

По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа

Постановление · № 41-П · от 19.12.2019 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа

город Санкт-Петербург 19 декабря 2019 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, В.Г.Ярославцева,

с участием представителя Арбитражного суда Центрального округа - судьи Арбитражного суда Центрального округа Ю.В.Бутченко, полномочного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации М.П.Беспаловой, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук П.А.Кучеренко, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.В.Кротова, руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 1 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации .

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Арбитражного суда Центрального округа. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, объяснения представителей сторон, выступления приглашенных в заседание представителей: от Министерства юстиции Российской Федерации - М.А.Мельниковой, от Министерства финансов Российской Федерации - И.А.Летунова, от Федеральной налоговой службы - О.С.Степанова, исследовав представленные документы, а также иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Арбитражный суд Центрального округа ставит под сомнение конституционность подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации , предусматривающего, что операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), не признаются объектом налогообложения в целях главы 21 "Налог на добавленную стоимость" данного Кодекса .

Как следует из представленных Конституционному Суду Российской Федерации материалов, в том числе из актов арбитражных судов, ООО "МПК "Подлесный" приобрело у ЗАО "АПЦ "Фатежский", признанного банкротом, товар по договору купли-продажи. Продавец выставил покупателю счета-

фактуры с выделенной в них суммой налога на добавленную стоимость, которую покупатель заявил к вычету в уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость за четвертый квартал 2016 года. Однако Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 5 по Курской области 2 ноября 2017 года приняла решение о привлечении ООО "МПК "Подлесный" к ответственности за налоговое правонарушение и предложила ему уплатить доначисленный налог на добавленную стоимость, пени и штраф, с чем, в свою очередь, согласилось Управление Федеральной налоговой службы по Курской области (решение от 19 января 2018 года).

В признании решения налогового органа недействительным отказал и Арбитражный суд Курской области решением от 20 сентября 2018 года, которое постановлением от 30 апреля 2019 года оставил без изменения Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд. Сославшись на подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации, суды посчитали, что у признанного банкротом ЗАО "АПЦ "Фатежский" не было оснований выделять в счетах-фактурах, выставленных покупателю, сумму налога на добавленную стоимость, а потому ООО "МПК "Подлесный" тоже не вправе было принимать эту сумму к вычету. Данные судебные акты ООО "МПК "Подлесный" обжаловало в Арбитражный суд Центрального округа, который определением от 1 августа 2019 года приостановил кассационное производство по делу и направил в Конституционный Суд Российской Федерации запрос о проверке конституционности названной нормы.

Заявитель полагает, что имеется неопределенность в вопросе о конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации, который подлежит применению в указанном деле, и просит Конституционный Суд Российской Федерации проверить эту норму на соответствие статьям 1, 8, 19, 34, 35, 55 и 57 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой она исключает из числа объектов обложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации продукции, изготовленной в процессе текущей хозяйственной деятельности организациями, признанными банкротами, и не позволяет покупателю такой продукции применять налоговые вычеты в отношении сумм налога на добавленную стоимость, которые были ему предъявлены продавцом-банкротом.

Таким образом, исходя из предписаний статей 36, 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку его положениями в системе правового регулирования обусловлено решение вопроса о праве налогоплательщика воспользоваться налоговым вычетом в отношении сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных ему организацией, признанной несостоятельной (банкротом), при реализации товара - продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности данной организации.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Это конституционное требование во взаимосвязи с положениями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации исключает незаконные и несправедливые фискальные платежи и подразумевает обязанность платить налоги и сборы в размере не большем, чем предусмотрено законом, который должен определить все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, чтобы условия налогообложения обеспечивали полноту и своевременность взимания фискальных платежей с обязанных лиц и вместе с тем правомерность такового. Формальная определенность и полнота элементов налогового обязательства (сообразно структуре каждого налога и его экономико-правовым характеристикам) обеспечивают обоснованность налогообложения, позволяют налогоплательщикам добросовестно платить налоги, а налоговой службе - правомерно контролировать исполнение этой обязанности (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и от 3 июня 2014 года № 17-П; определения Конституционного

Суда Российской Федерации от 16 января 2009 года № 146-О-О и от 1 декабря 2009 года № 1553-О-П).

2.1. Обращаясь в ряде своих решений к вопросам, касающимся налога на добавленную стоимость (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П и от 3 июня 2014 года № 17-П; определения от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 4 ноября 2004 года № 324-О, от 15 февраля 2005 года № 93-О и др.), Конституционный Суд Российской Федерации исходил из следующего.

Этот налог является косвенным налогом (налогом на потребление) и представляет собой изъятие в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. При этом цена (тариф) товаров (работ, услуг) включает сумму налога и, соответственно, бремя его уплаты лежит на приобретателе, который, в свою очередь, вправе уменьшить в дальнейшем собственное налоговое обязательство на величину налоговых вычетов в размере суммы налога, которую продавец предъявил приобретателю при реализации ему товаров (работ, услуг). Уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям - объектам налогообложения; что касается положительной разницы, то она возмещается из бюджета налогоплательщику.

В обеспечение надлежащего порядка применения налоговых вычетов, позволяющего оценить их правомерность и пресечь необоснованные возмещения (зачеты или возвраты) налога на добавленную стоимость, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает в качестве основания принятия налогоплательщиком к вычету суммы налога по конкретной операции специальный документ - счет-фактуру, выставляемый продавцом. Этот документ должен отвечать требованиям, установленным статьей 169 данного Кодекса, и если выставленный счет-фактура не содержит однозначных сведений, предусмотренных законом, то он не может быть основанием для принятия к вычету или возмещению сумм налога, начисленных продавцом товаров (работ, услуг). Обязанность предъявить покупателю сумму налога на добавленную стоимость, согласно статье 168 Налогового кодекса Российской Федерации, распространяется на всех плательщиков налога на добавленную стоимость как безусловное требование, а выделение суммы налога в счете-фактуре образует необходимое условие и достаточное формальное основание, с которыми закон связывает в том числе право налогоплательщика на получение налогового вычета.

Такие условия реализации права на применение налогового вычета обеспечивают, кроме прочего, устойчивость обложения налогом на добавленную стоимость, который исчисляется как часть конечной цены реализованных товаров (работ, услуг), притом что для покупателя предусмотрено право на вычет суммы этого налога, предъявленной ему продавцом в цене сделки, с соблюдением установленных требований.

2.2. В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлениях от 14 июля 2003 года № 12-П и от 3 июня 2014 года № 17-П, детальное урегулирование порядка реализации плательщиками налога на добавленную стоимость своих правомочий, включая обязательность представления налоговому органу тех или иных документов, предусмотренных нормами публичного права и потому отличающихся незаменимостью и строгой формальной определенностью, обусловлено вытекающей из Конституции Российской Федерации и конкретизированной в Налоговом кодексе Российской Федерации связанностью налоговых органов законом. Соответственно, поскольку счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право уменьшить налог на сумму налоговых вычетов, нормы статьи 168 данного Кодекса, регулирующие порядок исчисления этого налога и определяющие правовые последствия выставления счета-фактуры, подлежат буквальному (неукоснительному) исполнению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, которые не вправе давать данным нормам расширительное толкование.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что право

налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц. Иное, вопреки конституционному принципу равенства (статья 19 Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона (определения от 10 ноября 2016 года № 2561-О, от 26 ноября 2018 года № 3054-О и др.).

2.3. Для лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость или освобожденных от его исчисления и уплаты, не исключается, как следует из Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июня 2014 года № 17-П, возможность вступить в правоотношения по уплате этого налога, что в силу пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает на таких лиц обязанность выставлять покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, значит, исчислять сумму этого налога, подлежащую уплате в бюджет.

Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 данного Кодекса, в дальнейшем служит для покупателя основанием к принятию указанных в нем сумм налога к вычету. Обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны, как это вытекает из пункта 5 статьи 173 данного Кодекса, с одним и тем же юридическим фактом - выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления покупателю продавцом сумм налога в порядке, предусмотренном данным Кодексом, т.е. посредством счета-фактуры, а обязанность продавца перечислить сумму налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Конституционный Суд Российской Федерации применительно к правилам пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации отметил, что они позволяют выбрать способ налогового планирования в хозяйственной деятельности лицам, свободным от уплаты налога на добавленную стоимость, которые вправе либо сформировать цену без этого налога и без выделения его суммы в счете-фактуре, выставляемом покупателю, т.е. с преимуществами в реализации товаров (работ, услуг) за счет снижения цены, либо же, напротив, по общим правилам выставить контрагенту счета-фактуры с выделением суммы налога, притом что она (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет. Такая возможность предполагает согласование интересов бюджета и налогоплательщиков, покупателей и продавцов. Более того, даже в случае ошибочного применения налогоплательщиками общей системы налогообложения с налогом на добавленную стоимость вместо единого налога на вмененный доход выставление покупателю счета-фактуры с выделением в нем суммы налога на добавленную стоимость обязывает к уплате этого налога лиц, не являющихся его плательщиками, а равно тех его плательщиков, которые освобождены от обязанности исчислять его и уплачивать по какому-либо основанию, - в таких случаях обязанность платить налог обусловлена тем, что указанный документ служит покупателю основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом (определения от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О и от 21 декабря 2011 года № 1856-О-О).

Приведенные правовые позиции остаются в силе, включая и ту часть их обоснования, что именно в защиту бюджета от налоговых потерь пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации предписывает платить налог на добавленную стоимость, даже если счет-фактура с выделенной суммой налога выставлен продавцом, свободным в силу закона от его уплаты, поскольку приобретение товара (работ, услуг) на таких условиях позволяет покупателю притязать на соответствующий вычет. Вместе с тем эта норма, как следует из ее буквального содержания, применяется лишь в отношении лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость или освобожденных от его исчисления и уплаты (статьи 143 и 145 данного Кодекса,

пункт 2 его статьи 346 11 и др.), и налогоплательщиков при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) (статья 149 данного Кодекса). Применение же ее правил налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость (статья 146), данным Кодексом не предусмотрено и, следовательно, не допускается. Таким образом, особую значимость приобретает ясное и непротиворечивое определение законодателем объекта налогообложения.

3. Статья 146 Налогового кодекса Российской Федерации признает объектом обложения налогом на добавленную стоимость, в частности, операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1), а также определяет перечень операций, которые не признаются объектом обложения этим налогом (пункт 2). Федеральным законом от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" пункт 2 статьи 146 данного Кодекса дополнен подпунктом 15, который по вступлении в силу с 1 января 2015 года устанавливает, что операции по реализации имущества должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Приведенное законоположение буквально изложено так, что непосредственно изымает из-под налогообложения в этой части лишь реализацию имущества должника-банкрота, причем без оговорок, относится ли это изъятие к продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности. Это позволяет предположить, что с 1 января 2015 года данная норма исключает реализацию товаров, произведенных должником-банкротом, из объектов обложения налогом на добавленную стоимость, поскольку для целей Налогового кодекса Российской Федерации имуществом являются, согласно пункту 2 его статьи 38, виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, а товаром пункт 3 той же статьи признает любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

На этом основывается и решение Верховного Суда Российской Федерации от 15 марта 2018 года по делу № АКПИ17-1162 (оставлено без изменения определением Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 28 июня 2018 года), которым отказано в признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 17 августа 2016 года № СД-4-3/15110@ в связи с содержащимся в нем толкованием подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации. В ряде дел арбитражные суды учитывали данное решение как определяющий ориентир при разрешении споров о праве на вычет по налогу на добавленную стоимость в связи с операциями по реализации продукции, произведенной организациями-банкротами в процессе текущей хозяйственной деятельности, а также в связи с операциями по приобретению ими имущества, которое в дальнейшем они используют в производстве продукции. Из этого исходили и суды первой и второй инстанций, разрешая дело, послужившее поводом для направления в Конституционный Суд Российской Федерации запроса Арбитражного суда Центрального округа.

3.1. Вместе с тем законодательное описание объекта, изъятого из-под налогообложения подпунктом 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации, предполагает его истолкование не только в специфических терминах и значениях законодательства о налогах и сборах, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 11 данного Кодекса, но и, согласно пункту 1 той же статьи, в соотношении с нормами законодательства о несостоятельности (банкротстве), поскольку оно и определяет условия, порядок и само назначение реализации имущества банкрота, в том числе в составе конкурсной массы.

Федеральный закон от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" предназначен создать в том числе условия для обеспечения экономических и юридических

интересов и прав всех кредиторов при наименьших отрицательных последствиях неплатежеспособности субъектов предпринимательства, а специальный режим предъявления имущественных требований к должнику в процедуре банкротства призван сохранять определенность объема имущества должника в течение всей этой процедуры (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 марта 2001 года № 4-П, от 31 января 2011 года № 1-П, от 18 мая 2015 года № 10-П, от 5 марта 2019 года № 14-П и др.).

В Постановлении от 19 декабря 2005 года № 12-П Конституционный Суд Российской Федерации связал институт банкротства с публично-правовой целью обеспечения справедливого соотношения законных интересов и прав лиц, участвующих в деле о банкротстве, включая их противоположные интересы, с тем чтобы правовое регулирование таких отношений следовало статьям 8, 17, 19, 34, 35 и 57 Конституции Российской Федерации и другим ее положениям и чтобы этот институт способствовал оздоровлению российской экономики.

Момент, с которого прекращается хозяйственная деятельность должника, признанного банкротом, названный Федеральным законом прямо не устанавливает, притом что на любом этапе процедуры банкротства в распоряжении должника может сохраняться продукция, ранее изготовленная им в процессе хозяйственной деятельности. И хотя согласно пункту 6 его статьи 129 решение о прекращении хозяйственной деятельности должника вправе принять собрание кредиторов при соблюдении ряда условий и в течение последующих трех месяцев конкурсный управляющий должен эту деятельность прекратить, принятие такого решения не предопределено нормативным регулированием.

Из этого следует, что процедура банкротства, не исключая конкурсного производства с формированием конкурсной массы для продажи имущества должника, сама по себе не прерывает его хозяйственной деятельности и оставляет за ним право продолжать по возможности производство товаров, выполнение работ, оказание услуг. Кредиторы же, включая налоговые органы, могут не только потребовать на своем собрании прекратить эту деятельность, но и принять решение о ее продолжении в рамках установленных процедур, поскольку она совместима с их интересами. Это не расходится с изложенными выше задачами института банкротства, а потому не препятствует и реализации должником его продукции по общим правилам, как не препятствует и обложению налогом на добавленную стоимость, притом что интересы бюджета в качестве кредитора в производстве по делу о банкротстве учтены.

С другой стороны, при неисполненных налоговых обязательствах налоговые органы могут на правах кредитора принимать меры в защиту публичных интересов, в том числе к прекращению хозяйственной деятельности должника, исходя, например, из того, что завершение конкурсного производства при окончательно сформированной конкурсной массе позволяет погасить (исполнить) из нее в доступной части налоговые обязательства должника и не допустить возникновения новых его обязательств от текущей хозяйственной деятельности, включая безнадежные долги по требованиям, конкурирующим с требованиями бюджета.

Если же соответствующие решения и меры не привели к прекращению хозяйственной деятельности банкрота, а тем более если они вовсе не были предприняты, то ее продолжение на общих условиях остается правомерным, во всяком случае, по действующим правилам производства по делу о банкротстве. Подтверждает возможность ее осуществления и статья 139 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", которая, предполагая, что имущество должника обычно реализуется на торгах, в пункте 6 прямо указывает, что этот порядок не распространяется на реализацию продукции, изготовленной должником в процессе своей хозяйственной деятельности. Исходя из положений пункта 6 статьи 139 названного Федерального закона и пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации, в правоприменении сформировалась и такая интерпретация подпункта 15 пункта 2 статьи 146 данного Кодекса, согласно которой из объектов обложения налогом на добавленную стоимость изъяты лишь операции по реализации имущества

должника-банкрота на торгах, а реализация продукции, им произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности, признается налогооблагаемой. Эта трактовка находит основания, в частности, в том, что, по буквальному смыслу данного законоположения, реализация должником работ и услуг относится к налогооблагаемым операциям, притом что выручка от нее, например от подрядных работ, может быть не меньшей или значительно большей, нежели выручка от продажи товаров.

Подобного рода истолкование отчасти следует из определения от 26 октября 2018 года № 304-КГ18-4849, которым Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановление арбитражного суда кассационной инстанции и оставила в силе акты судов первой и апелляционной инстанций по делу № А27-11046/2017. Полагая, что понятия "реализация товаров" и "реализация имущества должника", используемые в статье 146 Налогового кодекса Российской Федерации, имеют разное содержание при отсутствии между ними тождества, Судебная коллегия со ссылкой на Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" указала, что под реализацией имущества должника применительно к подпункту 15 пункта 2 данной статьи надлежит понимать лишь продажу имущества, входящего в конкурсную массу и подлежащего продаже на торгах.

В результате наличия в судебной практике различных подходов суды по сходным делам как признавали недействительными решения налоговых органов об отказе покупателям продукции, произведенной должниками-банкротами в процессе текущей хозяйственной деятельности, в праве на вычет по налогу на добавленную стоимость, если сумма этого налога была выделена в счете-фактуре и предъявлена продавцом покупателю, так и поддерживали такие решения налоговых органов.

3.2. Изъятие из числа объектов обложения налогом на добавленную стоимость, как и признание таковыми операций по реализации продукции должников-банкротов, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности, с вытекающим из этого решением об отсутствии или наличии у ее покупателя права на налоговый вычет относится к дискреции законодателя.

При этом само по себе исключение операций должников, признанных банкротами, по реализации имущества из облагаемых налогом на добавленную стоимость с лишением права на налоговый вычет не представляется избыточным ограничением прав покупателя этого имущества, для которого отсутствие возможности применить вычет компенсируется собственно предполагаемым отсутствием его суммы в цене реализуемого ему имущества, хотя и может создать ему неудобства в хозяйственной деятельности. Однако покупатель ставится в уязвимую с точки зрения налоговых последствий ситуацию, если должники-банкроты, реализуя продукцию, изготовленную в процессе текущей хозяйственной деятельности, выделяют налог на добавленную стоимость в счетах-фактурах, а покупатель, произведя оплату продукции с учетом этих сумм, рассматривается налоговым органом как не имеющий права на получение вычета, несмотря на то что счет-фактура с выделенной в нем суммой налога на добавленную стоимость, по общему правилу, является специальным документом, дающим такое право.

Следовательно, покупатель фактически несет бремя налога на добавленную стоимость как при оплате приобретенной продукции (безотносительно к тому, поступают ли далее суммы этого налога в бюджет от продавца), так и при последующей реализации своей продукции (поскольку не может воспользоваться вычетом, предусмотренным в таких случаях по общему правилу), что ведет к двойному налогообложению, а значит, к нарушению принципов равенства и экономической обоснованности налогообложения - вопреки статьям 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации. При этом покупатель в ситуации банкротства продавца может быть лишен возможности истребовать у него соответствующую сумму как необоснованно выставленную в счете-фактуре и тем более истребовать ее из бюджета.

Все это дополнительно подтверждает необходимость обеспечить определенность правового

положения участников налоговых правоотношений, без чего организации, приобретающие продукцию, произведенную контрагентом-банкротом в процессе текущей хозяйственной деятельности, остаются в неясных условиях налогообложения, чреватых неприемлемыми в правовом государстве рисками непредсказуемых налоговых изъятий и произвольных санкций, вопреки статьям 1 (часть 1), 2, 8, 18, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3), 55 и 57 Конституции Российской Федерации.

4. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно излагал правовые позиции, согласно которым соблюдение общеправового критерия определенности, ясности и недвусмысленности закона обусловлено принципами правового государства, верховенства закона и юридического равенства, вытекающими из Конституции Российской Федерации, ее статей 1 (часть 1), 4 (часть 2), 15 (части 1 и 2) и 19 (части 1 и 2). Следованием названному критерию в законотворческой деятельности обеспечивается единообразное понимание и, соответственно, применение нормы, а неоднозначность, нечеткость, противоречивость правового регулирования препятствуют его уяснению, допуская неограниченное усмотрение и произвол в правоприменении, ослабляя тем самым гарантии конституционных прав и свобод, вследствие чего одной лишь формальной неопределенности правовой нормы может быть достаточно для вывода о ее неконституционности (постановления от 20 декабря 2011 года № 29-П, от 2 июня 2015 года № 12-П, от 19 июля 2017 года № 22-П, от 16 марта 2018 года № 11-П и др.).

Применительно же к налоговому закону Конституционный Суд Российской Федерации исходит из того, что неопределенность его положений может приводить к нарушению прав налогоплательщиков и вместе с тем к противоправному уклонению от уплаты налога, а потому законодательство о налогах и сборах должно быть изложено так, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить. При этом все неустранимые сомнения, противоречия и неясности в актах налогового законодательства подлежат истолкованию в пользу налогоплательщика. С приведенной правовой позицией согласуются и пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 30 января 2001 года № 2-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 14 июля 2003 года № 12-П и от 22 июня 2009 года № 10-П; определения от 12 июля 2006 года № 266-О, от 2 ноября 2006 года № 444-О, от 15 января 2008 года № 294-О и др.).

Если толкование нормы, прежде всего в судебных актах, не позволяет устранить устойчивые расхождения в ее интерпретации и при сопоставлении с другими нормами либо само создает такие разночтения, то ее надлежащее уяснение может стать невозможным даже в соотнесении с конституционными установлениями, притом что расходящиеся выводы и разные варианты правоприменения могут быть не лишены, каждый в отдельности, юридических оснований в той или иной конституционно приемлемой модели правового регулирования. В этом случае наиболее корректным, если не единственно возможным способом определить действительное содержание соответствующего правового регулирования является - в силу принципа разделения властей (статья 10 Конституции Российской Федерации) - законодательное уточнение нормы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2013 года № 29-П, от 2 июня 2015 года № 12-П, от 25 июня 2015 года № 17-П и др.).

Из материалов судебной практики следует, что на основе подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в противоположных его истолкованиях принимаются противоречащие друг другу решения о праве на вычет по налогу на добавленную стоимость. Такой вывод подтверждается и публичным слушанием настоящего дела, в том числе расхождениями в интерпретации проверяемого закона представителями стороны, его принявшей и подписавшей, и другими участниками дела. Подобные расхождения предreshают различие в налоговой нагрузке и налоговой ответственности в отношении налогоплательщиков одной категории при одинаковых экономических и правовых условиях, нарушая тем самым - вопреки статьям 1 (часть 1), 2, 8, 19

(части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации - конституционные принципы равенства, свободы экономической деятельности, конституционное право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, право собственности и гарантии равной защиты всех ее форм, в том числе от неправомерных налоговых изъятий, а также конституционные основы справедливого налогообложения.

Это предопределяет необходимость принятия законодательных мер по устранению расхождений в правоприменительном истолковании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в его взаимосвязи с положениями законодательства о несостоятельности (банкротстве), исходя из требований Конституции Российской Федерации и правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в его решениях, включая настоящее Постановление.

5. Изложенное само по себе не предопределяет в качестве единственно возможного варианта восстановления - в силу экономической или иной необходимости - операций по реализации имущества должников, признанных банкротами, в статусе объекта обложения налогом на добавленную стоимость, в том числе применительно к продукции, произведенной ими в процессе текущей хозяйственной деятельности, поскольку в этом аспекте именно законодатель устанавливает соотношение интересов и прав участников дела о банкротстве и субъектов налоговых правоотношений. Равным образом не предрешено и вместе с тем не исключено внесение изменений в законодательство о несостоятельности (банкротстве) в части условий осуществления текущей хозяйственной деятельности организаций-банкротов на стадии конкурсного производства, с учетом в том числе регулирования Налоговым кодексом Российской Федерации налогообложения операций по реализации продукции, произведенной в ходе такой деятельности.

Конституционный Суд Российской Федерации учитывает, что, хотя сложившиеся в правоприменительной практике подходы к истолкованию данной нормы не расходятся явно с конституционными целями и ценностями, как и с экономическим назначением налога на добавленную стоимость, отказ в праве на вычет по этому налогу покупателям продукции организации-банкрота, когда сумма налога была предъявлена покупателям в счете-фактуре, может иметь для них неоднозначные социально-экономические последствия, в том числе в нарушение конституционных установлений о правовом и социальном государстве, о равенстве всех перед законом и судом и обязанности каждого платить лишь законно установленные налоги. В качестве средства, позволяющего в данном случае предотвратить злоупотребления налогоплательщиков, могут выступать положения статьи 54 1 "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов" Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой, в частности, основания для налоговых вычетов отсутствуют, если имеют место искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в соответствующем учете налогоплательщика, а равно если основной целью сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Принимая во внимание совокупность приведенных обстоятельств, включая сохраняющие силу правовые позиции о последствиях реализации товаров (работ, услуг), при которой выставляется счет-фактура с выделенной в нем суммой налога на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации, не предрешая конкретного содержания необходимых изменений в нормативном регулировании, полагает возможным во исполнение настоящего Постановления, руководствуясь пунктом 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", определить временный порядок применения подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации до внесения в него и (или) в корреспондирующие ему положения законодательства о несостоятельности (банкротстве) изменений:

покупатели продукции организации-банкрота, реализованной ею с выставлением счета-фактуры, в котором выделена сумма налога на добавленную стоимость, 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;

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 текущей хозяйственной деятельности организации-банкрота, в процессе которой производится указанная продукция.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80, 87 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации , определяющий объекты обложения налогом на добавленную стоимость, соответствующим Конституции Российской Федерации в той мере, в какой предусмотренный им отказ от обложения налогом на добавленную стоимость операций по реализации имущества организаций, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), направлен на обеспечение баланса интересов кредиторов и интересов бюджета при реализации имущества таких организаций в ходе конкурсного производства.
2. Признать подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 2, 8, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой неопределенность его нормативного содержания не обеспечивает в правоприменительной практике его единообразного понимания и, следовательно, истолкования и применения во взаимосвязи с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве), чем порождает возможность неоднозначного решения вопроса о праве налогоплательщика воспользоваться налоговым вычетом в отношении сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных организацией, признанной несостоятельной (банкротом), при реализации ему продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности данной организации.
3. Федеральному законодателю надлежит - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в настоящем Постановлении, - внести в действующее нормативное регулирование необходимые изменения, с тем чтобы устранить неопределенность в истолковании и применении подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации .
4. Впредь до внесения в подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации надлежащих изменений, вытекающих из настоящего Постановления, он не подлежит применению в том истолковании, которое исключало бы предоставление вычета по налогу на добавленную стоимость 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; покупатели продукции такой организации, реализованной ею с выставлением счета-фактуры, в котором выделена сумма налога на добавленную стоимость, 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;

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.

5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

6. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 41-П