

**Индивидуальным предпринимателем заключен договор на поставку товаров организации.  
30.06.2008 предпринимателем получен аванс в размере 3 000 руб.**

**Предоплата в счет предстоящих поставок отражена в Книге учета доходов и расходов в т.  
02.07.2008 предприниматель отгрузил товары в счет полученной предоплаты на сумму 2 000 руб.**

Вначале рассмотрим вопрос о том, облагаются ли суммы поступившей предоплаты у индивидуального предпринимателя НДФЛ и ЕСН. Затем рассмотрим вопрос отражения авансов в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утв. Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430.

Напомним, что данный Порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), а также на доходы, облагаемые в рамках системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Налоговым периодом для индивидуальных предпринимателей (п. 2 ст. 54, 216 и 240 НК РФ) является календарный год. Объектом налогообложения для НДФЛ и ЕСН признается полученный доход, рассчитываемый по кассовому методу (ст. 209 и 242 НК РФ).

Проблема учета авансов возникает из-за того, что в НК РФ не содержится прямых разъяснений относительно момента включения в доходы авансов, полученных предпринимателем в счет предстоящих поставок, а о том, является ли аванс на дату получения доходом можно спорить.

Если авансы были получены и отгрузка произведена в текущем году, индивидуальные предприниматели о налоговой базе не спорят.

Проблема возникает в ситуации, когда авансы были получены в текущем налоговом периоде, а реализация товара под них осуществляется в следующем налоговом периоде, году. Переплачивать налог не хочется, и индивидуальные предприниматели не хотят считать такие денежные средства полученным доходом до момента выполнения обязательств по договору.

Минфин России (письмо от 20.04.2007 № 03-04-05-01/123) и ФНС России (письмо от 20.04.2006 № 04-2-03/85) считают, что суммы предоплаты, поступившие предпринимателю, облагаются НДС и ЕСН с момента их получения независимо от даты осуществления поставок товара. Они ссылаются на пункт 13 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, в соответствии с которым суммы предварительной оплаты товаров учитываются в периоде, когда они были получены от контрагентов. Также делается ссылка на пункт 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 (принятого, правда в отношении уплаты налога на прибыль по кассовому методу, но распространяя решение по аналогии в отношении индивидуальных предпринимателей).

Есть примеры судебных решений, подтверждающие такую точку зрения (например, постановление ФАС Дальневосточного округа от 15.02.2006, 08.02.2006 № Ф03-А04/05-2/4945 по делу № А04-6419/05-25/829; Поволжского округа от 16.02.2007 по делу № А12-8250/06-С33, Западно-Сибирского округа от 21.03.2006 № Ф04-1912/2006(20864-А70-32) по делу № А70-7473/29-05 и др.).

Однако есть и прямо противоположные судебные решения, например, постановления ФАС Уральского округа от 04.03.2008 № Ф09-994/08-С2 по делу № А50-13653/07, от 13.02.2008 № Ф09-299/08-С2 по делу № А76-5727/07, от 26.03.2007 № Ф09-1937/07-С2 по делу № А50-16613/06, от 09.11.2006 № Ф09-9882/06-С2 по делу № А76-422/06; Западно-Сибирского округа от 20.05.2008 № Ф04-3001/2008(5045-А45-29) по делу № А45-9733/2006-50/733, от 18.12.2007 № Ф04-151/2007(172-А81-19) по делу № А81-4196/2005, от 07.06.2007 № Ф04-3790/2007(35112-А03-31) по делу № А03-8646/06-34; Восточно-Сибирского округа от 31.01.2007 № А19-17948/06-Ф02-44/07 по делу № А19-17948/06, от 26.04.2007 № Ф04-2026/2007(33144-А45-19), Ф04-2026/2007(33990-А45-19) по делу № А45-9733/2006-50/73, от 13.10.2006 № А74-5313/05-Ф02-5270/06-С1 по делу № А74-5313/05 и от 16.08.2006 № А19-3107/06-43-Ф02-4227/06-С1 по делу № А19-3107/06-43; Дальневосточного округа от 07.06.2006, 31.05.2006 № Ф03-А51/06-2/1198 по делу № А51-15584/04-25-538 и от 25.01.2006 № Ф03-А04/05-2/4697 по делу № А04-5935/05-14/121; Поволжского округа от 24.04.2008 по делу № А65-16938/2007-СА1-37; Волго-Вятского округа от 22.01.2007 по делу № А11-2881/2006-К2-22/278 и др.

Арбитры, руководствуясь пунктом 1 статьи 39, подпунктами 5, 6 пунктом 1 статьи 208, пунктом 1 статьи 209, пунктом 1 статьи 210, статьи 236, пунктом 3 статьи 237 НК РФ и пунктом 14 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, приходят к выводу о том, что обязательным условием возникновения у предпринимателей объектов обложения НДС является реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг. Иными словами, денежные средства, полученные предпринимателем в качестве предварительной оплаты (аванса), не могут быть отнесены к доходу, являющемуся объектом обложения НДС и ЕСН до исполнения предпринимателем обязательств по договору, в счет оплаты которых они получены.

Однако, учитывая позицию Минфина и ФНС России, в указанной ситуации индивидуальный предприниматель полученный аванс должен включить в налоговую базу по НДС и ЕСН в периоде получения аванса. Противоположную позицию, очевидно, налогоплательщику предстоит доказывать в суде.

Что касается порядка отражения полученных авансов в Книге учета доходов и расходов, то Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей он не установлен. В этой связи аванс, на взгляд автора, в периоде получения может быть отражен в таблице 6-1 в строке "Прочие доходы". Причина тому - взаимосвязь строки "Доход от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг" с графами 16 таблицы № 1-7А и (или) 15 таблицы № 1-7Б), в которых указывается стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг (сумма дохода). А список прочих доходов и расходов является открытым.

После отражения реализации товаров доход отражается в таблице 6-1 в строке "Доход от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг", и аналогичная сумма может быть указана в данной таблице по статье "Прочие расходы" (с расшифровкой прочих расходов в таблице № 6-2), либо в таблице 6-1 в строке "Прочие доходы" со знаком минус (как сторнированы доходы, отраженные при получении зачетного аванса в прочих доходах).

*На вопрос отвечала Л.П. Фомичева,  
аудитор, член Палаты налоговых консультантов РФ.  
e-mail: fomicheval@mail.ru*