплательщик в этих случаях вправе самостоятельно выбрать тот или иной метод учетной политики, применять налоговые льготы или отказаться от их применения.

В том случае, если НК РФ предусматривает налоговые правоотношения, освобождающие определенные категории лиц или операций от налогообложения, налогоплательщик вправе принять решение и вступить с контрагентами и бюджетной системой в правоотношения, предусматривающие исчисление и уплату НДС в полном объеме, то есть без использования льгот, предоставляемых действующим законодательством.

При этом, в отличие от указанных случаев в отношении применения анализируемой нормы права ([подпункт 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ](#)) Конституционный суд в предпоследнем предложении [последнего абзаца пункта 2.3](#) Постановления N 41-П указал, что если операции по реализации товаров не признаются объектами налогообложения НДС ([пункт 2 статьи 146 НК РФ](#)), выставление продавцом счет-фактуры недопустимо. Данное утверждение в полной мере применимо к имуществу должника, реализуемому в конкурсном производстве с торгов.

На основе изложенного, учитывая, что установление баланса интересов и прав участников дела о банкротстве и субъектов налоговых правоотношений при реализации имущества организаций, признанных банкротами, относится к конституционным полномочиям законодателя, Конституционный Суд пришел к выводу о том, что разграничение двух указанных выше ситуаций должно быть ясным, непротиворечивым, не допускать двоякого толкования. Только в этом случае [положения](#) НК РФ, регулирующие указанные правоотношения, могут соответствовать [Конституции](#) Российской Федерации.

2. При этом с учетом выявленных противоречий в практике Верховного Суда Российской Федерации по применению [подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ](#) до внесения изменений в указанную норму и (или) в корреспондирующие ей положения законодательства о несостоятельности (банкротстве) Конституционный Суд определил следующий временный порядок применения [подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ](#):

2.1. [Подпункт 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ](#) не подлежит применению в том истолковании, которое исключало бы предоставление вычета по НДС налогоплательщикам, которым была предъявлена сумма этого налога в цене продукции, произведенной организацией, признанной в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельной (банкротом), в процессе ее текущей хозяйственной деятельности.

Конституционный Суд не опровергает неправомерность выставления счет-фактуры с выделенным НДС, но с учетом неясности толкования законодательства считает возможным до устранения законодателем такой неясности предоставлять покупателям продукции предприятия-банкрота, произведенной в ходе продолжения хозяйственной деятельности, право на вычет с учетом сформулированных Конституционным судом ограничений.

2.2. Покупатели продукции такой организации, реализованной ею с выставлением счета-фактуры, в котором выделена сумма НДС, имеют право на вычет по этому налогу, если не будет установлено, что его сумма, учтенная в цене продукции, произведенной и реализованной такой организацией в процессе ее текущей хозяйственной деятельности, при объеме и структуре ее долгов заведомо для ее конкурсного управляющего и для покупателя указанной продукции не могла быть уплачена в бюджет.

2.2.1. Основным признаком того, что сумма НДС может быть не уплачена в бюджет, является ведение должником убыточной деятельности.

О ведении заведомо убыточной деятельности могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- наличие текущей задолженности по НДС и/или иным обязательным платежам за период наблюдения;

- продолжение хозяйственной деятельности в условиях, когда временный управляющий сделал вывод о том, что данный вид деятельности или выпуск продукции данного вида (наименования) нецелесообразен и безубыточная деятельность невозможна ([подпункт "а" пункта 5](#) Приложения 4 к Правилам проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 25.06.2003 N 367));

- в декларации по налогу на прибыль за налоговый (авансовый) период, предшествующий введению конкурсного производства, отражен убыток от реализационной деятельности (выручка от реализации товаров (готовой продукции) - доход от обычных видов деятельности меньше расходов, связанных с их реализацией, - расходами по обычным видам деятельности ([п. п. 5, 12 ПБУ 9/99](#), [п. п. 5, 16, 19 ПБУ 10/99](#)));

- имеются пояснения, обосновывающие размер полученного убытка, истребованные в соответствии с [абзацем третьим пункта 3 статьи 88](#) Налогового кодекса Российской Федерации;

- наличие текущей задолженности по НДС в ходе конкурсного производства за предыдущий налоговый период;

- изменение состава покупателей либо появление новых после открытия конкурсного производства, введение в цепочку поставщиков сырья, материалов, энергоресурсов (покупателей готовой продукции) компаний (зачастую вновь созданных), реализующих сырье и материалы (покупающих готовую продукцию) по ценам, отличающимся в худшую для должника сторону, чем это было до введения процедур банкротства либо по ценам, отличающимся от рыночных;

- введение посредников в цепочку приобретения товаров (работ, услуг) либо продажи товаров;

- организация предпринимательской деятельности лицами, объединенными общим интересом (например, единым производственным и (или) сбытовым циклом), которая направлена на перераспределение дохода от этой деятельности (формирование "центра прибыли") в пользу одного или нескольких членов группы с одновременным аккумулярованием на стороне должника основной долговой нагрузки (формирование "центра убытков");

- работа на давальческом сырье и иные схемы, описанные в письме ФНС России от 06.04.2018 N КЧ-5-18/735дсп@.

Вместе с тем, само по себе ведение убыточной деятельности не является достаточным доказательством того, что суммы НДС в бюджет не поступят.

2.2.2. Заведомость того, что суммы НДС, предъявленные покупателю в составе цены реализованного товара, не могут поступить в бюджет, может быть определена одновременным наличием следующих факторов:

- должник ведет убыточную деятельность (то есть выручка от реализации произведенной продукции не покрывает всех расходов, связанных с ее изготовлением, а также причитающихся сумм налогов);

- оставшейся необремененной конкурсной массы недостаточно для компенсации убытка, понесенного от реализации готовой продукции (то есть сумма задолженности по текущим обязательствам, включая исчисленный (подлежащий исчислению) НДС, превышает возможные к поступлению денежные средства от реализации имущества, которые могут быть направлены на уплату этой задолженности) - при расчете таких поступлений необходимо учитывать как имеющуюся информацию о стоимости необремененной конкурсной массы, так и имеющиеся данные о средней эффективности реализации конкурсной массы (удельном весе цены сделок к рыночной стоимости), сложившейся в регионе.

2.2.3. О том, что исчисленный НДС не может поступить в бюджет, могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- все имущество должника находится в залоге (то есть незаложенное имущество отсутствует (не имеет стоимости, например, дебиторская задолженность или акции (доли участия) должников-банкротов) либо находится в аренде или лизинге) и при этом размер основного долга, обеспеченного залогом, превышает ту часть стоимости залогового имущества, которая в соответствии с [пунктами 1 и 2 статьи 138](#) Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон о банкротстве), должна направляться на погашение этого долга;

- имущество должника находится в залоге, но есть и незаложенное имущество и при этом размер основного долга, обеспеченного залогом, превышает совокупную стоимость имущества, необремененного залогом, и сумму превышения стоимости заложенного имущества, которая в соответствии с [пунктами 1 и 2 статьи 138](#) Закона о банкротстве, должна направляться на погашение обязательства, обеспеченного залогом этого имущества, над размером основной части этого обязательства;

- стоимость незаложенного имущества или сумма превышения стоимости заложенного имущества, которая в соответствии с [пунктами 1 и 2 статьи 138](#) Закона о банкротстве, должна направляться на погашение обязательства, обеспеченного залогом этого имущества, над размером основной части этого обязательства, не превышает размер текущих обязательств.

2.2.4. При этом осведомленность конкурсного управляющего о данных обстоятельствах презюмируется, поскольку все указанные данные основаны либо на бухгалтерской и/или налоговой отчетности должника, подписываемой арбитражным управляющим, либо на документах, обязательных к составлению в ходе процедур банкротства (анализ финансового состояния должника, отчет конкурсного управляющего о своей деятельности и о ходе конкурсного производства и т.п.).

Кроме того, в составе отчета конкурсного управляющего о своей деятельности и о ходе конкурсного производства необходимо требовать представления анализа возможных к получению денежных средств от реализации необремененного имущества.

2.2.5. Осведомленность покупателя продукции, произведенной должником в ходе продолжения хозяйственной деятельности, об обстоятельствах, указанных в настоящем пункте, предполагается в следующих случаях:

- покупатель является заинтересованным ([статья 19](#) Закона о банкротстве) по отношению к должнику и/или арбитражному управляющему и/или кредитору лицом (по аналогии с [пунктом 2 статьи 61.2](#) Закона о банкротстве) либо имеются иные доказательства, указывающие на взаимозависимость в соответствии с гражданским законодательством, либо позволяющие суду признать их таковыми (письма ФНС России от 19.12.2016 N СА-4-7/24347 и N СА-5-7/2190дсп@);

- покупатель получил уведомление от налогового органа о наличии указанных обстоятельств (при этом необходимо учитывать, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 126](#) Закона о банкротстве сведения о финансовом состоянии должника прекращают относиться к сведениям, признанным конфиденциальными или составляющими коммерческую тайну);

- имеются иные основания (исходя из обстоятельств заключения либо исполнения сделок, особенностей процедур банкротства и т.п.) полагать, что контрагент знал (должен был знать) о таких обстоятельствах.

Кроме того, осведомленным о данных обстоятельствах предполагается бенефициар (выгодоприобретатель) от ведения заведомо убыточной деятельности (в том числе кредитная организация, получающая выгоду от сохранения стоимости предмета залога за счет ведения должником заведомо убыточной деятельности либо связанные с ним лица: покупатели, кредиторы (как текущие, так и включенные в реестр) и имеющие доступ к соответствующим материалам.

2.3. Решение о начислении (доначислении) налога на добавленную стоимость на сумму, заявленную покупателем указанной продукции в качестве налогового вычета, и, соответственно, об отказе в предоставлении такого вычета налоговые органы принять не вправе, если в ходе производства по делу о банкротстве ими, когда они участвуют в деле в качестве уполномоченного органа, не были приняты меры к прекращению организацией, признанной несостоятельной (банкротом), текущей хозяйственной деятельности, в процессе которой производится указанная продукция.

Данная правовая позиция сформулирована таким образом, что она:

- не ставит принятие решения об отказе в предоставлении вычета в зависимость от того, достигли ли цели меры, предпринятые налоговым органом, по прекращению хозяйственной деятельности должника;

- не распространяется на те случаи, когда налоговый орган является только текущим кредитором, то есть не является уполномоченным органом, участвующим в деле о банкротстве;

- предполагает необходимость во всех случаях открытия конкурсного производства (при отсутствии убедительного обоснования ведения безубыточной деятельности) принятия уполномоченным органом соответствующих мер.

Руководителям (исполняющим обязанности руководителей) Управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, начальникам (исполняющим обязанности начальников) Межрегиональных инспекций ФНС России довести настоящее письмо до территориальных налоговых органов и обеспечить ознакомление с ним сотрудников, в чьи служебные обязанности входят вопросы налогового контроля и обеспечения процедур банкротства.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
К.Н.ЧЕКМЫШЕВ
