

Был заключен договор цессии, по которому переданы права требования на товар. Однако поставщик не был вовремя уведомлен и поставил товар цеденту.

Цеденту от поставщика вместе с товаром поступила товарная накладная, где покупателем назван цедент. До настоящего момента товарная накладная не подписана цедентом. При этом ввиду доброжелательных отношений с поставщиком возврат ему товара не планируется.

1. Как оформить приемку товара?
2. Должна ли и может ли в приведенных обстоятельствах организация (цедент) отразить у себя в учете реализацию в адрес цессионария поставленного должником ей (организации-цеденту) товара?
3. Как (какими первичными документами) цеденту оформить отгрузку товара цессионарию?
4. Следует ли цеденту при отгрузке товара цессионарию оформлять счет-фактуру? Каким образом должен быть оформлен счет-фактура?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

1. В приведенных обстоятельствах у организации-цедента нет оснований для приемки товара в качестве покупателя и, соответственно, для подписания в этом качестве товарной накладной поставщика. Приемка товара может быть оформлена, например, Актом о приемке товаров (форма N ТОРГ-1) или документом по форме, утвержденной на его основе. Товар может быть принят на забалансовый учет, как принятый на ответственное хранение.

2. У организации-цедента не возникает права собственности на товар по данному договору поставки, соответственно, при отгрузке товара цессионарию не происходит реализации, поскольку она предполагает именно переход права собственности.

3. Отгрузка товара цессионарию может быть оформлена соответствующим документом, утвержденным в организации для этих целей, например, на основе формы N М-15 "Накладная на отпуск материалов на сторону".

4. При отгрузке товар цессионарию счет-фактура цедентом не составляется.

Обоснование вывода:

Согласно п. 1 ст. 382 ГК РФ право (требование), принадлежащее на основании обязательства кредитору, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования, она же цессия). При этом по общим правилам, для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором (п. 2 ст. 382 ГК РФ).

Как Вы справедливо отметили, в силу п. 3 ст. 389.1 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, цедент обязан передать цессионарию все полученное от должника в счет уступленного требования.

С одной стороны, нормы ГК РФ не обязывают цедента или цессионария сообщать должнику о том, что права кредитора по обязательству перешли к другому лицу, и не определяют, кто именно - цедент или цессионарий должен уведомить должника о переходе прав требования. Между тем в уведомлении должника о переходе прав по обязательству заинтересован прежде всего цессионарий, поскольку в случае, если должник не был уведомлен в письменной форме о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, риск вызванных этим неблагоприятных последствий, как указано в п. 3 ст. 382 ГК РФ, несет новый кредитор. При этом обязательство должника прекращается его исполнением первоначальному кредитору, произведенным до получения уведомления о переходе права к другому лицу.

Применительно к рассматриваемой ситуации это означает, что, с позиции поставщика, товар поставлен им надлежащему лицу и его обязательства по договору исполнены. Соответственно, об ошибке, допущенной поставщиком, речи не идет.

Вместе с тем, как известно, права владения, пользования и распоряжения имуществом, по общему правилу, принадлежат собственнику указанного имущества (п. 1 ст. 209 ГК РФ). Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам и т.д. (п. 2 ст. 209 ГК РФ).

Право собственности на имущество, которое имеет собственник, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества (п. 2 ст. 218 ГК РФ).

С другой стороны, поставщик (применительно к рассматриваемой ситуации) в силу собственных обязательств по договору поставки обязан передать имущество, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (п.п. 1, 2 ст. 307, п.п. 1, 4 ст. 454, ст. 506 ГК РФ).

По общему правилу согласно п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи товара, если иное не предусмотрено условиями договора. Как указано в п. 1 ст. 224 ГК РФ, передачей признается вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю и т.д. При этом вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.

Вместе с тем, учитывая, что организация-цедент в результате уступки права требования выбыла из обязательственных правоотношений по договору поставки, организация не является надлежащим приобретателем (покупателем) товара, поставленного по указанному договору. Соответственно, у организации или у ее уполномоченных лиц нет оснований для приемки товара в качестве покупателя и заверения своей подписью товарной накладной.

Принятие товара

Применительно к рассматриваемой ситуации, полагаем, следует учитывать один из основных принципов бухгалтерского учета - допущение имущественной обособленности. Он заключается в том, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, п. 5 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Таким образом, полагаем, что в рассматриваемой ситуации у организации нет оснований для принятия товара к учету к себе на баланс.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н) предусмотрена возможность ведения забалансового учета. В целом, забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, например, материальных ценностей на ответственном хранении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет указанных объектов ведется по простой системе.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, предусмотрен забалансовый счет 002. Согласно Инструкции счет 002 применяется, в частности, в случаях получения от поставщиков ТМЦ, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах платежных требований.

Как указано в части 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ), каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Согласно части 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Однако основное требование к первичному учетному документу - наличие всех обязательных реквизитов, предусмотренных частью 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ.

Вместе с тем на практике до настоящего времени в большинстве случаев используются формы первичных документов, утвержденные в альбомах унифицированных форм или, во всяком случае, формы, разработанные на их основе. О возможности их применения после вступления в силу Закона N 402-ФЗ говорилось в примечании к информации Минфина России от 04.12.2012 N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ПЗ - 10/2012)".

Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций" (далее - Постановление N 132) предусмотрен довольно широкий перечень форм первичных документов, однако, непосредственно для рассматриваемой ситуации форма документа не установлена. Вместе с тем, по нашему мнению, организация может воспользоваться (в качестве образца) формой "Акта о приемке товаров" (N ТОРГ-1) - применяется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора или контракта. Помимо прочего предусмотрено, что приемка товара производится по фактическому наличию, а количество составляемых актов и комплектность документов обосновывается фактической ситуацией.

Отгрузка цессионарию. Первичные документы

Действующими нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету не дано определения понятию "реализация" или "продажа". С точки зрения налогового законодательства реализацией признается возмездный (в случаях, предусмотренных НК РФ, и безвозмездный) переход права собственности на товар от одного лица к другому (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Как мы отметили выше, в рассматриваемых обстоятельствах нет оснований для возникновения у организации права собственности на товар, поставленный поставщиком по договору, в силу уступки прав требования по данному договору третьему лицу. Таким образом, в случае принятия организацией товара на ответственное хранение, а в дальнейшем - принятия решения об отгрузке товара цессионарию как надлежащему приобретателю товара, реализации товара не происходит.

Соответственно, в бухгалтерском учете организации балансовые счета, предназначенные для учета реализации (продажи) - счет 90 "Продажи" или счет 91 "Прочие доходы и расходы" не затрагиваются. Списание товара, принятого на ответственное хранение, производится простой (без корреспонденции) записью по кредиту счета 002.

Как указано в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.10.2005 N 4047/05, данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции, в том числе о лицах, осуществивших операции по отправке, перевозке и приему груза, должны соответствовать фактическим обстоятельствам (смотрите также письмо Минфина России от 15.09.2014 N 03-07-РЗ/46026).

В целом мы не видим препятствий для оформления отгрузки товара, принятого на ответственное хранение, в адрес цессионария товарной накладной формы N ТОРГ-12. В оформленном документе следует лишь указать в соответствующих полях действительного поставщика (должника по договору цессии), грузоотправителем будет выступать сама организация (цедент), а грузополучателем и плательщиком, соответственно, цессионарий. В качестве основания для составления накладной целесообразно указать и первоначально заключенный договор поставки, и договор уступки права требования.

Между тем, с точки зрения разграничения в документальном оформлении отгрузки товара, принятого на ответственное хранение, от обычной продажи товаров, организацией за основу документа по отгрузке может быть взята форма N М-15 "Накладная на отпуск материалов на сторону", утвержденная постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а. Данная форма предназначена для учета отпуска материальных ценностей, в том числе сторонним организациям на основании договоров и других документов.

Счет-фактура

Выше мы отметили, что в рассматриваемой ситуации при отгрузке товара, не принятого на балансовый учет организацией (цедентом), не происходит реализации, которая обусловлена переходом права собственности на товар. Соответственно, у цедента не возникает объекта обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Следуя п. 3 ст. 169 НК РФ счета-фактуры выставляются при реализации товаров, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров. Таким образом, у организации-цедента нет оснований (обязанности) по оформлению в адрес цессионария (получателя товара) счета-фактуры. Пусть и косвенно, но подтвердить данный вывод можно, например, письмами Минфина России от 07.04.2015 N 03-07-09/19392, от 14.07.2015 N 03-07-09/40364, где рассматривались ситуации отгрузки товаров при иных обстоятельствах, но без перехода права собственности.

В заключение лишь отметим, что цессионарий в рассматриваемых обстоятельствах не сможет принять к вычету НДС, предъявленный поставщиком в счете-фактуре, где в качестве покупателя товара указана организация-цедент.

При этом для обоснованного вычета цессионарием суммы НДС, предъявленной поставщиком, мы не видим иного выхода, как обратиться к поставщику с просьбой о замене счета-фактуры с указанием надлежащего покупателя товара в результате уступки прав требования по договору поставки.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Гильмутдинов Дамир

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер Родюшкин Сергей