

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

от 3 июня 2024 года № 305-ЭС23-19921

г. Москва

Дело № А41-63047/2017

Резолютивная часть определения объявлена 30 мая 2024 года.  
Полный текст определения изготовлен 3 июня 2024 года.

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

председательствующего судьи Букиной И.А.,  
судей Капкаева Д.В., Шилов О.Ю. –

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу конкурсного управляющего общества с ограниченной ответственностью «Парк Подвязново» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.08.2023 по делу № А41-63047/2017 о несостоятельности (банкротстве) общества с ограниченной ответственностью «Парк Подвязново» (далее – общество «Парк Подвязново», должник).

В судебном заседании принял участие конкурсный управляющий Пустошилов Е.Ф., а также представители:

коммерческого банка «ИнтерКоммерц» (общество с ограниченной ответственностью) в лице конкурсного управляющего государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» (далее – банк) – Епанешников А.С. по доверенности от 27.12.2023;

Федеральной налоговой службы (далее – уполномоченный орган) – Наумов Е.Н. по доверенности от 07.09.2023 № БВ-24-18/487; Степанов О.С. по доверенности от 12.01.2024 № БВ-21-18/19;

Кравченко В.В. по доверенности от 18.03.2024 № 22-11/308;

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Букиной И.А. и объяснения участвующих в обособленном споре лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

### У С Т А Н О В И Л А:

в рамках дела о банкротстве должника конкурсный управляющий обратился с заявлением о разрешении разногласий, в котором просил определить очередность уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в первом квартале 2022 года в следующем порядке:

- 17 997 545 руб. 95 коп. в порядке третьей очереди реестра требований кредиторов должника;

- 1 546 610 руб. 33 коп. в порядке текущих платежей пятой очереди.

Определением Арбитражного суда Московской области от 13.07.2022 в удовлетворении заявления отказано. В мотивировочной части судебного акта сделан вывод об отнесении всей суммы налога к пятой очереди текущих платежей.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2022 определение суда первой инстанции отменено, принят новый судебный акт об удовлетворении заявления.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 17.08.2023 постановление суда апелляционной инстанции отменено, в силу оставлено определение суда первой инстанции.

Конкурсный управляющий обратился в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит обжалуемое постановление суда округа отменить, оставив в силе постановление суда апелляционной инстанции.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 27.04.2024 кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу банк поддержал кассационную жалобу конкурсного управляющего, а уполномоченный орган в отзыве просил обжалуемый судебный акт оставить без изменения.

В судебном заседании конкурсный управляющий поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе, представитель банка также настаивал на ее удовлетворении, а представители уполномоченного органа возражали против ее удовлетворения.

Проверив материалы обособленного спора, обсудив доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзывах на нее, заслушав

участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в рамках осуществления своей хозяйственной деятельности должник создал объект недвижимости – эстакада НЗС (транспортная развязка), кадастровый номер 50:16:0000000:70948.

НДС от расходов на создание данного объекта предъявлен обществом «Парк Подвязново» к вычету в период со II квартала 2016 года по IV квартал 2018 года.

Однако впоследствии в отношении общества «Парк Подвязново» была возбуждена процедура конкурсного производства, в связи с чем данный объект, а также право аренды земельного участка площадью 8 410 кв. м с кадастровым номером 50:16:0000000:57789 были реализованы на публичных торгах по цене 1 055 000 руб., после чего конкурсный управляющий на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 и подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в январе 2022 года подал декларацию, восстанавливающую принятый к вычету НДС в сумме 19 544 156 руб.

Полагая, что для целей определения очередности удовлетворения требований уполномоченного органа в части восстановленного НДС следует руководствоваться периодами, в которых возник подлежащий уплате НДС, который принят к вычету, в сопоставлении с датой возбуждения дела о банкротстве, конкурсный управляющий должника обратился в суд с настоящим заявлением о разрешении разногласий.

Разрешая спор, суд первой инстанции сослался на положения статей 5, 60, 134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве), правовую позицию пункта 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016 (далее – Обзор по уполномоченному органу), и исходил из того, что требование уполномоченного органа является текущим, поскольку восстановление суммы НДС осуществлено после возбуждения дела о банкротстве.

Суд апелляционной инстанции, отменяя определение суда первой инстанции, признал указанный вывод ошибочным и указал, что ключевое значение имеет дата принятия к вычету восстановленной впоследствии суммы НДС и ее соотнесение с датой возбуждения дела о банкротстве должника.

При таких условиях суд апелляционной инстанции удовлетворил

заявление управляющего о разрешении разногласий, дополнительно отметив, что иной подход в рассматриваемом споре означал бы, что реализация товара на сумму 1,05 млн руб. породила бы сумму текущих требований в размере 19,5 млн руб., что в 18 раз больше полученной выручки.

Суд округа отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе определение суда первой инстанции, согласившись с выводами последнего. При этом судом округа сделан вывод о том, что реализованный на торгах объект недвижимости находился в залоге у банка, и вступившим в законную силу определением Арбитражного суда Московской области от 08.07.2022 по настоящему делу в порядке разрешения разногласий суд установил, что расчеты по погашению суммы налога на залоговое имущество, начисленной за период после возбуждения процедуры банкротства, производятся за счет выручки от реализации заложенного имущества до начала расчетов с залоговым кредитором.

Между тем судами как первой и кассационной инстанций, так и апелляционной инстанции не учтено следующее.

## I. Восстановление вычета по НДС при реализации конкурсной массы

1.1. С учетом положений пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), системно взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий.

Признание НДС в качестве налога, перелагаемого на потребителей, означает, что хозяйствующим субъектам, приобретающим товары (работы, услуги) для использования при совершении облагаемых операций, должна быть предоставлена возможность вычесть из НДС, исчисленного при совершении собственных облагаемых операций и предъявленного к уплате покупателям, суммы так называемого «входящего» налога – суммы НДС, предъявленные контрагентами самому налогоплательщику при приобретении у них товаров (работ, услуг) (пункт 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 за 2019 год, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 17.07.2019, определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790, от 21.12.2018 № 306-КГ18-13567).

1.2. Положениями подпункта 4 пункта 2 и подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса предусмотрено, что суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению в случае их дальнейшего использования для осуществления операций по реализации (передаче) товаров, не признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса.

Согласно подпункту 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), не признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки (подпункт 2 пункта 3 и подпункт 4 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса).

1.3. Таким образом, если, например, объект основных средств приобретен хозяйствующим субъектом до возбуждения в отношении него дела о банкротстве и сумма НДС, уплаченная поставщику в цене такого объекта, была принята хозяйствующим субъектом к вычету при исчислении его собственного НДС в соответствующем периоде до возбуждения дела, то при реализации этого объекта на торгах в ходе процедур банкротства возникает обязанность по восстановлению ранее принятой к вычету суммы налога и ее уплате в бюджет.

## II. Очередность восстановленного вычета

2.1. В силу пункта 1 статьи 5 Закона о банкротстве под текущими платежами понимаются денежные обязательства, требования о выплате выходных пособий и (или) об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и обязательные платежи, возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом.

Исходя из положений подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, имущественные права переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно разъяснениям, изложенным в пункте 6 Обзора по

уполномоченному органу, при разрешении вопроса о квалификации задолженности по обязательным платежам в качестве текущей либо реестровой следует исходить из момента окончания налогового (отчетного) периода, по результатам которого образовался долг.

Таким образом, коль скоро реализация имущества на торгах осуществляется после введения процедуры банкротства, имеются формальные предпосылки для отнесения сумм восстановленного НДС к текущей задолженности несостоятельного лица.

2.2. В то же время в аналогичной по существу ситуации при определении очередности требования об уплате налога на прибыль от реализации конкурсной массы Конституционный Суд Российской Федерации поставил под сомнение допустимость применения формального подхода.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 31.05.2023 № 28-П (далее – Постановление № 28-П) требование об уплате такого налога на прибыль формально возникает после даты принятия заявления о признании должника банкротом. Следовательно, могут усматриваться определенные основания для отнесения соответствующего обязательного платежа к текущим.

Однако, как отметил далее Конституционный Суд Российской Федерации, такой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных платежах, которые возникают не в рамках допускаемого продолжения хозяйственной деятельности организации, в отношении которой проводится процедура банкротства, и не при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры и расчета с конкурсными кредиторами, а при реализации всего массива (помимо денежных средств) имущества, которое составляет конкурсную массу, т.е. все оставшееся от экономической деятельности находящейся в процессе банкротства организации и объективно предназначенное теперь прежде всего именно для расчетов с кредиторами. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, платеж по налогу на прибыль по существу уменьшает на двадцать процентов объем подлежащих распределению между кредиторами средств, а с учетом правил об очередности выплат в Законе о банкротстве может влиять и на реальный доступ определенных очередей кредиторов к участию в распределении вырученных средств.

Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание, что не все обязательные платежи, формально заявленные уполномоченным органом после даты принятия заявления о признании должника банкротом, подлежат отнесению к текущим платежам.

Из этого Конституционный Суд Российской Федерации сделал вывод, что аналогичный подход в принципиальном плане может быть применим в отношении платежей, требование по которым хотя и возникло после возбуждения дела о банкротстве, однако само по себе обусловлено реализацией имущества организации-должника, притом что таковая неразрывно связана с ее хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

По этой причине Конституционный Суд Российской Федерации постановил впредь до внесения федеральным законодателем в правовое регулирование изменений считать требования об уплате налога на прибыль относящимися к третьей очереди реестра.

2.3. Судебная коллегия приходит к выводу, что выработанный Конституционным Судом Российской Федерации подход в принципиальном плане может быть применим и в рассматриваемой ситуации при квалификации очередности восстановленного вычета по НДС.

Прежде всего, как и налог на прибыль, НДС является тем налогом, который образуется в связи с участием налогоплательщика в гражданском обороте и совершением хозяйственных операций, в отличие от имущественных налогов, взимаемых с налогоплательщика ввиду обладания им определенным имуществом.

Во-вторых, равно как и при образовании налога на прибыль, сумма НДС, ранее принятого к вычету, восстанавливается в результате реализации всего массива имущества, которое составляет конкурсную массу, т.е. все оставшееся от экономической деятельности находящейся в процессе банкротства организации и объективно предназначенное теперь прежде всего именно для расчетов с кредиторами. При этом реализация имущества неразрывно связана с предшествующей хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

В-третьих, реализация имущества осуществляется для кредиторов и в интересах кредиторов, а значительная сумма восстановленного вычета, как и налог на прибыль, может существенно влиять на реальный доступ кредиторов к участию в распределении вырученных средств.

2.4. Помимо приведенной аналогии с очередностью налога на прибыль, невозможность применения формального подхода при квалификации очередности восстановленного вычета обосновывается самостоятельными альтернативными правовыми аргументами, лежащими в плоскости правовой природы текущих и реестровых платежей.

Так, согласно пункту 13 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 63 «О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве» (далее – Постановление № 63), поскольку установление особого благоприятного режима для текущих платежей обусловлено прежде всего необходимостью обеспечения финансирования расходов на процедуру банкротства, то возникшее до возбуждения дела о банкротстве и подлежащее включению в реестр требований кредиторов требование (реестровое требование) не может впоследствии приобрести статус текущего требования.

По смыслу указанного пункта, а также пунктов 3, 8 и 9 Постановления № 63, к текущим относятся только те обязательства должника, финансирование по которым было получено от кредитора после возбуждения дела о банкротстве. И напротив, если кредитор предоставил финансирование до возбуждения дела, то такие обязательства являются реестровыми.

Правовая природа текущего требования состоит в том, что осуществление (или принятие на себя обязательства по осуществлению) имущественного предоставления в пользу лица, к которому применяются или с высокой степенью вероятности будут применены процедуры банкротства, то есть принятие на себя повышенного риска неполучения в будущем встречного предоставления, создает для такого кредитора своего рода преференции в виде приоритетного удовлетворения его требований, поскольку тем самым он фактически соглашается финансировать процедуры банкротства (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.07.2022 № 34-П, определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 305-ЭС15-20071, от 08.06.2023 № 305-ЭС23-4006). Таким образом, для правильной квалификации очередности требования значение приобретает то, в какой момент на кредитора возлагается риск возможной в последующем неисправности должника.

Например, в ситуации, когда по договору предоставлен аванс до возбуждения дела о банкротстве, а сам договор расторгается после возбуждения дела – формально имеются предпосылки для квалификации требования о возврате аванса как текущего, поскольку оно возникает только после расторжения договора. Однако поскольку сам аванс (финансирование) предоставлялся до возбуждения дела, пункт 8 Постановления № 63 определенно относит требование о его возврате к реестровым, так как кредитор доверился должнику, приняв на себя риск его неисправности, до возбуждения дела.

Аналогичным образом получаемый налогоплательщиком вычет по НДС является формой имущественного предоставления со стороны



государства. Соответственно, если налоговый период, в рамках которого предоставлен вычет (финансирование), окончился до возбуждения дела о банкротстве, то требование уполномоченного органа должно квалифицироваться в качестве реестрового. При этом законодательство о банкротстве не дифференцирует кредиторов в зависимости от выражения воли на вступление в отношения с должником и не устанавливает приоритет для недобровольных кредиторов.

2.5. Равным образом разъяснения, изложенные в пункте 13 Постановления № 63, основаны на невозможности изменения статуса платежа в результате волеизъявления участвующего в деле о банкротстве лица, в том числе должника. В то же время при подходе, изложенном в обжалуемых судебных актах, теоретически допускаются ситуации, когда должник своими действиями становится способным изменить очередность требования.

Так, например, если бы должник не принял ранее НДС к вычету, то требование о его уплате имело бы характер реестрового как ординарная задолженность по налоговым платежам, образовавшаяся в соответствующий период. Однако согласно позиции уполномоченного органа именно налогоплательщик своими действиями (бездействием) определяет статус задолженности по НДС либо как текущего (при реализации права на вычет), либо как реестрового требования (если право на вычет не реализовано), что недопустимо. Сам по себе факт принятия НДС к вычету не может повышать очередность налогового обязательства.

Необходимо учитывать, что налоговые и сходные с ними иные публичные обязательства организаций не существуют сами по себе, они являются прямым следствием деятельности юридического лица в экономической сфере и обусловлены ею: их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, то есть налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны, а потому в процедурах банкротства они следуют судьбе таких обязательств, в том числе охватываются тем же уровнем защиты.

Поскольку конкурсные кредиторы в силу произведенного исполнения принимали участие в формировании конкурсной массы должника, при этом ввиду банкротства должника обязательства перед ними должны исполняться на основе принципов очередности и пропорциональности, то и возникшие вследствие исполненных гражданско-правовых сделок налоговые обязательства должны подчиняться аналогичному режиму удовлетворения.

2.6. Также к числу аргументов, исключających текущий (как правило) характер восстановленного вычета может быть отнесено и то,

что федеральный законодатель на протяжении последних лет целенаправленно исключает обложение НДС операций лица, признанного банкротом.

Так, Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ пункт 2 статьи 146 Налогового кодекса дополнен подпунктом 15, исключившим из объектов налогообложения операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

Впоследствии во исполнение Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 № 41-П Федеральным законом от 15.10.2020 № 320-ФЗ изменена редакция указанного подпункта, в результате чего из объектов налогообложения были исключены не только операции по реализации имущества в конкурсном производстве на торгах, но и операции должника-банкрота, совершаемые им в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Таким образом, имеет место устойчивая законодательная тенденция, направленная на то, чтобы в результате хозяйственных операций лица, признанного банкротом, не возникало текущее требование по НДС. По этой причине можно констатировать, что толкование, признающее восстановленный вычет по НДС в качестве текущего, не согласовывалось бы с законодательным процессом в сфере налогообложения последних лет.

2.7. Кроме того, такое толкование противоречило бы и принципу нейтральности НДС по отношению к хозяйствующим субъектам, вытекающего из природы данного налога как налога на личное и приравненное к нему потребление.

Исключение операций по реализации конкурсной массы из объектов налогообложения НДС приводит к тому, что приобретатель имущества на торгах, с одной стороны, не вправе претендовать на получение вычета, а с другой стороны, при последующей продаже товара должен будет уплатить НДС со всей стоимости реализации. В результате этого, принимая во внимание обязанность банкрота восстановить свой вычет, не исключены ситуации, когда при дальнейшей реализации товара конечному потребителю, влекущем запуск новой цепочки налогооблагаемых операций, в бюджет дважды будет перечислена сумма НДС, что дополнительно подтверждает невозможность квалификации статуса спорного обязательного платежа исходя из периода восстановления вычета.

По этой причине правило о восстановлении НДС в том периоде, когда имущество начинает использоваться в необлагаемой НДС деятельности, следует понимать как технический законодательный

прием, направленный на фиксацию срока исполнения обязанности (в том числе в целях неначисления пеней), и оно не может рассматриваться как предопределяющее очередность соответствующего обязательного платежа.

2.8. Исходя из изложенного и положений статей 5 и 134 Закона о банкротстве следует признать, что статус восстановленного НДС должен следовать судьбе того налогового обязательства, в отношении которого должником ранее получен налоговый вычет, поскольку он является производным от первоначальной хозяйственной операции должника. Таким образом, для цели отнесения налоговой задолженности по восстановленному НДС к реестровой или текущей следует руководствоваться периодом, в который совершена операция, ставшая основанием для формирования налоговой базы для осуществления вычета.

Иной подход, занятый судами первой и кассационной инстанций, вступает в противоречие с принципом равного отношения ко всем кредиторам (особенно кредиторам, отношения с которыми послужили основанием для возникновения налоговой обязанности), поскольку устанавливает различный объем правомочий обладателей одного и того же отношения (конкурсного кредитора по сделке и уполномоченного органа), притом что такая дифференциация не нашла своего закрепления в законе и не может быть обоснована иными более весомыми принципами или политико-правовыми соображениями.

### III. Очередность спорного требования

3.1. Применительно к фабуле настоящего спора необходимо отметить следующее.

Разрешая разногласия в порядке статьи 60 Закона о банкротстве суд должен определить критерии и принципы отнесения задолженности к реестровой или текущей, на основании которых в дальнейшем должны действовать конкурсный управляющий и иные участвующие в деле о банкротстве лица.

Из материалов дела усматривается, что в рассматриваемом случае восстановленный НДС представлял задолженность по уплате налога, начисленного по операциям, имевшим место как до возбуждения процедуры банкротства (14.08.2017), так и после, в связи с чем часть сумм подлежала включению в третью очередь реестра требований кредиторов должника, а часть – в пятую очередь текущих платежей.

Суд апелляционной инстанции, удовлетворяя предъявленное конкурсным управляющим заявление, правильно установил критерий определения очередности восстановленного НДС, однако не учел, что исходя из приложенного к нему расчета в реестровую задолженность

включена сумма НДС в размере 441 527,08 руб., принятая к вычету в IV квартале 2017 года, то есть в период после возбуждения процедуры банкротства.

Кроме того, поскольку между сторонами имелся спор именно по критериям определения очередности платежей, а не по расчетам, у суда отсутствовала необходимость указывать в резолютивной части конкретные суммы в соотношении с очередностью удовлетворения. В отсутствие спора по расчетам соответствующая обязанность лежит на конкурсном управляющем как руководителе должника, осуществляющим эффективное взаимодействие с налоговым органом.

3.2. Также, определяя порядок включения требования уполномоченного органа в третью очередь реестра путем подачи соответствующего заявления, суд апелляционной инстанции не учел правовую позицию применительно к аналогичной ситуации в отношении налога на прибыль, изложенную в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 29.06.2023 № 310-ЭС19-11382 (2).

С учетом этой позиции, после проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий, осуществляя функции руководителя должника – налогоплательщика, самостоятельно исчисляет сумму подлежащего восстановлению НДС и в соответствии с подпунктом 15 пункта 2 статьи 146 и подпунктом 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса представляет в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа. Необходимость отдельного обращения кредитора в суд с подобным заявлением отсутствует, на разрешение суда могут быть переданы только разногласия (при их наличии), касающиеся исчисления и порядка уплаты налога.

До представления декларации (расчета) и распределения между кредиторами полученной на торгах выручки конкурсный управляющий применительно к правилам пункта 6 статьи 142 Закона о банкротстве резервирует денежные средства в размере, достаточном для удовлетворения возникших требований уполномоченного органа об уплате восстановленного НДС, исходя из принципов очередности и пропорциональности.

С учетом изложенного, несмотря на верность сформулированного судом апелляционной инстанции правового подхода в отношении исчисления и порядка уплаты налога, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2022 также подлежит отмене.

#### IV. Залог и борьба со злоупотреблениями

4.1. Обосновывая необходимость приоритетного удовлетворения требований уполномоченного органа, суд округа также ошибочно сослался на положения пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве и на определение Арбитражного суда Московской области от 08.07.2022 по настоящему делу как преюдициальный судебный акт. В приведенном обособленном споре суд разрешил разногласия относительно порядка уплаты имущественных налогов, относящихся к расходам на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах. В то же время в настоящем споре рассматриваются разногласия относительно порядка уплаты суммы восстановленного НДС, который в число имущественных налогов не входит.

Вопрос отнесения имущественных налогов к числу расходов на сохранность предмета залога являлся предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации, согласно позиции которого, изложенной в Постановлении от 09.04.2024 № 16-П (далее – Постановление № 16-П), пункт 6 статьи 138 Закона о банкротстве предполагает, что до начала расчетов с залоговым кредитором удовлетворяются за счет средств, полученных от его использования и реализации, требования об уплате текущей задолженности по имущественным налогам, связанным с предметом залога, а также соответствующих пеней.

В то же время в последнем абзаце пункта 3.1 Постановления № 16-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что к имущественным налогам не могут быть применены правовые позиции, изложенные в отношении налога на прибыль в Постановлении № 28-П, тем самым существенно разграничив правовой режим погашения имущественных налогов и налога на прибыль в деле о несостоятельности.

Как отмечено выше, для целей банкротства правовой режим удовлетворения требований по восстановленному НДС более схож с режимом погашения требований по налогу на прибыль от реализации конкурсной массы, так как указанный налог образуется не из факта обладания имуществом, а от осуществления налогоплательщиком операций в гражданском обороте. Таким образом, в вопросе применения к восстановленному НДС положений пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве необходимо руководствоваться выработанным Конституционным Судом Российской Федерации правовым подходом, изложенным в последнем абзаце пункта 5 Постановления № 28-П, согласно которому не имеется надежных правовых оснований для отнесения этого налога к числу расходов на сохранность заложенного

имущества.

Следовательно, к спорному требованию уполномоченного органа не мог быть применен приоритетный порядок погашения из выручки от продажи залога. Кроме того, согласно пояснениям участвовавших в судебном заседании лиц (конкурсного управляющего, банка, уполномоченного органа) вопреки выводам суда округа в данном случае спорное имущество не находилось в залоге.

4.2. Довод уполномоченного органа о наличии в действиях конкурсного управляющего признаков злоупотребления правом в виде нецелесообразного дробления единого имущественного комплекса на разные лоты исходя из наличия и отсутствия залогового обременения подлежит отклонению как не имеющий правового значения для разрешения обособленного спора об определении очередности погашения восстановленного НДС.

Вместе с тем судебная коллегия считает необходимым отметить, что само по себе отнесение налога на прибыль и восстановленного вычета по НДС к третьей очереди реестровых требований не отменяет необходимости соблюдения должником и его контролирующими лицами принципа добросовестности (пункты 3–4 статьи 1, пункты 1–2 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации) и не исключает права государства принимать меры, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям, связанным с получением необоснованной налоговой выгоды (статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, в исключительных случаях при выявлении судом в рамках конкретного дела намерения контролирующих лиц воспользоваться процедурой банкротства как предоставляющей льготный налоговый режим для передачи актива в условиях отсутствия реальных признаков объективного банкротства, – арбитражный суд, реализуя свои дискреционные полномочия по управлению банкротным процессом, вправе рассмотреть вопрос об изменении очередности требования уполномоченного органа посредством повышения его до текущих платежей пятой очереди применительно к подходу, занятому в пункте 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.12.2013 № 88 «О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве», при условии, что такое повышение не будет противопоставлено интересам независимых кредиторов.

Обязанность по доказыванию соответствующих обстоятельств лежит на лице, требующем приоритета в отношении обязательного платежа, то есть на уполномоченном органе.

При этом в рассматриваемом обособленном споре судебная коллегия не усматривает подобных исключительных обстоятельств,

свидетельствующих об отсутствии у должника признаков объективного банкротства и о налоговых злоупотреблениях.

4.3. В связи с тем, что в обжалуемых судебных актах содержатся существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход рассмотрения обособленного спора и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов кредиторов должника, то данные акты на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене с принятием нового судебного акта.

Руководствуясь статьями 291.11 – 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

#### О П Р Е Д Е Л И Л А:

определение Арбитражного суда Московской области от 13.07.2022, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2022 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.08.2023 по делу № А41-63047/2017 отменить.

Разрешить разногласия, возникшие между конкурсным управляющим общества с ограниченной ответственностью «Парк Подвязново» и Федеральной налоговой службой в лице Межрайонной инспекции № 6 по Московской области.

Определить, что сумма налога на добавленную стоимость, восстановленная в I квартале 2022 года в результате реализации на торгах имущества должника, подлежит удовлетворению следующим образом:

– сумма налога на добавленную стоимость, принятая к вычету по операциям, совершенным в налоговый период, который окончился до возбуждения дела о банкротстве, – в порядке включения в третью очередь реестра требований кредиторов общества с ограниченной ответственностью «Парк Подвязново»;

– сумма налога на добавленную стоимость, принятая к вычету по операциям, совершенным в налоговый период, который окончился после возбуждения дела о банкротстве, – в порядке отнесения к текущим платежам пятой очереди.

Председательствующий-судья

И.А. Букина

судья

Д.В. Капкаев

судья

О.Ю. Шилохвост