**Организация заключила с интернет-магазином (торговая интернет-площадка) договор об оказании услуг по реализации товара. Согласно условиям договора Продавец поручает, а интернет-магазин принимает на себя обязательство за вознаграждение совершать от имени Продавца и за счет Продавца сделки по реализации товаров, принадлежащих Продавцу на праве собственности. При исполнении поручения Продавцу оказываются услуги по утилизации Товара, возвращенного покупателем. Товар, возвращенный покупателем и содержащий недостатки, подлежит утилизации при соблюдении условий, указанных в Правилах приемки и возврата Товара. То есть бракованный (испорченный) товар продавцу не возвращается, а утилизируется сразу в регионах присутствия подразделений интернет-магазина.
Как отразить в бухгалтерском учете у продавца-принципала утилизацию посредником товара, переданного на реализацию, не принятого покупателем по причине брака (порчи)? Подлежит ли восстановлению НДС по бракованному (испорченному) товару? Уменьшает ли налоговую базу по налогу на прибыль стоимость бракованного (испорченного) товара?**

30 декабря 2020

**Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:**Стоимость бракованного (испорченного) товара в данном случае списывается посредством следующей записи: Дебет 94 Кредит 45. Восстанавливать НДС при этом не требуется. При выполнении требований [п. 1 ст. 252](http://base.garant.ru/10900200/7f0762447f5457e0ca3b7fc5dfe1175f/#block_2521) НК РФ стоимость бракованного (испорченного) товара может быть учтена при формировании налогооблагаемой прибыли.

**Обоснование вывода:**По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала ([п. 1 ст. 1005](http://base.garant.ru/10164072/ba87f94abff55505ecf5c142845406ff/#block_10051) ГК РФ). Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре ([ст. 1006](http://base.garant.ru/10164072/448035b75841a5cb705ec5ad6cf5325d/#block_21006) ГК РФ). Помимо уплаты агентского вознаграждения, принципал обязан возместить агенту суммы, израсходованные им на исполнение поручения ([п. 2 ст. 975](http://base.garant.ru/10164072/68a4585fef3f7f7f7a6c510c47fa6f3b/#block_9752), [ст.ст. 1001](http://base.garant.ru/10164072/91f9a184aaad235d4da739f4e30254fd/%22%20%5Cl%20%22block_21001), [1011](http://base.garant.ru/10164072/9340593ffe6d0ab4e63ad34662281c23/#block_21011) ГК РФ).
В случае, если агент действует от имени принципала и за счет принципала, права и обязанности по сделке, совершенной агентом (поверенным), возникают непосредственно у принципала ([п. 1 ст. 1005](http://base.garant.ru/10164072/ba87f94abff55505ecf5c142845406ff/#block_10051) ГК РФ).
В соответствии с [п. 1 ст. 1008](http://base.garant.ru/10164072/0ca25775b6d02c28fba09ac771fda711/#block_10081) ГК РФ в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала ([п. 2 ст. 1008](http://base.garant.ru/10164072/0ca25775b6d02c28fba09ac771fda711/#block_10082) ГК РФ).
Таким образом, условия договора на реализацию товара, заключенного в данном случае между организацией и интернет-площадкой, позволяют квалифицировать его в качестве агентского (в соответствующей части).

**Бухгалтерский учет**

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее - Инструкция), утвержденной [приказом](http://base.garant.ru/12121087/) Минфина России от 31.10.2000 N 94н для, обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, предназначен счет 45 "Товары отгруженные". На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.
Таким образом, если для продажи товаров (готовой продукции) организация пользуется услугами посредника, то в этом случае при передаче товаров (готовой продукции) посреднику для продажи используется счет 45 "Товары отгруженные":
Дебет 45 Кредит 41 (43)
- товары (готовая продукция) переданы на реализацию посреднику.
Стоимость отгруженных посреднику товаров будет числиться на счете 45 до момента, пока организация не получит от посредника отчет об их продаже покупателю.
Инструкция указывает, что для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей, выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц, предназначен счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".
Учитывая, что в рассматриваемой ситуации бракованный (испорченный) товар продавцу не возвращается, а утилизируется силами посредника, в учете продавца будет оформлена запись:
Дебет 94 Кредит 45
- списана стоимость бракованного (испорченного) товара, выявленного посредником при реализации.
На наш взгляд, расходы на оплату услуг посредника по утилизации бракованных (испорченных) товаров следуют квалифицировать в качестве прочих в понимании [ПБУ 10/99](http://base.garant.ru/12115838/783aee085a6308df5bf480e3d7f0a64c/#block_1000) "Расходы организации". Следовательно, они будут отражаться в учете организации-принципала следующим образом:
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы" Кредит 76, субсчет "Агент"
- отнесена на расходы стоимость услуг по утилизации товаров;
Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Агент"
- выделен НДС по приобретенным услугам (при необходимости).

**НДС**

[Пунктом 3 ст. 170](http://base.garant.ru/10900200/527e9918c43708943f2731cd1ab5367a/#block_1703) НК РФ определен исчерпывающий перечень случаев, при которых НДС, принятый к вычету по товарам, подлежит восстановлению.
Списание товаров в связи с их браком (порчей) и невозможностью дальнейшего использования в деятельности (операциях, облагаемых НДС) к числу случаев, перечисленных в [п. 3 ст. 170](http://base.garant.ru/10900200/527e9918c43708943f2731cd1ab5367a/#block_1703) НК РФ, не относится. Следовательно, у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению ранее предъявленной к вычету суммы НДС по бракованному (испорченному) товару.
При этом официальная позиция состоит в том, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по товарам, которые в дальнейшем списываются, подлежат восстановлению, так как выбытие товаров по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, объектом обложения НДС не является ([письма](http://base.garant.ru/71620812/) Минфина России от 03.02.2017 N 03-03-06/1/5806, от 21.01.2016 N [03-03-06/1/1997](http://base.garant.ru/71345920/), от 19.03.2015 N [03-07-11/15015](http://base.garant.ru/71040318/), от 23.08.2013 N [03-07-11/34617](http://base.garant.ru/70439812/), от 05.07.2011 N [03-03-06/1/397](http://base.garant.ru/12187721/), от 04.07.2011 N [03-03-06/1/387](http://base.garant.ru/12187398/), от 07.06.2011 N [03-03-06/1/332](http://base.garant.ru/12186774/), от 24.04.2008 N [03-07-11/161](http://base.garant.ru/12162051/), ФНС России от 17.06.2015 N [ГД-4-3/10451@](http://base.garant.ru/71089662/), от 21.05.2015 N [ГД-4-3/8627@](http://base.garant.ru/71063514/), от 20.11.2007 N [ШТ-6-03/899@](http://base.garant.ru/6382671/)). Не исключено, что данная позиция может быть распространена и на рассматриваемую ситуацию.
Вместе с тем в арбитражной практике имеет место позиция, согласно которой закрытый перечень, установленный [п. 3 ст. 170](http://base.garant.ru/10900200/527e9918c43708943f2731cd1ab5367a/#block_1703) НК РФ, не предусматривает необходимости восстановления НДС, ранее принятого к вычету, в случаях списания товаров, не участвующих операциях по их реализации, списания брака, списания в случае порчи товара, в случаях недостачи товара, обнаруженной в процессе инвентаризации, хищения товара ([постановления](http://base.garant.ru/40661594/) ФАС Северо-Кавказского округа от 10.04.2014 N Ф08-1216/14, Тринадцатого ААС от 21.11.2016 N 13АП-28454/16, АС Центрального округа от 24.02.2016 N Ф10-43/16 по делу N А09-4959/2015, Семнадцатого ААС от 18.11.2015 N 17АП-13599/15, Девятого ААС от 09.07.2013 N 09АП-19911/13, решения ВАС РФ от 19.05.2011 N ВАС-3943/11, ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06, определении ВАС РФ от 21.06.2007 N 7016/07, постановлениях ФАС Поволжского округа от 09.11.2012 N Ф06-8238/12, от 17.04.2009 N А55-11139/2008, от 25.04.2008 N А57-10434/06, ФАС Московского округа от 16.11.2010 N КА-А40/13770-10, от 07.03.2008 N КА-А41/1528-08, от 16.01.2008 N КА-А41/14082-07, ФАС Западно-Сибирского округа от 01.10.2010 N А27-1420/2010, ФАС Центрального округа от 22.05.2008 N А48-3539/07-14).
Следует также учитывать, что финансовое и налоговое ведомства выражали и иную позицию (в пользу налогоплательщиков) в отношении восстановления НДС, ранее правомерно принятого к вычету по товарам, списанным в результате порчи (потерявших потребительские свойства), а также по товарам с истекшим сроком реализации ([письма](http://base.garant.ru/70439812/) Минфина России от 23.08.2013 N 03-07-11/34617, ФНС России от 17.06.2015 N [ГД-4-3/10451@](http://base.garant.ru/71089662/), от 21.05.2015 N [ГД-4-3/8627@](http://base.garant.ru/71063514/)). Чиновники соглашаются, что указанные случаи в [п. 3 ст. 170](http://base.garant.ru/10900200/527e9918c43708943f2731cd1ab5367a/#block_1703) НК РФ не поименованы. Приходя к данному выводу, налоговое ведомство ссылается на [решение](http://base.garant.ru/12150538/) ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06, в котором говорилось о недостаче товара, обнаруженной в процессе инвентаризации имущества (не о пожаре), а также на [письмо](http://base.garant.ru/70547864/) Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571, направленное в нижестоящие налоговые органы для сведения и использования в работе письмом ФНС России от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097@. Согласно данному письму в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами ВС РФ, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов ([письмо](http://base.garant.ru/71734500/) Минфина России от 31.07.2017 N 03-07-11/48494).
Также считаем необходимым привести разъяснения, представленные в п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33: при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания [п. 1 ст. 146](http://base.garant.ru/10900200/0c5956aa76cdf561e1333b201c6d337d/#block_1461) НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения. То есть налогоплательщик обязан зафиксировать то обстоятельство, что списываемое имущество не передавалось третьим лицам, поскольку в силу [п. 1 ст. 54](http://base.garant.ru/10900200/ff9fa08d419e8a3992b637ce02f95752/#block_5401) НК РФ он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.
Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика ([п. 7 ст. 3](http://base.garant.ru/10900200/5ac206a89ea76855804609cd950fcaf7/#block_307) НК РФ).
Таким образом, считаем, что в рассматриваемой ситуации НДС, ранее правомерно принятый к вычету, по факту списания (утилизации) бракованного (испорченного) товара восстанавливать не требуется. При этом мы не исключаем вероятности претензий со стороны налогового органа при руководстве данной точкой зрения.
Для более объективной оценки налоговых рисков рекомендуем организации обратиться с соответствующим запросом непосредственно в Минфин России ([пп. 2 п. 1 ст. 21](http://base.garant.ru/10900200/b5dae26bebf2908c0e8dd3b8a66868fe/%22%20%5Cl%20%22block_21001) НК РФ).

**Налог на прибыль организаций**

[Подпункт 47 п. 1 ст. 264](http://base.garant.ru/10900200/90c95d4f52c744c440b1bdf8962e84b7/#block_26401) НК РФ предусматривает, что в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы в виде потерь от брака.
В [письме](http://base.garant.ru/70824316/) Минфина России от 18.04.2014 N 03-03-06/4/18147 сказано, что поскольку законодательством РФ о налогах и сборах понятие "брак" не определено, принимая во внимание [п. 1 ст. 11](http://base.garant.ru/10900200/9d78f2e21a0e8d6e5a75ac4e4a939832/#block_1101) НК РФ, для целей [главы 25](http://base.garant.ru/10900200/d08b825e386c7297d2bb2329cf0ce611/#block_20025) НК РФ следует применять его в том значении, в каком оно определяется нормативно-правовыми актами о бухгалтерском учете. Учитывая это, в состав расходов в виде потерь от брака могут быть включены потери налогоплательщика по внутреннему браку, выявленному на стадии производства и (или) реализации, а также по внешнему браку, выявленному у потребителя в процессе сборки, монтажа или при эксплуатации изделия.
Позже в [письме](http://base.garant.ru/71210702/) Минфина России от 04.09.2015 N 03-03-06/51225 было уточнено, что убытки от брака, предусмотренные [пп. 47 п. 1 ст. 264](http://base.garant.ru/10900200/90c95d4f52c744c440b1bdf8962e84b7/%22%20%5Cl%20%22block_26401) НК РФ, включаются в состав расходов для целей налогообложения прибыли организаций только у производителя товара. При этом финансовое ведомство указало, что [ст. 264](http://base.garant.ru/10900200/90c95d4f52c744c440b1bdf8962e84b7/#block_264) НК РФ установлен открытый перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций.
Действительно, перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, и внереализационных расходов является открытым ([пп. 49 п. 1 ст. 264](http://base.garant.ru/10900200/90c95d4f52c744c440b1bdf8962e84b7/%22%20%5Cl%20%22block_26401), [пп. 20 п. 1 ст. 265](http://base.garant.ru/10900200/0a6fda841ffb8946e017bd31280e68c1/%22%20%5Cl%20%22block_26501) НК РФ). Это позволяет учитывать при расчете налогооблагаемой прибыли любые затраты, прямо не поименованные в [ст. 270](http://base.garant.ru/10900200/d2f1f898369ceb0abec8ebae33dc4e35/#block_270) НК РФ и удовлетворяющие требованиям [п. 1 ст. 252](http://base.garant.ru/10900200/7f0762447f5457e0ca3b7fc5dfe1175f/#block_2521) НК РФ, в том числе и потери от порчи товаров.
По мнению Конституционного Суда РФ, выраженному в определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и N 366-О-П, законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при их детальном и исчерпывающем нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определить в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные затраты к расходам в целях налогообложения либо нет. Здесь же говорится, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53). При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.
Экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном отчетном (налоговом) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, то есть обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика ([письмо](http://base.garant.ru/12154710/) Минфина России от 27.10.2005 N 03-03-04/4/69).
Поскольку рассматриваемые расходы прямо в [ст. 270](http://base.garant.ru/10900200/d2f1f898369ceb0abec8ebae33dc4e35/#block_270) НК РФ не поименованы, мы полагаем, что они могут быть учтены для целей налогообложения при условии соблюдения требований [п. 1 ст. 252](http://base.garant.ru/10900200/7f0762447f5457e0ca3b7fc5dfe1175f/#block_2521) НК РФ. Доводом в пользу обоснованности (экономической оправданности) рассматриваемых затрат может являться то обстоятельство, что продукция приобреталась (производилась) для последующей реализации, и в этой связи действия налогоплательщика направлены на получение дохода ([постановление](http://base.garant.ru/5473371/) ФАС Московского округа от 01.02.2008 N КА-А40/14839-07-2).
Наряду с этим для экономического обоснования затрат не лишними могут быть документы, подтверждающие нецелесообразность возврата бракованного (испорченного) товара (территориальная удаленность, высокая стоимостью транспортировки, невозможность реализации и иного использования товаров и т.д.).

*Ответ подготовил:
Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ
Ситдиков Ирек*

*Контроль качества ответа:
Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ
кандидат экономических наук Игнатьев Дмитрий*

14 декабря 2020 г.

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.

<https://www.garant.ru/consult/account/1430701/>