

# Восстановление авансовых вычетов по НДС

Шелкунов А.Д.  
Руководитель направления по правовому  
сопровождению налогообложения  
ПАО «Газпром нефть»



# Правовая природа НДС

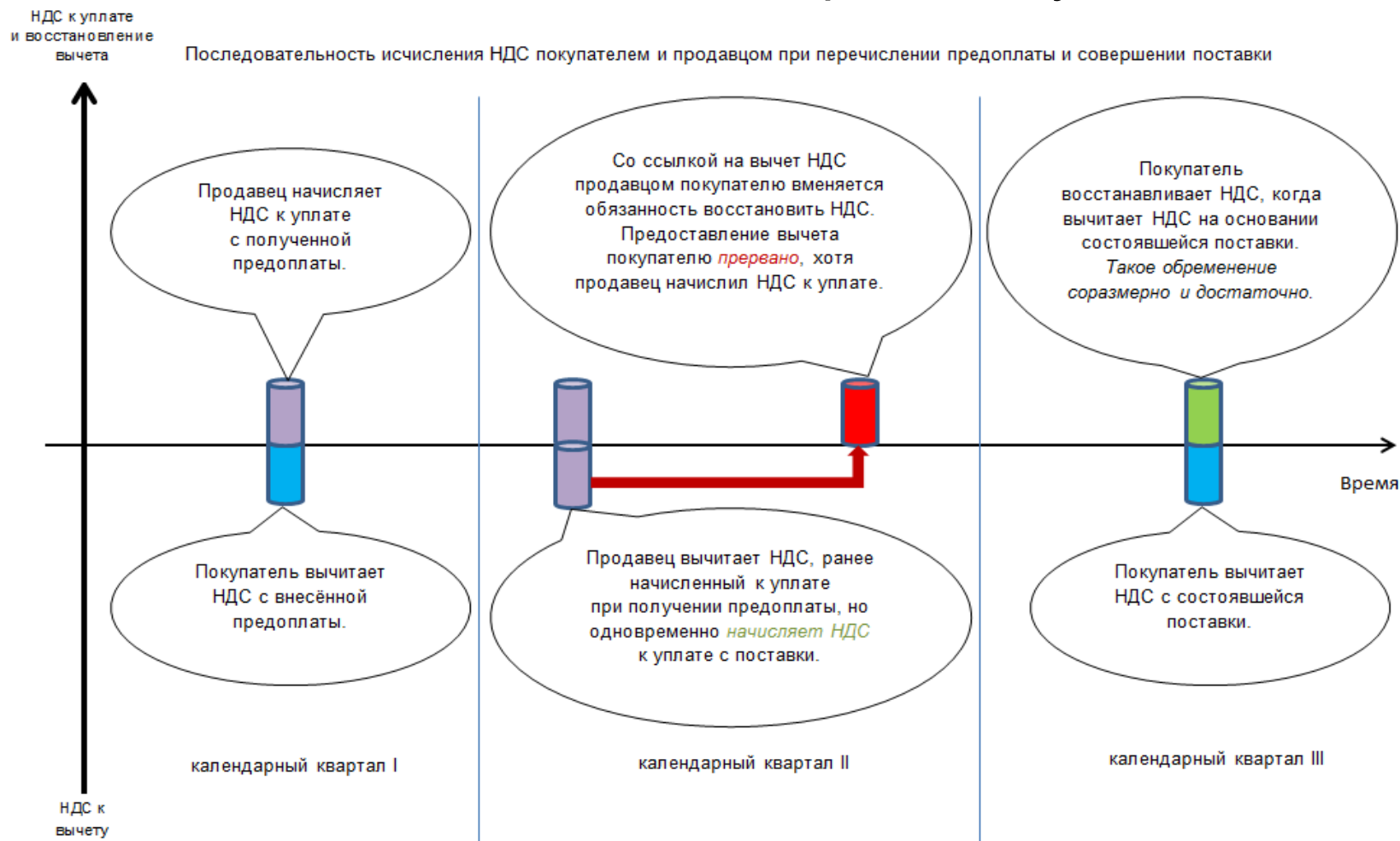
- **Налог на добавленную стоимость** – универсальный налог на потребление, предварительно разнесенный во времени на стадии производства (распределения) и перечисляемый от стадии к стадии частями, размер которых должен определяться в размере разницы между суммой налога, пропорциональной стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), и суммой налогов, предъявленных при приобретении ресурсов для производства (распределения) указанных товаров (работ, услуг);
- **Право на вычет** – право оперативно компенсировать сумму налогов, предъявленных при приобретении ресурсов для производства (распределения) товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом НДС (*«the burden of VAT should not rest on businesses»*);
- Право на вычет является неотъемлемым элементом модели исчисления НДС и обеспечивает его нейтральность, позволяя налогоплательщику оперативно компенсировать предъявленные ему суммы данного налога. Произвольное вменение обязанности восстановить вычет недопустимо.

# Правовая природа НДС

- **Налог на добавленную стоимость** – «налог на потребление товаров (работ, услуг), взимаемый на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий» (**Определение Верховного Суда РФ от 03.10.2017 №305-КГ17-4111**);
- «В целях обеспечения взимания налога в соответствии с добавленной стоимостью глава 21 Налогового кодекса предусматривает, что НДС, исчисленный налогоплательщиком при совершении собственных облагаемых операций, уплачивается в бюджет за вычетом сумм так называемого «входящего» налога, предъявленного контрагентами в дополнение к цене товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком» (**Определение Верховного Суда РФ от 03.10.2017 №305-КГ17-4111**).

# Дела ООО «Газпромнефть-Ямал» (№ А81-331/2017, А81-332/2017)

## Позиция налогового органа и судов



# Дела ООО «Газпромнефть-Ямал» (№ А81-331/2017, А81-332/2017)

## Вопросы относительно конституционности

- предполагается вменение обязанности восстановить примененный вычет с аванса в случаях, когда налогоплательщик не успел соблюсти в таком периоде условия для применения вычета по приобретенным товарам в порядке п. 1 ст. 172 НК РФ или просто не применил такой вычет по приобретенным товарам;
- такое вменение обязанности восстановить вычет с аванса предполагает ограничение права частной собственности (ч. 2 ст. 8, ч. 1-3 ст. 35 Конституции РФ) и права каждого на свободное использование своего имущества для предпринимательской деятельности (ч. 1 ст. 8, ч. 1 ст. 34 Конституции РФ), не соразмерное конституционно значимым целям (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ);
- неоднозначность в толковании положений о порядке исполнения обязанности по восстановлению авансового вычета вызывает вопрос об их соответствии принципу правовой определенности, нарушение которого влечет нарушение конституционных принципов правового государства, равенства и верховенства закона (ст. 1 и 19 Конституции РФ).

# Восстановление авансовых вычетов

- Процедура взимания НДС должна быть удобна налогоплательщику, чтобы быть нейтральной для него.
- Допустимо ли лишать налогоплательщика предоставленного права на вычет с аванса до применения основного вычета с приобретенных товаров (работ, услуг)?
- **Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2018 №2796-О:**

*«Настаивая на признании оспариваемых законоположений неконституционными, заявитель ссылается на то, что по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры...*

*Поскольку оспариваемые законоположения не препятствуют налогоплательщику в рамках избранного во взаимоотношениях с контрагентами порядка оплаты исполнения обязательств обеспечить планирование и организацию экономической деятельности на условиях, позволяющих в установленном порядке воспользоваться правом на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость при восстановлении сумм данного налога, исчисленного с авансовых платежей, постольку отсутствуют основания полагать, что эти нормы содержат неопределенность, ведущую к нарушению конституционных прав и свобод в аспекте, указанном заявителем».*