

Е.А. Боброва, Т.С. Старцева

## УЧЕТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ С АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

*В расчетах нередко используются схемы, когда денежные средства передаются до исполнения обязательств по договору. Такой платеж называют авансом. В статье рассмотрены вопросы, касающиеся проблемы исчисления НДС с авансовых платежей и отражения данных операций в бухгалтерском учете. В настоящее время для предприятий и организаций эта проблема является одной из наиболее значимых и актуальных.*

*Ключевые слова: аванс, налог на добавленную стоимость (НДС), предоплата.*

E.A. Bobrova, T.S. Startseva

## VALUE ADDED TAX ACCOUNT ON ADVANCE PAYMENTS

*In calculations schemes when money resources are transferred before obligations execution under contract are quite often used. Such payment is called advance payment. In the article the questions, concerning the calculation problem of VAT on advance payments and reflection of the given operations in bookkeeping are considered. Now this problem is one of the most significant and actual for enterprises and organizations.*

*Keywords: advance payment, value-added tax (VAT), advance payment.*

Большинство поставщиков товаров, работ или услуг для начала выполнения своих обязательств включают в договор условие о предварительной их оплате, когда покупателем передаются денежные средства поставщику до исполнения последним своих обязательств. В соответствии с п.1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС признается наиболее ранняя из следующих дат:

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

Таким образом, исходя из второго пункта, у плательщиков НДС существует прямая обязанность начислять данный налог при получении авансов и предоплат.

Неначисление налога проверяющие определяют это как налоговое правонарушение, ответственность за совершение которого регламентируется ст. 122 НК РФ. За неуплату или неполную уплату суммы НДС на плательщика может быть наложен штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Согласно ст. 168 и ст. 169 НК РФ плательщики НДС должны выставлять счет-фактуру на сумму полученного аванса с выделением данного налога, предъявляемого покупателю, у которого, в соответствии с п. 12 ст. 171 НК РФ, появляется возможность предъявить к вычету сумму «входного» НДС, уплаченного в составе аванса или предоплаты. Но для этого недостаточно получить только счет-фактуру на аванс от поставщика или подрядчика. В п. 9 ст. 172 НК РФ говорится о том, что необходимо также иметь документы, подтверждающие фактическое перечисление суммы аванса.

При исполнении договора расчеты по НДС производятся в общем порядке:

- поставщик начисляет НДС с выручки от реализации товаров (работ, услуг);
- покупатель принимает сумму НДС, предъявленную поставщиком или подрядчиком, к вычету.

Помимо наиболее распространенной денежной формы оплаты договором может быть предусмотрена передача товаров (работ, услуг), имущественных прав в счет предстоящей отгрузки. Такой характер платежей не меняется и в том случае, если покупатель по просьбе продавца и в его интересах перечисляет указанную в договоре сумму не лично продавцу, а третьему лицу. Данная операция обычно осуществляется в целях упрощения расчетов при наличии задолженности продавца перед третьим лицом (п. 1 ст. 313 ГК РФ).

Следует отметить, что из общего правила начисления НДС с предварительной оплаты имеются исключения, одним из которых являются авансы, полученные под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС по ставке 0%. Так же не исчисляются НДС с аванса в том случае, если денежные средства или иное имущество получены в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев. Однако распространяется это только на те товары (работы, услуги), которые приведены в перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 28.07.06 №468. Для того, чтобы воспользоваться этим правом, налогоплательщику необходимо организовать раздельный учет операций, в том числе сумм входного НДС, с длительным производственным циклом и иных операций. Порядок выдачи документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), утвержден совместным Приказом Минпромэнерго РФ №265, Росатома №508, Роскосмоса №124 от 26.10.06г.

При представлении в инспекцию ФНС России налоговой декларации по НДС за налоговый период, в котором был получен такой аванс, налогоплательщику необходимо приложить к ней:

- контракт с покупателем или копию, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера;
- документ, выданный Минпромэнерго России, который подтверждает длительность производственного цикла товаров (работ, услуг) с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя.

В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ не облагается НДС также поступившая предоплата под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению. Так же согласно данной статье Налогового Кодекса РФ в случае предоплаты налоговая база определяется как сумма полученной оплаты с учётом НДС. Поэтому налог определяется расчетным методом в соответствии с п.1 ст. 168 НК РФ. В зависимости от того, по какой ставке облагается операция при отгрузке товаров (работ, услуг), используется ставка 18% / 118% либо 10% / 110%.

Покупатель при перечислении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) имеет право принять к вычету сумму НДС, предъявленную ему продавцом. Для этого у покупателя должны быть в наличии:

- счет-фактура, который продавец должен выставить не позднее пяти календарных дней со дня получения предоплаты;
- платежные документы, подтверждающие перечисление денежных средств в счет предстоящей поставки;
- договор на приобретение товаров (работ, услуг), условиями которого предусмотрена предварительная оплата.

Отсутствие хотя бы одного из перечисленных документов не позволяет плательщику НДС претендовать на данный вычет. В этом случае уплаченный поставщику налог он сможет принять к вычету только после отгрузки в общем порядке.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в бухгалтерском учете суммы предоплаты и аванса не признаются ни расходами у передающей стороны, ни доходами у получающей. Таким образом, при получении аванса поставщику следует отразить возникновение кредиторской задолженности перед покупателем. Для этого целесообразно использовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому рекомендуется предусмотреть в рабочем плане счетов соответствующие субсчета. Выручка будет признаваться только лишь после отгрузки продукции, после чего производится зачет полученного ранее аванса внутренней записью по субсчетам счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Соответственно, у покупателя или заказчика уплата аванса отражается как увеличение дебиторской задолженности на отдельных субсчетах, открываемых к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Зачет уплаченного ранее аванса бухгалтер может произвести только после получения товаров, приемки выполненных работ или оказанных услуг, отразив это следующей проводкой:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расход на продажу»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Обе стороны должны также отражать в учете расчеты по НДС. Что касается поставщиков, то в данном случае кредитуются счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», однако при отнесении сумм налога в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» произойдет искажение информации о кредиторской задолженности перед данным покупателем, т.к. начисленная сумма НДС уменьшит величину полученного аванса. Поэтому рекомендуется использовать в данном случае счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому целесообразно открыть субсчет «НДС по полученным авансам и предоплатам».

Аналогично рекомендуется поступать и покупателям, так как использование для этих целей счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» нецелесообразно в виду того, что никаких ценностей ещё не было приобретено. В данном случае им также имеет смысл открывать к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» специальный субсчет «НДС по перечисленным авансам и предоплатам», по которому будут проводиться операции по предъявлению к вычету сумм НДС, предъявленных поставщиками с уплаченных им авансов, и по последующему восстановлению этих сумм.

Общую схему бухгалтерских записей у каждой из сторон можно представить в виде таблицы 1, предположив, что они являются плательщиками НДС и рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих субсчетов:

- 60/1 и 62/1 – для учета расчетов за поставленные ценности,
- 60/2 и 62/2 – для учета сумм перечисленных и полученных авансов и предоплат,
- 76/5 – для учета расчетов по начислению, вычетам и восстановлению НДС с авансов и предоплат.

НДС – один из наиболее сложных налогов. Так, например, давно существует проблема, связанная с вычетами НДС по авансам, потому как весьма неудобно одну и ту же сумму отражать несколько раз. Несомненно, возможность принять НДС к вычету с авансов, не дожидаясь отгрузки, увеличит денежные активы предприятия – покупателя. Но, к сожалению, её нельзя назвать положительной относительно продавцов. Как минимум это приведет к дополнительным затратам – финансовым и, в первую очередь, временным.

Таблица 1. Общая схема бухгалтерских записей в учете поставщика и покупателя в случае авансов и предоплат [1]

Содержание операции	Корреспонденция счетов
---------------------	------------------------

	у покупателя		у поставщика	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Перечислена предоплата	60/2	51	51	62/2
Начислен НДС с предоплаты, покупателю выставлен счет-фактура	68	76/5	76/5	68
<b>ПОСТАВЛЕН ТОВАР</b>				
Учет у поставщика				
Признана выручка (с НДС)			62/1	90/1
Начислен НДС			90/3	68
Учет у покупателя				
Оприходован товар (без НДС)	41	60/1		
Отражен «входной» НДС	19	60/1		
НДС предъявлен к вычету	68	19		
<b>ЗАЧЕТ ПРЕДОПЛАТЫ И ПРОВЕДЕНИЕ ОКОНЧАТЕЛЬНЫХ РАСЧЕТОВ</b>				
Зачтена предоплата	60/1	60/2	62/2	62/1
Закрыт расчет по НДС с суммы предоплаты	76-5	68	68	76/5
Произведен окончательный расчет	60/1	51	51	62/1

Проблема исчисления НДС с авансовых платежей является одной из наиболее актуальных. Связано это не только с ошибками налогоплательщика, но и с пробелами законодательного регулирования исчисления и уплаты НДС с авансовых платежей.

Список литературы:

1. Аникина, М. Л. Учет авансов, предоплат и задатков [Текст] / М. Л. Аникина // Бухгалтерский учет. – 2011. - №12 (декабрь). – С. 27-34.
2. Малышко, В. Авансы и НДС [Текст] / В. Малышко // Практический бухгалтерский учет. – 2009. - №5 (116). – С. 14-21;
3. Гражданский Кодекс РФ (часть первая). Федеральный закон № 51-ФЗ от 30.11.94 (в ред. от 6.12.2011г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
4. Налоговый Кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.;
5. Постановление Правительства РФ от 28.07.06г. №468 (в ред. Постановления Правительства РФ от 18.10.11г. №848) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
6. Приказ Минпромэнерго РФ N 265, Росатома N 508, Роскосмоса N 124 от 26.10.2006 «Об утверждении порядка выдачи документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 14.11.2006 N 8470) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.

**Боброва Елена Александровна**

*к.э.н., доцент кафедры финансового учета*

*Орловского государственного института экономики и торговли*

*e-mail: bobrova77@bk.ru*

**Старцева Татьяна Сергеевна**

*студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий*

*Орловского государственного института экономики и торговли*

*e-mail: tatyanaSt92@yandex.ru*