# **Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 28 мая 2015 г. N 03-03-06/1/30847**

Департамент налоговой о таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения и сообщает следующее.

В соответствии со статьей 246 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации.

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определенных в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Статьей 248 НК РФ установлено, что к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

Из положений пункта 8 статьи 271 НК РФ и пункта 10 статьи 272 НК РФ следует, что доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату признания соответствующего дохода (расхода).

Требования (обязательства), стоимость которых выражена в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на указанное имущество, прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

В случае получения аванса, доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату получения (перечисления) аванса.

Согласно статье 316 НК РФ, в случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации. В случае получения аванса налогоплательщиком, определяющим доходы и расходы по методу начисления, сумма выручки от реализации в части, приходящейся на аванс, определяется по официальному курсу, установленному Банком России на дату получения аванса.

Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при пересчете обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли и признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 11 статьи 250 и подпунктом 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе соответственно внереализационных доходов или внереализационных расходов, за исключением положительной (отрицательной) курсовой разницы, возникающей от дооценки (переоценки) выданных (полученных) авансов.

Положительной (отрицательной) курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке (уценке) имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке (дооценке) обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Данное положение применяется в случае, если указанная дооценка или уценка производится в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации, либо с изменением курса иностранной валюты (условных денежных единиц) к рублю Российской Федерации, установленного законом или соглашением сторон, если выраженная в этой иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимость требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, определяется по курсу, установленному законом или соглашением сторон соответственно.

Согласно пункту 11.1 статьи 250 и подпункту 5.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российский Федерации (далее - НК РФ) (в редакции, действовавшей до 2015 года) внереализационными доходами (расходами) признаются доходы (расходы) в виде суммовой разницы, возникающей 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.

Порядок признания доходов (расходов) в виде суммовой разницы установлен в пункте 7 статьи 271 и пункте 9 статьи 272 НК РФ.

Федеральным законом от 20.04.2014 N 81-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 81-ФЗ) вышеуказанные положения с 1 января 2015 года отменены.

При этом согласно пункту 3 статьи 3 Федерального закона N 81-ФЗ доходы (расходы) в виде суммовой разницы, возникшие у налогоплательщика по сделкам, заключенным до 1 января 2015 года, учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в порядке, установленном до дня вступления в силу Федерального закона N 81-ФЗ.

НК РФ не установлены особенности применения термина "сделка" для целей налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Согласно статье 153 Гражданского кодекса Российской Федерации сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

С точки зрения гражданско-правовых отношений сделкой является как заключение соглашения (у поставщика возникает обязательство по поставке товара, а у покупателя - право требовать поставить товар), так и отгрузка (у поставщика возникает право требовать оплатить товар, а у покупателя - обязанность по оплате).

Учитывая, что суммовые разницы (курсовые разницы) возникают только по уже возникшим обязательствам и требованиям при определении даты заключения сделки для применения норм пункта 3 статьи 3 Федерального закона N 81-ФЗ следует ориентироваться на дату совершения операции, в результате которой возникают эти требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности).

Таким образом, в случае если сделки, в результате которых возникают требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности), совершены до 1 января 2015 года, то разницы, возникающие при дооценке (уценке) требований и обязательств необходимо учитывать в виде суммовой разницы.

В случае если сделки, в результате которых возникают требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности), совершены после 1 января 2015 года, то разницы, возникающие при дооценке (уценке) требований и обязательств, необходимо учитывать в виде курсовой разницы.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

|  |  |
| --- | --- |
| Заместитель директора Департамента | А.С. Кизимов |