



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
(МИНФИН РОССИИ)

Ильинка, д. 9, Москва, 109097  
Телетайп: 112008 телефакс: 625-08-89

13.02.2012 № 03-07-11/37

На № \_\_\_\_\_

ЗАО «Актион-Медиа»  
Редакция журнала «Главбух»  
ул. Новодмитровская, д. 5а,  
стр. 8, Москва, 127015

В связи с вашим письмом по вопросам определения с 1 октября 2011 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) и суммы налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является наиболее ранняя из дат: день отгрузки товаров (работ, услуг) или день их оплаты (частичной оплаты).

В соответствии с пунктом 4 статьи 153 Кодекса в редакции Федерального закона от 19 июля 2011 г. № 245-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Закон) если при реализации товаров (работ, услуг) по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки товаров (работ, услуг), при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). При последующей оплате товаров (работ, услуг) налоговая база не корректируется. Суммовые разницы в части налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), учитываются в составе внереализационных

доходов в соответствии со статьей 250 Кодекса или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 Кодекса.

Поскольку на основании пункта 1 статьи 4 Закона указанные нормы вступили в силу с 1 октября 2011 года, установленный ими порядок определения налоговой базы подлежит применению в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных (выполненных, оказанных), начиная с 1 октября 2011 года.

При определении налоговой базы на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет ранее поступившей 100% - ной предоплаты в рублях налоговую базу следует определять исходя из полученной 100%-ной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки.

При определении налоговой базы на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет ранее поступившей частичной оплаты в рублях вышеуказанную норму пункта 4 статьи 153 Кодекса следует применять в отношении части стоимости товаров (работ, услуг), выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, неоплаченной покупателем на дату отгрузки товаров (работ, услуг). Поэтому часть стоимости товаров (работ, услуг), неоплаченная покупателем на дату отгрузки товаров (работ, услуг), пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату их отгрузки, а ранее поступившая частичная оплата в рублях – не пересчитывается.

Кроме того, следует учитывать, что согласно пункту 14 статьи 167 Кодекса в случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты (частичной оплаты) предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет ранее поступившей оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. При этом исключений из данного порядка в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или в условных денежных единицах, не предусмотрено. Поэтому в случае, если при реализации товаров (работ, услуг) по вышеуказанным договорам моментом определения налоговой базы является день 100% - ной оплаты или частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день их отгрузки (выполнения, оказания) в счет ранее поступившей оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы и, соответственно, обязанность налогоплательщиков по определению налоговой базы.

Учитывая изложенное, при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее поступившей частичной оплаты в рублях налоговая база определяется как полная стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом

неоплаченная часть стоимости товаров (работ, услуг) пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату их отгрузки.

Одновременно следует отметить, что на основании пункта 8 статьи 171 и пункта 6 статьи 172 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), при отгрузке соответствующих товаров (выполнении работ, оказании услуг) подлежат вычетам.

Что касается налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, то в соответствии с пунктом 1 статьи 172 Кодекса в редакции Закона при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) по данным договорам, налоговые вычеты, произведенные в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, при последующей оплате указанных товаров (работ, услуг, имущественных прав) не корректируются. Суммовые разницы в части налога на добавленную стоимость, возникающие у покупателя при последующей оплате, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со статьей 250 Кодекса или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 Кодекса.

На основании пункта 1 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров. Вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров на территории Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, одним из обязательных условий применения налоговых вычетов является наличие счетов-фактур.

При составлении счетов-фактур, выставляемых при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет поступившей ранее 100% - ной предоплаты в рублях (частичной оплаты в рублях), в графе 5 счета-фактуры, в которой указывается стоимость всего количества отгруженных по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога на добавленную стоимость, следует указывать стоимость товаров (работ, услуг) без налога в рублях, исходя из полученной 100%-ной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки (полную стоимость товаров (работ, услуг) без налога в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом неоплаченная часть стоимости товаров (работ, услуг) пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату их отгрузки).

В графе 8 счета-фактуры, в которой указывается сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (выполненных работ, оказанных услуг) при их реализации, следует указывать сумму налога на добавленную стоимость, определяемую исходя из ставок, применяемых к налоговой базе, то есть к стоимости товаров (работ, услуг), указанной в графе 5 счета-фактуры.

Одновременно отмечаем, что согласно подпункту «м» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах, в строке 7 счета-фактуры «Валюта: наименование, код» указываются наименование и код валюты Российской Федерации.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России № 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента



Н.А.Комова