

Налоговые проверки: не пора ли расширить круг участников?	11
Налоговый штраф: от 50 до 500	29
Неучтенные затраты: нюансы начисления НДС при авансах	45
Договоры — недвижимые? В пользу налогоплательщика	55

## Неочевидная зеркальность вычетов по НДС при авансах

КС РФ выразил позицию о том, что действия по НДС продавца и покупателя при закрытии аванса должны быть зеркальными. Но возникающие с таким подходом правовые вопросы ставят под сомнение его применимость на практике



**И.Л. Мамина,**  
ГЕНЕРАЛЬНЫЙ ДИРЕКТОР  
ООО «АУДИТОРСКО-  
КОНСАЛТИНГОВОЕ  
ПАРТНЕРСТВО МАМИНОЙ»  
(ЕКАТЕРИНБУРГ)  
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Отказное Определение КС РФ от 08.11.2018 № 2796-О (далее – Определение № 2796-О) было вынесено по жалобе ООО «Газпромнефть-Ямал» (далее – Общество).

Общество перечислило авансы исполнителям работ и продавцам товаров в первом и втором кварталах 2015 г., с которых заявлен НДС к вычету из бюджета. Документы об отгрузке товаров, приемке работ, а также счета-фактуры от продавцов, дающие право на вычет НДС у Общества, датированы вторым кварталом 2015 г.

Восстановление НДС с авансов, ранее принятого к вычету, заявлено Обществом в третьем квартале 2015 г. По его мнению, НДС с авансов нужно восстановить, когда соблюдены все основания для вычета этого налога по отгруженным товарам, выполненным работам (первичные документы были получены, товары и работы приняты к учету, счета-фактуры получены в третьем квартале 2015 г.).

По мнению налоговых органов, спорные суммы уже по итогам второго квартала 2015 г. перестают быть авансом и подлежат восстановлению строго в том периоде, когда продавец отгрузил товар (выполнил работу), а значит, у покупателя возникло право на вычет.

С позиции КС РФ, восстановление НДС с выданных авансов должно быть произведено покупателем в периоде отгрузки товара (работы, услуги) продавцом, так как

право на вычет по НДС с аванса, полученного продавцом, возникает у последнего именно с даты отгрузки.

Такая зеркальность действий продавца в отношении полученных авансов должна относиться и к восстановлению вычета по НДС с выданных авансов у покупателя.

Из текста Определения № 2796-О не просто понять, о какой стороне сделки идет речь: о продавце или покупателе. Затрудняет понимание существа налогового разбирательства и не слишком удачный выбор терминов: нейтральный «налогоплательщик» вместо «покупатель», «поставка товаров» вместо «приобретение товаров», когда речь идет о покупателе.

НК РФ  
НЕ УСТАНОВЛЕННЫ  
ОДИНАКОВЫЕ  
ПРАВИЛА ДЕЙСТВИЙ  
ПО НАЛОГУ  
У ПРОДАВЦА  
И ПОКУПАТЕЛЯ  
ПО НАЧИСЛЕНИЯМ,  
ВЫЧЕТАМ

### О какой зеркальности идет речь в законе?

В судебном решении в качестве обязательного назван принцип зеркальности действий по НДС продавца и покупателя при закрытии аванса.

По нашему мнению, налоговое законодательство не содержит этого принципа. Напротив, действуют различные правила и допущения при формировании налоговой базы у продавца и вычетов у покупателя, а также отдельные регламенты действий сторон при погашении аванса.

В момент отгрузки товара в счет ранее полученного аванса продавец обязан сформировать вторую налогооблагаемую базу и начислить НДС (ст. 167 НК РФ). А право на вычет налога с аванса у него возникает с даты отгрузки в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров, работ и услуг, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее полученных авансов (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ). Таким образом, у продавца возможен вычет налога с аванса как в налоговом периоде отгрузки, так и позднее – в течение трех последующих лет.

Покупатель согласно подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ должен восстановить НДС по авансам в том налоговом периоде,

в котором налог подлежит вычету по приобретенным товарам, работам и услугам.

Сравнивая положения, с одной стороны, ст. 167, 171, 172 и, с другой стороны, ст. 170 НК РФ, следует отметить, что законом прямо не предусмотрена идентичность налоговых действий покупателя в отношении НДС при закрытии аванса по самому факту отгрузки товара продавцом.

В Кодексе заложена очевидная причинно-следственная связь: после появления у покупателя права на вычет по приобретенному товару одновременно у него же возникает обязанность по восстановлению налога по авансам. Это и есть законная и вполне обоснованная зеркальность.

Следует разобраться, на какую дату и при соблюдении каких условий покупатель получает право вычета при приобретении.

Как известно, налоговый вычет при приобретении товаров, работ и услуг возможен при соблюдении одновременно четырех условий:

- наличия счета-фактуры;
- принятия к учету товаров, работ и услуг;
- наличия первичных учетных документов;
- предполагаемого использования приобретений при совершении облагаемых операций.

Чтобы выполнить все эти условия, покупателю требуется время. И дело не в том, что он недостаточно активно собирает документы. Время нужно на оформление бумажных первичных учетных документов, их подписание, передачу, доставку другой стороне по договору.

Электронный документооборот ускорит обмен первичными учетными документами и счетами-фактурами. Однако сегодня первичные учетные документы на бумаге имеют такое же право на применение, как и электронные. Более того, доля последних в общем объеме документооборота российских налогоплательщиков не превышает 2%.

Массовый переход на электронный документооборот потребует временных и денежных затрат налогоплательщиков, а также бесперебойного Интернета, что, к сожалению, не всегда возможно на всей территории страны.

К тому же «принятие к учету» – это не налоговый, а бухгалтерский термин, и относится он к сфере нормативного регулирования в области бухучета [ПБУ (ФСБУ) 5/01 «Запасы», утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н]. Условием принятия к учету товара на балансе покупателя является наличие права собственности и подлинников первичных учетных документов, которые по объективным причинам у него не всегда имеются на дату отгрузки ему товара.

Получается, что вычет по НДС у покупателя не возникает автоматически при отгрузке продавцом, а значит, зеркальность в этом случае невозможна по закону.

### **А если предусмотрен особый переход права собственности?**

Неизбежен вопрос: как достичь требуемой КС РФ зеркальности при особом переходе права собственности?

В этом случае продавец обязан начислить НДС на дату отгрузки (ст. 167 НК РФ), а покупатель не вправе воспользоваться вычетом по приобретенным товарам до момента перехода права собственности. Наконец, покупатель достоверно не знает о дате отгрузки товара продавцом до момента получения первичных учетных документов, счетов-фактур либо самого товара. И это отнюдь не организационные дефекты экономической деятельности налогоплательщика, а обычная хозяйственная практика разных хозяйствующих субъектов – продавца и покупателя.

Таким образом, до даты получения документов и перехода права собственности у покупателя не возникает права на вычет по НДС по приобретенным товарам, однако он обязан на дату отгрузки продавцом незамед-

лительно восстановить авансовый НДС, поскольку аванс уже не является таковым.

Как в сказке, карета мгновенно превратилась в тыкву.

### **Насколько применим подход КС РФ на практике?**

Как налогоплательщики должны организовать бизнес-процессы, чтобы соблюсти новые требования, не предусмотренные в НК РФ, но установленные Определением № 2796-О?

Допустим, если речь идет не о товарах, а об услугах, как действовать заказчику? Должен ли он требовать от исполнителя, чтобы тот до конца периода сообщал ему о своих намерениях завершить процесс оказания услуги в текущем периоде? Достаточно ли телефонограммы или электронного письма, если первичные учетные документы и счета-фактуры заказчиком еще не получены, чтобы восстановить НДС с авансов на конец налогового периода?

Очевидно, что вопросы практической реализации Определения № 2796-О пока не решены.

В системе АСК НДС-2 налоговым органам видны действия сторон сделки в отношении НДС, в том числе при закрытии аванса. И вполне понятно их намерение уравнивать и отзеркалить налог в массовом порядке у всех налогоплательщиков в интересах бюджета, используя в практике налогового администрирования Определение № 2796-О.

И все же необходимо отметить, что Налоговым кодексом РФ не установлены одинаковые (автоматические) правила действий по налогу у продавца и покупателя по начислениям, вычетам, в том числе при закрытии авансов. В противном случае НДС был бы самым легким налогом в российской налоговой системе. Однако это не так.

[Ключевые слова: «НДС» – «налоговый вычет» – «аванс» – «покупатель» – «КС РФ»]

## Комментарий

В Определении от 08.11.2018 № 2796-О КС РФ подержал подход, что покупатель должен восстанавливать НДС, когда продавец отражает налоговую базу «по отгрузке». Но мотивы такого вывода иные, чем у налогового органа и арбитражных судов в конкретном деле, в связи с которым заявитель подавал жалобу.

Хотелось бы верить, что при изучении жалобы был замечен изъян в логике, будто бы бюджет кредитует покупателя посредством вычета, примененного ранее с уплаченного аванса, если продавец вычел НДС, который ранее исчислил с аванса полученного. На самом деле продавец, когда вычитает «авансовый» НДС, одновременно второй раз начисляет налог с «отгрузки». НДС от продавца как был в бюджете, так там – вопреки доводам налоговых органов – и остался, и бюджет никого не кредитует. Наоборот, покупателю приходится кредитовать бюджет, если «авансовый» вычет при «отгрузке» восстанавливать обязательно, а второй, «отгрузочный», вычет применить еще нельзя, так как нет документов.

КС РФ признал допустимым такой перерыв в превращении «авансового» вычета НДС в «отгрузочный» с точки зрения конституционных требований соразмерности. Покупатель, как указал Суд, может быстрее получить документы, подтверждающие «отгрузочный» вычет, и тем самым избежать проблем.

Закон позволяет откладывать «отгрузочный» вычет в пределах трех лет, что прямо указано в абзаце первом п. 1.1 ст. 172 НК РФ. Почему КС РФ процитировал лишь следующий абзац того же пункта, согласно которому можно применить «отгрузочный» вычет, успев оприходовать покупку до срока подачи налоговой декларации, остается неясным.

В силу позиции КС РФ право на применение «отгрузочного» вычета НДС заменяется понуждением к его применению: хотите избежать перерыва в вычетах



**П.А. Попов,**  
ведущий юрист «Петельев  
Групп»  
E-mail: info@pgplaw.ru

в рамках конкретной закупки между авансом и оприходованием – собирайте документы как можно скорее и применяйте «отгрузочный» вычет.

Превращение права в обязанность – тревожная тенденция. Более десяти лет назад именно КС РФ запретил судам поучать бизнес, как правильно вести хозяйственную деятельность<sup>1</sup>. В деле ООО «Газпромнефть-Ямал» Суд, наоборот, преподал бизнесу суровый урок. Конкретный налогоплательщик с требованием быстрее собирать документы справится. Но что делать, например, малому бизнесу, у которого нет рыночной силы для ускорения контрагентов, непонятно. Надеемся, что в других ситуациях КС РФ будет больше верен своему подходу, что простота администрирования для органов власти не может быть важнее реальных возможностей граждан и бизнеса<sup>2</sup>.

Если договор расторгнут и продавец вернул аванс, нужно восстановить НДС. Здесь очевидно, что возврат аванса перечеркивает экономическое основание вычета, отпадают реальные затраты покупателя. Но для этого есть прямая норма НК РФ: в том же абзаце, который обжаловал заявитель, – однако именно в этой части конституционность закона не оспаривалась.

Если покупатель все же применил «отгрузочный» вычет, тогда «авансовый» вычет тоже надо аннулировать, чтобы не было задвоения.

Но если договорные отношения с продавцом сохраняются, НДС остается в бюджете и покупатель не пытается получить «отгрузочный» вычет с той же закупки, зачем заставлять спешить с этим вычетом? Древний правовой подход „*uti possidetis, ita possideatis*“<sup>3</sup> вполне эффективный и достаточный.

Если покупатель не заявил «отгрузочный» вычет НДС, нет и повторного вычета НДС, против чего направлено обжалуемое законоположение. Почему «отгрузочный» вычет заявлен позже: опоздал ли покупатель с получением документов по своей вине, из-за непреодолимой силы или просто не захотел вычитать НДС второй раз, – не должно иметь правового значения.

<sup>1</sup> Определение КС РФ  
от 04.06.2007 № 320-О-П.

<sup>2</sup> Постановления КС РФ  
от 02.02.2000 № 3-П,  
от 05.05.2018 № 3-П.

<sup>3</sup> Как владеете, так и владейте.  
(Лат.)



Когда нет ущерба казне, оправдывать жесткое толкование закона подходами «как бы чего не вышло» или «напрягитесь и сделайте» недостойно сильного, уважающего себя правопорядка.

Решить проблему легко на законодательном уровне. Можно добавить одно слово во второй абзац подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, указав, что восстановить НДС нужно при применении вычета с состоявшейся поставки именно покупателем.

Сейчас в законе восстановление обязательно при некоем «вычете» при поставке, но неясно чьем. Практика «вписала» в закон именно продавца, что лишено объективных оснований, хотя такой подход и допустил КС РФ.

Однако есть и более правильное решение. В Европейском союзе НДС начисляется и вычитается один раз: при авансе или при отгрузке – в зависимости от того, что произошло раньше. Повторных начислений или вычетов нет, вместо трех проводок отражается одна.

Возможно, такой подход стоило бы воспринять и в России. Хуже от этого бюджету не станет, а бесполезной учетной работы будет меньше.