

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВАЛЮТНЫХ АВАНСОВ

**А. Н. СУХОВЕРХОВА,
В. Н. ГОРНОСТАЕВ,**
*эксперты службы
Правового консалтинга ГАРАНТ*

В практике работы бухгалтера порой возникают трудные вопросы, связанные с учетом и налогообложением валютных авансов. Например, какие бухгалтерские проводки нужно осуществить бухгалтеру бюджетной организации по полученным валютным авансам, по суммовым разницам с авансов, полученных по НДС с суммовых разниц, если контрагентом бюджетной организации выступает иностранная компания, договор заключен в долларах, оплата в долларах (или рублях) приходит на расчетный счет, открытый в коммерческом банке?

При осуществлении операций с иностранной валютой учреждения обязаны руководствоваться положениями Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ).

В соответствии с ч. 2 ст. 14 Закона № 173-ФЗ расчеты при осуществлении валютных операций производятся юридическими лицами (резидентами) через банковские счета в кредитной организации, имеющей право на основании лицензии Банка России осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Пунктом 1 ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 129-ФЗ) установлено, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ — в рублях.

Единый порядок ведения бюджетного учета в РФ установлен Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.2008 № 148н (далее — Инструкция № 148н).

В соответствии с п. 113 Инструкции № 148н для учета операций по движению денежных средств учреждения в иностранной валюте в случае проведения указанных операций не через органы казначейства, а также операций со средствами в иностранной

валюте, полученными от приносящей доход деятельности, предназначен счет 020107000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте».

Учет операций по движению денежных средств в иностранных валютах ведется в валюте РФ по курсу Банка России на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Датой совершения операции в иностранной валюте считается день возникновения у учреждения права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бюджетному учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бюджетному учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода является курсовой разницей.

Рассмотрим ситуацию, когда бюджетному учреждению согласно условиям заключенного договора поступает предварительная оплата в иностранной валюте на расчетный счет, открытый в коммерческом банке в размере 100 %. В бюджетном учете необходимо сделать следующие записи:

Д-т КИФ 220107510 К-т КДБ 220503660 — отражена сумма поступившей предварительной оплаты от контрагента по курсу Банка России на момент получения оплаты (одновременно отражается увеличение по забалансовому счету 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения» (код 130 КОСГУ);

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230304730 — начислен НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства;

Д-т КИФ 220107510 К-т КИФ 240101171 — отражена сумма положительной курсовой разницы;

Д-т КИФ 240101171 К-т КИФ 220107610 — отражена сумма отрицательной курсовой разницы;

Д-т КДБ 220503560 К-т КДБ 240101130 — начислен доход от оказания учреждением платных услуг по курсу Банка России на момент оказания услуги;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 220503660 — отнесена разница на финансовый результат в случае, если на момент выполнения работы курс валюты повысился;

Д-т КДБ 220503560 К-т 240101130 — отнесена разница на финансовый результат в случае, если на момент выполнения работы курс рубля понизился;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230304730 — доначислен НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства (в случае положительной курсовой разницы);

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230303730 — начислен налог на прибыль организаций в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Далее рассмотрим оказание бюджетным учреждением платной услуги без получения предварительной оплаты:

Д-т КДБ 220503560 К-т КДБ 240101130 — начислен доход от оказания учреждением платных услуг по курсу Банка России на момент оказания услуги;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230304730 — начислен НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230303730 — начислен налог на прибыль организаций в соответствии с требованиями налогового законодательства;

Д-т КИФ 220107510 К-т КДБ 220503660 — отражена сумма поступившей оплаты от контрагента по курсу Банка России на момент получения оплаты (одновременно отражается увеличение по забалансовому счету 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения» (код 130 КОСГУ);

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 220503660 — отнесена разница на финансовый результат в случае, если на момент оплаты за выполненные работы курс валюты повысился;

Д-т КДБ 220503560 К-т 240101130 — отнесена разница на финансовый результат в случае, если на момент оплаты за выполненные работы курс валют понизился;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230304730 — доначислен НДС в соответствии с требованиями на-

логового законодательства в случае положительной курсовой разницы;

Д-т КИФ 220107510 К-т КИФ 240101171 — отражена сумма положительной курсовой разницы;

Д-т КИФ 240101171 К-т КИФ 220107610 — отражена сумма отрицательной курсовой разницы;

Д-т КДБ 240101130 К-т КДБ 230303730 — начислен налог на прибыль организаций в соответствии с требованиями налогового законодательства с суммы положительной курсовой разницы.

Обращаем внимание, что в соответствии с Приложением № 3 к Указаниям о порядке применения бюджетной классификации РФ, утвержденным приказом Минфина России от 30.12.2009 № 150н, курсовая разница относится к источникам финансирования дефицитов бюджетов, а не к доходам.

Разъяснения порядка отражения в бюджетном учете операций по перечислению средств в валюту РФ с лицевых счетов получателей бюджетных средств для покупки иностранной валюты даны в письме Федерального казначейства от 24.10.2006 № 42-2.4-06/136.

Налог на добавленную стоимость (НДС). При реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) налоговая база по НДС определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, установленных сторонами сделки, — п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ (НК РФ), ст. 40 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате этих товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

На основании п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному ст. 167 НК РФ.

Соответственно, при реализации услуг по договору, предусматривающему цену сделки в иностранной валюте в рублях по курсу на дату оплаты, выручка для целей обложения НДС определяется фактически в сумме, определенной в бухгалтерском учете:

— в части полученной предоплаты — исходя из суммы полученной предоплаты (п. 2 и 3 ст. 153 НК РФ);

— в неоплаченной части услуг — по курсу на дату отгрузки (п. 2 ст. 153 НК РФ).

При исчислении НДС необходимо помнить, что денежные средства, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), облагаются НДС, поэтому при погашении покупателем задолженности за оказанные услуги необходимо исчислить НДС с положительной курсовой разницы (в случае ее возникновения).

На положительную разницу организация выписывает счет-фактуру в одном экземпляре и регистрирует ее в книге продаж (п. 19 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914).

В случае уменьшения курса валюты уменьшать налоговую базу по НДС с отрицательной суммовой разницы нельзя. Такова позиция Минфина России, поддержанная ФНС РФ (письма Минфина России от 19.12.2005 № 03-04-15/116, от 26.03.2007 № 03-07-11/74, письма ФНС России от 25.01.2006 № ММ-6-03/62, УФНС России по г. Москве от 24.05.2007 № 19-11/048184). Эту позицию поддержал ВАС РФ в определении от 15.04.2008 № 4359/08.

В то же время в более позднем постановлении Президиумом ВАС РФ от 17.02.2009 № 9181/08 была высказана противоположная точка зрения. Согласно позиции судей, изложенной в данном постановлении, продавец имеет право уменьшать налоговую базу по НДС на отрицательные суммовые разницы, так как цена товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в условных денежных единицах, и, соответственно, размер налоговой базы по НДС определяются на момент осуществления платежа.

Впоследствии аналогичные выводы были сделаны и в ряде других судебных решений (постановление от 14.01.2010 № А21-9813/2008 ФАС Северо-Западного округа, постановление от 23.09.2009 № 13АП-8825/2009 Тринадцатого арбитражного апелляционного суда, постановление от 15.06.2009 № 09АП-8652/2009 Девятого арбитражного апелляционного суда, постановление от 18.06.2009 № 05АП-1093/2009 Пятого арбитражного апелляционного суда).

Таким образом, по мнению авторов, можно говорить о сложившейся положительной арбитражной практике. Поэтому при принятии решения об уменьшении налоговой базы по НДС на сумму отрицательных суммовых разниц представляется, что организации, в случае возникновения спора с налоговым органом, удастся доказать свою правоту в судебном порядке.

Налог на прибыль. В случаях, когда договор между контрагентами заключен в валюте, а расчеты между покупателем и организацией-поставщиком производятся в рублях, то для целей исчисления налога на прибыль следует исчислять суммовые разницы, определение которых дано, соответственно, в п. 11.1 ст. 250 НК РФ и подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Учитывая данные определения, суммовой разницей признается разница, возникающая у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Образующиеся разницы относятся либо во внереализационные доходы (п. 11.1 ст. 250 НК РФ), либо во внереализационные расходы (подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом согласно п. 7 ст. 271 НК РФ суммовая разница признается доходом налогоплательщика-продавца в случае предварительной оплаты на дату реализации товаров (работ, услуг). В то же время расходом суммовая разница признается налогоплательщиком-продавцом в случае получения предварительной оплаты также на дату реализации товаров (работ, услуг) (п. 9 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, нормы НК РФ устанавливают, что даже в случае получения предварительной оплаты организации-продавцу следует исчислять суммовые разницы.

Вместе с тем в письме Минфина России от 24.04.2008 № 03-03-06/1/292 высказана иная точка зрения, согласно которой в случае осуществления (получения) предоплаты (аванса) за товары (работы, услуги) суммовых разниц в налоговом учете не возникает.

Однако данное письмо Минфина России не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

В этой связи авторы считают, что в целях налогового учета организации следует в общеустановленном порядке исчислять суммовые разницы, образующиеся, когда курс доллара на дату реализации услуг не будет соответствовать курсу доллара на дату получения аванса.

Если оплата покупателем производится непосредственно валютой, то для целей налогообложения прибыли возникают также и курсовые разницы, которые учитываются в составе, соответственно,

внереализационных доходов или внереализационных расходов.

Так, положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (п. 11 ст. 250 НК РФ).

В свою очередь, отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). Порядок расчета таких разниц дан в п. 8 ст. 271 НК РФ и п. 10 ст. 272 НК РФ.

Согласно указанным нормам обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число

отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Таким образом, исходя из данных правил, исчислять курсовые разницы в налоговом учете требуется и в случае перечисления (получения) авансов (предварительной оплаты).

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. О валютном регулировании и валютном контроле: Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
4. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н.
5. Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость: постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.
6. Письмо Минфина России от 24.04.2008 № 03-03-06/1/292.
7. Письмо Минфина России от 19.12.2005 № 03-04-15/116.
8. Письмо Минфина России от 26.03.2007 № 03-07-11/74.