

АБ В ситуациях, когда расторгается договор поставки с контрагентом из государства — члена Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и отгруженный товар возвращается поставщику, возникает ряд особенностей, которые следует учитывать при исчислении налогов и отражении операций в бухгалтерском учете.

Возврат товара при расторжении договора с контрагентом из ЕАЭС



Ирина Халимоненко,
ведущий эксперт — аудитор
юридической компании
«Пепеляев Групп»

Договор о Евразийском экономическом союзе (далее — Договор) был подписан в городе Астане 29 мая 2014 года и вступил в силу с 1 января 2015 года. В Евразийский экономический союз с января 2015 года вошли Россия, Белоруссия, Казахстан, Армения, а с 12 августа 2015 года к ним присоединилась Киргизия.

Страны ЕАЭС договорились, что взимание косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров осуществляются в порядке, установленном приложением № 18 к Договору¹.

Именно с учетом положений данного Протокола разберемся, как возврат товара после расторжения договора с контрагентом из ЕАЭС скажется на налогах российского контрагента, какие документы должны быть оформлены и представлены в налоговый орган, как такую операцию отразить в бухгалтерском учете.

В данной статье мы рассмотрим следующие ситуации возврата товара и их комбинации:

- ▶ возврат экспортируемых из РФ или импортируемых в РФ товаров по причинам ненадлежащего качества и (или) комплектации;
- ▶ возврат экспортируемых из РФ или импортируемых в РФ товаров по причине невозможности дальнейшей реализации;
- ▶ частичный или полный возврат товара;
- ▶ возврат товара в месяце принятия его на учет или в периоде, следующем за месяцем принятия товара к учету.

Прежде чем приступить к рассмотрению конкретных ситуаций возврата товара, обобщим положения нормативных документов, которые регулируют порядок налогообложения по сделкам купли-продажи товаров, заклю-

¹ п. 1 ст. 72 Договора; Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее — Протокол)

чаемых резидентами стран ЕАЭС, и подлежат применению в любой из вышеназванных ситуаций или их комбинации.

Основные правила, регламентирующие порядок налогообложения сделок по договорам купли-продажи с контрагентами из ЕАЭС

Правила при импорте товаров из стран ЕАЭС

1. Независимо от применяемого режима налогообложения импортера НДС подлежит уплате в российский бюджет со стоимости ввезенных товаров². Исключение составляют товары, освобожденные от налогообложения, и товары, импортируемые в связи с их передачей в пределах одного юридического лица³.

2. НДС исчисляется на дату принятия на учет импортированных товаров. Налоговая база определяется как цена сделки, подлежащая уплате поставщику по условиям контракта. При этом применяются налоговые ставки, установленные статьей 164 Налогового кодекса⁴.

3. Если стоимость товаров выражена в иностранной валюте, то пересчет в рубли производится по курсу Банка России на дату принятия товаров к учету⁵.

4. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров, нужно уплатить «ввозной» НДС в бюджет, а также представить в инспекцию декларацию по косвенным налогам⁶. В настоящее время применяется старая форма декларации⁷. В дальнейшем форма декларации будет определена ФНС России.

5. К декларации необходимо приложить следующие документы⁸:

- ▶ заявление о ввозе товаров (Документ может быть подан на бумажном носителе (в четырех экземплярах) по форме, утвержденной Протоколом об обмене информацией от 11.12.2009. В этом случае одновременно прилагается электронная форма документа. В качестве альтернативы заявление может быть представлено в электронном виде, если оно подписано электронно-цифровой подписью⁹);
- ▶ копия выписки банка, подтверждающей уплату косвенных налогов по импортированным товарам (при наличии переплаты, зачтенной в счет уплаты «ввозного» НДС, выписку банка представлять не нужно);
- ▶ копии транспортных (товаросопроводительных) документов, подтверждающих перемещение товаров (если они оформлялись);
- ▶ копии счетов-фактур, оформленных поставщиком при отгрузке товаров, или иной документ, подтверждающий стоимость ввезенных товаров, если выставление счета-фактуры не предусмотрено законодательством страны поставщика;

Обратите внимание!

По новым правилам, если импортер представляет налоговому органу не счет-фактуру, а иной документ, выставленный продавцом и подтверждающий стоимость импортированных товаров, при заполнении заявления о ввозе то-

варов и уплате косвенных налогов в графах 4 «Единица измерения товара», 6 «Стоимость товара (работы)», 7 и 8 «Валюта», 11 и 12 «Счет-фактура» указываются сведения из данного документа, выставленного (выписанного) продавцом, подтверждающего стоимость импортированного товара¹⁰.

- ▶ копия контракта, на основании которого приобретены товары (копия посреднического договора — при наличии такового);
- ▶ информационное сообщение о приобретении импортированных товаров (представляется в отдельных случаях¹¹); к сообщению, составленному на иностранном языке, следует приобщить перевод.

Перечисленные выше документы могут быть представлены в электронном виде в форматах, утвержденных правовыми актами налоговых органов.

6. Уплаченная сумма НДС принимается к вычету, если ввезенные товары предназначены для использования в облагаемой НДС деятельности¹².

² п. 1 ст. 72 Договора

³ п. 6 ст. 72 Договора

⁴ п. 17 Протокола

⁵ п. 14 Протокола

⁶ пп. 19, 20 Протокола

⁷ утв. приказом Минфина России от 07.07.2010 № 69н; письмо Минфина России от 12.08.2015 № 03-07-13/1/46423

⁸ п. 20 Протокола

⁹ формат, утв. приказом ФНС России от 19.11.2014 № ММВ-7-6/590@

¹⁰ абз. 4 п. «г» ст. 5 Протокола о внесении изменений от 08.10.2014

¹¹ пп. 13.2—13.5 Протокола

¹² п. 26 Протокола; п. 1 ст. 172 НК РФ

Правила при экспорте товаров из РФ в страны ЕАЭС

1. При экспорте товаров в государства — члены ЕАЭС российские поставщики применяют нулевую ставку по НДС с обязательным ее подтверждением.

2. В подтверждение права на применение нулевой ставки экспортер представляет в инспекцию декларацию и пакет документов в течение 180 календарных дней с даты составления первого отгрузочного документа, оформленного на покупателя или перевозчика, или иного обязательного документа¹³. Пакет документов включает:

- ▶ экспортный контракт;
- ▶ заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налоговой инспекции по месту регистрации покупателя, подтверждающей уплату покупателем ввозных налогов (на бумажном носителе) (в качестве альтернативы можно представить перечень заявлений¹⁴ на бумажном носителе или в электронном виде с электронно-цифровой подписью);
- ▶ транспортные (товаро-проводительные) и/или иные документы, подтверждающие вывоз товаров из России в страны ЕАЭС.

3. В этой же декларации отражается вычет «входного» НДС по товарам, реализованным на экспорт¹⁵.

А теперь поговорим более подробно о налоговых последствиях и порядке бухгалтерского учета при различных вариантах возврата товара по догово-

рам поставки с контрагентами из ЕАЭС.

Российская организация — экспортер товара

Начнем рассмотрение с ситуаций, когда покупатель из страны, входящей в ЕАЭС, возвращает товар российскому экспортеру.

Ситуация 1. Возврат товара по причинам ненадлежащего качества и (или) комплектации.

Налог на добавленную стоимость. В рассматриваемом случае нужно руководствоваться специальными положениями пункта 11 Протокола. В частности, там сказано, что налоговая база по НДС при экспорте товаров, при изменении ее в сторону увеличения (уменьшения) из-за уменьшения количества (объема) реализованных товаров в связи с их возвратом по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации корректируется в том налоговом (отчетном) периоде, в котором участники договора (контракта) согласовали возврат экспортированных товаров, если иное не предусмотрено законодательством государства-члена.

Поскольку Налоговым кодексом (далее — Кодекс) иное не предусмотрено, экспортер руководствуется данной нормой.

Сначала обсудим, каковы должны быть его действия, если возврат осуществлен после подтверждения российским экспортером правомерности применения нулевой ставки НДС в предыдущем налоговом периоде.

После частичного или полного возврата покупателем некачественных (некомплектных) товаров экспортер должен скорректировать налоговую базу в деклара-

ции за период, в котором им был согласован возврат.

Данная корректировка согласно пункту 41.6 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость¹⁶ отражается в декларации, представляемой за налоговый период, в котором налогоплательщик признал такой возврат товаров, по строке 060 код операции 1010447.

Корректировку экспортер подтверждает корректировочным счетом-фактурой, который он выставляет контрагенту из ЕАЭС на основании подпункта 4 пункта 20 Протокола и норм Кодекса¹⁷. (Последними предусмотрен порядок выставления корректировочных счетов-фактур при изменении стоимости отгруженных товаров в том числе в случае уточнения количества отгруженных товаров при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на такое изменение.)

Необходимость выставления корректировочного счета-фактуры при возврате некачественного товара подтверждается разъяснениями Минфина России¹⁸.

Стоит отметить, что ни Протоколом, ни Кодексом для экспортера не предусмотрено никаких

¹³ пп. 4, 5 Протокола

¹⁴ утв. приказом ФНС России от 06.04.2015 № ММВ-7-15/139@

¹⁵ п. 3 ст. 172 НК РФ

¹⁶ приложение № 2 к приказу ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@

¹⁷ п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ

¹⁸ письма Минфина России от 01.04.2015 № 03-07-09/18053, № 03-07-09/17917, № 03-07-09/18070, от 30.03.2015 № 03-07-09/17466

Из документа

**Письмо Минфина России
от 1 апреля 2015 г.
№ 03-07-09/18053**

<...>

Пунктом 3 статьи 168 и пунктом 10 статьи 172 Кодекса установлено, что при изменении стоимости отгруженных товаров, в том числе в случае уточнения количества отгруженных товаров, при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на такое изменение, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру.

Учитывая изложенное, при возврате части товаров, не принятых покупателем на учет, продавцу следует выставлять корректировочные счета-фактуры на стоимость товаров, возвращенных покупателем.

На основании пункта 13 статьи 171 и вышеуказанного пункта 10 статьи 172 Кодекса при изменении стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения количества отгруженных товаров, основанием для принятия к вычету налога на добавленную стоимость у продавца является выставленный им корректировочный счет-фактура.

правил восстановления НДС, если в рассматриваемой ситуации сумма «входного» налога по возвращенному товару была принята российским экспортером к вычету.

По мнению налоговых органов¹⁹, поставщик при корректировке величины налоговой базы в связи с возвратом бракованного товара должен откорректировать (восстановить) величину налоговых вычетов и отразить данные корректировки за тот налоговый период, в котором признан возврат бракованного товара.

Восстановленный к уплате в бюджет НДС в общем порядке²⁰ принимается к вычету при условии, если экспортер намерен использовать возвращенные това-

ры в операциях, признаваемых объектами налогообложения по НДС.

Теперь поговорим о последовательности действий российского экспортера, если возврат осуществлен до представления им документов в подтверждение правомерности применения нулевой ставки НДС.

В ситуации, когда возврат товаров был осуществлен до представления экспортером в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией документов (их копий), предусмотренных пунктом 4 Протокола с целью подтверждения применения нулевой ставки по НДС, такие документы представляются с учетом изменений (контракт, отгрузочные документы), связанных с возвратом некачественных товаров.

«Входной» НДС по возвращенным товарам в данной ситуации в общем порядке принимается к вычету при условии, что экспортер намерен использовать возвращенные товары в операциях, признаваемых объектами налогообложения по НДС²¹.

Налог на прибыль организаций. Порядок налогового учета операций, связанных с возвратом товаров ненадлежащего качества и (или) комплектации, налоговым законодательством РФ не определен.

Известно мнение ФНС России²² об учете операций по возврату покупателем некачественных товаров путем корректировки налоговой базы за тот налоговый (отчетный) период, в котором были реализованы некачественные товары, с представлением уточненной налоговой декларации²³.

В то же время в другом письме²⁴ Минфином России высказана точка зрения, что не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

В рассматриваемой ситуации факт возврата товара ненадлежащего качества и (или) комплектации установлен после его отгрузки и приемки контрагентом. В момент признания доходов и расходов при отгрузке товаров у экспортера отсутствовала информация о неустранимых недостатках товаров. Соответственно, говорить в данном случае об ошибке (искажении) налоговой базы экспортера по налогу на прибыль на дату отгрузки нет основания.

При таком подходе отсутствует необходимость производить пересчет налоговой базы по налогу на прибыль в порядке, установленном пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса для случаев обнаружения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы.

¹⁹ п. 2 письма ФНС России от 11.08.2014 № ГД-4-3/15780

^{20, 21} п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ

²² письма УФНС России по г. Москве от 21.09.2012 № 16-15/089421@, от 11.03.2012 № 16-15/020516@

²³ данное мнение основано на нормах абз. 2 п. 1 ст. 54 и ст. 81 НК РФ

²⁴ письмо Минфина России от 30.01.2012 № 03-03-06/1/40

Возврат товара ненадлежащего качества и (или) комплектации следует рассматривать как самостоятельную хозяйственную операцию, связанную с полным или частичным расторжением договора поставки, которая подлежит отражению в налоговом учете в периоде, в котором договор считается прекращенным.

Такая позиция подтверждается разъяснениями официальных органов²⁵. Так, суммы оплаты, подлежащие возврату покупателю за поставленные некачественные товары, рекомендуется отражать в налоговом периоде, следующим за периодом отгрузки, в составе внереализационных расходов продавца²⁶. Одновременно стоимость возвращенных покупателем товаров ненадлежащего качества, на которую были уменьшены доходы от их реализации, предлагается показывать в составе внереализационных доходов (как доход прошлых лет, выявленный в отчетном (налоговом) периоде²⁷).

Товар, возвращенный покупателем, принимается к учету продавца по стоимости, по которой данный товар учитывался на дату реализации.

Указанные разъяснения актуальны для ситуации возврата товара в налоговом периоде, следующем за периодом отгрузки.

Если товар поставлен и возвращен в одном налоговом периоде, полагаем, что экспортер вправе в налоговой декларации по налогу на прибыль откорректировать доходы от реализации.

Бухгалтерский учет. В данной статье исходим из предположения, что экспортер рассматривает возврат товаров ненад-

лежащего качества и (или) комплектации как самостоятельную хозяйственную операцию с отражением ее в периоде признания претензии покупателя и возврата товаров.

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению²⁸.

Таким образом, при возврате товара ненадлежащего качества и (или) комплектации в учете экспортера отражается корректировка ранее признанных доходов и расходов от продажи товаров.

Если продажа товаров и их последующий возврат произведены в одном календарном году, возврат некачественных товаров отражается в бухгалтерском учете сторнировочными записями по счетам, на которых были отражены операции по продаже некачественных товаров.

Если же продажа товаров осуществлена в одном календарном году, а возврат произведен в следующем, то в бухучете такие операции отражаются в составе прочих доходов и расходов в качестве прибылей и, соответственно, убытков прошлых лет, признанных в отчетном году, в момент получения от покупателя уведомления о расторжении договора²⁹.

Операции, связанные с возвратом товаров в одном налоговом периоде, в учете отражаются следующими записями:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– СТОРНО на сумму выручки от продажи некачественных

товаров (первичный документ — уведомление о расторжении договора, претензионное письмо);

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 41

– СТОРНО на фактическую себестоимость проданных некачественных товаров (первичный документ — отгрузочные документы покупателя на возврат товаров, бухгалтерская справка).

Операции, связанные с возвратом товаров в следующем налоговом периоде, в учете отражаются следующими записями:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 62

– сумма, подлежащая возврату покупателю за некачественный товар, отражена в составе прочих расходов (первичный документ — уведомление о расторжении договора, претензионное письмо);

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 91-1

– фактическая себестоимость возвращенных товаров отражена в составе прочих доходов (первичный документ — отгрузочные документы покупателя на возврат товаров, бухгалтерская справка).

Если возврат осуществлен до представления экспортером в налоговый орган документов в под-

²⁵ письма Минфина России от 16.06.2011 № 03-03-06/1/351, УФНС России по г. Москве от 23.12.2011 № 16-15/124436@

²⁶ подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ

²⁷ п. 10 ст. 250 НК РФ

²⁸ п. 6.4 ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (далее — ПБУ 9/99)

²⁹ пп 7, 11, 16 ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее — ПБУ 10/99)

тверждение право на применение нулевой ставки НДС, то в бухгалтерском учете делается запись:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

- принят к вычету НДС по возвращенным товарам, если они предполагаются к использованию в облагаемых НДС операциях (первичный документ — счет-фактура).

Если возврат осуществлен после представления экспортером в налоговый орган документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки, то в учете делаются такие записи:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68

- восстановлен НДС по возвращенным товарам (первичный документ — счет-фактура);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

- принят к вычету НДС по возвращенным товарам, если они предполагаются к использованию в облагаемых НДС операциях (первичный документ — счет-фактура).

Ситуация 2. Возврат товара по причине невозможности дальнейшей реализации.

Налог на добавленную стоимость. В ситуации возврата товара надлежащего качества от контрагентов из ЕАЭС по причине невозможности дальнейшей реализации этих товаров никаких особенностей Протокол не содержит.

Исходя из пункта 13 Протокола для целей данного Протокола собственником товаров, импортируемых на территорию одного государства-члена с территории другого государства — члена ЕАЭС, признается лицо, которое обладает правом собственности

на товары или к которому переход права собственности на товары предусматривается договором (контрактом).

В рассматриваемой ситуации собственником качественного в надлежащей комплектации товара уже стал контрагент из ЕАЭС и считать рассматриваемую передачу нереализованного товара возвратом, предусмотренным пунктом 11 Протокола, оснований нет.

Таким образом, имеет место реализация товара контрагентом из ЕАЭС, который становится экспортером товара, а российский поставщик — его импортером.

В этом случае НДС должен уплачиваться российской организацией при ввозе на территорию РФ возвращаемых товаров в порядке, установленном пунктом 13 Протокола.

При этом суммы косвенных налогов, уплаченные по товарам, импортированным на территорию Российской Федерации, подлежат вычетам (зачетам) в порядке, предусмотренном Кодексом³⁰. Суммы НДС, уплаченные российским налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию России, перемещаемых через границу РФ без таможенного оформления, подлежат вычету на основании пункта 2 статьи 171 Кодекса.

Налог на прибыль организаций. В данной ситуации возврат качественного товара следует рассматривать как отдельную хозяйственную операцию, не связанную с первичной продажей товаров.

Согласно разъяснениям Минфина России³¹ возврат нереализованного товара продавцу для

целей налогообложения прибыли организаций признается реализацией товара.

В налоговом учете доходы и расходы, признанные при продаже возвращенных впоследствии товаров, корректировать не нужно.

Бухгалтерский учет. Ниже мы приводим бухгалтерские записи, отражающие операцию возврата не реализованных контрагентом из ЕАЭС товаров экспортеру:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

- приняты к учету возвращенные покупателем качественные товары (первичный документ — отгрузочные документы покупателя на возврат товаров);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68

- отражена задолженность по уплате НДС при ввозе товара (заявление о ввозе товаров, бухгалтерская справка-расчет);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 51

- уплачен в бюджет НДС (первичный документ — выписка банка по расчетному счету);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

- принят к вычету НДС, уплаченный при импорте товара (первичный документ — заявление о ввозе товаров, выписка банка по расчетному счету).

Российская организация — импортер товара

Теперь рассмотрим ситуации, когда российский импортер возвращает товар поставщику из стран ЕАЭС.

³⁰ п. 26 Протокола

³¹ письмо Минфина России от 18.02.2013 № 03-03-06/1/4213

Ситуация 1. Возврат товара по причинам ненадлежащего качества и (или) комплектации.

Налог на добавленную стоимость. Пунктом 23 Протокола определен порядок корректировки НДС при возврате импортированного товара ненадлежащего качества.

Порядок корректировки зависит от периода возврата товара, который соответствует месяцу принятия товара на учет импортером, а также от того, был ли возврат полным или частичным.

Для ситуации, когда возврат осуществлен в месяце принятия на учет товаров, признанных сторонами договора некачественными (неукомплектованными), порядок действий импортера определен абзацем 1 пункта 23 Протокола. Здесь сказано, что отражение операций по импорту этих товаров в налоговой декларации не производится.

При этом возврат товара должен быть подтвержден документами, свидетельствующими о ненадлежащем качестве товаров и их возврате контрагенту из ЕАЭС:

- ▶ согласованной с поставщиком претензией;
- ▶ транспортными (товаро-сопроводительными) документами, подтверждающими перевозку возвращенных товаров;
- ▶ актами приема-передачи товаров от импортера первоначальному продавцу, если транспортировка возвращенных товаров осуществляется силами поставщика.

При частичном возврате некачественных (неукомплектованных) товаров в месяце их принятия на учет вышеуказанные доку-

менты, подтверждающие возврат товара, представляются в налоговый орган вместе с документами при импорте³².

Теперь обратимся к другой ситуации, когда возврат осуществлен по истечении месяца принятия на учет товаров, признанных сторонами договора некачественными (неукомплектованными). Здесь порядок уточнения налоговых обязательств по НДС российского импортера зависит от того, полностью были возвращены товары или частично.

Если осуществляется полный возврат товара контрагенту из ЕАЭС, то российский импортер должен представить в налоговый орган информацию о реквизитах заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, которое было первоначально представлено в налоговый орган при ввозе товаров.

При этом новое (уточненное) заявление в ситуации с полным возвратом представлять в налоговый орган не нужно.

Одновременно с этим в налоговый орган необходимо представить уточненную налоговую декларацию по косвенным налогам (НДС, акцизы) при импорте товаров на территорию РФ с территории государств — членов таможенного союза³³. В ней нужно отразить изменения, связанные с уменьшением объема ввезенных товаров за период (или с полным отказом от товаров, если иные товары не ввозились)³⁴.

К декларации необходимо приложить указанный выше комплект документов, свидетельствующих о ненадлежащем качестве товаров и их возврате контрагенту из ЕАЭС.

В ситуации частичного возврата товара контрагенту из ЕАЭС российский импортер должен представить в налоговый орган уточненное заявление (взамен ранее представленного) без отражения сведений о частично возвращенных товарах³⁵.

К уточненному заявлению необходимо приложить указанные выше документы, свидетельствующие о ненадлежащем качестве товаров и их возврате контрагенту из ЕАЭС.

Если при подаче уточненного заявления вносить изменения в декларацию не требуется, уточненную декларацию российский импортер не подает³⁶.

Ни при полном, ни при частичном возврате товаров составление счета-фактуры для российского импортера не требуется.

Во всех описанных выше ситуациях импортер должен полностью восстановить НДС, ранее уплаченный при ввозе товаров и принятый к вычету, в налоговом периоде, в котором произведен возврат товаров.

В книге продаж того периода, в котором осуществлен полный или частичный возврат товаров, импортер регистрирует реквизиты заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, поскольку на его основании НДС был принят к вычету.

Такой порядок следует из положений пункта 14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добав-

^{32, 34} абз. 2 п. 23 Протокола

³³ форма декларации утверждена приказом Минфина России от 07.07.2010 № 69н

³⁵ абз. 5 п. 23 Протокола

³⁶ п. 21 Протокола

ленную стоимость³⁷: при восстановлении НДС в книге продаж регистрируется документ, на основании которого НДС был ранее принят к вычету.

Поскольку специального кода вида операции для такой операции не предусмотрено, полагаем, что в книге продаж следует указывать код вида операции 03, приведенный в Приложении к приказу ФНС России от 14 февраля 2012 года № ММВ-7-3/83@ для случаев возврата покупателем товаров продавцу.

Код вида операции 21 («Операции по восстановлению суммы налога, перечисленные в пункте 8 статьи 145, пункте 3 статьи 170, статье 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов»), рекомендованный в Приложении к письму ФНС России от 22 января 2015 года № ГД-4-3/794@, в ситуации с возвратом некачественного товара контрагенту из ЕАЭС неприменим. Здесь восстановление НДС производится не на основании указанных норм Кодекса, а на основании положений Протокола.

Налог на прибыль организаций. В налоговом учете стоимость товаров формируется при их приобретении с учетом требований абзаца 2 статьи 320 Кодекса, расходы в виде стоимости товаров признаются по мере их реализации³⁸.

Если недостатки качества были выявлены до реализации таких товаров, их стоимость не была учтена в составе расходов, следовательно, пересчитывать налоговую базу и сдавать уточненную декларацию по налогу

на прибыль в данном случае не требуется.

На дату возврата расходов в виде стоимости возвращенного товара в налоговом учете не возникает.

Бухгалтерский учет. В ситуации возврата некачественного (некомплектного) товара, который возвращается в связи с отказом импортера от исполнения ранее заключенного договора поставки в этой части, не возникает ни доходов, ни расходов.

Стоимость возвращенного поставщику товара можно отразить в бухгалтерском учете с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям».

Если импортером уплаченный НДС при ввозе товара в РФ был принят к вычету, он подлежит восстановлению.

Указанная операция отражается записью по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Итак, возврат некачественных (некомплектных) товаров импортером в бухгалтерском учете отражается записями:

ДЕБЕТ 76-2 КРЕДИТ 41

– приняты к учету возвращенные покупателем некачественные товары (первичный документ — уведомление о расторжении договора, претензионное письмо);

ДЕБЕТ 19-3 КРЕДИТ 68

– восстановлен НДС по возвращенному товару, ранее

принятый к вычету (первичный документ — заявление о ввозе товаров (уточненное заявление при частичном возврате), бухгалтерская справка-расчет).

Ситуация 2. Возврат товара по причине невозможности его дальнейшей реализации.

Налог на добавленную стоимость. Данная ситуация аналогична рассмотренной выше ситуации по возврату качественного товара контрагентом из ЕАЭС российскому экспортеру.

В этом случае НДС должен уплачиваться контрагентом российского импортера при ввозе им на территорию страны ЕАЭС возвращаемых товаров в порядке, установленном пунктом 13 Протокола.

Российский импортер в данной ситуации становится экспортером товара и следует правилам, установленным Протоколом и Кодексом для операций по экспорту товаров из РФ, которые были обобщены во вводной части данной статьи.

При экспорте товара с территории РФ на территорию стран ЕАЭС российская организация вправе принять сумму «входного» НДС к вычету по этому товару в том же порядке, который применяется в отношении товаров, экспортированных с территории РФ за пределы Евразийского экономического союза³⁹.

Суммы «входного» НДС, принятые российским импортером к вычету при приобретении то-

³⁷ утв. пост. Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137

³⁸ подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ

³⁹ абз. 2 п. 3 Протокола

варов, возвращенных контрагенту из ЕАЭС, подлежат восстановлению. Указанные суммы НДС отражаются в графе 5 по строке 100 «Суммы налога, подлежащие восстановлению при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов» раздела 3 налоговой декларации по НДС⁴⁰.

Обращаем внимание, что с 1 января 2015 года норма подпункта 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса, которая прямо обязывала восстанавливать «входной» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), относящийся к экспортным поставкам, утратила силу⁴¹.

Однако это не означает прекращение обязанности восстановления экспортного НДС, поскольку пунктом 3 статьи 172 Кодекса установлен особый порядок принятия к вычету этого налога в отношении операций, облагаемых НДС по нулевой ставке. Согласно ему вычет налога по приобретенным товарам (работам, услугам) производится на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 Кодекса⁴².

Если российскому экспортеру не удалось в 180-дневный срок собрать полный пакет документов для подтверждения нулевой ставки, реализация облагается по ставке для внутреннего рынка: 10 или 18 процентов. При этом экспортеру необходимо подать уточненную декларацию за квартал, на который приходится дата отгрузки, отразив в ней начисление налога и вычет соответствующего «входного» НДС. Если в дальнейшем будут собраны документы, подтверждающие право на нулевую ставку, ранее на-

численный налог можно принять к вычету⁴³.

Налог на прибыль организаций. Как при возврате российскому экспортеру качественного товара, так и в ситуации с возвратом российским импортером контрагенту из ЕАЭС качественного товара по причине отсутствия возможности его реализации такой возврат следует рассматривать как отдельную хозяйственную операцию, не связанную с первичной продажей товаров.

В налоговом учете российской организации, которая в данной ситуации признается экспортером, выручка от реализации товара признается доходом от реализации на дату перехода права собственности на реализованный товар к контрагенту из ЕАЭС⁴⁴.

Доходы от реализации товаров уменьшаются на стоимость приобретения данных товаров, сформированную с учетом положений статьи 320 Кодекса⁴⁵.

Бухгалтерский учет. В рассматриваемой ситуации в бухгалтерском учете российской организации в составе доходов от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на товары признается выручка в сумме дебиторской задолженности контрагента из ЕАЭС за отгруженные ему товары, которая определяется исходя из договорной стоимости товаров⁴⁶.

Одновременно с признанием выручки на себестоимость продаж текущего отчетного периода относится себестоимость проданных товаров, сформированная на базе расходов по обычным видам деятельности⁴⁷.

В отношении порядка учета НДС следует отметить, что он

зависит от подтверждения экспорта.

В рассматриваемой ситуации исходим из того, что российская организация подтвердила в установленном 180-дневный срок ставку НДС ноль процентов.

Для отражения возврата не реализованных товаров контрагенту из ЕАЭС в учете российскому импортеру следует произвести такие записи:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– признана выручка от продажи товара (первичный документ — отгрузочные документы российской организации на возврат товаров);

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 41

– списана фактическая себестоимость реализованного товара (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68

– восстановлена сумма «входного» НДС, ранее принятая к вычету по товарам, реализованным на экспорт (первичный документ — заявление о ввозе товаров, бухгалтерская справка-расчет). **АБ**

⁴⁰ утв. приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@

⁴¹ Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ

⁴² письма Минфина России от 28.08.2015 № 03-07-08/49710, от 13.02.2015 № 03-07-08/6693

⁴³ п. 5 Протокола; п. 10 ст. 171, абз. 2 п. 3 ст. 172 НК РФ

⁴⁴ подп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ

⁴⁵ подп. 3, абз. 1, 14 п. 1 ст. 268 НК РФ

⁴⁶ пп 6, 6.1 ПБУ 9/99

⁴⁷ пп 9, 16, 19 ПБУ 10/99