

Источник: Издательство «Гарант-Пресс»



*При получении предоплаты продавец начисляет НДС. При отгрузке товара в счет аванса он вправе применить вычет данной суммы налога. Однако бывают ситуации, когда в связи с изменением условий договора или его расторжением, предоплаченный товар не отгружается или отгружается в меньшем количестве. В таком случае продавец может заявить к вычету НДС с аванса. Также право на вычет налога, начисленного с выручки от продажи товаров, возникает у компании-продавца и при их возврате покупателем. Порядок применения вычетов НДС в подобных ситуациях читайте в статье, подготовленной по материалам книги-справочника **«Годовой отчет – 2012»** издательства «Гарант-Пресс».*

## **Вычет НДС при возврате аванса**

В общем случае при получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) у продавца возникает обязанность по начислению НДС. На дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), в счет которых был получен аванс, НДС, ранее начисленный с предварительной оплаты, организация вправе принять к вычету.

Налоговое законодательство предусматривает, что в случае изменения условий либо расторжения договора поставки и возврата авансовых платежей можно применить вычет налога, ранее начисленного и уплаченного в бюджет с сумм предоплаты за товары (работы, услуги), предназначенные для реализации на территории России.

Факт возврата авансовых платежей должен быть отражен в бухгалтерском учете и подтвержден документально, например, платежными поручениями. Обратите внимание: вычетом можно воспользоваться не позднее одного года с момента отказа от предоплаты.

### **Пример**

Компания-продавец заключила с покупателем договор на поставку товаров, облагаемых НДС по ставке 18%. Цена договора - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Его условиями предусмотрено, что покупатель перечисляет продавцу 100% оплаты в счет предстоящей поставки, а он в свою очередь обязан отгрузить товары в течение трех дней с момента получения денежных средств.

28 июня покупатель перечислил продавцу оплату в счет предстоящей поставки в размере 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб., продавец же не осуществил отгрузку в указанный срок, в связи с чем в июле стороны расторгли договор, а продавец вернул сумму предварительной оплаты, перечислив ее платежным поручением. Бухгалтер компании-продавца сделает следующие проводки. В момент поступления предварительной оплаты:

Дебет 51 Дебет 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- 118 000 руб. - поступил аванс от покупателя;

Дебет 76 Дебет 68

- 18 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 68 Дебет 51

- 18 000 руб. - перечислен НДС в бюджет.

В момент возврата аванса в связи с расторжением договора:

Дебет 68 Дебет 76

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС, уплаченный в бюджет с аванса;

Дебет 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным" Дебет 51

- 118 000 руб. - возвращены денежные средства покупателю.

Налоговики разъяснили порядок применения вычетов по НДС в случае, если получение и возврат авансовых платежей осуществляются в одном налоговом периоде при расторжении договора. Организация должна отразить в декларации по НДС сумму налога с полученной предоплаты и в этом же налоговом периоде при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм этой предоплаты, и при условии изменения либо расторжения договора вправе заявить к вычету соответствующую сумму налога (письмо ФНС России от 24.05.2010 № ШС-37-3/2447).

Вместе с тем специалисты Минфина России считают, что суммы НДС, уплаченные в бюджет с суммы предоплаты, подлежат вычетам при заключении соглашения о взаимозачете (письма Минфина России от 22.06.2010 N 03-07-11/262, от 01.04.2008 N 03-07-11/125 ).

Продавец может вернуть аванс покупателю не деньгами, а имуществом (например, векселем третьего лица). Как быть с налоговым вычетом в такой ситуации? Существует решение суда, в котором арбитры указали на правомерность принятия НДС к вычету. Суммы неиспользованных авансов были возвращены заказчикам путем передачи собственного имущества - векселей третьих лиц. Данное имущество, переданное в счет возврата неиспользованного аванса, было оплачено организацией (пост. ФАС МО от 02.08.2005 № КА-А40/5402-05).

Однако, по нашему мнению, все же есть риск того, что налоговики поставят вычет под сомнение, поскольку формально возврата предварительной оплаты покупателю на основании платежных поручений не происходит. Кроме того, чиновники Минфина России рассматривают любую передачу векселя (в том числе в счет возврата предоплаты) как реализацию ценной бумаги, которая не подлежит обложению НДС (письмо Минфина России от 06.06.2005 № 03-04-11/126). Соответственно, компании необходимо организовать отдельный учет облагаемых и освобожденных от обложения НДС операций.

На практике может возникнуть ситуация, когда продавец возвращает покупателю неиспользованный аванс в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг. При этом возврат аванса не связан с расторжением договора. Например, если компания оказала услуги, стоимость которых меньше, чем полученный аванс. При буквальном толковании положений Налогового кодекса в случае возврата авансового платежа, не связанного с изменением или расторжением договора, вычет ранее начисленного налога не предусмотрен. Поэтому велика вероятность возникновения налоговых споров, связанных с правомерностью предъявления к вычету НДС, ранее начисленного с сумм оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В этом случае рекомендуем в бухгалтерском учете сторнировать данную сумму налога и представить налоговикам уточненную декларацию по НДС.

### **Вычет при возврате товаров**

Право на вычет налога, ранее начисленного с выручки от продажи товаров, возникает у фирмы и при их возврате покупателем ( п. 5 ст. 171 НК РФ ). Например, если тот или иной договор был расторгнут. В декларации специальной строки для указания этих сумм нет. Следовательно, их вписывают в общую строку 130 формы. Порядок учета этих операций, зависит от того, принял к учету покупатель впоследствии возвращенные товары или нет.

В первом случае действовать нужно в том же порядке, что и при обратной реализации товаров. Бывший покупатель оформляет счет-фактуру, регистрирует его в книге продаж, а также отражает в части 1 "Выставленные счета-фактуры" журнала учета (п. 3 Правил ведения книги продаж, подп. "а" п. 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, утв. пост. Правительства РФ от 26.12.2011). Бывший продавец приходит товар и регистрирует счет-фактуру в книге покупок. При этом корректировочный счет-фактуру он не выставляет.

### **Из документа**

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру.

Подпунктом "а" пункта 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137, установлена обязанность покупателя отражать в части 1 "Выставленные счета-фактуры" журнала учета показатели счетов-фактур, выставленных покупателем продавцу при возврате продавцу товаров, принятых на учет покупателем.

Таким образом, при возврате товаров, принятых покупателем на учет, счет-фактура по возвращаемым товарам выставляется покупателем. Поэтому в данном случае корректировочные счета-фактуры продавцом не выставляются.

Письмо Минфина России от 2 марта 2012 г. N 03-07-09/17

После этого продавец вправе принять НДС по возвращенному товару к вычету и отразить его сумму в строке 130 декларации.

Во втором случае продавец должен выставить корректировочный счет-фактуру. При его заполнении нужно отразить как первоначальные данные о количестве товара, так и уточненные, а также разницу между новыми и прежними сведениями. Такой порядок применяется также и в отношении товаров, отгруженных до 1 октября 2011 года (даты вступления в силу положения о корректировочном счете-фактуре) (письмо Минфина России от 14.02.2012 № 03-07-09/07). Как сказано в пункте 2 письма Минфина России от 7 марта 2007 года № 03-07-15/29, «исправления вносятся продавцом в счет-фактуру на дату принятия на учет товаров, возвращенных покупателем». Исправленный счет продавец регистрирует в книге покупок в части стоимости возвращенного товара. Это делают в том периоде, когда возвращенные товары были оприходованы продавцом и выставлен корректировочный счет. В любом случае НДС по возвращенному товару принимают к вычету после внесения в учет исправления и не позднее одного года с момента отгрузки ценностей. Отметим, что Минфин России прекратил применение указанного письма в связи с принятием постановления Правительства РФ от 26 декабря 2011 года № 1137 (письмо Минфина России от 26.03.2012 № 03-07-15/29). Однако налоговая служба считала, что порядком, рассмотренным в пункте 2 этого письма, можно руководствоваться и сейчас (письмо ФНС России от 11.04.2012 № ЕД-4-3-/6103@).

Рассмотрим такую ситуацию. Покупатель до принятия товара на учет выявляет, что его было отгружено меньше, чем указано в товарных накладных и счетах-фактурах. По мнению Минфина России, в этом случае покупатель не вправе принимать к вычету НДС по недостающему количеству товаров, а, значит, впоследствии, он не будет его восстанавливать. Здесь стоимость товара изменяется до перехода права собственности на него, и сделка совершается исходя из фактических условий. А значит, корректировка налоговых обязательств по НДС не требуется. Таким образом, данные, содержащиеся в корректировочном счете-фактуре, а также сведения, внесенные в первичные документы, покупатель в книге продаж не отражает. Счет он должен зарегистрировать только в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур ( Письмо Минфина России от 10.02.2012 N 03-07-09/05 ).

*По материалам книги «Годовой отчет — 2012» издательства «Гарант-Пресс».*