**Возврат экспортированного товара и корректировка экспортной базы: заполняем НДС-декларацию**

Минфин РФ считает, что при ввозе бракованных товаров, которые ранее были экспортированы, обязанности по уплате НДС не возникает. Соответственно, заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и налоговая декларация по косвенным налогам в налоговый орган не представляются.

Такая позиция изложена в письме Минфина России от 01.09.2017 N 03-07-13/1/56235. Она основывается на положениях п. 11 Протокола. Этой нормой предусмотрено, что налоговая база по НДС при экспорте товаров в случае уменьшения их количества (объема) в связи с возвратом по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации корректируется в том налоговом (отчетном) периоде, в котором участники договора согласовали возврат. Отметим, что аналогичный вывод содержится в письме Минфина России от 28.06.2017 N 03-07-13/1/40899.

Таким образом, бывший экспортер не уплачивает НДС и должен скорректировать налоговую базу по данному налогу, определенную по этим товарам при их экспорте.

В раз­де­лах 4 и 6 об­нов­лен­ной НДС-де­кла­ра­ции по­яви­лись стро­ки для от­ра­же­ния кор­рек­ти­ров­ки экс­порт­ных вы­че­тов и на­ло­го­вой базы при экс­пор­те, а также для от­ра­же­ния воз­вра­та от­гру­жен­ных то­ва­ров.

От­ме­тим, что коды опе­ра­ций, ко­то­рые надо про­став­лять при кор­рек­ти­ров­ке цены экс­пор­ти­ро­ван­ных то­ва­ров или их воз­вра­те, за­ви­сят не толь­ко от вида самой опе­ра­ции, но и от ка­те­го­рии по­ку­па­те­лей. Если они вза­и­мо­за­ви­си­мы с вашей ор­га­ни­за­ци­ей и/или яв­ля­ют­ся ре­зи­ден­та­ми оф­шор­ных зон, то код надо вы­брать в при­ло­же­нии № 1 к По­ряд­ку за­пол­не­ния НДС-де­кла­ра­ции. А если ваши по­ку­па­те­ли ни к тем ни к дру­гим лицам не от­но­сят­ся, то вам не при­дет­ся ис­кать код: в раз­де­лах 4 и 6 преду­смот­ре­ны от­дель­ные блоки для от­ра­же­ния кор­рек­ти­ро­воч­ных опе­ра­ций с обыч­ны­ми по­ку­па­те­ля­ми. Для таких опе­ра­ций мы и по­смот­рим, как за­пол­нять экс­порт­ные раз­де­лы НДС-де­кла­ра­ции.

**Корректировка цены экспортированных товаров**

По­ря­док от­ра­же­ния кор­рек­ти­ров­ки цены экс­пор­ти­ро­ван­ных то­ва­ров за­ви­сит от того, была под­твер­жде­на ну­ле­вая став­ка НДС или нет.

**СИТУАЦИЯ 1. Скорректирована цена подтвержденного экспорта**

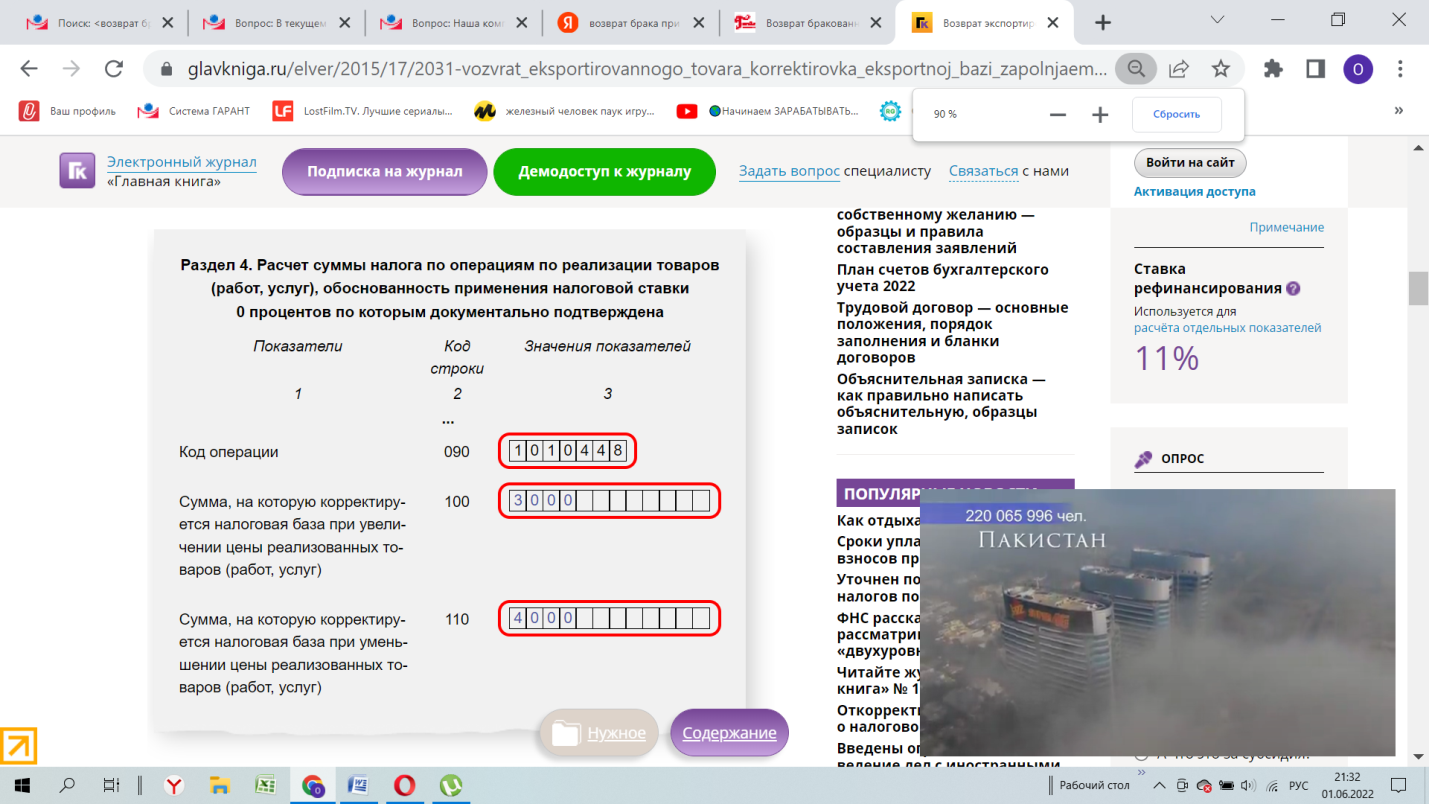
К при­ме­ру, рос­сий­ский экс­пор­тер от­гру­зил за­ру­беж­но­му по­ку­па­те­лю 30 тонн руды сто­и­мо­стью по 1200 долл. США тремя рав­ны­ми пар­ти­я­ми.

Про­да­вец со­брал пол­ный ком­плект до­ку­мен­тов, под­твер­жда­ю­щих право на ну­ле­вую став­ку НДС. Экс­порт­ная вы­руч­ка в сумме 1200 долл. США была от­ра­же­на в раз­де­ле 4 де­кла­ра­ции по курсу на дату от­груз­ки (для при­ме­ра — 50 руб/долл.).

По усло­ви­ям кон­трак­та со­дер­жа­ние же­ле­за в руде долж­но быть не менее 62%. По­ку­па­тель после про­ве­де­ния ла­бо­ра­тор­ных ана­ли­зов об­на­ру­жил, что в пер­вой пар­тии со­дер­жа­ние же­ле­за мень­ше, а во вто­рой — боль­ше. Из-за чего под­пи­са­но со­гла­ше­ние:

* об умень­ше­нии сто­и­мо­сти пер­вой пар­тии (10 тонн) на 80 долл. США;
* об уве­ли­че­нии сто­и­мо­сти вто­рой пар­тии (10 тонн) на 60 долл. США.

После из­ме­не­ния сто­и­мо­сти экс­пор­ти­ро­ван­но­го то­ва­ра в раз­де­ле 4 НДС-де­кла­ра­ции про­дав­цу нужно за­пол­нить стро­ки 100—110. При­чем сде­лать это нужно в том квар­та­ле, в ко­то­ром скор­рек­ти­ро­ва­на цена. А дата под­пи­са­ния со­гла­ше­ния — это и есть дата из­ме­не­ния цены до­го­во­ра. Так что по­да­вать уточ­нен­ные де­кла­ра­ции по НДС за про­шлые на­ло­го­вые пе­ри­о­ды не тре­бу­ет­ся.



Ин­те­рес­но то, что форма де­кла­ра­ции не пред­по­ла­га­ет ни­ка­ких даль­ней­ших из­ме­не­ний по­ка­за­те­лей в слу­чае за­пол­не­ния строк 100 и 110: их дан­ные даль­ше в де­кла­ра­ции нигде не учи­ты­ва­ют­ся.

В стро­ках 100 и 110 раз­де­ла 4 де­кла­ра­ции по НДС от­ра­жа­ет­ся кор­рек­ти­ров­ка на­ло­го­вой базы в от­но­ше­нии, в част­но­сти, ре­а­ли­зо­ван­ных то­ва­ров. По­сколь­ку ре­а­ли­за­ция таких то­ва­ров при под­твер­жден­ном экс­пор­те об­ла­га­ет­ся по ну­ле­вой став­ке НДС, а ис­чис­лен­ная сумма на­ло­га по такой опе­ра­ции равна 0, то она не участ­ву­ет в даль­ней­ших рас­че­тах суммы на­ло­га в этом раз­де­ле (при за­пол­не­нии ито­го­вых строк 120, 130). При из­ме­не­нии цен на­ло­го­вые вы­че­ты в раз­де­ле 4 не кор­рек­ти­ру­ют­ся.

По­сколь­ку ме­ня­ет­ся цена то­ва­ра, из­ме­ня­ет­ся и ве­ли­чи­на экс­порт­ной вы­руч­ки, что долж­но быть учте­но как в бух­гал­тер­ском учете, так и при рас­че­те на­ло­га на при­быль. Для со­по­став­ле­ния дан­ных сумма из­ме­нен­ной вы­руч­ки долж­на быть видна и в де­кла­ра­ции по НДС.

Од­на­ко за­пол­не­ние строк 100 и 110 не огра­ни­чи­ва­ет­ся лишь це­ля­ми со­от­вет­ствия дан­ных между НДС-уче­том, уче­том по на­ло­гу на при­быль и буху­че­том. Из­ме­не­ние суммы экс­порт­ной вы­руч­ки вли­я­ет на про­пор­цию, по ко­то­рой могут рас­пре­де­лять­ся вы­че­ты вход­но­го НДС (пра­ви­ла рас­пре­де­ле­ния за­креп­ля­ют­ся в учет­ной по­ли­тике). К при­ме­ру, такое воз­мож­но по ра­бо­там и услу­гам, ко­то­рые ис­поль­зо­ва­лись как в экс­порт­ных, так и во внут­ри­рос­сий­ских про­да­жах. Либо по общим то­ва­рам, ра­бо­там и услу­гам, ис­поль­зу­е­мым в об­ла­га­е­мой и не об­ла­га­е­мой НДС де­я­тель­но­сти.

Уве­ли­чен­ная/умень­шен­ная экс­порт­ная вы­руч­ка по­вли­я­ет на раз­мер про­пор­ций, ко­то­рые будут опре­де­лять­ся в квар­та­ле кор­рек­ти­ров­ки вы­руч­ки (но не рань­ше). Это озна­ча­ет, что кор­рек­ти­ро­вать вы­че­ты вход­но­го НДС в преды­ду­щих квар­та­лах и по­да­вать уточ­нен­ные де­кла­ра­ции не по­тре­бу­ется. Ведь ни­ка­ких оши­бок ранее до­пу­ще­но не было.

Но есть слу­чаи, когда при кор­рек­ти­ров­ке сто­и­мо­сти экс­пор­ти­ро­ван­ных то­ва­ров не нужно за­пол­нять стро­ки 100 и 110 раз­де­ла 4. Какие это слу­чаи — по­яс­нил спе­ци­а­лист на­ло­го­вой служ­бы.

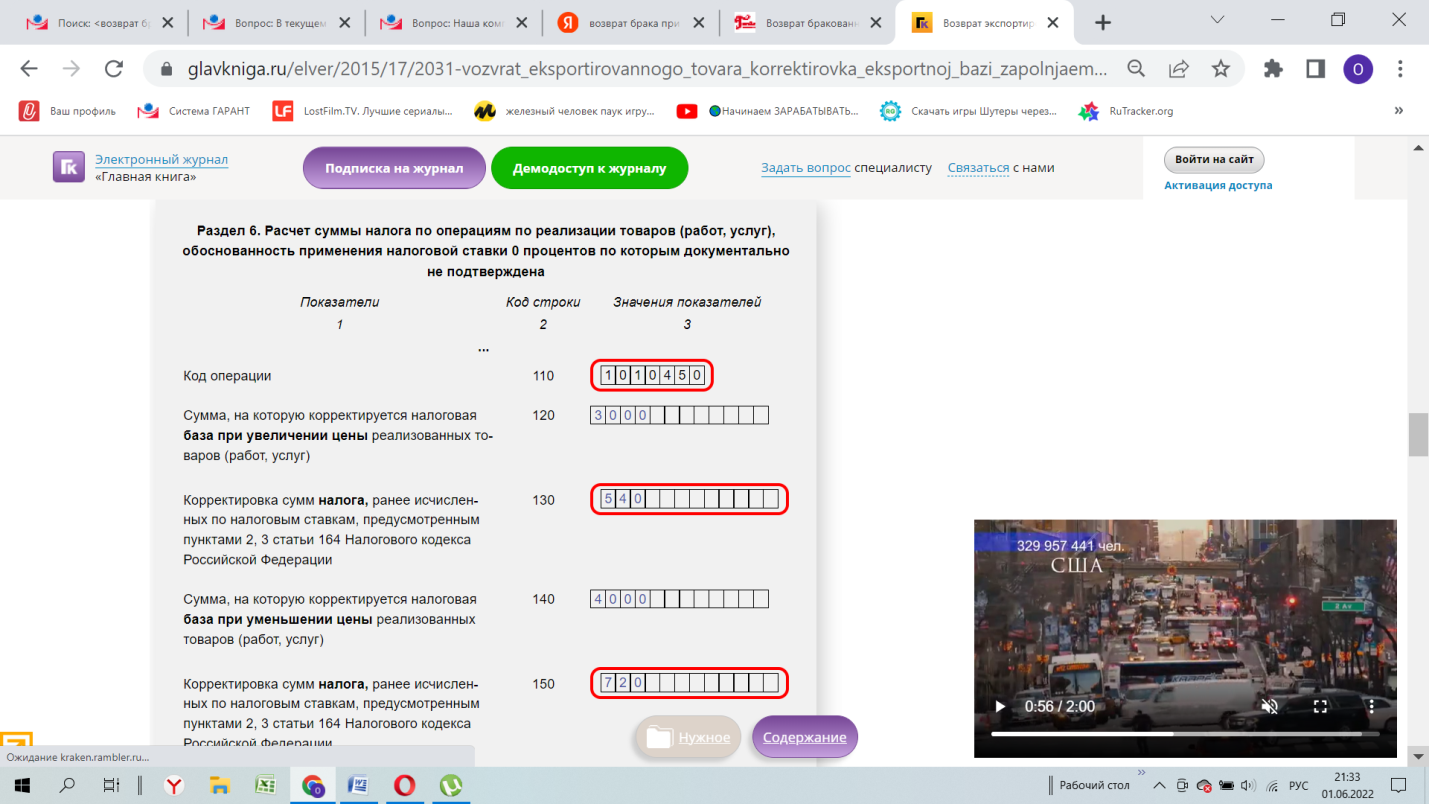
**“**Если кор­рек­ти­ров­ка цен от­гру­жен­ных то­ва­ров сде­ла­на до под­твер­жде­ния ну­ле­вой став­ки НДС, то такая кор­рек­ти­ров­ка по стро­кам 100 и 110 раз­де­ла 4 не от­ра­жа­ет­ся. В этом слу­чае при рас­че­те по­ка­за­те­лей на­ло­го­вой базы по опе­ра­ци­ям по под­твер­жден­но­му экс­пор­ту то­ва­ров по стро­кам 020 раз­де­ла 4 долж­на быть от­ра­же­на на­ло­го­вая база с уче­том кор­рек­ти­ровки**”**.

**СИТУАЦИЯ 2. Скорректирована цена по экспорту, не подтвержденному в срок**

Для под­твер­жде­ния экс­порт­ной став­ки НДС На­ло­го­вый ко­декс дает 180 дней с даты по­ме­ще­ния то­ва­ров под та­мо­жен­ный режим экс­порта. Если в этот срок вы не успе­ли со­брать пол­ный ком­плект необ­хо­ди­мых до­ку­мен­тов, на 181-й день нужно упла­тить в бюд­жет НДС с экс­порт­ной от­груз­ки и за­пол­нить уточ­нен­ную НДС-де­кла­ра­цию за квар­тал от­груз­ки то­ва­ра на экс­порт.

В слу­чае когда после этого из­ме­ни­лась цена экс­пор­ти­ро­ван­ных то­ва­ров, нужно де­лать так. Ре­зуль­та­ты кор­рек­ти­ров­ки на­ло­го­вой базы и суммы ис­чис­лен­но­го НДС надо от­ра­зить в стро­ках 110—150 раз­де­ла 6 НДС-де­кла­ра­ции. При­чем кор­рек­ти­ров­ка экс­порт­ной вы­руч­ки от­ра­жа­ет­ся в квар­та­ле, в ко­то­ром она про­изо­шла. Так что ни­ка­ких уточ­нен­ных де­кла­ра­ций за преды­ду­щие квар­та­лы по­да­вать не тре­бу­ет­ся.

По­ка­жем по­ря­док за­пол­не­ния строк 110—150 раз­де­ла 6, вос­поль­зо­вав­шись усло­ви­я­ми при­ме­ра из преды­ду­щей си­ту­а­ции, с той лишь раз­ни­цей, что кор­рек­ти­ров­ка базы про­ис­хо­дит до под­твер­жде­ния ну­ле­вой экс­порт­ной став­ки по НДС, но после ис­те­че­ния по­лу­го­да после экс­пор­та то­ва­ра.

****

**Возврат экспортированных товаров**

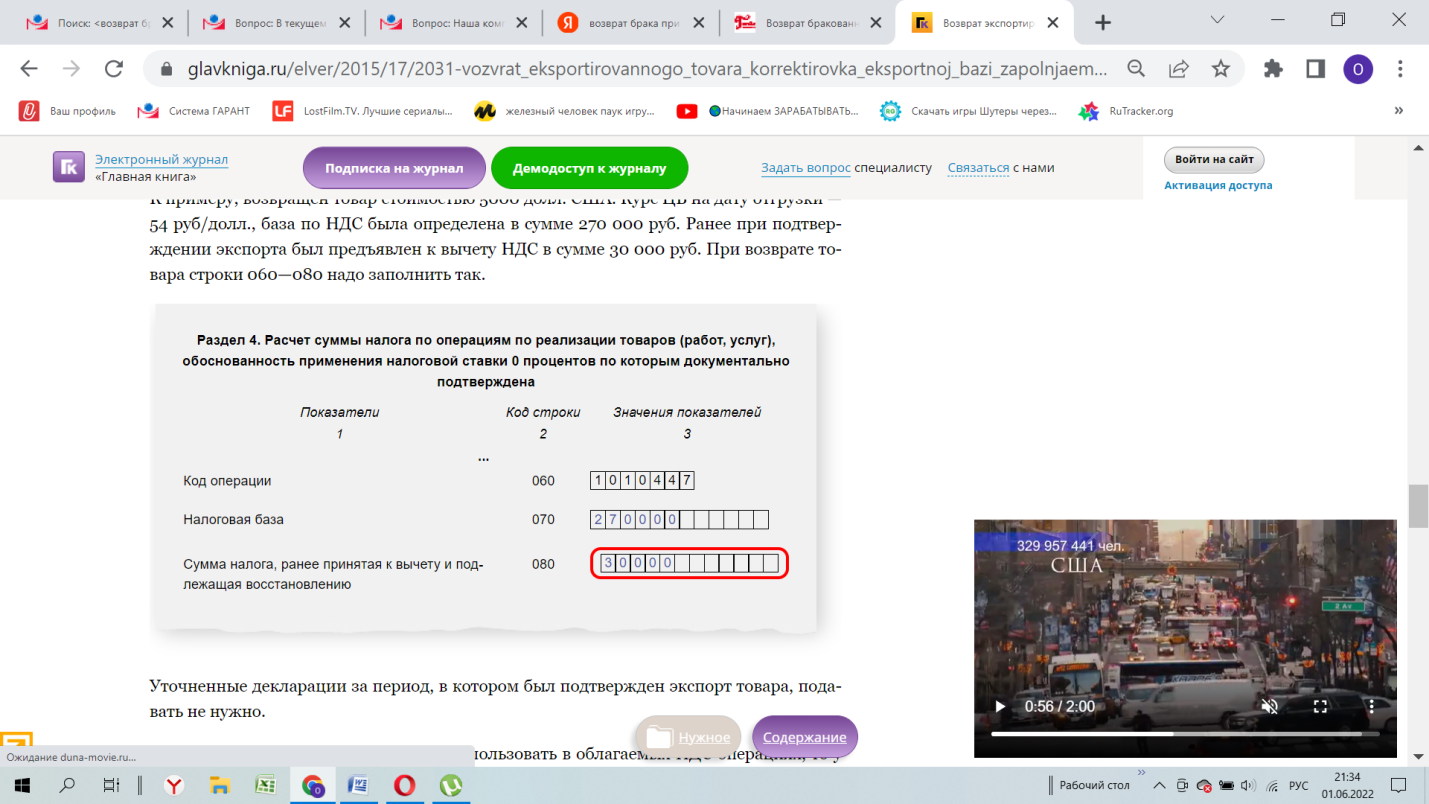
Если за­ру­беж­ный по­ку­па­тель воз­вра­ща­ет товар, при­дет­ся от­ра­жать такой воз­врат в раз­де­ле 4 или раз­де­ле 6 — в за­ви­си­мо­сти от того, успе­ли вы под­твер­дить право на ну­ле­вую став­ку НДС или нет.

**СИТУАЦИЯ 1. Вернулся товар, экспорт которого был подтвержден**

В этом слу­чае в НДС-де­кла­ра­ции, со­став­ля­е­мой за квар­тал, в ко­то­ром при­знан воз­врат то­ва­ров (либо отказ по­ку­па­те­ля от то­ва­ров), нужно за­пол­нить стро­ки 060—080 раз­дела 4.

При­чем на­ло­го­вая служ­ба счи­та­ет, что надо не толь­ко скор­рек­ти­ро­вать базу по НДС (от­ра­зив сто­и­мость то­ва­ра по стро­ке 070), но и вос­ста­но­вить в стро­ке 080 суммы вход­но­го НДС, ранее при­ня­тые к вычету. На­ло­го­ви­ки объ­яс­ня­ют это осо­бы­ми усло­ви­я­ми для при­ня­тия к вы­че­ту НДС, от­но­ся­ще­го­ся к экс­порт­ным по­став­кам.

К при­ме­ру, воз­вра­щен товар сто­и­мо­стью 5000 долл. США. Курс ЦБ на дату от­груз­ки — 54 руб/долл., база по НДС была опре­де­ле­на в сумме 270 000 руб. Ранее при под­твер­жде­нии экс­пор­та был предъ­яв­лен к вы­че­ту НДС в сумме 30 000 руб. При воз­вра­те то­ва­ра стро­ки 060—080 надо за­пол­нить так.



Уточ­нен­ные де­кла­ра­ции за пе­ри­од, в ко­то­ром был под­твер­жден экс­порт то­ва­ра, по­да­вать не нужно.

Если воз­вра­щен­ный товар вы бу­де­те ис­поль­зо­вать в об­ла­га­е­мых НДС опе­ра­ци­ях, то у вас есть право сразу при­нять к вы­че­ту вход­ной НДС, вос­ста­нов­лен­ный вами к упла­те в бюджет.

**“**В слу­чае если воз­вра­щен­ные ино­стран­ным по­ку­па­те­лем то­ва­ры будут ис­поль­зо­вать­ся рос­сий­ским про­дав­цом в опе­ра­ци­ях, об­ла­га­е­мых НДС, то он впра­ве за­явить в раз­де­ле 3 де­кла­ра­ции по НДС вы­че­ты на­ло­га, предъ­яв­лен­но­го ему про­дав­ца­ми таких то­ва­ров. Ра­зу­ме­ет­ся, при вы­пол­не­нии иных усло­вий для вы­че­та, преду­смот­рен­ных ста­тья­ми 171 и 172 НК РФ: при на­ли­чии пер­вич­ных до­ку­мен­тов на товар, сче­тов-фак­тур и при усло­вии при­ня­тия то­ва­ров к учету**”**.

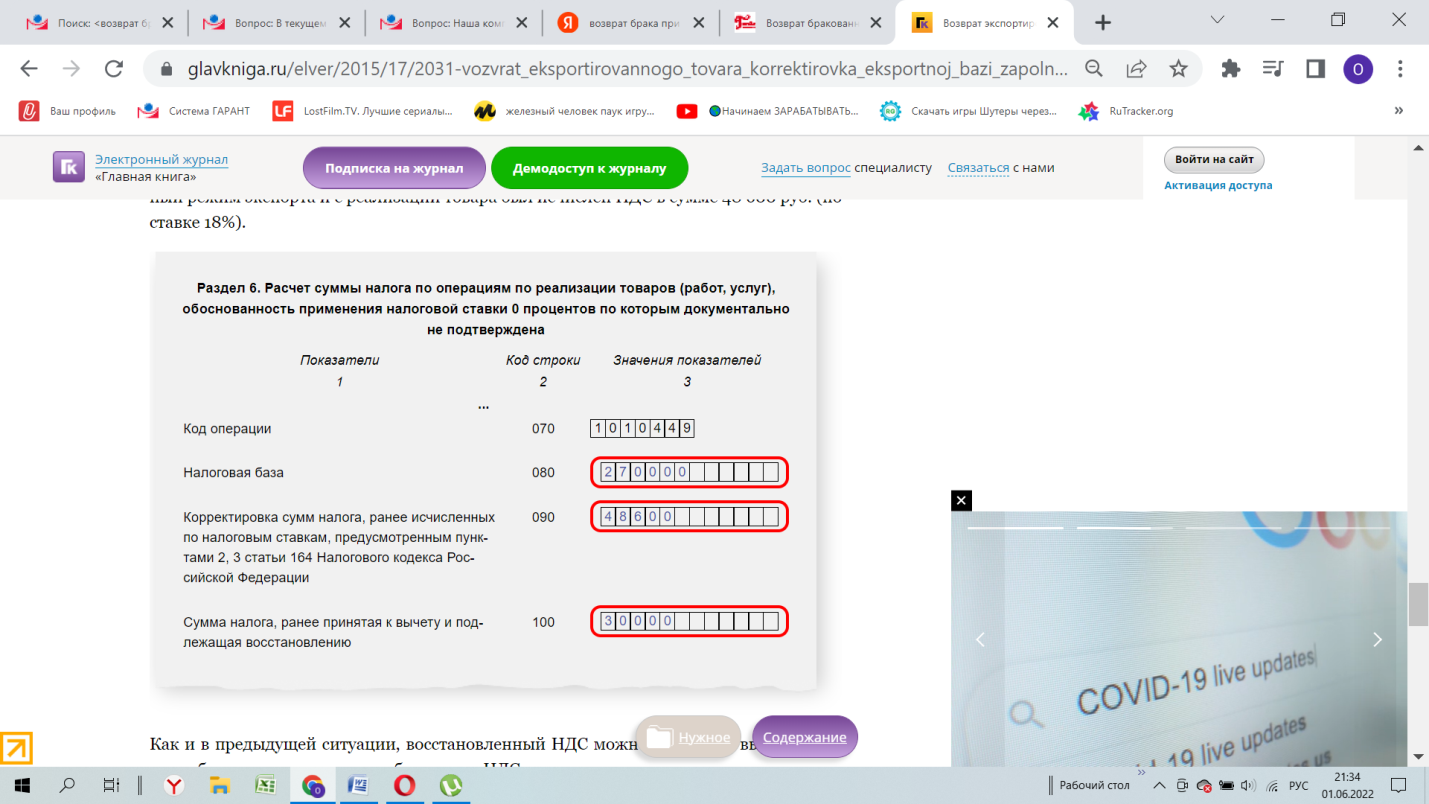
Как видим, вход­ной НДС по воз­вра­щен­ным экс­пор­ти­ро­ван­ным то­ва­рам можно учесть в со­ста­ве обыч­ных НДС-вы­че­тов в раз­де­ле 3 НДС-де­кла­ра­ции за тот же квар­тал, в ко­то­ром они вос­ста­нов­ле­ны. Од­на­ко сле­ди­те за тем, чтобы НДС-вы­че­ты были за­яв­ле­ны в пре­де­лах трех­лет­не­го срока.

Если же вы хо­ти­те впо­след­ствии экс­пор­ти­ро­вать товар, к при­ме­ру, дру­го­му по­ку­па­те­лю, то вычет НДС лучше от­ло­жить (право на него по­явит­ся после воз­ник­но­ве­ния на­ло­го­вой базы по экс­порт­ной от­груз­ке).

**СИТУАЦИЯ 2. Вернулся товар «с неподтвержденного экспорта»**

Если в те­че­ние 180 дней вы не со­бра­ли до­ку­мен­ты, необ­хо­ди­мые для под­твер­жде­ния экс­пор­та, то надо было ис­чис­лить НДС с экс­порт­ной от­груз­ки, за­пол­нив раз­дел 6 де­кла­ра­ции за квар­тал от­груз­ки то­ва­ра на экс­порт. В нем же можно было при­нять к вы­че­ту вход­ной налог. Если экс­пор­ти­ро­ван­ный товар воз­вра­ща­ет­ся, то надо умень­шить на­ло­го­вую базу и вос­ста­но­вить ранее за­яв­лен­ные вы­че­ты. Для этого преду­смот­ре­ны стро­ки 070—100 раз­де­ла 6 НДС-де­кла­ра­ции. За­пол­нять его надо в де­кла­ра­ции за тот пе­ри­од, в ко­то­ром при­знан воз­врат то­ва­ра или отказ по­ку­па­те­ля от него.

Вос­поль­зу­ем­ся усло­ви­я­ми при­ме­ра из преды­ду­щей си­ту­а­ции с той лишь раз­ни­цей, что экс­порт не был под­твер­жден на 181-й день с даты по­ме­ще­ния то­ва­ра под та­мо­жен­ный режим экс­пор­та и с ре­а­ли­за­ции то­ва­ра был ис­чис­лен НДС в сумме 48 600 руб. (по став­ке 18%).



Как и в преды­ду­щей си­ту­а­ции, вос­ста­нов­лен­ный НДС можно при­нять к вы­че­ту, если товар будет ис­поль­зо­вать­ся в об­ла­га­е­мых НДС опе­ра­ци­ях.

Когда по ито­гам раз­де­ла 6 ис­чис­лен НДС к упла­те в бюд­жет, за­пол­ня­ет­ся стро­ка 160 этого раз­де­ла. А если по ито­гам раз­де­ла 6 налог предъ­яв­ля­ет­ся к воз­ме­ще­нию, то надо за­пол­нить стро­ку 170 раз­де­ла 6.

**Бухгалтерский и налоговый учет**

Согласно п. 6 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (далее - ПБУ 9/99) выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При возврате товара с существенными нарушениями требований к его качеству договор купли-продажи считается расторгнутым в части этого товара, а значит, право собственности на некачественный товар не перешло к покупателю.

Поэтому полагаем, что в бухгалтерском учете продавца величина ранее признанной выручки и расходов по его реализации подлежит корректировке на стоимость не принятого покупателем товара.

В рассматриваемом случае покупатель возвращает продукцию в том же отчетном периоде, в котором он реализован, следовательно, возврат продукции отражается сторнировочными записями по счетам, на которых ранее были отражены операции по его реализации:

Дебет 62 Кредит 90 - сторно - скорректирована выручка от реализации продукции;

Дебет 90 Кредит 43, 41 - сторно - скорректирована себестоимость реализованной продукции;

Дебет 19 Кредит 68 - восстановлен возмещенный НДС в части возвращаемой бракованной продукции.

Дебет 91 Кредит 19 НДС включен в состав прочих расходов (если товар не отгружается заново).

На дату отгрузки покупателю продукции взамен некачественной в учете проводятся следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90 - выручка от реализации продукции;

Дебет 90 Кредит 43,41 - себестоимость реализованной продукции.

На последнее число квартала, в котором собраны документы, подтверждающие применение нулевой ставки НДС:

Дебет 68 Кредит 19 - возмещен НДС в части реализованной продукции.

В налоговом учете необходимо сделать корректировку, уменьшить доходы на сумму выручки и на покупную cтоимость бракованного товара.

**Документальное оформление**

Перечень документов, необходимых в рассматриваемом случае, законодательно не определен. В то же время имеющиеся документы должны подтверждать непосредственно факт обнаружения брака, количество и стоимость бракованной продукции.

На наш взгляд, документальным подтверждением возврата товара от организации-покупателя могут являться следующие документы, полученные от контрагента:

- акт о выявленных недостатках (либо другой документ, составленный белорусским контрагентом в соответствии с законодательством Республики Беларусь при установлении недостатков поставляемой продукции);

- претензионное письмо покупателя;

- дополнительное соглашение о возврате (замене) продукции к договору поставки;

- накладная на возврат продукции