

Договор цессии заключен между цессионарием (организация, зарегистрированная в Республике Абхазия) и цедентом (организация, зарегистрированная также в Абхазии). Между цедентом и организацией-должником (резидент РФ, экспортер) был заключен договор поставки продукции.

Организация-должник получила аванс под экспортную поставку. Однако отгрузка была осуществлена на меньшую сумму. Организация была уведомлена о смене кредитора.

Каковы налоговые риски у экспортера при возврате незакрытой части аванса (платежи производятся в российских рублях)?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

При возврате новому кредитору незакрытого поставкой аванса налоговые риски у организации-экспортера отсутствуют.

Обоснование вывода:

Сторонами в обязательстве, в том числе возникающем из договора, являются должник и кредитор. В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. При этом, если каждая из сторон по договору несет обязанность в пользу другой стороны, она считается должником другой стороны в том, что обязана сделать в ее пользу, и одновременно ее кредитором в том, что имеет право от нее требовать ([ст. 307](#), [п. 2 ст. 308](#) ГК РФ).

В силу [п. 3 ст. 487](#) ГК РФ в случае, когда продавец, получивший сумму предварительной оплаты, не исполняет обязанность по передаче товара в

установленный срок ([ст. 457](#) ГК РФ), покупатель вправе потребовать передачи оплаченного товара или возврата суммы предварительной оплаты за товар, не переданный продавцом.

Согласно [п. 1 ст. 382](#) ГК РФ право (требование), принадлежащее на основании обязательства кредитору, может быть передано им другому лицу, в том числе, по сделке (уступка требования)

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором ([п. 2 ст. 382](#) ГК РФ).

По общему правилу право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права ([п. 1 ст. 384](#) ГК РФ).

В результате сделки по уступке требования Ваша организация должна осуществить возврат аванса за товар, не поставленный покупателю, новому кредитору.

НДС

Операции, признаваемые объектами налогообложения НДС, перечислены в ст. 146 НК РФ. [Подпункт 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ относит к ним, в частности, операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется с учетом положений [ст. 154](#) НК РФ.

В соответствии с [п. 1 ст. 167](#) НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Следовательно, в общем случае при получении предварительной оплаты продавцу следует исчислить НДС.

В то же время на основании [абзаца 4 п.1 ст.154](#) НК РФ в налоговую базу по НДС не включаются оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), которые облагаются по налоговой ставке 0% в соответствии с

[п.1 ст.164](#)

НК РФ (смотрите также письма Минфина России

[от 15.10.2012 N03-07-08/293](#)

,

[от 12.09.2012 N03-07-15/123](#)

).

Таким образом, при получении аванса от покупателя Ваша организация - экспортер НДС не исчисляла.

[Абзац 2 п.5 ст.171](#) НК РФ устанавливает, что вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Поскольку в рассматриваемом случае НДС с сумм предварительной оплаты не уплачивался, то право на налоговый вычет у вашей организации не возникает.

Возврат средств, в том числе и незакрытой части аванса, реализацией в понимании НК РФ не признается ([п.1 ст.39](#) НК РФ). Значит, при указанном возврате оснований для исчисления НДС у вашей организации не имеется. Тот факт, что возврат осуществляется новому кредитору, на квалификацию данного платежа не влияет.

Сказанное косвенно подтверждается в [письме](#) Минфина России от 11.03.2014 N 03-07-14/10343, в котором указывается, что сумма предварительной оплаты, полученная российским налогоплательщиком в счет предстоящей поставки на экспорт товаров, облагаемых НДС по нулевой ставке, в налоговую базу по НДС у российского налогоплательщика не включается, в том числе при расторжении экспортного контракта и возвращении данной суммы покупателю.

В свою очередь, в [письме](#) Минфина России от 29.12.2016 N 03-07-08/78995 высказывается мнение, что обязанность по уплате НДС у организации-экспортера возникает только при переуступки долга иностранным покупателем резиденту РФ.

В связи с изложенным считаем, что в рассматриваемом случае налоговых рисков в части НДС у организации - экспортера не возникает.

Налог на прибыль

Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В целях главы 25 НК РФ прибылью российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов ([ст.247](#) НК РФ).

Однако имущество, полученное от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг), в доходах в целях налогообложения прибыли не учитывается ([п.1 п.1 ст.251](#) НК РФ).

Следовательно, полученный ранее аванс не учитывался Вашей организацией в налогооблагаемых доходах.

Соответственно, возврат указанных сумм не является расходом, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Принимая во внимание данные обстоятельства, мы полагаем, что при возврате аванса новому кредитору налоговые риски в части налога на прибыль у организации-экспортера отсутствуют.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член РСА Завьялов Кирилл

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Королева Елена