

Между сторонами (клиентом, фактором и покупателем) заключен договор о факторинговом обслуживании.

Клиент поставил товар покупателю. Право требования оплаты товара переуступлено фактору в момент поставки товара. Фактор произвел полную оплату клиенту в размере 100% стоимости товара. Реализация товара и уступка денежного требования оплаты товара произведены в I квартале 2016 года.

В налоговой декларации по налогу на прибыль в Приложении N 3 к листу 02 по [строке 110](#) отражена выручка от реализации права требования долга. В апреле товар возвращен покупателем по причине ненадлежащего качества с оформлением всех соответствующих документов. Товар принят клиентом. В мае клиентом произведен возврат денежных средств фактору в полном объеме.

Как отражается операция по возврату денежных средств фактору в случае возврата товара в бухгалтерском учете и налоговой декларации по налогу на прибыль? Потребуется ли предоставление уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль в этом случае?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Операции по прекращению обязательств по договору факторинга в связи с возвратом некачественного товара в бухгалтерском и налоговом учете продавца отражаются в периоде принятия им претензии от покупателя (в периоде возврата товара).

При этом в бухгалтерском учете сторнируются проводки по отражению дохода от уступки права требования и списанию стоимости уступленного требования.

В налоговом учете по аналогии с операцией по возврату товара на основании [п. 1](#)

[0 ст. 250](#)

НК РФ продавец отражает в составе внереализационных доходов величину ранее уступленного денежного требования.

На основании [п.п. 1 п. 2 ст. 265](#) НК РФ в составе внереализационных расходов продавец учитывает признанный ранее доход от уступки денежного требования.

Обоснование позиции:

В соответствии с [п. 1 ст. 824](#) ГК РФ по договору финансирования под уступку денежного требования (договору факторинга) одна сторона (финансовый агент) передает или обязуется передать другой стороне (клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (должнику), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование.

Предметом уступки, под которую предоставляется финансирование, может быть:

- денежное требование, срок платежа по которому уже наступил (существующее требование);

- право на получение денежных средств, которое возникнет в будущем (будущее требование) ([п. 1 ст. 826](#) ГК РФ).

На отношения, возникающие по договору факторинга, распространяются как общие нормы об уступке требования, установленные [ст.ст. 388-390](#) ГК РФ, так и специальные нормы

[главы 43](#)

ГК РФ.

В соответствии с [п. 1 ст. 454](#) ГК РФ продавец обязан передать товар в собственность покупателю, а последний обязан принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму.

Передача продавцом покупателю товара ненадлежащего качества означает, что свои условия по договору купли-продажи продавец исполнил ненадлежащим образом ([п. 1 ст. 469](#) ГК РФ).

При поставке товара ненадлежащего качества покупатель вправе, согласно [п. 1 ст. 518](#) ГК РФ, предъявить поставщику требования, предусмотренные [ст. 475](#) ГК РФ, устанавливающей последствия передачи товара ненадлежащего качества.

В случае существенного нарушения требований к качеству товара покупатель вправе по своему выбору:

- отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;

- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору ([п. 2 ст. 475](#) ГК РФ).

Из положений [ГК](#) РФ следует, что если товар возвращается продавцу по причине его ненадлежащего качества, то в данном случае продавец не исполнил договор надлежащим образом, поэтому, по сути, в данной ситуации происходит частичное или полное расторжение договора поставки (купли-продажи). При этом отменяется изначальный переход права собственности на данный товар от поставщика к покупателю. Иными словами, при возврате некачественного товара покупателем продавцу реализации данного товара не происходит (смотрите также постановления ФАС Московского округа [от 05.04.2010 N KA-A40/2672-10](#), [от](#)

[28.01.2010 N КА-А40/14851-09](#)

,
[от 06.07.2009 N КА-А40/2935-09](#)

, ФАС Поволжского округа

[от 03.06.2009 N А65-10290/2008](#)

, ФАС Северо-Западного округа

[от 01.06.2009 N А66-7216/2008](#)

, Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда

[от 08.12.2011 N 19АП-4037/11](#)

, письма Минфина России

[от 03.06.2010 N 03-03-06/1/378](#)

,
[от 02.06.2010 N 03-03-06/1/370](#)

,
[от 05.02.2010 N 03-03-06/1/51](#)

, ФНС России

[от 26.10.2012 N ОА-4-13/18182](#)

).

Из многочисленных разъяснений официальных органов (смотрите, например, письма Минфина России [от 23.03.2012 N 03-07-11/79](#) , [от 16.06.2011 N 03-03-06/1/351](#) , [от 03.06.2010 N 03-03-06/1/378](#) , [от](#)

, УФНС России по г. Москве

[от 23.12.2011 N 16-15/124436@](#)

) следует, что расторжение договора поставки следует рассматривать как самостоятельную хозяйственную операцию, а связанные с таким расторжением доходы и расходы поставщика необходимо отразить в налоговом учете в периоде, в котором договор считается прекращенным. Для этого налогоплательщик (продавец) отражает в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произошел односторонний отказ покупателя от исполнения договорных обязательств, сумму возвращенной покупателю оплаты за поставленный некачественный товар как убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, на основании

[пп. 1 п. 2 ст. 265](#)

НК РФ. Одновременно в доходах, учитываемых при налогообложении прибыли, налогоплательщик отражает стоимость возвращенного покупателем товара ненадлежащего качества, на которую был уменьшен доход от реализации данного товара, как доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (

[п. 10 ст. 250](#)

НК РФ).

Вместе с тем есть мнение специалистов, согласно которому в случае принятия продавцом решения об удовлетворении претензии, предъявленной покупателем, в том же налоговом периоде, в котором происходила реализация данного товара, на дату принятия такого решения из налоговой базы по налогу на прибыль текущего отчетного (налогового) периода организации-продавцу следует исключить:

- из доходов от реализации - возвращенную покупателю сумму, уплаченную за товар, так как возврат этой суммы влечет за собой отсутствие у продавца экономических выгод, подлежащих налогообложению ([ст. 41](#), [247](#) НК РФ);

- из расходов - затраты в виде стоимости реализованных товаров, поскольку [п. 1 ст. 268](#)

НК РФ позволяет учесть такие расходы только в момент реализации товара (смотрите, например, материал "

[Вопрос](#)

: Организация-поставщик применяет общую систему налогообложения. В июле 2015 года был реализован товар. 12 октября 2015 года заказчик возвращает неисправимый брак. В накладной по форме М-15 сумма указана без НДС. До осуществления возврата заказчиком в установленном порядке была оформлена соответствующая претензия, с которой организация-поставщик согласилась. Организация-поставщик изготовила новую продукцию. Как правильно оформить поступление брака организации-поставщику и последующую отгрузку? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, ноябрь 2015 г.)").

В любом случае налоговая база по налогу на прибыль у продавца корректируется в периоде принятия претензии продавцом (возврата товара), а не в периоде его отгрузки.

Таким образом, в налоговом учете продавца операции по возврату ему некачественного товара отражаются в периоде возврата покупателем товара (в рассматриваемом случае - в апреле 2016 года).

В случае возврата товара ненадлежащего качества продавцу на нем лежит обязанность известить фактора о состоявшемся возврате товара, а также возратить фактору денежные средства в рамках договора факторинга (смотрите, например, [постановление](#) [ФАС](#) Московского округа от 27.07.2011 N Ф05-6460/11 по делу N А40-94826/2010).

Поскольку договор факторинга заключен на основании договора поставки, считаем, что операции по прекращению обязательств по договору факторинга производятся также в периоде возврата товара.

Следует отметить, что применительно к рассматриваемой ситуации разъяснений контролирующих органов, в которых бы приводился порядок заполнения налоговой декларации при возврате некачественного товара, оплата которого произведена в адрес продавца финансовым агентом по договору факторинга, нам обнаружить не удалось.

По нашему мнению, по аналогии с операцией по возврату товара на основании [п. 10 ст. 250](#)

НК РФ Ваша организация отражает в составе внереализационных доходов величину ранее уступленного денежного требования на дату возврата товара. При этом денежное требование отражается по стоимости, по которой оно было учтено на дату его уступки.

В свою очередь, в силу [пп. 1 п. 2 ст. 265](#) НК РФ в составе внереализационных расходов следует учесть признанный ранее доход от уступки денежного требования.

[Форма](#) налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, [порядок](#) ее заполнения, а также

[формат](#)

представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме утверждены

[приказом](#)

ФНС России от 26.11.2014 N ММВ-7-3/600@ (далее - Налоговая декларация).

Полагаем, что указанные доход и расход будут отражены по [строке 101](#) Приложения N 1 к Листу 02 и по

[строке 301](#)

Приложения N 2 к Листу 02 Налоговой декларации за отчетный период, в котором продавец принял претензию покупателя, соответственно.

Вместе с тем рекомендуем во избежание возможных негативных последствий обратиться в Минфин России или в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет за разъяснением. Согласно [ст. 21](#) НК РФ налогоплательщики (налоговые агенты) имеют право получать от Минфина России и налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, наличие которых учитывается в случае возникновения спора в качестве обстоятельства, исключающего вину налогоплательщика ([ст. 111](#) НК РФ).

[с](#)

В бухгалтерском учете продавца возврат некачественного товара отражается сторнировочными записями по счетам, на которых ранее были отражены операции по реализации, также в периоде возврата товара покупателем (в апреле 2016 года).

По нашему мнению, операции по прекращению обязательств по договору факторинга в связи с возвратом товара также производятся в периоде возврата товара.

В учете указанные операции отражаются следующим образом:

апрель 2016 года:

Дебет [76](#), субсчет "Расчеты с финансовым агентом" Кредит [91](#), субсчет "Прочие доходы"

- (сторно) - отражен доход от уступки права требования;

Дебет [91](#), субсчет "Прочие расходы" Кредит [62](#)

- (сторно) - списана стоимость уступленного требования;

май 2016 года:

Дебет [76](#), субсчет "Расчеты с финансовым агентом" Кредит [51](#)

- перечислены денежные средства фактору в сумме финансирования, полученной от него за поставленный и впоследствии возвращенный товар.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Иванкова Ольга

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер Родюшкин Сергей

Юридическое лицо выдало беспроцентный заем физическому лицу в 2011 году. Право требования возврата беспроцентного займа в 2015 году передано другому физическому лицу. Переход права требования произошел в 2015 году, а оплата компенсации за полученное право отложена до получения другим физическим лицом денежных средств от физического лица - заемщика.

Возникает ли у юридического лица обязанность налогового агента по НДФЛ в случае получения в 2016 году денежных средств от нового кредитора - физического лица при уступке ему права требования возврата беспроцентного займа?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

В случае уступки физическому лицу в 2015 году права требования непогашенного долга физического лица по беспроцентному займу, выданному ему в 2011 году, не возникает доход, подлежащий обложению НДФЛ. Организация не обязана будет после возврата в 2016 году должником сумм займа покупателю права требования исчислять, удерживать и перечислять НДФЛ в бюджет.

Обоснование позиции:

Право (требование), принадлежащее на основании обязательства кредитору, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или может перейти к другому лицу на основании закона ([п. 1 ст. 382](#) ГК РФ). При этом в соответствии с [п. 2 ст. 382](#)

ГК РФ согласие должника на переход прав кредитора к другому лицу не требуется. Если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связанные с требованием права, в том числе право на проценты ([п. 1 ст. 384](#) ГК РФ).

В соответствии с [п. 1 ст. 210](#) НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со [ст. 212](#) НК РФ.

[Пунктом 1 ст. 226](#) НК РФ предусмотрена обязанность российских организаций, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, источником которых являются эти организации, исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ (далее также - налог), исчисленную в соответствии со [ст. 224](#) НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных [ст. 226](#) НК РФ.

При этом в [п. 2 ст. 226](#) НК РФ указано, что исчисление сумм и уплата налога в соответствии с этой статьей производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со [ст. ст. 214.3](#), [2](#)

[14.4](#)

,
[214.5](#)

,
[214.6](#)

,
[226.1](#)

,
[227](#)

и
[228](#)

НК РФ.

Согласно [пп. 1 п. 1 ст. 212](#) НК РФ доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций.

В соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 212](#) НК РФ при получении дохода в виде материальной выгоды, указанной в [пп. 1 п. 1 ст. 212](#) НК РФ, налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третей действующей [ставки рефинансирования](#), установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Следовательно, в общем случае при заключении договора беспроцентного займа у физического лица - заемщика возникает налогооблагаемый доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организации. Организация, выдавшая беспроцентный заем, является налоговым агентом по НДФЛ в отношении дохода в виде материальной выгоды, полученной физическим лицом от экономии на процентах ([п. 1 , 2 ст. 226](#) НК РФ).

До 1 января 2016 года датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, признавался день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам ([пп. 3 п. 1 ст. 223](#) НК РФ в редакции, действовавшей в 2015 году). При этом согласно существовавшей официальной позиции фактической датой получения доходов в виде материальной выгоды при получении беспроцентного займа следовало считать соответствующие даты возврата налогоплательщиком заемных средств (смотрите, например, письма Минфина России [от 10.06.2015 N 03-04-05/33645](#), [от 15.07.2014 N 03-04-06/34520](#), [от 26.03.2013 N 03-04-05/4-282](#)).

С 1 января 2016 года доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств признается полученным налогоплательщиком-заемщиком на последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства ([пп. 7 п. 1](#)

[ст. 223](#)

НК РФ,

указанной нормой ст. 223 НК РФ дополнена

[Федеральным законом](#)

от 02.05.2015 N 113-ФЗ,

[письмо](#)

Минфина России от 02.02.2016 N 03-04-06/4762). Обращаем внимание, что пп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ не содержит оговорок о том, что его применение предусмотрено только для процентных займов, что позволяет сделать вывод о распространении данной нормы на любые виды договоров займа, в том числе на беспроцентные.

Если до 2016 года погашения задолженности по беспроцентному займу не производилось, дохода в виде материальной выгоды, подлежащего обложению НДФЛ, в налоговых периодах, предшествующих налоговому периоду 2016 года, не возникает (письма Минфина России [от 04.05.2016 N 03-04-06/25689](#) , [от 28.04.2016 N 03-04-05/24720](#)

,
[от 15.04.2016 N 03-04-06/22003](#)

,
[от 11.04.2016 N 03-04-06/20463](#)

).

По нашему мнению, в случае уступки физическому лицу в 2015 году права требования непогашенного долга физического лица по беспроцентному займу, полученному в 2011 году, не возникает доход, подлежащий обложению НДФЛ. Поэтому организация не обязана будет после возврата в 2016 году займа исчислять, удерживать и перечислять НДФЛ в бюджет за 2016 год в отношении материальной выгоды заемщика. Такой вывод сделан нами, принимая во внимание [пп. 3 п. 1 ст. 223](#) НК РФ (в редакции, действующей до 01.01.2016) и с учетом

[п. 2](#)

Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 21.10.2015.

Так, в связи с уступкой права требования по займу в 2015 году физическому лицу организация перестает быть кредитором по займу. После того, как право уступлено, организация уже не выступает для должника (заемщика) в качестве источника получения дохода в виде материальной выгоды. Поскольку уступка права требования произошла в 2015 году до даты получения дохода в виде материальной выгоды заемщиком (которой в этот период являлась бы дата возврата заемных средств), организация не обязана производить исчисление НДФЛ с материальной выгоды или подавать в налоговый орган сведения, предусмотренные [п. 5 ст. 226](#) НК

РФ. Не должна она исчислять налог и в 2016 году, когда должник будет погашать долг новому кредитору.

Новый кредитор (физическое лицо) после приобретения права требования также не обязан исчислять НДФЛ с сумм дохода должника по мере погашения должником займа в 2016 году, поскольку доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах, полученных за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, исчисляют организации и индивидуальные предприниматели ([пп.1 п.1 ст.212](#) НК РФ).

Физические лица в этой норме не перечислены. Мы полагаем, что исчисление и уплата НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование денежными средствами должны будут производиться должником (заемщиком) самостоятельно.

В то же время при отсутствии официальных разъяснений обращаем Ваше внимание, что высказанная точка зрения является исключительно нашим экспертным мнением. Для окончательного устранения сомнений по данному вопросу рекомендуем организации воспользоваться своим правом на обращение в Минфин России или ФНС России за получением персональной консультации по рассматриваемой проблеме. Напомним, что при возникновении спора наличие персональных письменных разъяснений финансового ведомства или налоговых органов исключает вину лица в совершении налогового правонарушения на основании [пп.3 п.1 ст.111](#) НК РФ.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Волкова Ольга

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член МоАП Мельникова Елена

Между сторонами (клиентом, фактором и покупателем) заключен договор о факторинговом обслуживании.

Клиент поставил товар покупателю. Право требования оплаты товара переуступлено фактору в момент поставки товара. Фактор произвел полную оплату клиенту в размере 100% стоимости товара. Реализация товара и уступка денежного требования оплаты товара произведены в I квартале 2016 года.

В налоговой декларации по налогу на прибыль в Приложении N 3 к листу 02 по [строке 110](#) отражена выручка от реализации права требования долга. В апреле товар возвращен покупателем по причине ненадлежащего качества с оформлением всех соответствующих документов. Товар принят клиентом. В мае клиентом произведен возврат денежных средств фактору в полном объеме.

Как отражается операция по возврату денежных средств фактору в случае возврата товара в бухгалтерском учете и налоговой декларации по налогу на прибыль? Потребуется ли предоставление уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль в этом случае?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Операции по прекращению обязательств по договору факторинга в связи с возвратом некачественного товара в бухгалтерском и налоговом учете продавца отражаются в периоде принятия им претензии от покупателя (в периоде возврата товара).

При этом в бухгалтерском учете сторнируются проводки по отражению дохода от уступки права требования и списанию стоимости уступленного требования.

В налоговом учете по аналогии с операцией по возврату товара на основании [п. 1 ст. 250](#) НК РФ продавец отражает в составе внереализационных доходов величину ранее уступленного денежного требования.

На основании [пп. 1 п. 2 ст. 265](#) НК РФ в составе внереализационных расходов продавец учитывает признанный ранее доход от уступки денежного требования.

Обоснование позиции:

В соответствии с [п. 1 ст. 824](#) ГК РФ по договору финансирования под уступку денежного требования (договору факторинга) одна сторона (финансовый агент) передает или обязуется передать другой стороне (клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (должнику), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование.

Предметом уступки, под которую предоставляется финансирование, может быть:

- денежное требование, срок платежа по которому уже наступил (существующее требование);

- право на получение денежных средств, которое возникнет в будущем (будущее требование) ([п.1 ст.826](#) ГК РФ).

На отношения, возникающие по договору факторинга, распространяются как общие нормы об уступке требования, установленные [ст.ст.388-390](#) ГК РФ, так и специальные нормы [главы43](#) ГК РФ.

В соответствии с [п.1 ст.454](#) ГК РФ продавец обязан передать товар в собственность покупателю, а последний обязан принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму.

Передача продавцом покупателю товара ненадлежащего качества означает, что свои условия по договору купли-продажи продавец исполнил ненадлежащим образом ([п.1 ст.469](#) ГК РФ).

При поставке товара ненадлежащего качества покупатель вправе, согласно [п.1 ст.518](#) ГК РФ, предъявить поставщику требования, предусмотренные [ст.475](#) ГК РФ, устанавливающей последствия передачи товара ненадлежащего качества.

В случае существенного нарушения требований к качеству товара покупатель вправе по своему выбору:

- отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;

- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору ([п.2 ст.475](#) ГК РФ).

Из положений [ГК РФ](#) следует, что если товар возвращается продавцу по причине его ненадлежащего качества, то в данном случае продавец не исполнил договор надлежащим образом, поэтому, по сути, в данной ситуации происходит частичное или полное расторжение договора поставки (купли-продажи). При этом отменяется изначальный переход права собственности на данный товар от поставщика к покупателю. Иными словами, при возврате некачественного товара покупателем продавцу реализации данного товара не происходит (смотрите также постановления ФАС Московского округа [от 05.04.2010 N КА-А40/2672-10](#) , [от 28.01.2010 N КА-А40/14851-09](#)

, [от 06.07.2009 N КА-А40/2935-09](#)

, ФАС Поволжского округа

[от 03.06.2009 N А65-10290/2008](#)

, ФАС Северо-Западного округа

[от 01.06.2009 N А66-7216/2008](#)

, Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда

[от 08.12.2011 N 19АП-4037/11](#)

, письма Минфина России

[от 03.06.2010 N 03-03-06/1/378](#)

, [от 02.06.2010 N 03-03-06/1/370](#)

, [от 05.02.2010 N 03-03-06/1/51](#)

, ФНС России

[от 26.10.2012 N ОА-4-13/18182](#)

).

Из многочисленных разъяснений официальных органов (смотрите, например, письма Минфина России [от 23.03.2012 N 03-07-11/79](#) , [от 16.06.2011 N 03-03-06/1/351](#)

[от 03.06.2010 N 03-03-06/1/378](#)

, УФНС России по г. Москве

[от 23.12.2011 N 16-15/124436@](#)

) следует, что расторжение договора поставки следует рассматривать как самостоятельную хозяйственную операцию, а связанные с таким расторжением доходы и расходы поставщика необходимо отразить в налоговом учете в периоде, в котором договор считается прекращенным. Для этого налогоплательщик (продавец) отражает в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произошел односторонний отказ покупателя от исполнения договорных обязательств, сумму возвращенной покупателю оплаты за поставленный некачественный товар как убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, на основании

[пп. 1 п. 2 ст. 265](#)

НК РФ. Одновременно в доходах, учитываемых при налогообложении прибыли, налогоплательщик отражает стоимость возвращенного покупателем товара ненадлежащего качества, на которую был уменьшен доход от реализации данного товара, как доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде ([п. 10 ст. 250](#) НК РФ).

Вместе с тем есть мнение специалистов, согласно которому в случае принятия продавцом решения об удовлетворении претензии, предъявленной покупателем, в том же налоговом периоде, в котором происходила реализация данного товара, на дату принятия такого решения из налоговой базы по налогу на прибыль текущего отчетного (налогового) периода организации-продавцу следует исключить:

- из доходов от реализации - возвращенную покупателю сумму, уплаченную за товар, так как возврат этой суммы влечет за собой отсутствие у продавца экономических выгод, подлежащих налогообложению ([ст. 41](#), [247](#) НК РФ);

- из расходов - затраты в виде стоимости реализованных товаров, поскольку [п. 1 ст. 268](#)

НК РФ позволяет учесть такие расходы только в момент реализации товара (смотрите, например, материал "

[Вопрос](#)

: Организация-поставщик применяет общую систему налогообложения. В июле 2015 года был реализован товар. 12 октября 2015 года заказчик возвращает неисправимый брак. В накладной по форме М-15 сумма указана без НДС. До осуществления возврата заказчиком в установленном порядке была оформлена соответствующая претензия, с которой организация-поставщик согласилась. Организация-поставщик изготовила новую продукцию. Как правильно оформить поступление брака организации-поставщику и последующую отгрузку? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, ноябрь 2015 г.)").

В любом случае налоговая база по налогу на прибыль у продавца корректируется в периоде принятия претензии продавцом (возврата товара), а не в периоде его отгрузки.

Таким образом, в налоговом учете продавца операции по возврату ему некачественного

товара отражаются в периоде возврата покупателем товара (в рассматриваемом случае - в апреле 2016 года).

В случае возврата товара ненадлежащего качества продавцу на нем лежит обязанность известить фактора о состоявшемся возврате товара, а также возратить фактору денежные средства в рамках договора факторинга (смотрите, например, [постановление](#) ФАС Московского округа от 27.07.2011 N Ф05-6460/11 по делу N А40-94826/2010).

Поскольку договор факторинга заключен на основании договора поставки, считаем, что операции по прекращению обязательств по договору факторинга производятся также в периоде возврата товара.

Следует отметить, что применительно к рассматриваемой ситуации разъяснений контролирующих органов, в которых бы приводился порядок заполнения налоговой декларации при возврате некачественного товара, оплата которого произведена в адрес продавца финансовым агентом по договору факторинга, нам обнаружить не удалось.

По нашему мнению, по аналогии с операцией по возврату товара на основании [п. 10 ст. 250](#) НК РФ Ваша организация отражает в составе внереализационных доходов величину ранее уступленного денежного требования на дату возврата товара. При этом денежное требование отражается по стоимости, по которой оно было учтено на дату его уступки.

В свою очередь, в силу [пп. 1 п. 2 ст. 265](#) НК РФ в составе внереализационных расходов следует учесть признанный ранее доход от уступки денежного требования.

[Форма](#) налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, [порядок](#) ее заполнения, а также [формат](#) представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной

форме утверждены

[приказом](#)

ФНС России от 26.11.2014 N ММВ-7-3/600@ (далее - Налоговая декларация).

Полагаем, что указанные доход и расход будут отражены по [строке 101](#) Приложения N 1 к Листу 02 и по

[строке 301](#)

Приложения N 2 к Листу 02 Налоговой декларации за отчетный период, в котором продавец принял претензию покупателя, соответственно.

Вместе с тем рекомендуем во избежание возможных негативных последствий обратиться в Минфин России или в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет за разъяснением. Согласно [ст. 21](#) НК РФ налогоплательщики (налоговые агенты) имеют право получать от Минфина России и налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, наличие которых учитывается в случае возникновения спора в качестве обстоятельства, исключающего вину налогоплательщика (

[с](#)

[т. 111](#)

НК РФ).

В бухгалтерском учете продавца возврат некачественного товара отражается сторнировочными записями по счетам, на которых ранее были отражены операции по реализации, также в периоде возврата товара покупателем (в апреле 2016 года).

По нашему мнению, операции по прекращению обязательств по договору факторинга в связи с возвратом товара также производятся в периоде возврата товара.

В учете указанные операции отражаются следующим образом:

апрель 2016 года:

Дебет [76](#), субсчет "Расчеты с финансовым агентом" Кредит [91](#), субсчет "Прочие

доходы"

- (сторно) - отражен доход от уступки права требования;

Дебет [91](#) , субсчет "Прочие расходы" Кредит [62](#)

- (сторно) - списана стоимость уступленного требования;

май 2016 года:

Дебет [76](#) , субсчет "Расчеты с финансовым агентом" Кредит [51](#)

- перечислены денежные средства фактору в сумме финансирования, полученной от него за поставленный и впоследствии возвращенный товар.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Иванкова Ольга

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер Родюшкин Сергей

Возможно ли осуществить сделку приобретения доли в уставном капитале ООО, в которой оплатой будет являться уступка права требования по долгу, в том числе к третьим лицам?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Стороны договора о возмездном отчуждении доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью вправе предусмотреть в таком договоре условие об оплате передаваемой доли путем передачи права требования к третьему лицу.

Обоснование позиции:

Переход доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью к одному или нескольким участникам этого общества либо к третьим лицам допускается на основании сделки или в порядке правопреемства либо на ином законном основании с учетом особенностей, предусмотренных ГК РФ и Федеральным законом от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (далее - Закон об ООО). Продажа либо отчуждение иным образом доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью третьим лицам допускается, если это не запрещено уставом общества ([п.п. 1](#) , [2 ст. 21](#) Закона об ООО, [п.п. 1](#) , [2 ст. 93](#) ГК РФ)

.

По смыслу [п.1 ст.66](#) , [п.1 ст.67](#) ГК РФ, [ст.ст.8](#) , [14](#) Закона об ООО доля в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью представляет собой способ закрепления за лицом определенного объема имущественных и неимущественных прав и обязанностей участника такого общества. Применительно к категориям объектов гражданских прав, приведенных в [ст.128](#) ГК РФ, доля в уставном капитале ООО относится к понятию "иное имущество" (смотрите также [постановление](#) Президиума ВАС РФ от 15.07.2014 г. N 3640/14).

Ни Гражданский кодекс РФ, ни [Закон](#) об ООО не содержат положений, прямо регулирующих отношения, возникающие при отчуждении доли в уставном капитале ООО. В судебной практике широко распространен подход, согласно которому доля участника в уставном капитале общества рассматривается как имущественное право, а к правоотношениям по его отчуждению, руководствуясь [п.4 ст.454](#) ГК РФ, применяются нормы параграфа 1 главы 30 ГК РФ о купле-продаже (смотрите, например, постановления Арбитражного суда Московского округа [от 22.01.2015 NФ05-14449/14](#) по делу N А40-33044/2014, Девятого арбитражного апелляционного суда [от 22.11.2015 N09АП-47039/15](#) , Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда [от 03.08.2015 N19АП-3078/15](#)).

Граждане и юридические лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. Стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами. Условия договора определяются по усмотрению сторон, свобода которых ограничивается лишь необходимостью соблюдения требования о соответствии договора обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения ([п.2 ст.1](#) , [п.п.1](#) , [2](#) , [4 ст.421](#) , [ст.422](#) ГК РФ).

[Пункт 3 ст. 421](#) ГК РФ предоставляет сторонам право заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами, так называемый смешанный договор. К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

В отсутствие четкого законодательного регулирования, учитывая сложившуюся правоприменительную практику и руководствуясь принципом свободы договора, при оформлении сделки по возмездному отчуждению долей в уставном капитале ООО, стороны вправе определить условия договора по своему усмотрению, применяя при этом наряду с общими нормами ГК РФ о договоре также общие положения о купле-продаже. Такая сделка подлежит нотариальному удостоверению путем составления одного документа ([п. 11 ст. 21](#) Закона об ООО). Несоблюдение обязательной нотариальной формы сделки по отчуждению доли в уставном капитале общества влечет за собой ее недействительность, такая сделка является ничтожной ([п. 3 ст. 163](#) ГК РФ, [п. 11 ст. 21 Закона об ООО](#)).

Поскольку в законе нет каких-либо обязательных требований относительно порядка и способов оплаты по договору об отчуждении долей в уставном капитале ООО, соответственно, нет и запрета на оплату переданной доли, например, путем уступки права требования к третьему лицу. Таким образом, стороны договора о возмездном отчуждении доли в уставном капитале ООО вправе предусмотреть в таком договоре условие об оплате доли посредством уступки права требования к третьему лицу. Разумеется, при этом должны соблюдаться ограничения, установленные законом и договором, из которого возникло соответствующее право требования ([п. 2 ст. 382](#) , [ст. 383](#) ГК РФ).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Аносова Юлия