

А. Н. Лозовая

Журнал "Разъяснения органов исполнительной власти по ведению финансово-хозяйственной деятельности в коммерческих организациях" № 4/2012

Организация на основании заключенного договора поставки перечислила продавцу предоплату и, получив счет-фактуру на указанную сумму, воспользовалась налоговым вычетом по НДС. Однако впоследствии поставка товаров не была произведена и договор был расторгнут, в связи с чем у организации возникла обязанность восстановить ранее принятый к вычету НДС с суммы предоплаты. Какой документ необходимо зарегистрировать в книге продаж и как это сделать?

В соответствии с **пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ** принятые к вычету суммы НДС подлежат восстановлению в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Восстановление сумм налога производится покупателем в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В **пункте 14 Правил ведения книги продаж^[1]** сказано, что при восстановлении в порядке, установленном **п. 3 ст. 170 НК РФ**, сумм НДС, принятых к вычету налогоплательщиком в порядке, предусмотренном **гл. 21 НК РФ**, счета-фактуры, на основании которых суммы налога приняты к вычету, подлежат

регистрации в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению. Таким образом, в книге продаж покупатель должен зарегистрировать счет-фактуру, выставленную продавцом на сумму перечисленной предварительной оплаты (ранее этот же документ был зарегистрирован покупателем в книге покупок).

Поскольку, как следует из вопроса, поставка товаров по договору не производилась, восстановить НДС необходимо в полной сумме.

В Письме Минфина РФ от 22.11.2011 № 03-07-11/321 указано, что Налоговому кодексу не противоречит даже частичное принятие к вычету сумм налога, перечисленных в составе предварительной оплаты. Означает ли это, что бухгалтер может по одному счету-фактуре часть «авансового» налога заявить к вычету в одном квартале, а часть отложить до следующего?

Нет, так делать нельзя. Налогоплательщик-покупатель вправе решить, применять вычет НДС с суммы перечисленной предварительной оплаты или нет. Однако, решив предъявить «авансовый» НДС к вычету, он не может по своему усмотрению растягивать его между несколькими налоговыми периодами.

Обратите внимание

Частичное принятие к вычету сумм налога, перечисленных в составе предварительной оплаты, возможно, например, в ситуации, когда изначально известно, что часть товаров (работ, услуг) будет использоваться для осуществления операций, не подлежащих обложению НДС.

Организация заключила договор купли-продажи, предусматривающий обязанность перечислить продавцу предоплату в размере 50% цены договора. Отгрузка производится двумя партиями. Причем в счет оплаты каждой поставки засчитывается 50% ранее перечисленного аванса, оставшиеся 50% признаются кредиторской задолженностью, которая погашается в безналичном порядке. Как покупателю необходимо восстанавливать ранее принятый к вычету «авансовый» НДС: пропорционально сумме, зачтенной в счет каждой поставки, или

в размере, указанном продавцом в «отгрузочном» счете-фактуре?

В данной ситуации покупателю необходимо обратить внимание на разъяснения Минфина, представленные в **Письме от 01.07.2010 № 03-07-11/279**. В нем, в частности, указано: в случае если в счет перечисленной покупателем предварительной частичной оплаты продавцом отгружается товар (выполняется работа, оказывается услуга), стоимость которого меньше суммы указанной предварительной оплаты, то при принятии покупателем этих товаров (работ, услуг) на учет восстановление сумм налога на добавленную стоимость, принятых покупателем к вычету по перечисленной предварительной частичной оплате, производится в размере, соответствующем налогу, указанному в счетах-фактурах, выставленных продавцом при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Иными словами, **пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ** не предусмотрено пропорциональное восстановление НДС. Поэтому покупатель должен восстановить ту сумму налога, которая предъявлена ему продавцом в «отгрузочном» счете-фактуре.

Следует заметить, что данная позиция находит поддержку в судебной практике. Например, в **Постановлении ФАС ПО от 10.11.2011 № А65-1814/2011** арбитры поддержали требования налоговой инспекции, что НДС нужно восстанавливать исходя из стоимости полученных товаров. Увязывание применения

пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ

с условиями договора поставки арбитры признали неправомерным. Аналогичный подход продемонстрировали судьи ФАС ДВО в

Постановлении от 05.03.2012 № Ф03-627/2012

. Особо подчеркну, что в обоих названных случаях налогоплательщикам не удалось добиться передачи дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора (см.

определения ВАС РФ от 01.03.2012 № ВАС-1851/12

и

от 22.05.2012 № ВАС-5972/12

). Причем в последнем

указано, что суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению в размере суммы налога, принятой к вычету по авансовым платежам, в налоговом периоде, в котором осуществляется принятие выполненных частично или полностью работ.

Судебная коллегия признает обоснованными выводы судов апелляционной и кассационной инстанций, что восстановление НДС пропорционально предусмотренной гражданско-правовой сделкой сумме аванса не соответствует требованиям

гл. 21 НК РФ

. К таким выводам пришла коллегия судей.

[1] См. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».