

Газета «Верное решение» № 9, 10, 2011 год

«Авансовый» НДС у продавца. Разбираемся в нюансах.

Уже более двух лет действует правило, позволяющее покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав принять к вычету так называемый авансовый НДС, уплаченный им в сумме, перечисленной в качестве предоплаты в счет предстоящей покупки. Безусловно, это положительный момент для одной стороны договора, а для другой - продавца (поставщика) данная норма налогового законодательства явно работы поприбавила, теперь продавец должен выписать не один, а два счета-фактуры, причем в двух экземплярах.

Понятно...надо так надо... но нельзя забывать, что есть исключения из правил и нестандартные ситуации. Собственно, об этом и пойдет речь в настоящей статье.

Общие правила

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав организация-продавец должна начислить НДС в бюджет. Налоговая база в этом случае определяется исходя из суммы предоплаты (аванса) с учетом налога (п. 1 ст. 154 НК РФ), а налог исчисляется по расчетной ставке - 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Понятие "оплата", Налоговый кодекс РФ не содержит, однако учитывая давнишние разъяснения чиновников (письмо ФНС России от 28.02.2006 № ММ-6-03/202@, письмо Минфина России от 10.04.2006 № 03-04-08/77), а также положения пункта 18 Правил ведения книг покупок и книг продаж, налоговые органы, вероятнее всего, будут придерживаться позиции, согласно которой оплатой признается не только получение денежных средств, но и получение товаров (работ, услуг), имущественных прав в счет предстоящей отгрузки. Иными словами, организации, совершающей (к примеру) товарообменную операцию, в ходе которой получен товар раньше, чем исполнено свое обязательство по поставке товара, в целях обложения НДС следует исчислить и уплатить сумму "авансового" НДС в бюджет.

Кроме того, платеж не перестает быть авансовым и в том случае, когда покупатель до отгрузки ему товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав по просьбе и в интересах продавца перечисляет такую оплату не лично продавцу, а третьему лицу.

В дальнейшем при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав организации придется определять налоговую базу еще один раз (п. п. 1, 14 ст. 167 НК РФ). При этом сумма "авансового" НДС принимается на дату отгрузки к вычету (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ).

В бухгалтерском учете операция по начислению НДС будет отражена так:

На дату получения предоплаты от покупателя:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62-ав. - получена предоплата в счет предстоящей поставки товаров;

ДЕБЕТ 62-НДС (76-НДС) - КРЕДИТ 68-НДС – начислен НДС с аванса.

На дату отгрузки:

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68-НДС – отражено начисление НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

ДЕБЕТ 68-НДС КРЕДИТ 62-НДС (76-НДС) – принят к вычету «авансовый» НДС.

Исключение из правил

В любой норме, как обычно, всегда найдется исключение. Здесь оно таково (п. 1 ст. 154 НК РФ): продавец не обязан исчислять "авансовый" НДС при поступлении оплаты, частичной оплаты, полученной им в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Однако необходимо обратить внимание - чтобы воспользоваться данной возможностью, налогоплательщику необходимо выполнить ряд условий, перечисленных в п. 13 ст. 167 НК РФ;

- облагаемых налогом по ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;

- освобожденных от налогообложения.

В соответствии с п. 18 Правил ведения книг покупок и книг продаж счета-фактуры на полученные в таком случае авансы продавец не составляет. Разъяснения на этот счет можно увидеть и в Письмах Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39, от 01.06.2007 N 03-07-08/136, от 20.04.2007 N 03-07-08/88, от 03.05.2006 N 03-04-05/06.

Кроме того, не надо составлять "авансовые" счета-фактуры и уплачивать НДС с авансов, которые получены под отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг), реализуемых не на территории РФ (ст.ст. 147, 148, п. 2 ст. 162 НК РФ, письмо Минфина России от 21.10.2008 N 03-07-08/243).

Получил аванс – заплати налог

В соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ продавец, получивший от покупателя оплату (частичную оплату) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), выписывает два экземпляра счета-фактуры: один из них он хранит в журнале выставленных счетов-фактур, а данные счета-фактуры вносит в книгу продаж (п. 18 Правил ведения книг покупок и книг продаж); другой в течение пяти дней с даты получения аванса выставляет покупателю товаров (работ, услуг).

Отметим, что какой-либо ответственности за несвоевременное выставление счета-фактуры Налоговый кодекс РФ не предусматривает. А вот если "авансовый" счет-фактура вовсе не будет выставлен, то налоговики могут оштрафовать вас за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения по ст. 120 НК РФ, а это – 10 тыс.руб., если нарушения выявлены в одном налоговом периоде, и 30 тыс.руб. – если нарушения выявлены и двух и более налоговых периодах.

Аванс получен в периоде отгрузки

На практике зачастую возникает ситуация, когда организация получает аванс и осуществляет отгрузку в счет этого аванса в одном налоговом периоде (квартале). Так необходимо ли в этом случае исчислять налог с предоплаты и выставлять соответствующие счета-фактуры?

Да, нужно. Однако попробуем разобраться с данной ситуацией с учетом рекомендаций чиновников.

По данному вопросу мнения чиновников разошлись.

Так, согласно позиция налоговых органов отраженной, в частности, в письмах ФНС России от 10.03.2011 г. № КЕ-4-3/3790, от 15.02.2011 г. № КЕ-3-3/354, инспекторы рассуждают так.

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат (п.1 ст.167 НК РФ):

– день отгрузки (передачи) товаров;

– день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров.

Таким образом, если более ранней датой является день получения предоплаты, то налог исчисляется дважды: в день поступления денег и на дату отгрузки товаров. Этот порядок применяется и в ситуации, когда получение аванса и реализация товаров происходят в рамках одного налогового периода. И даже при условии, что товары отгружаются буквально на следующий день после поступления денег. Ведь никаких исключений на этот счет Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

У специалистов главного финансового ведомства несколько иной подход. Так, в письме Минфина России от 06.03.2009 г. № 03-07-15/39 чиновники указали следующее.

Если в течение пяти календарных дней считая со дня получения предварительной оплаты осуществляется отгрузка товаров в счет этой оплаты, то «авансовые» счета-фактуры выставлять покупателю не нужно, можно сразу выставить счет-фактуру по отгрузке.

Исходя из этой логики, получается, что в подобной ситуации достаточно исчислить НДС один раз – в момент отгрузки товаров (если, конечно, получение аванса и реализация товаров приходятся на один и тот же квартал).

Очевидным плюсом такого подхода является то, что он менее трудоемок (не нужно выставлять счет-фактуру на предоплату, делать проводки по начислению НДС с аванса и по последующему зачету этого налога).

И все-таки рекомендациями финансистов следует пользоваться с некоторой долей осторожности.

Во-первых, ни в Налоговом кодексе РФ, ни в Правилах, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914, никаких оговорок относительно рассматриваемой ситуации нет и никаких исключений не сделано.

Во-вторых, если сумма полученной предоплаты окажется больше стоимости реализованных в счет аванса товаров, то сумма налога к уплате в бюджет по итогам квартала может быть искажена.

И, кроме того, необходимо понимать, что в случае если организация примет решение не исчислять в указанной ситуации НДС с авансов и соответственно **не** заявлять налоговые вычеты по «авансовому» налогу при отгрузке, то при проведении налоговых проверок данных налогоплательщиков существует риск доначисления налоговым органом НДС с сумм предоплат и не принятия налоговых вычетов в данной части. Данная официальная позиция изложена в письме ФНС России от 31.01.2008 № 03-2-03/157, согласно которому при расчете недоимки налоговый орган не обязан учитывать сумму налоговых вычетов, не заявленную налогоплательщиком в декларации.

Кроме того, согласно позиции, которую принял Президиум ВАС РФ (Постановление от 26.04.2011 № 23/11) применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика (п. 1 ст. 171 НК РФ). Право на вычет возникает при соблюдении установленных в гл. 21 НК РФ условий. Реализовать это право налогоплательщик может только в заявительном порядке путем отражения вычетов в декларации по НДС. Право на вычет само по себе, без отражения суммы вычетов в декларации, не является основанием для уменьшения НДС.

Таким образом, во избежание неблагоприятных последствий рекомендуем налогоплательщикам своевременно и в полном объеме исчислять НДС с сумм полученных авансов (предоплат).

О заполнении «авансового» счета-фактуры

Здесь применяются особые правила (п. 5.1 ст. 169 НК РФ). В частности, при оформлении шапки счета-фактуры, полученного на предоплату, необходимо отразить:

- порядковый номер и дату выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и ИНН продавца и покупателя;
- номер платежно-расчетного документа.

При заполнении шапки счета-фактуры на сумму аванса, полученного в безденежной форме, в строке 5 "К расчетно-платежному документу N..." ставится прочерк, что предусмотрено Приложением 1 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж. Кроме того, прочерки ставятся и в строках 3 "Грузоотправитель и его адрес" и 4 "Грузополучатель и его адрес".

Теперь о графах счета-фактуры. Среди них заполнению подлежат:

- графа 1 "Наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав";
- графа 7 "Налоговая ставка" (напомним, здесь надо указывать расчетную ставку налога);
- графа 8, в которой проставляется сумма налога, предъявляемая покупателю;

- графа 9, в которой указывается сумма оплаты (частичной оплаты).

В графах 2 - 6, 10 и 11 (последний абзац Состава показателей счета-фактуры - Приложение 1 к Правилам ведения книг покупок и книг продаж) ставятся прочерки.

А теперь о наиболее актуальной проблеме, с которой сталкиваются некоторые продавцы, связанной с указанием наименования товара (работ, услуг) в «авансовых» счетах-фактурах. Как отражать название, если договор содержит большой перечень поставляемых товаров и невозможно определить, в счет каких именно товаров поступает предоплата?

Финансовое ведомство в письмах от 06.03.2009 N 03-07-15/39, от 09.04.2009 N 03-07-11/103 разъяснило, в каких случаях не требуется подробно расписывать все позиции товаров. Так, если в договоре дано обобщенное наименование поставляемых товаров и предусмотрена их отгрузка согласно заявке (спецификации), то в счетах-фактурах на аванс правомерно отразить обобщенное наименование товаров или их групп (например, нефтепродукты, кондитерские изделия, канцелярские товары и т.п.). Однако это возможно, если спецификация оформляется после оплаты товара. В остальных случаях следует руководствоваться пп. 4 п. 5.1 ст. 169 НК РФ, указывая в счетах-фактурах на аванс наименование товаров (описание работ, услуг), имущественных прав в соответствии с договором, заключенным между продавцом и покупателем (письмо Минфина России от 25.02.2009 N 03-07-14/26).

Также в письме Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39 даны разъяснения по вопросу правильного заполнения счетов-фактур на предоплату, если поставляемый товар облагается по разным ставкам (10 и 18 процентов). Предложено два варианта: указать обобщенное наименование товаров со ставкой 18/118 или выделить товары с разными ставками в отдельные позиции.

Кроме того, если заключаются договоры, предусматривающие одновременно с поставкой товаров выполнение работ (оказание услуг), то в соответствующей графе счета-фактуры указывается как наименование поставляемых товаров, так и описание выполняемых работ (оказываемых услуг). Два счета-фактуры в этой ситуации оформлять не надо (письмо N 03-07-15/39).

Если предоплата получена по договору, предусматривающему непрерывные долгосрочные поставки товаров (работ, услуг) в адрес одного и того же покупателя (к примеру, поставка электроэнергии), составлять "авансовые" счета-фактуры и выставлять их покупателям финансисты рекомендуют не реже одного раза в месяц, но не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем (письмо Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39). При этом составление документов на предоплату должно производиться поставщиком в том налоговом периоде, в котором получена сумма авансового платежа. Поскольку в Налоговом кодексе понятие оплаты не определено, то, по мнению Минфина, в данном случае предварительной оплатой (частичной оплатой) можно считать разницу, образовавшуюся по итогам месяца между полученными суммами оплаты (частичной оплаты) и стоимостью отгруженных в данном месяце товаров (оказанных услуг). В таких счетах-фактурах следует указывать сумму предварительной оплаты (частичной оплаты), полученной в соответствующем месяце, в счет которой в этом месяце товары (услуги) не отгружались (не оказывались).

В заключение отметим, что неправильное оформление "авансового" счета-фактуры не влияет на право поставщика заявить уплаченный при получении предоплаты НДС к вычету, так как п. 2 ст. 169 НК РФ, в котором содержится правило о том, что неверно оформленный счет-фактура не может быть основанием для вычета, распространяется только на покупателей. Однако не надо забывать, что проблемы с вычетом в этом случае могут быть у вашего покупателя.

Задубровская А.В.,
налоговый юрист,
ген.директор аудиторской фирмы
ООО «ПрофКонсалтинг»