

**О выполнении обязанностей по уплате НДС в ситуации,
когда СМР выполняются на территории РФ
иностранной организацией, получающей оплату и предварительную
оплату в иностранной валюте**

Ситуация:

Иностранная организация (подрядчик) через свой российский филиал заключила с российской организацией договор о выполнении строительно-монтажных работ (далее, соответственно, договор, СМР) на территории РФ.

Договор предусматривает перечисление подрядчику предварительной оплаты и оплату в иностранной валюте (далее - валюта).

Комментарий о начислении НДС в связи с выполнением СМР:

В соответствии со статьей 143 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), рассматриваемой в системной связи с понятийным аппаратом Кодекса (абзац второй пункта 2 статьи 11 Кодекса) иностранные организации признаются **налогоплательщиками НДС**.

Поскольку, исходя из положений подпункта 1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, местом реализации СМР признается территория РФ, у иностранной организации - подрядчика при выполнении СМР на территории РФ возникает **объект налогообложения** по НДС.

В соответствии с **п. 3 ст. 153** Кодекса при определении **налоговой базы** выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному **ст. 167** Кодекса.

Согласно **п. 1 ст. 167** Кодекса моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено данной **статьей** Кодекса, является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав) или день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, имущественных прав).

Учитывая изложенное, при получении авансовых платежей в счет предстоящего выполнения СМР в иностранной валюте в целях определения налоговой базы по НДС указанная сумма авансовых платежей пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату ее получения.

Кроме того, **п. 14 ст. 167** Кодекса установлено, что в случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

В этой связи при отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав, в рассматриваемой ситуации – при подписании акта о принятии выполненных СМР) в счет поступившего ранее авансового платежа налоговая база и сумма НДС, исчисленная с налоговой базы, определяются по курсу Банка России на дату отгрузки этих товаров (работ, услуг), то есть на дату принятия выполненных СМР.

При этом на основании п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 Кодекса суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком с авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежат вычетам.

Пример расчета НДС у подрядчика

Условие. Сумма валютного контракта - 10 000 евро, в том числе НДС. По условиям контракта предусмотрена 40%-ная предоплата.

Аванс от заказчика поступил 14 сентября 2014 г. (курс - 48 руб/евро).

СМР выполнены и приняты заказчиком 4 февраля 2015 г. (курс - 76 руб/евро).

Операции подрядчика

на дату получения предоплаты - 14.09.2014:

Д-т сч. 52 К-т сч. 62 - 192 000 руб. (4000 евро x 48 руб/евро);

Д-т сч. 62 К-т сч. 68 "НДС" - 29 288 руб. (192 000 руб. / 118% x 18%).

на дату «отгрузки» (принятие выполненных СМР) - 04.02.2015. Для целей НДС налоговая база определяется по курсу на дату отгрузки – 644 100 (8475 евро x 76 руб/евро):

Д-т сч. 90 К-т сч. 68 "НДС" – 115 938 руб. (644 100 x 18%);

Д-т сч. 68 "НДС" К-т сч. 62 - 29 288 руб. - НДС, исчисленный с предоплаты, принимается к вычету.

О порядке применения налоговых вычетов покупателем при перечислении авансовых платежей в иностранной валюте.

Согласно п. 12 ст. 171 Кодекса у налогоплательщика (заказчик), перечислившего суммы оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), суммы НДС, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) при получении таких сумм оплаты (частичной оплаты), подлежат вычетам. При этом п. 9 ст. 172 Кодекса установлено, что указанные вычеты производятся на основании следующих документов:

- счета-фактуры, выставленного продавцом при получении авансового платежа;
- документов, подтверждающих фактическое перечисление авансового платежа покупателем;
- договора, предусматривающего перечисление авансового платежа.

Учитывая изложенное, при перечислении авансового платежа в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав) в иностранной валюте сумма налога, подлежащая вычету у налогоплательщика-покупателя, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату перечисления авансового платежа. При этом вычеты сумм налога, предъявленных продавцом покупателю, производятся при выполнении вышеперечисленных условий.

Согласно п. 1 ст. 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

Абзацем 4 п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что при приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Следовательно, при приобретении СМР за иностранную валюту вычеты сумм налога, предъявленных продавцом покупателю, производятся в сумме, исчисленной по курсу Банка России на дату принятия на учет этих работ.

Одновременно суммы налога, ранее принятые к вычету налогоплательщиком-покупателем при перечислении авансового платежа в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг, имущественных прав), подлежат восстановлению и уплате в бюджет в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 170 Кодекса.