

Деньги перечислили продавцу. Что дальше?

С 1 января 2009 года в случае полной или частичной предоплаты в счет предстоящих поставок суммы НДС подлежат вычетам. Право на вычет возникает у покупателя при соблюдении ряда условий, предусмотренных [Налоговым кодексом](#). Между тем на практике применение новых норм Кодекса вызывает множество вопросов, ответить на которые мы постараемся в нашей статье.

Вычет авансового НДС производится на основании [счетов-фактур](#), выставленных продавцами при получении предварительной оплаты (частичной оплаты), документов, подтверждающих фактическое перечисление этих сумм, и при наличии договора, предусматривающего их перечисление*(1).

Оборот счетов-фактур

Если в договоре условие о предварительной оплате не предусмотрено или соответствующий договор отсутствует, а предварительная оплата перечисляется на основании счета, то налог по перечисленной предварительной оплате (частичной оплате) к вычету не принимается. Такой вывод сделали представители Минфина России в недавно вышедшем письме*(2). А как быть, если в договоре условие о предоплате прописано, но не указана конкретная сумма, которую должен перечислить покупатель? По мнению чиновников главного финансового ведомства, к вычету следует принимать НДС, исчисленный исходя из суммы перечисленной предварительной оплаты, указанной в [счете-фактуре](#) продавца. Подробнее о вопросах, которые поднял Минфин России в вышеназванном письме, читайте в следующих номерах нашего журнала.

Итак, деньги перечислены поставщику. Он в свою очередь выставляет [счет-фактуру](#) на аванс. Его необходимо зарегистрировать в [книге покупок](#) и журнале регистрации полученных счетов-фактур*(3). После этого при соблюдении прочих условий НДС можно принимать к вычету по итогам налогового периода.

В [декларации](#) по НДС*(4) особый порядок отражения вычетов с сумм предоплаты для покупателей не предусмотрен, поэтому вычеты НДС по авансам нужно указывать, пользуясь общим порядком по [строке 220](#) и соответствующими расшифровками.

При поступлении товара покупатель получает еще один [счет-фактуру](#) от поставщика, который регистрируется в журнале полученных счетов-фактур и [книге покупок](#).

[Налоговым кодексом](#) *(5) предусмотрено восстановление сумм налога по предоплате в налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету. [Счета-фактуры](#), на основании которых налог на добавленную стоимость был ранее принят к вычету, подлежат регистрации в [книге продаж](#) на сумму налога, подлежащую восстановлению*(6).

В декларации по НДС суммы налога с авансов, подлежащие восстановлению,

отражаются по [строке 190](#).

В случае возврата предоплаты покупателю необходимо восстановить НДС в том налоговом периоде, в котором произошел возврат соответствующих сумм^{*(7)}. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету. [Счета-фактуры](#), на основании которых суммы налога были ранее приняты к вычету, подлежат регистрации в [книге продаж](#).

Вычет НДС с авансов: обязанность или право?

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 166](#) Налогового кодекса, на установленные налоговые вычеты^{*(8)}. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов^{*(9)}. Таким образом, вычет - это, безусловно, право налогоплательщика, которым он может, но не обязан воспользоваться. Следовательно, фирма может вообще не применять вычет с авансов, беря НДС к вычету в общем порядке после реализации.

Если компания по каким-то причинам, например из-за усложнения документооборота, сложности отражения документов в учете и расчета налога (принятие к вычету, затем восстановление и принятие к вычету в полном объеме), не желает применять вычеты по НДС с предоплаты, она вправе их не применять. Тем более что, не применяя вычеты с авансов, предприятие ставит именно себя в невыгодное положение, а для бюджета эта ситуация благоприятна, денежные средства дольше находятся в бюджете, а следовательно, не может быть никаких нареканий со стороны налогового органа.

Вычетам с авансов посвящены новые нормы Налогового кодекса, которые относятся к специальным нормам права. В случае если организация не воспользовалась своим правом на налоговый вычет по частичной оплате^{*(10)}, она имеет право в дальнейшем воспользоваться вычетом в полном объеме в соответствии с общими нормами, предусматривающими обычный порядок предоставления вычета по НДС ^{*(11)}.

В этом случае [пункт 9 статьи 172](#) Налогового кодекса не используется, а подлежит применению общий порядок: наличие [счета-фактуры](#), принятие покупателем товаров, работ, услуг на учет, наличие первичных документов, использование товаров, работ, услуг в осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения НДС^{*(12)}.

Частным случаем по отношению к рассмотренному выше является ситуация, когда [счет-фактура](#) на аванс и полный счет-фактура на всю сумму реализации составлены в одном периоде. Можно ли не принимать в этом случае к вычету НДС по авансу? Нам представляется, что, безусловно, можно, поскольку, повторимся еще раз, налоговый вычет по НДС - это право, а не обязанность налогоплательщика. Организация в любом случае имеет право и на вычет по сумме аванса, и на полный вычет на сумму реализации.

Бывают такие ситуации, когда по договору поставляются товары, облагаемые НДС по разным ставкам. При этом, уплачивая аванс по договору, мы не знаем,

какое количество товара будет поставлено в данном периоде по ставке 10 процентов и какое - по ставке 18 процентов.

Как быть покупателю в случае, если аванс по такому договору перечислен общей суммой, без указания в платежном поручении, за какие товары он перечислен? И как затем восстанавливать НДС? Нам представляется, что все зависит от **счета-фактуры**, выписанного на аванс.

Итак, продавец должен выписать **счет-фактуру** на сумму полученной предоплаты, например 500 единиц. Какую ставку налога он должен там указать? Рассмотрим варианты на примерах и их последствия.

Пример

Вариант 1

В **счете-фактуре** N 1 на аванс продавец указал:

500 ед. - за товары, НДС - 10%.

В **счете-фактуре** N 2 по факту реализации продавец указал:

250 ед. - за товары, НДС - 18%;

250 ед. - за товары, НДС - 10%.

В этом случае покупатель не рискует тем, что налоговый орган предъявит ему необоснованно завышенный вычет по авансам, наоборот, он взял меньше. Но в этом случае возможны претензии к продавцу, ведь в бюджет уплачено меньше налога.

Позиция налоговиков зачастую однозначна: если неизвестно, по какой ставке поставят товары (работы, услуги), надо указывать 18%. И судебная практика при оценке правомерности указания той или иной ставки исходит лишь из того, каких товары и сколько было реально отгружено, не давая ответа на вопрос, как учитывать авансы*(13).

Вариант 2

В **счете-фактуре** N 1 на аванс продавец указал (на основании платежного поручения):

500 ед. - за товары, НДС - 18%.

В **счете-фактуре** N 2 по факту реализации продавец указал:

250 ед. - за товары, НДС - 18%;

250 ед. - за товары, НДС - 10%.

Этот вариант нам кажется предпочтительным, поскольку ставка НДС 18% является привычной для налогового органа и при ссылке на нее в платежном поручении на предоплату не должно возникать вопросов ни к продавцу, ни к покупателю. Ставка налога 10% является льготной, а следовательно, всегда вызывает повышенный интерес проверяющих. И безусловно, лучше, когда сумма по этой ставке уже подтверждена документами на отгрузку, как и происходит в данном варианте. Хотя в этом варианте все же не исключены претензии к покупателю, ведь вычета-то с аванса он взял больше.

Облагаемые и не облагаемые НДС операции

Если у организации есть облагаемые и не облагаемые НДС операции, неизбежно встает вопрос: как определить сумму НДС, подлежащую вычету с аванса, предусмотренного договором, по общехозяйственным расходам (аренда, связь, информационные услуги)? Эти расходы относятся как к облагаемым, так и к освобождаемым от налогообложения операциям, поэтому к вычету НДС принимается по [пункту 4 статьи 170](#) Налогового кодекса в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период, то есть за квартал.

На настоящий момент существуют только письма Минфина России, в которых указано, что в данной норме речь идет о текущем налоговом периоде^{*(14)}.

Таким образом, определить этот процент компания сможет только по окончании квартала. Особенно сложившаяся ситуация неудобна для тех, кто по налогу на прибыль исчисляет ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, так как сумму затрат они должны знать по итогам каждого месяца квартала.

Некоторые специалисты советуют в данной ситуации брать пропорцию за прошлый квартал, закрепив этот способ в учетной политике. Это позволит не откладывать оприходование товаров, работ, услуг до последнего дня квартала, а своевременно отражать их в учете. Однако это противоречит разъяснениям Минфина России, и в случае, когда доля необлагаемой деятельности в текущем квартале значительно увеличится, возникновение спора с налоговыми органами неизбежно. Тогда право на применение такой методики придется отстаивать в суде. В качестве аргументов в ее защиту можно будет привести только [пункт 7 статьи 3](#) Налогового кодекса, когда неясности, неустранимые сомнения должны толковаться в пользу налогоплательщика, а также [пункт 4 статьи 170](#) Кодекса, предусматривающий закрепление порядка распределения НДС в учетной политике налогоплательщика.

Такая же участь ожидает тех, кто исчисляет пропорцию по итогам каждого месяца. Чиновники неоднократно разъясняли, что такой расчет неприемлем.

Как вариант выхода из сложившейся ситуации, можно рассмотреть способ, при котором изначально все затраты принимаются к учету без НДС. Налог собирается на [счете 19](#), пока не станет известна пропорция. В конце квартала сумму налога, не подлежащую возмещению из бюджета, надо включить в состав прочих расходов как подлежащую восстановлению^{*(15)}. Однако и этот вариант не уберет от возможных претензий - теперь уже по налогу на имущество, так как первоначальная стоимость основных средств при нем будет занижена, то есть будет занижен налог.

Чтобы избежать подобных обвинений, пользуясь [пунктом 4 статьи 170](#) Налогового кодекса в конце квартала, стоимость основных средств и НМА можно

увеличить на сумму "входного" НДС. При данном подходе придется проигнорировать правило [пункта 2 статьи 257](#) Кодекса, согласно которому стоимость основных средств, по которой они приняты к учету, подлежит изменению в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям.

Не стоит забывать о необходимости представить "уточненку" по налогу на прибыль за прошедшие периоды, если компания исчисляет ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли.

Еще один вариант, самый простой в данном случае, - не принимать к учету общехозяйственные расходы до последнего месяца квартала. Тогда не придется делать никаких корректировок, хотя работы в конце квартала прибавится. Тем не менее и этот способ не лишен недостатков, например, когда у компании выполнены все требования для принятия объекта основных средств на учет. Это может обернуться претензиями налоговиков в намеренном непринятии на учет объектов с целью оптимизации налога на имущество.

Из обзора видно, что ни один из вариантов учета не лишен недостатков, поэтому, пока не появились официальные разъяснения, выбор того или иного способа нужно делать исходя из специфики конкретной организации.

Бухучет авансового НДС

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с начислением и восстановлением НДС с авансов, в плане счетов^{*(16)} на настоящий момент не прописано. Руководствуясь общими правилами учета, можно выделить 2 варианта.

Первый вариант основан на использовании отдельного субсчета к [счету 19](#) "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". Этот счет предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах НДС по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

Поскольку авансы связаны с приобретением в будущем каких-либо ценностей, то логично использовать этот счет. Однако необходимо, чтобы аналитика счета позволяла дать количественную информацию в разрезе сумм НДС по уже приобретенным (полученным ценностям, работам, услугам) и по авансированным, но еще не полученным. Можно открыть [субсчет 19.4](#) "Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным".

*

Д.А. Васильев,
главный бухгалтер компании "КУН"

Вопрос получения вычета при оплате наличными не должен беспокоить бухгалтера, он не стоит и выеденного яйца. Первичным в данной ситуации для налогоплательщика все-таки был, есть и всегда будет [Налоговый кодекс](#), в котором вычет по авансовому НДС не зависит от вида платежа: наличного или безналичного, и бухгалтеру необходимо руководствоваться нормами Кодекса,

который четко и однозначно устанавливает, какие документы необходимы для подтверждения налогового вычета при предоплате. Необходимо только еще раз проверить, не нарушают ли подобные операции порядок ведения кассовых операций, нет ли превышения лимита расчета наличными деньгами, установленного Банком России, и проверить, вписываются ли расходы, оплачиваемые наличными, в те расходы, которые разрешены обслуживающим банком при утверждении лимита организации. [Письмо](#) Минфина России от 6 марта 2009 года N 03-07-15/39 ухудшает положение налогоплательщика, ограничивая право выбора варианта оплаты товаров, работ, услуг. Благая цель увода компаний от трудноконтролируемого наличного денежного оборота опять получила неправильное толкование, вместо того чтобы стимулировать налогоплательщика пытаются что-то запретить.

*

Таблица 1

N п/ п	Содержание проводки	Дебет	Кредит
1	Отправлен аванс	60. "Аванс"	51
2	Получен счет-фактура от поставщика на уплаченный аванс	19.4	60. "Авансы"
3	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с авансов	68. "НДС"	19.4
4	Оприходованы полученные материалы	10, 41 и др.	60. "Расчеты с поставщиками"
5	Получен счет-фактура на сумму отгруженных товаров	19.1-3	60. "Расчеты с поставщиками"
		60. "Авансы"	19.4
6	Восстановлен НДС с авансов в момент получения товаров	19.4	68. "НДС"
7	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с приобретенных товаров	68. "НДС"	19.1-3
8	Произведен зачет суммы аванса	60. "Расчеты с поставщиками"	60. "Авансы"

В [таблице 1](#) вверху этой страницы представлены проводки, связанные с НДС при расчетах по предоплате с использованием [счета 19.4](#). Второй вариант (см. [таблицу 2](#) ниже) связан с применением отдельного субсчета к [счету 76](#).

Сравним достоинства и недостатки этих вариантов. Уже из количества строк в [таблице 1](#) понятно, что второй вариант проще в оформлении, при нем все операции по НДС с авансов охватываются 4 проводками. Кроме того, вторая схема проводок выглядит более работоспособно. По крайней мере, она зеркальна отработанной на практике схемой проводок отражения сумм НДС по полученным авансам. А также нацелена на отражение только тех сумм НДС, по которым будет проводиться зачет, тем самым делает более прозрачной проверку правильности заполнения [декларации](#) по НДС.

Однако лаконичность записей не всегда на пользу. Например, в ситуации, когда покупатель хочет реализовать свое право на вычет не в периоде перечисления аванса, а отложить его до момента получения товаров, работ, услуг. Вторая проводка по второму варианту учета предполагает уже предъявление НДС к возмещению из бюджета, в то время как при первом варианте учет этого НДС и предъявление его к возмещению из бюджета ([записи 2 и 3](#) в [таблице 1](#)) отражены разными проводками, поэтому при желании отсрочить момент возмещения достаточно просто не делать вторую запись.

При первом варианте по дебету [счета 19](#) собирается общая сумма НДС, которую предприятие претендует возместить из бюджета, получение той же информации при втором варианте требует уже сложения оборотов по [счету 19](#) и кредиту [счета 76](#) "Авансы", что увеличивает время на подготовку необходимой для управления (планирования, составления бюджетов и пр.) информации. При первом варианте все записи [книги покупок](#) можно проверить путем сопоставления с оборотами по [счету 19](#), при втором же варианте придется привлекать [счет 76](#).

Компаниям, которые вынуждены вести отдельный учет, безусловно, будет удобнее первый вариант учета, который позволяет накапливать суммы НДС до момента, когда станет известна пропорция, а затем распределять между вычетами и включением в расходы.

Выбирать методику учета следует, также основываясь на специфике хозяйственных операций компании. Кто-то может отдать предпочтение простоте без ущерба для дальнейшего учета, а у кого-то такая простота впоследствии может обернуться излишними затратами времени.

Таблица 2

N п/ п	Содержание проводки	Дебет	Кредит
1	Отправлен аванс	60. "Аванс"	51
2	Получен счет-фактура от поставщика на уплаченный аванс, и НДС предъявлен к возмещению из бюджета	68. "НДС"	76. "НДС с авансов"
3	Оприходованы полученные материалы	10, 41 и др	60. "Расчеты с поставщиками"
4	Получен счет-фактура на сумму отгруженных товаров	19.1-3	60. "Расчеты с поставщиками"
5	Восстановлен НДС с авансов в момент получения товаров	76. "НДС с авансов"	68. "НДС"
6	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с приобретенных товаров	68. "НДС"	19.1-3
5	Произведен зачет суммы аванса	60. "Расчеты с поставщиками"	60. "Авансы"

А.В. Урванцева,
консультант по бухгалтерскому учету и налогообложению
компании "Кузьминых, Евсеев и партнеры", к.э.н.

О.С. Ястребкова,
юрисконсульт компании
"Кузьминых, Евсеев и партнеры"

Экспертиза статьи:
С.П. Родюшкин,
служба Правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер-эксперт

"Актуальная бухгалтерия", N 4, апрель 2009 г.

-
- *(1) [п. 9 ст. 172 НК РФ](#)
 - *(2) [письмо](#) Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39
 - *(3) [пп. 1, 7](#) пост. Правительства РФ от 02.12.2000 N 914
 - *(4) утв. [приказом](#) Минфина России от 07.11.2006 N 136н
 - *(5) [подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)
 - *(6) [п. 16](#) пост. Правительства РФ от 02.12.2000 N 914
 - *(7) [подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)
 - *(8) [п. 1 ст. 171 НК РФ](#)
 - *(9) [п. 1 ст. 173 НК РФ](#)
 - *(10) [п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ](#)
 - *(11) [п. 1 ст. 172, п. 2 ст. 171 НК РФ](#)
 - *(12) [п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ](#)
 - *(13) [Пост. ФАС ЦО](#) от 11.01.2008 N А23-96/07А-14-6; Решение Арбитражного суда Калужской области от 21.04.2008 N А23-96/07А-14-6
 - *(14) [письма](#) Минфина России от [26.06.2008 N 03-07-11/237](#), от 03.06.2008 N 03-07-15/90, ФНС России от [24.06.2008 N ШС-6-3/450@](#)
 - *(15) [подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)
 - *(16) утв. [приказом](#) Минфина России от 31.10.2000 N 94н