



**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)**

**СТАТС-СЕКРЕТАРЬ —
ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА**

ФНС России

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008, телефакс: +7 (495) 913-47-74
приемная: +7 (495) 913-47-77, +7 (495) 983-37-29

22.12.2022 № 03-03-10/126074

На № _____

Минфин России в дополнение к письму от 23.09.2022 № 03-03-10/92239, просит довести изложенную позицию до налоговых органов и налогоплательщиков.

Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон № 67-ФЗ) внесены изменения в статьи 271 и 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекса) (подпункт 7.1 пункта 4 статьи 271 и подпункт 6.1 пункта 7 статьи 272 Кодекса), устанавливающие временный порядок признания для целей налогообложения прибыли курсовых разниц, возникших в период с 01.01.2022 по 31.12.2024.

Согласно пункту 11 статьи 250 и подпункту 5 пункта 1 статьи 265 Кодекса доходами и расходами для целей налогообложения прибыли организаций признаются соответственно положительные и отрицательные курсовые разницы от переоценки стоимости имущества в виде валютных ценностей, требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

В соответствии с положениями абзаца второго пункта 8 статьи 271 и абзаца второго пункта 10 статьи 272 Кодекса 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.

Согласно подпункту 7.1 пункта 4 статьи 271 Кодекса, введенному Федеральным законом № 67-ФЗ, по доходам в виде положительной курсовой разницы, возникшей в налоговых (отчетных) периодах 2022 - 2024 годов по требованиям (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), датой получения внереализационного дохода признается дата прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, при дооценке (уценке) которых возникает положительная курсовая разница. Действие указанной нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 года (пункт 4 статьи 5 Федерального закона № 67-ФЗ).

Согласно подпункту 6.1 пункта 7 статьи 272 Кодекса, введенному также Федеральным законом № 67-ФЗ, по расходам в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей в 2023 и 2024 годах по требованиям (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), датой осуществления внереализационных расходов признается дата прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, при уценке (дооценке) которых возникает отрицательная курсовая разница. Указанное положение вступает в силу с 1 января 2023 года (пункт 2 статьи 5 Федерального закона № 67-ФЗ).

До 31.12.2022 порядок признания в расходах отрицательных курсовых разниц продолжает регулироваться подпунктом 6 пункта 7 статьи 272 Кодекса, в соответствии с которым датой осуществления внереализационных расходов в виде отрицательной курсовой разницы по требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов) признается последнее число текущего месяца.

При применении указанных положений необходимо исходить из следующего.

В соответствии с пунктом 3 статьи 3 Кодекса налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Соответственно и объекты налогообложения, являющиеся базой для исчисления налогов, должны иметь экономическое обоснование. Объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком, исчисляемая как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Переоценка требования (обязательства), выраженного в иностранной валюте, влечет значимый для целей налогообложения один экономический результат, возникающий из данного обязательства. Противоположный подход к

применению по итогам налогового периода 2022 года указанных выше норм, который позволял бы учитывать накопительным итогом отрицательные курсовые разницы из требования (обязательства), выраженного в иностранной валюте, возникающие на конец соответствующих месяцев 2022 года без их корректировки на положительные курсовые разницы, возникшие из этого требования (обязательства) по итогам иных соответствующих месяцев 2022 года, и тем самым кратно увеличивать внереализационные расходы в размере большем, чем действительное изменение требования (обязательства), не соответствует положениям пункта 3 статьи 3 Кодекса и формирует искусственный несуществующий убыток.

В связи с изложенным показателем, влияющим на реальный финансовый результат (прибыль) по итогам налогового периода 2022 года, является именно изменение стоимости непрекращённого требования (обязательства), стоимость которого выражена в иностранной валюте, в связи с изменением курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации на конец года в сравнении с 1 января 2022 года либо датой возникновения требования (обязательства) в течение 2022 года.

Учитывая вышеизложенное, положительные и отрицательные курсовые разницы, возникшие по каждому непрекращённому (неисполненному) на 31 декабря 2022 года требованию (обязательству), стоимость которого выражена в иностранной валюте, сравниваются между собой и при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2022 год учитывается превышение отрицательных курсовых разниц над положительными. При превышении положительных курсовых разниц над отрицательными, они будут учитываться при исчислении налоговой базы в налоговом периоде, в котором происходит погашение соответствующего требования (обязательства).



А.В. Сазанов