

**ВОПРОС:** Между организацией (поставщик) и контрагентом (покупатель) заключен договор поставки, стоимость товаров согласно ст.298 Гражданского кодекса Республики Беларусь определена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте.

В июле 2016 г. без предварительной оплаты в адрес контрагента поставлен товар на общую сумму, эквивалентную 10 000 долл. США.

До 5 августа 2016 г. был создан и направлен в адрес покупателя исходный электронный счет-фактура по НДС.

В августе 2016 г. покупатель произвел оплату поставленного товара тремя платежами: 15, 20 и 23 августа 2016 г.

Вправе ли организация создать и направить покупателю один ЭСЧФ на общий показатель корректировки налоговой базы по суммовым разницам, отраженным в учете 20, 23 и 25 августа 2016 г.?

**ОТВЕТ:** Налоговым законодательством предусмотрено создание нескольких дополнительных ЭСЧФ. По разъяснениям специалистов налоговых органов, если суммовые разницы возникают за отчетный период по одному и тому же покупателю и в рамках одного и того же договора, то организация вправе создать один дополнительный ЭСЧФ по всем суммовым разницам за календарный месяц.

В случае необходимости корректировки показателей ранее выставленного (направленного) электронного счета-фактуры, не требующей аннулирования показателей ранее выставленного (направленного) электронного счета-фактуры, выставляется (направляется) дополнительный электронный счет-фактура, который должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) электронного счета-фактуры (п.11 ст.106<sup>1</sup> Налогового кодекса Республики Беларусь; далее - НК).

Один из случаев выставления (направления) дополнительного ЭСЧФ - случай увеличения (уменьшения) налоговой базы налога на добавленную стоимость в соответствии с положениями части второй п.6 и части второй п.7 ст.97 НК.

По договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, налоговая база налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а в случаях, когда дата определения величины обязательства предшествует моменту фактической реализации или совпадает с моментом фактической реализации, - в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях. Дата определения величины обязательства определяется в соответствии с п.5 ст.31 НК.

В случаях когда момент фактической реализации предшествовал дате определения величины обязательства, налоговая база увеличивается (налоговая база уменьшается) на сумму разницы, возникающей между подлежащей уплате суммой в белорусских рублях и суммой налоговой базы, определенной в белорусских рублях на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Указанная сумма разницы увеличивает (уменьшает) налоговую базу в том отчетном периоде, в котором получена плата за товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае прекращения

обязательства по иным основаниям - в котором прекращено обязательство (полностью или в соответствующей части) (п.6 ст.97 НК).

То есть при возникновении суммовых разниц продавец должен создать и при необходимости направить в адрес покупателя дополнительный ЭСЧФ.

Аналогичное требование предусмотрено п.29 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25.04.2016 № 15 (далее - Инструкция № 15).

В строке 3 «Дата совершения операции» ЭСЧФ отражается дата совершения хозяйственной операции, которая соответствует моменту фактической реализации объектов, определяемому в соответствии с законодательством (подп.21.3 п.21 Инструкции № 15).

По договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, выручка от реализации (доходы) товаров (работ, услуг), имущественных прав принимается в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату реализации (получения доходов) товаров (работ, услуг), имущественных прав, а в случаях, когда дата определения величины обязательства предшествует дате или совпадает с датой реализации (получения доходов), - в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях.

Под датой определения величины обязательства по договору понимается дата, на которую в соответствии с законодательством или соглашением сторон определяются подлежащая оплате сумма в белорусских рублях по обязательствам по такому договору, выраженным в белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, или подлежащая оплате сумма в иностранной валюте по обязательствам, выраженным в иностранной валюте в сумме, эквивалентной сумме в иной иностранной валюте (п.5 ст.31 НК).

Исходя из изложенного моментом фактической реализации для целей НДС в отношении суммовых разниц будут три даты (даты, на которые покупатель произвел оплату): 15, 20, 23 августа 2016 г.

Техническая возможность указания в строке 3 ЭСЧФ нескольких дат совершения операции (при наличии нескольких моментов фактической реализации), возможность указания в качестве даты совершения операции последнего календарного дня месяца или другая подобная норма, которая позволяла бы оформить один дополнительный ЭСЧФ на итоговую сумму корректировки суммовых разниц за календарный месяц, Инструкцией № 15 либо иными нормативными правовыми актами в настоящее время не предусмотрена.



### **Обратите внимание!**

У продавца объектов могут возникать как отрицательные, так и положительные суммовые разницы, и в отношении положительных и отрицательных суммовых разниц п.29 Инструкции № 15 предусмотрен разный порядок выставления ЭСЧФ, зависящий в отдельных случаях от факта подписания дополнительного ЭСЧФ покупателем товаров, работ, услуг, имущественных прав.

В частности **дополнительный ЭСЧФ** со ссылкой на исходный **считается выставленным**, если:

- **исходный** или исправленный ЭСЧФ **подписан двумя сторонами**, когда поставщик создал, подписал и выставил (направил) **дополнительный ЭСЧФ на положительную сумму** корректировки стоимости объектов с учетом НДС и суммы НДС;

- **исходный** или исправленный ЭСЧФ **подписан двумя сторонами**, когда поставщик создал, подписал и выставил (направил) **дополнительный ЭСЧФ на отрицательную сумму корректировки** стоимости объектов с учетом НДС и (или) суммы НДС, **при условии подписания этого дополнительного ЭСЧФ стороной покупателя**. При неподписании покупателем ЭСЧФ в данной ситуации дополнительный ЭСЧФ имеет статус «На согласовании».

- **исходный** или исправленный ЭСЧФ **подписан двумя сторонами**, когда поставщик создал, подписал и выставил (направил) **дополнительный ЭСЧФ на общую положительную сумму корректировки** стоимости объектов с учетом НДС и (или) суммы НДС, но с наличием по отдельным товарным позициям (видам работ, услуг, имущественных прав) отрицательной суммы корректировки стоимости объектов с учетом НДС и (или) суммы НДС, **при условии подписания этого дополнительного ЭСЧФ стороной покупателя**. При неподписании покупателем ЭСЧФ в данной ситуации дополнительный ЭСЧФ имеет статус «На согласовании».

На основании вышеизложенного исходя из требований НК и Инструкции № 15 организации следует создать несколько дополнительных ЭСЧФ - по каждой суммовой разнице.

Вместе с тем, по разъяснениям специалистов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, если суммовые разницы возникают за отчетный период по одному и тому же покупателю и в рамках одного и того же договора, то организация вправе создать один дополнительный ЭСЧФ по всем суммовым разницам за календарный месяц независимо от того, какие корректировки возникают (положительные либо отрицательные).