Если импортер заключил договор, цена которого выражена в условных единицах или инвалюте с условием оплаты в рублях, у бухгалтера нередко возникают сложности с исчислением НДС. Особый случай – когда за товар получена предоплата. Разъяснения по этому вопросу даны в письме Минфина России от 6 марта 2012 г. № 03-07-09/20. Подробно об этих и иных нюансах – в статье.

Момент определения налоговой базы

Итак, в договоре может быть указано, что поставляемый товар оплачивается в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма рассчитывается по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не предусмотрены законом или соглашением сторон. Это установлено пунктом 2 статьи 317 Гражданского кодекса РФ. Отметим, что на практике чаще всего цена договора исчисляется на дату платежа.

А вот в налоговом учете все по-другому. При расчете базы по налогу на добавленную стоимость действуют иные правила. Моментом определения налоговой базы в соответствии со статьей 167 Налогового кодекса РФ является наиболее ранняя из двух дат:

- день отгрузки товара;
- день оплаты (полной или частичной) в счет предстоящей поставки.

Однако не все так просто.

Если товар отгружен до получения оплаты

Если товар, оплата которого предусмотрена в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в инвалюте (или условных денежных единицах), был отгружен до поступления оплаты, налоговая база определяется в момент отгрузки и при последующей оплате не корректируется. Пересчет в рубли делают по курсу ЦБ РФ. Суммовые разницы в части налога, возникающие у продавца при последующей оплате товаров, учитываются им в составе внереализационных доходов или внереализационных

Если договор на продажу заключен в условных единицах

Автор: Administrator
27.11.2012 13:35 -

расходов. Эта норма закреплена пунктом 4 статьи 153 Налогового кодекса РФ, который действует с 1 октября 2011 года (введен Федеральным законом от 19 июля 2011 г. № 245-ФЗ).

С 1 октября аналогичные правила действуют и при принятии налога к вычету покупателем. Он принимает «входной» НДС к вычету исходя из его пересчета в рубли на дату отгрузки и при последующей оплате вычет не корректирует. А суммовые разницы, возникшие при последующей оплате товара, покупатель включает в состав либо внереализационных доходов, либо внереализационных расходов (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Пример 1.

Согласно договору, стоимость товара составила 11 800 евро (в том числе НДС – 1800 евро). Договором предусмотрена оплата в рублях после отгрузки товара с отсрочкой платежа. Цена договора определяется на дату оплаты по курсу ЦБ РФ плюс 10 процентов. Право собственности на товар переходит в момент отгрузки.

Товар отгружен 1 февраля. Предположим, курс евро на эту дату – 40 руб. за евро. Оплата получена 20 февраля. Допустим, что курс на эту дату – 39 руб. за евро.

На дату отгрузки 1 февраля продавец отражает в налоговом учете выручку от реализации без учета НДС в размере 440 000 руб. ($10\,000\text{ EUR} \times 40\text{ руб/EUR} \times 1,1$). Сумма НДС, начисленного с выручки от реализации, равна 79 200 руб. ($440\,000\text{ руб.} \times 18\%$). Покупатель приходит полученный товар на сумму 519 200 руб. ($440\,000 + 79\,200$) и принимает к вычету НДС, указанный в счете-фактуре поставщика, в сумме 79 200 руб.

На 20 февраля полная сумма оплаты товара составила 506 220 руб. ($11\,800\text{ EUR} \times 39\text{ руб/EUR} \times 1,1$).

Ни продавец, ни покупатель не меняют ранее исчисленную (принятую к вычету) при отгрузке сумму НДС.

Если товар предоплачен

Нововведения урегулировали имевшиеся у налогоплательщиков проблемы с исчислением НДС в части суммовых разниц, когда оплата поставок осуществляется позднее. Но при этом возникли вопросы по исчислению НДС в условиях, когда оплата поставок в полном объеме или частично производится авансом, поскольку законодательство не дает прямого ответа на такой вопрос.

Если договор на продажу заключен в условных единицах

Автор: Administrator
27.11.2012 13:35 -

Чиновники главного финансового ведомства в письмах от 6 марта 2012 г. № 03-07-09/20, от 17 февраля 2012 г. № 03-07-11/50, от 17 января 2012 г. № 03-07-11/13 разъяснили следующее.

Если при реализации товаров моментом определения базы по НДС является день 100-процентной оплаты или частичной оплаты предстоящих поставок товаров, то на день их отгрузки в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. Это следует из совокупности норм пунктов 1 и 14 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Причем никаких исключений для договоров в валюте или условных единицах с оплатой в рублях Налоговый кодекс РФ не делает.

Поэтому, по мнению финансистов, при отгрузке товаров в счет поступившей ранее частичной оплаты в рублях налоговая база определяется как полная стоимость отгруженных товаров в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом неоплаченная часть стоимости товаров (работ, услуг) пересчитывается в рубли по курсу Центробанка на дату их отгрузки, а ранее поступившая частичная оплата в рублях не пересчитывается. Иными словами, при определении налоговой базы на день отгрузки товаров при наличии ранее поступившей частичной оплаты в рублях нормы пункта 4 статьи 153 Налогового кодекса РФ применяют только в отношении части стоимости товаров, выраженной в инвалюте или в условных денежных единицах, не оплаченной покупателем на дату отгрузки товаров.

Пример 2.

Стоимость товара по договору составила 11 800 долл. США (в том числе НДС – 1800 долл. США). Договором предусмотрена 70-процентная предоплата, оставшиеся 30 процентов стоимости перечисляются после отгрузки товара. Цена договора определяется на дату оплаты, а право собственности на товар переходит в момент отгрузки.

Дата получения аванса – 2 марта, дата отгрузки – 16 апреля, окончательный расчет произведен 18 мая. Предположим, что курс доллара на 2 марта – 29 руб. за долл. США, на 16 апреля – 30 руб. за долл. США, на 18 мая – 31 руб. за долл. США.

Продавец получил 70 процентов оплаты товара в размере:

11 800 USD x 70% x 29 руб/USD = 239 540 руб.

НДС с полученного аванса составил 36 540 руб. (239 540 руб. x 18% : 118%). Покупатель, получив от продавца счет-фактуру на аванс, принял НДС к вычету.

На дату отгрузки (16 апреля) продавец в целях исчисления НДС рассчитывает сумму выручки (без НДС) в рублях таким образом: 70 процентов стоимости – по курсу на дату получения предоплаты, а оставшиеся 30 процентов стоимости – по курсу на дату

Если договор на продажу заключен в условных единицах

Автор: Administrator
27.11.2012 13:35 -

отгрузки. Итак, выручка без учета НДС составила:

10 000 USD x 70% x 29 руб/USD + 10 000 USD x 30% x 30 руб/USD = 293 000 руб.

Сумма НДС, начисленного с выручки от реализации, равна 52 740 руб. (293 000 руб. x 18%). Одновременно налог, начисленный при получении предоплаты в сумме 36 540 руб., продавец вправе принять к вычету.

Покупатель при оприходовании товара принимает к вычету НДС на основании полученного от продавца счета-фактуры в размере 52 740 руб. Одновременно покупатель восстанавливает НДС, принятый к вычету с предоплаты, в размере 36 540 руб.

В налоговом учете для целей налога на прибыль ни у покупателя, ни у продавца на данную дату суммовых разниц не возникает.

На дату окончательного расчета (18 мая) продавец получит от покупателя остаток долга в размере 30 процентов стоимости товара – 109 740 руб. (11 800 USD x 30% x 31 руб/USD). В этот момент у продавца не возникнет обязанности по пересчету ранее исчисленной налоговой базы по НДС в связи с изменением курса валюты.

Аналогично и покупатель при оплате сумму вычета в связи с изменением курса валюты не корректирует.

В налоговом учете в целях налога на прибыль продавец отразит положительную суммовую разницу в размере 3540 руб. (11 800 USD x x 30% x (31 руб/USD – 30 руб/USD)). В нее в том числе входит и суммовая разница в части НДС. В налоговом учете покупателя отражается отрицательная суммовая разница в такой же сумме.

Если товар отгружен до 1 октября 2011 года

А как быть, если товар отгружен до вступления в силу новых норм, а оплачивается только сейчас?

Сам Закон № 245-ФЗ не содержит никаких переходных положений, а официальная точка зрения по данному вопросу изложена в письме Минфина России от 30 декабря 2011 г. № 03-07-11/363. В нем говорится, что при исчислении налоговой базы в отношении товаров, отгруженных до 1 октября 2011 года, но оплаченных после этой даты, необходимо руководствоваться положениями статей 154, 162 и 167 Налогового кодекса РФ с учетом следующего.

В случае если более ранней из дат является день отгрузки товаров, то пересчитывать

условные денежные единицы в рубли в целях определения налоговой базы и предъявления налога покупателю надо на дату отгрузки. При этом, если оплата товаров получена продавцом после их отгрузки в сумме, большей по сравнению с суммой, определенной на день отгрузки, положительная разница, возникающая на дату получения полной оплаты, подлежит включению в налоговую базу. При получении продавцом оплаты в сумме, меньшей по сравнению с суммой, установленной на день отгрузки товаров, уменьшение суммы налога, исчисленной на день отгрузки товаров, не производится.

Для покупателей по старым поставкам проблемы переходного периода практически не существует. Хотя долгое время этот вопрос действительно вызывал споры, однако к моменту внесения рассматриваемых нами изменений в Налоговый кодекс РФ и фискальные органы, и арбитры пришли к единому мнению: НДС, указанный в условных единицах, покупатель пересчитывает в рубли по курсу, действующему на дату оприходования товаров.

Оформление счета-фактуры

Новая форма счета-фактуры, которую все компании обязаны применять с 1 апреля 2012 года, содержит строку 7 «Валюта: наименование, код ____». Она является единой для всех перечисленных в счете-фактуре товаров (работ, услуг), имущественных прав. Наименование и код валюты указывают в соответствии с Общероссийским классификатором валют (утвержден постановлением Госстандарта России от 25 декабря 2000 г. № 405-ст).

При этом в Правилах заполнения счета-фактуры (приложение № 1 к постановлению № 1137) сказано, что «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, указываются наименование и код валюты Российской Федерации».

Таким образом, теперь счет-фактура будет выставляться исключительно в российских рублях (код валюты 643) и покупатель больше не будет путаться с тем, какую сумму налога принимать к вычету.

Отметим, что Минфин России разъяснил, как заполнить новый счет-фактуру в ситуации, когда отгрузка происходит после оплаты (письмо от 2 февраля 2012 г. № 03-07-11/28). Речь идет о товарах, приобретаемых по договорам, предусматривающим 100-процентную предоплату в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в условных денежных единицах. В счетах-фактурах по товарам, отгруженным в счет этой предоплаты, в графе 5 надо указывать стоимость товаров без налога в рублях исходя из

Если договор на продажу заключен в условных единицах

Автор: Administrator
27.11.2012 13:35 -

полученной 100-процентной предоплаты в рублях без пересчета по курсу Центробанка на дату отгрузки. В графе 8 счета-фактуры приводят сумму НДС, определяемую исходя из ставок, применяемых к налоговой базе, то есть к стоимости товаров, указанной в графе 5 счета-фактуры.

Таким образом, в письме № 03-07-11/28 подтверждена уже вышеизложенная позиция, что «при определении налоговой базы на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее 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».

Также в письме чиновники напоминают, что одним из обязательных условий применения налоговых вычетов является наличие счетов-фактур. При этом для применения налоговых вычетов при наличии счетов-фактур в условных денежных единицах пересчет покупателем условных денежных единиц в рубли Налоговым кодексом РФ не предусмотрен. Иными словами, по счетам-фактурам, выставленным в условных единицах, применение вычета теперь вообще неправомерно.