

Организация "А" участвовала в конкурсе на получение у Министерства энергетики статуса "Гарантирующего поставщика электроэнергии в регионе" (далее - ГП). Условием получения данного статуса было назначение максимальной суммы по оплате долгов предыдущего гарантирующего поставщика - организации "Б". Организация "А" выиграла конкурс, назначив сумму Х. Под данную сумму ряд кредиторов организации "Б" направил договоры уступки прав требований задолженности (цессии) у организации "Б". По данным договорам была произведена оплата. Статус гарантирующего поставщика позволяет только его владельцу продавать электроэнергию на определенной территории и определенным группам потребителей, то есть организация "А", по сути, стала заниматься тем же бизнесом, что и организация "Б", а именно производится продажа тем же самым потребителям, в основной массе был нанят и используется тот же самый персонал, используются (по договорам аренды) те же самые помещения.

Можно ли трактовать данные условия как безвозмездное получение организацией "А" права на ведение бизнеса на условиях оплаты соответствующих долгов и отражение данного права как деловой репутации на бухгалтерском счете 04 "Нематериальные активы"? Каков порядок отражения полученной деловой репутации в налоговом учете?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Исходя из норм и положений ПБУ 14/2007 в рассматриваемой ситуации организация "А", приобретая статус гарантирующего поставщика электроэнергии по итогам конкурса, не может признать актив в виде "деловой репутации".

Однако, по нашему мнению, организация может признать полученный ею статус гарантирующего поставщика как нематериальный актив, оцененный по справедливой стоимости (или по номинальной стоимости). Учет такого актива должен осуществляться либо через дополнительный капитал, либо через доходы будущих периодов. При этом, поскольку нормы законодательства о бухгалтерском учете не содержат конкретных правил учета таких активов, организация должна утвердить их в своей учетной политике с учетом положений МСФО.

Обращаем внимание, что в своей учетной политике организация должна утвердить: порядок признания такого актива, его оценки (по справедливой или номинальной стоимости), учета (через капитал или доходы будущих периодов) и дальнейшего учета (по амортизированной стоимости или по переоцененной стоимости).

В целях налогового учета рассматриваемая операция также не может быть классифицирована как приобретение имущественного комплекса, в ходе которой в расходах налогоплательщика может быть учтена деловая репутация в виде надбавки к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Обоснование позиции:

В силу п. 214 постановления Правительства РФ от 04.05.2012 N 442 "О функционировании розничных рынков электрической энергии, полном и (или) частичном ограничении режима потребления электрической энергии" (далее - Постановление N 442) для участия в конкурсе на получение статуса гарантирующего поставщика электроэнергии организация должна указать в заявке на участие в конкурсе размер денежных средств, которые она обязуется в случае признания его победителем конкурса предложить в оферте, направляемой кредиторам заменяемого гарантирующего поставщика, в счет уступки их требований по оплате всей или части суммы задолженности, указанной в Решении на проведение конкурса.

При этом исходя из п. 12 Основных положений функционирования розничных рынков электрической энергии Постановления N 422 (раздел II "Правила деятельности гарантирующих поставщиков") статус гарантирующего поставщика дает право организации единолично продавать на выделенной территории (зоне деятельности) электрическую энергию (мощность) по нерегулируемым тарифам, приобретенную на оптовом рынке.

Отметим, что уступкой права требования или цессией называют соглашение о замене прежнего кредитора (цедента), который выбывает из обязательства, на другого субъекта (цессионария), к которому переходят все права прежнего кредитора (ст. 382 ГК РФ).

Таким образом, при выполнении условий конкурса на получение статуса гарантирующего поставщика электроэнергии, организация "А" принимает на себя обязательства организации "Б" по оплате части или всей суммы задолженности перед ее кредиторами и одновременно приобретает права требования погашения задолженности организацией "Б".

I. Бухгалтерский учет

Для начала отметим, что в соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" (далее - ПБУ 1/2008) применяемая учетная политика, кроме прочего, должна обеспечивать:

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Признание деловой репутации

Отметим, что национальные стандарты бухгалтерского учета дают весьма ограниченное понятие "деловой репутации". Так, в соответствии с ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (далее - ПБУ 14/2007) под деловой репутацией понимается актив, возникший в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), определяемый как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения) (п.п. 4 и 42 ПБУ 14/2007).

В соответствии со ст. 132 ГК РФ предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. При этом в состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором.

Порядок продажи предприятия установлен параграфом 8 Главы 30 ГК РФ. Так, в частности, состав и стоимость продаваемого предприятия определяются в договоре продажи предприятия на основе полной инвентаризации предприятия, проводимой в соответствии с установленными правилами такой инвентаризации (п. 1 ст. 561 ГК РФ).

Кроме того, в силу п. 2 ст. 561 ГК РФ до подписания договора продажи предприятия должны быть составлены и рассмотрены сторонами: акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований.

Право собственности на предприятие в соответствии со ст. 564 ГК РФ переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права.

Указанные выше положения в рассматриваемой ситуации не выполняются, что позволяет сделать вывод, что не происходит приобретение заменяемого гарантирующего поставщика или его части (организации "Б") как имущественного комплекса, а потому нет оснований для признания деловой репутации с точки зрения ПБУ 14/2007.

Статус гарантирующего поставщика как актив

По нашему мнению, приобретение организацией статуса гарантирующего поставщика, дающего ей право единолично продавать на выделенной территории (зоне деятельности) электрическую энергию (мощность), приобретенную на оптовом рынке, можно признать активом. Так, согласно п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

При этом ни нормы ПБУ 14/2007, ни иные нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, по нашему мнению, не содержат конкретных правил учета такого права,

предоставленного по условиям конкурса. В таком случае организация имеет право в силу п. 7 ПБУ 1/2008 утвердить в своей учетной политики порядок признания такого актива с учетом норм МСФО.

Например, согласно п. 44 МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" в некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен бесплатно или за номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется при помощи государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет предприятию нематериальные активы, такие как, например, права на посадку в аэропорту. В соответствии с МСФО (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" предприятие вправе первоначально признать такой нематериальный актив по справедливой стоимости или по номинальной стоимости (альтернативный порядок учета, разрешенный МСФО 20) плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Обращаем внимание, что учитывать актив в виде "статуса гарантирующего поставщика" необходимо либо через капитал (то есть в корреспонденции с Кредитом "Дополнительный капитал"), либо через доходы будущих периодов (в корреспонденции с Кредитом "Доходы будущих периодов") (п. 13 МСФО 20). Порядок учета, оценки и дальнейшего учета организация должна установить в своей учетной политике.

Исходя из определения, данного в МСФО (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи", под государственной помощью понимаются действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Субсидией является помощь, оказываемая государством в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия. В рассматриваемой ситуации организации предоставляется право участвовать в торговле электрической энергией и мощностью на оптовом рынке с использованием групп точек поставки предыдущего гарантирующего поставщика, соответствующих зоне его деятельности, в соответствии с Правилами оптового рынка электрической энергии и мощности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 27.12.2010 N 1172 и договором о присоединении к торговой системе оптового рынка.

II. Налоговый учет

Налоговое законодательство не содержит такого понятия, как "деловая репутация". Однако в п. 1 ст. 268.1 НК РФ, устанавливающей особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса, указано, что величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Однако, как мы указали выше, в рассматриваемой ситуации не идет речь о приобретении Организацией "А" Организации "Б" как имущественного комплекса, а потому ст. 268.1 НК РФ не применяется.

Что касается получения организацией "А" бесплатного актива - статуса гарантирующего поставщика электроэнергии, то отметим, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объект налогообложения, в частности доход, должен иметь стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Исходя из этого определения, приобретение Организацией "А" статуса гарантирующего поставщика на условиях выполнения конкурсных требований не может быть признано ее доходом с точки зрения НК РФ.

По нашему мнению, в рассматриваемой ситуации Организация "А" признает доходы (расходы) только при реализации (списании) приобретенных прав (требований) дебиторской задолженности Организации "Б".

Так, при перепродаже (или погашении должником) приобретенного права (требования) организация должна учитывать положения ст. 279 НК РФ, устанавливающей особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования. В соответствии с п. 3 ст. 279 НК РФ для организации, которая приобрела право требования к должнику, прекращение его обязательства (оплата долга) или дальнейшая реализация долга признается реализацией данного права требования.

Доход (выручка) от такой реализации определяется как стоимость имущества, которое организация получит от должника (или покупателя) в счет погашения его долга. При этом организация вправе уменьшить этот доход (от реализации права требования долга) на сумму расходов по приобретению указанного права требования (по приобретению задолженности).

Если при этом будет получен убыток, то он может быть признан на основании п. 2 ст. 268 НК РФ (смотрите письма Минфина России от 12.07.2010 N 03-03-05/147, от 02.04.2010 N 03-03-06/2/67, от 12.11.2009 N 03-03-06/1/749).

К сведению:

Учет приобретения права (требования) в бухгалтерском учете

Исходя из совокупности п. 2 и п. 3 ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" (далее - ПБУ 19/02) дебиторская задолженность, приобретенная организацией на основании договора уступки права (требования) (далее - цессии), признается финансовым вложением организации в том случае, если, в частности, она способна приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Таким образом, в случае, если планируется погашение задолженности должником (организацией "Б") в сумме, превышающей сумму, которую оплатила организация "А" кредиторам по договору уступки права (требования), то приобретение такой дебиторской задолженности можно признать финансовым вложением и учитывать его на счете 58 "Финансовые вложения" по стоимости приобретения, рассчитываемой согласно п. 9 ПБУ 19/02.

Если же поступление экономических выгод (дохода) от приобретения дебиторской задолженности организации "Б" не планируется, то, по нашему мнению, она должна учитываться на счете 76 до ее погашения (продажи), или списания в прочие расходы в

результате признания безнадежной в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ Ткач Ольга, Горностаев Вячеслав

Компания "Б" (исполнитель) заключила договор (2006, 2007 годы) возмездного оказания услуг с компанией "А" (заказчик). По условиям договора компания "Б" получила гарантийный платеж, который будет засчитан в счет оплаты услуг за последние месяцы до прекращения действия договора. С суммы полученного гарантийного платежа был исчислен и уплачен в бюджет НДС. В III квартале 2014 года по договору уступки прав требования (перемены лиц в обязательстве) компания "Б" передает свои права и обязанности по договору компании "С", которая становится новым исполнителем при оказании услуг. При этом компания "Б" не возвращает полученный ранее гарантийный платеж компании "А", а переводит его на счет компании "С", у которой полученная сумма будет числиться в качестве гарантийного платежа, полученного от компании "А" (заказчика).

Каков порядок начисления НДС (либо неначисления, так как НДС был начислен и уплачен компанией "Б") у компании "С" с полученной суммы гарантийного платежа? Возможно ли принять к вычету НДС у компании "Б", который ранее был уплачен с полученного гарантийного платежа (ситуация по переводу долга (авансового платежа) на нового исполнителя)?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Компания "С" должна исчислить и уплатить в бюджет НДС с суммы полученного от компании "Б" гарантийного платежа.

Компания "Б" вправе принять к вычету сумму НДС, исчисленного и уплаченного в бюджет при получении гарантийного платежа от компании "А", на дату перечисления суммы гарантийного платежа компании "С".

Обоснование позиции:

Гражданско-правовые аспекты

В соответствии с п. 1 ст. 382 и ст. 391 ГК РФ возникшие из обязательства (в том числе и из договора возмездного оказания услуг) права и обязанности могут перейти к другому лицу по сделке ("уступка права требования", "перевод долга", "цессия") или перейти к другому лицу на основании закона.

Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг (п. 1 ст. 781 ГК РФ).

Статьей 329 ГК РФ предусмотрено, что исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором. В силу п. 4 ст. 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ). Глава 39 ГК РФ "Возмездное оказание услуг" не содержит каких-либо указаний в отношении способа обеспечения обязательств. Соответственно, договором возмездного оказания услуг может быть предусмотрена форма обеспечения исполнения обязательств, не указанная нормами ГК РФ, в частности в виде гарантийного платежа.

В силу п. 2 ст. 308 ГК РФ, если каждая из сторон по договору несет обязанность в пользу другой стороны, она считается должником другой стороны в том, что обязана сделать в ее пользу, и одновременно ее кредитором в том, что имеет право от нее требовать.

Из вопроса следует, что компания "Б" (исполнитель) все свои права и обязанности по договору возмездного оказания услуг передает компании "С", которая становится новым исполнителем при оказании услуг.

Считаем, что в этом случае применима ст. 392.3 ГК РФ, согласно которой в случае одновременной передачи стороной всех прав и обязанностей по договору другому лицу (передача договора) к сделке по передаче соответственно применяются правила об уступке требования и о переводе долга.

НДС

По вопросу исчисления НДС с суммы поступившего продавцу от покупателя обеспечительного платежа (гарантийного платежа) в настоящее время существуют различные точки зрения.

Так, Минфин России придерживается мнения, что сумма полученного обеспечительного (гарантийного) платежа подлежит обложению НДС как денежные средства, связанные с оплатой товаров (работ, услуг) на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (письма Минфина России от 21.09.2009 N 03-07-11/238, от 17.09.2009 N 03-07-11/231).

Другая позиция, представленная в письмах официальных органов и поддерживаемая отдельными судами, заключается в том, что налогообложение обеспечительного (гарантийного) платежа зависит от условий договора. Если договором предусмотрена возможность зачета суммы обеспечительного платежа в счет оплаты поставленных (выполненных, оказанных) товаров (работ услуг), такой платеж признается оплатой (частичной оплатой) (п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 166, пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ) и с его суммы начисляется НДС (письма Минфина России от 02.02.2011 N 03-07-11/25, ФНС России от 17.01.2008 N 03-1-03/60, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2012 N 12АП-6872/12, ФАС Московского округа от 19.01.2011 N КА-А40/16866-10, ФАС Поволжского округа от 03.11.2009 N А57-24482/2008, от 09.04.2009 N А55-7887/2008). При этом заметим, что определением КС РФ от 30.09.2004 N 318-О было отмечено, что под авансовыми платежами для целей применения положений налогового законодательства следует понимать платежи, полученные налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Как мы поняли из вопроса, компания "Б", придерживаясь вышеуказанной позиции, квалифицировала для целей налогообложения поступивший от компании "А"

гарантийный платеж именно как аванс в счет будущего оказания услуг по договору, поэтому с этой суммы был исчислен и уплачен в бюджет НДС.

Получение компанией "С" суммы гарантийного платежа от компании "Б"

В п. 1 ст. 167 НК РФ указано, что в целях главы 21 НК РФ моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено п.п. 3, 7-11, 13-15 ст. 167 НК РФ, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется в порядке, установленном абзацем 2 п. 1 ст. 154 НК РФ - исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг) в соответствии с положениями п. 13 ст. 167 НК РФ;

- которые облагаются по налоговой ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;

- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Иных исключений для определения налоговой базы при получении предварительной оплаты (аванса) п. 1 ст. 154 НК РФ не предусмотрено, в том числе для случаев получения аванса покупателем новым продавцом по договору уступки требования (перевода долга).

Исходя из приведенных норм считаем, что компания "С" (новый исполнитель по договору возмездного оказания услуг) должна исчислить и уплатить в бюджет НДС с суммы полученного от компании "Б" (прежнего исполнителя) гарантийного платежа на основании п. 1 ст. 154 НК РФ. НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 168 предусмотрена обязанность налогоплательщика в случае получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) предъявить покупателю исчисленную сумму НДС. При этом в адрес покупателя не позднее пяти календарных дней считая со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг должен быть выставлен соответствующий счет-фактура (п. 3 ст. 168, п. 5.1 ст. 169 НК РФ).

НК РФ не установлен какой-либо особый порядок составления и выставления счетов-фактур в ситуации, аналогичной рассматриваемой, поэтому полагаем, что новому исполнителю следует действовать в общем порядке.

На наш взгляд счет-фактуру следует составить в двух экземплярах, один из которых передать заказчику (компании "А") (п. 6 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - Правила), утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Постановление 1137)).

Согласно пп. "з" п. 1 Правил, в строке 5 счета-фактуры указываются реквизиты (номер и

дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека (при расчете с помощью платежно-расчетных документов или кассовых чеков, к которым прилагается счет-фактура), в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В рассматриваемой ситуации в данной строке, по нашему мнению, компании "С" следует указать реквизиты платежного поручения компании "Б", так как именно от нее фактически поступили денежные средства.

К сведению:

У компании "А" при получении вышеуказанного счета-фактуры не возникает права на налоговый вычет, поскольку она не перечисляла деньги новому исполнителю (компании "С") (п. 9 ст. 172 НК РФ).

Применение налогового вычета по НДС компанией "Б"

Главой 21 НК РФ определен общий порядок применения налоговых вычетов по НДС, уплаченных с поступивших авансов:

- вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (п. 8 ст. 171 НК РФ).

- вычеты сумм налога, указанных в п. 8 ст. 171 НК РФ, производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг) в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в оплату которых подлежат зачету суммы ранее полученной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий) (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Исходя из положений п. 1 ст. 391 ГК РФ, в результате перевода долга первоначальный должник выбывает из обязательства перед кредитором, то есть его обязательство прекращается и перекладывается на нового должника.

Так, компания "Б", передавая во исполнение договора уступки прав требования (перевода долга) все права и обязанности по договору возмездного оказания услуг новому исполнителю (компания "С"), больше не имеет обязательств перед заказчиком по оказанию услуг. Следовательно, она не может применить правило, предусмотренное п. 6 ст. 172 НК РФ. При этом специальных правил применения налогоплательщиком налогового вычета по НДС (исчисленному и уплаченному в бюджет с суммы аванса) в случае передачи им своих обязательств по сделке новому должнику законодательство не содержит.

Между тем вопрос принятия к вычету НДС, исчисленного и уплаченного налогоплательщиком в бюджет при получении оплаты (частичной оплаты) в ситуации, аналогичной Вашей, был рассмотрен Минфином России в письме от 27.04.2010 N 03-07-11/149.

НДС был исчислен и уплачен в бюджет подрядчиком с сумм оплаты, полученных от заказчика в счет предстоящего выполнения работ. Подрядчик перечислил указанные суммы оплаты в полном объеме новому подрядчику в связи с заключением трехстороннего соглашения, предусматривающего выполнение работ новым подрядчиком.

По мнению специалистов финансового ведомства, в данном случае суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет подрядчиком с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных от заказчика в счет предстоящего выполнения работ, подлежат вычетам при перечислении подрядчиком указанных сумм оплаты (частичной оплаты) в полном объеме новому подрядчику. Основанием для этого, с точки зрения Минфина России, является норма п. 5 ст. 171 НК РФ, которая предусматривает вычет сумм НДС, исчисленных продавцами и уплаченных ими в бюджет с сумм предоплаты, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Заметим, что еще до появления приведенного письма судьи указывали (постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 N А05-13851/2005-33), что НК РФ не содержит норм, определяющих судьбу уплаченного по авансу НДС, в случае, если обязанности по сделке, по которой получены авансовые платежи, передаются третьему лицу.

Толкование ст.ст. 171 и 172 НК РФ как невозможность предъявить к вычету или возратить НДС, уплаченный налогоплательщиком с полученных авансов, после передачи обязанностей по этой сделке другому лицу нарушает права налогоплательщика, так как обязывает его уплатить НДС в отсутствие самой операции, подлежащей налогообложению.

Поскольку в момент передачи прав и обязанностей по сделкам, в связи с которыми получены авансы третьим лицом, характер уплаченного налогоплательщиком НДС по авансам изменен (так как будущая реализация отменена), то он подлежит возврату налогоплательщику как излишне уплаченный или налоговому вычету. А новый должник должен при получении авансов от старого должника уплатить НДС с полученных сумм.

В недавних судебных постановлениях прослеживаются аналогичные выводы.

В частности, арбитры отмечают, что:

- если осуществлен перевод долга по обязательству, в связи с неисполнением которого ранее были получены авансовые платежи, и произведен расчет с новым должником, то условие п. 5 ст. 171 НК РФ о возврате авансов как основание для получения налогового вычета по НДС считается выполненным (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15.08.2013 N Ф04-3717/13 по делу N А03-8603/2012).

- при переводе долга на нового должника обязательства первоначального должника прекращаются, что, по сути, является расторжением договора. В случае перевода долга суммы "авансового" НДС продавец может принять к вычету при перечислении сумм полученной предоплаты в полном объеме новому должнику (постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2014 N 13АП-15947/14, Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2014 N 20АП-3409/14). В этих судебных постановлениях судьи, в том числе, принимают во внимание позицию Минфина России, изложенную в письме от 27.04.2010 N 03-07-11/149.

Учитывая изложенное, считаем, что компания "Б" вправе принять к вычету сумму НДС,

исчисленного и уплаченного в бюджет при получении гарантийного платежа (аванса счет предстоящего оказания услуг) от заказчика (компания "А"), на дату перечисления суммы гарантийного платежа новому исполнителю (компания "С").

Напомним, что вычеты сумм налога, указанных в п. 5 ст. 171 настоящего Кодекса, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Пунктом 22 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость (Приложение N 4 к Постановлению 1137) определено, что в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующей суммы оплаты, частичной оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав счета-фактуры, зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении указанной суммы, регистрируются ими в книге покупок после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом от товаров (работ, услуг), имущественных прав, но не позднее 1 года со дня отказа.

В связи с этим полагаем, что применительно к рассматриваемой ситуации компания "Б" может зарегистрировать в книге покупок счет-фактуру (ранее зарегистрированный в книге продаж при получении гарантийного платежа) только после того как в бухгалтерском учете будут отражены соответствующие операции по корректировке обязательств перед компанией "А" и перечислению суммы гарантийного платежа компании "С".

В заключение отметим, что ввиду наличия судебной практики по аналогичным ситуациям не исключаем, что, возможно, изложенную точку зрения придется отстаивать в суде.

**Эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ Овчинникова Светлана,
Королева Елена**

Источник: ФАКТОРинг ПРО по материалам ГАРАНТа