

Договор комиссии: налоговый учет

[ЗАО "ВКР-Интерком-Аудит"](#)

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Договор комиссии является одним из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности.

Осуществление договора комиссии регулируется **главой 51 «Комиссия»** Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Что понимается под договором комиссии в гражданском законодательстве?

Определение данного договора дано в статье 990 ГК РФ:

«1. По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

2. Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

3. Законом и иными правовыми актами могут быть предусмотрены отдельные видов договора комиссии».

Таким образом, из установленной законодательством правовой конструкции договора комиссии можно выделить несколько характерных особенностей этого вида договора, а именно:

1. Комиссионер действует по поручению комитента, в соответствии с его указаниями.

На практике может возникнуть ситуация, когда комиссионер, выполняя свои обязанности по договору, предварительно не мог согласовать свои действия с комитентом или получить ответ на свой запрос в разумные сроки. В этом случае, комиссионер вправе отступить от указаний комитента, если этого требуют обстоятельства дела и необходимо в интересах комитента. Иначе говоря, комитент может предоставлять комиссионеру право отступить от его указаний без предварительного запроса, если это необ-

ходимо, однако в этом случае посредник обязан в разумные сроки сообщить комитенту о допущенных отступлениях. Такое положение вытекает из пункта 1 статьи 995 ГК РФ:

«Комиссионер вправе отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента и комиссионер не мог предварительно запросить комитента либо не получил в разумный срок ответ на свой запрос. Комиссионер обязан уведомить комитента о допущенных отступлениях, как только уведомление стало возможным. Комиссионеру, действующему в качестве предпринимателя, может быть предоставлено комитентом право, отступить от его указаний без предварительного запроса. В этом случае комиссионер обязан в разумный срок уведомить комитента о допущенных отступлениях, если иное не предусмотрено договором комиссии».

Согласно договору комиссии, комиссионер принятый на себя поручение обязан исполнить на наиболее выгодных условиях для комитента и в соответствии с его указаниями, а при отсутствии таковых – в соответствии с обычаями делового оборота. Обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое, в какой либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством.

Если комиссионер совершил сделку на более выгодных условиях, чем те, которые предполагались комитентом, то дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено договором комиссии.

2. Комиссионер в гражданском обороте выступает от своего имени (заключает сделки с третьими лицами), при этом именно он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом.

Выполняя свои обязанности по договору комиссии, посредник выступает от своего имени, а не от имени комитента, ему даже не вменяется в обязанность называть последнего. Комитент, по поручению и за счет которого действует комиссионер, не становится участником сделки с третьими лицами даже в том случае, когда он прямо называется в самой сделке или вступает в непосредственные отношения по исполнению таковой. Поэтому третье лицо, с которым комиссионер вступает в правоотношения, может предполагать, что отчуждателем товара является именно комиссионер. Следовательно, права и обязанности по сделке, совершенной посредником с третьим лицом, возникают именно у комиссионера. Исходя из этой особенности договора комиссии, все спорные вопросы третье лицо решает с комиссионером.

Соответственно и все документы по сделке (договора купли-продажи, счета-фактуры и так далее) оформляются от имени комиссионера, который при этом не обязан указывать, что он действует по указанию комитента.

Обратите внимание!

Комиссионер становится обязанным по сделкам, заключенным с третьими лицами, однако он не несет ответственности за неисполнение сделок, вызванных действием или бездействием третьих лиц, кроме случаев, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности при выборе этого лица, либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере). Допустим, комиссионер заключил договор купли-продажи с покупателем, и покупатель не соблюдает сроки оплаты товара. В данной ситуации необходимо руководствоваться пунктом 2 статьи 993 ГК РФ, согласно которому в случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним комиссионером, комиссионер обязан немедленно сообщить об этом комитенту. Кроме того, комиссионеру следует собрать необходимые доказательства, а также по требованию комитента передать ему права по такой сделке с соблюдением правил об уступке требования.

3. Договор, который заключают между собой комитент и комиссионер, направлен на предоставление комиссионером только одного вида услуг - совершение сделок от своего имени, но за счет комитента.

Иначе говоря, договор комиссии не предполагает выполнение комиссионером, каких-либо других возмездных услуг. Если договором комиссии предусмотрено, что комиссионер оказывает какие-то дополнительные услуги собственными силами, то такой договор нужно понимать как смешанный договор.

4. Товары, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью комитента.

Комиссионер от начала до конца исполнения своих обязательств по договору распоряжается имуществом, **но не является его собственником** (пункт 1 статьи 996 ГК РФ). Право собственности от комитента к покупателю переходит в момент перехода права собственности, установленный по договору между комиссионером и покупателем.

5. Комиссионер совершает сделки за счет комитента.

Это означает, что комитент обязан кроме комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы (расходы на страхование товара, таможенные расходы и тому подобное). Расходы на хранение находящегося у комиссионера имущества комитента не возмещаются, если в законе или договоре комиссии не установлено иное (статья 1001 ГК РФ). Отсутствие в договоре комиссии положений, регулирующих правовые отношения между комиссионером и комитентом, связанные с оказанием дополнительных услуг, ведет к появлению налоговых рисков.

При применении данной нормы следует учитывать, что комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные суммы, в том случае, если комиссионер представит комитенту документы, подтверждающие расходы и присутствует причинная связь таких расходов с исполнением поручения. Данный вывод подтвержден Постановлением ФАС Московского округа от 23 июня 2005 года, 16 июня 2005 года по делу №КГ-А40/5103-05.

В том случае, если в договоре комиссии будет указано, что комитент возмещает расходы комиссионеру, непосредственно связанные с исполнением его поручения, то необходимо будет расчетным методом выделять из всех затрат непосредственно, те затраты, которые связаны с исполнением договора комиссии, что само по себе вызывает определенные трудности.

Для избежания проблем расчета затрат, связанных с исполнением договора комиссии, рекомендуем заключение с контрагентом иного договора на оказание услуг, например, договора хранения, что позволит комитенту все произведенные затраты включить в себестоимость. А также указать в договоре, что расходы, связанные с доставкой на склад, несет хранитель. Следует учесть, что данный договор должен быть заключен раньше, чем договор комиссии, чтобы соблюдалась последовательность в действиях.

Обратите внимание!

В данном случае для комитента появляется другая трудность, а именно, в оформлении документооборота по исполнению договора хранения.

Как еще один вариант, рекомендуем дополнительно прописать в договоре комиссии положение о том, что комиссионер несет расходы по хранению, транспортировке, разгрузке, погрузке и так далее за свой счет. То есть в разделе «Права и обязанности» договора дополнительно указать в обязанностях комиссионера:

«...осуществлять за свой счет складское хранение товара, нести расходы по погрузке, разгрузке, охране и тому подобное».

Указанное дополнение позволит организации – комитенту учесть расходы при расчете налога на прибыль.

6. Из определения договора комиссии следует, что комиссионное соглашение представляет собой возмездный договор - комиссионер оказывает комитенту услуги за вознаграждение.

Согласно пункту 1 статьи 991 ГК РФ:

«Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии».

Размер комиссионного вознаграждения может быть установлен в виде:

- фиксированной суммы, которая не зависит от цены сделки, совершенной комиссионером;
- в виде разницы между назначенной комитентом ценой и более выгодной ценой, по которой комиссионер совершит сделку;
- в процентах от цены сделки, совершенной комиссионером;

· каким - либо иным способом, согласованным сторонами.

Способ установления вознаграждения посредника определяет лишь порядок определения доходов комиссионера и не влияет на учет посреднических операций.

Обратите внимание!

Если договор комиссии не был исполнен по причине, зависящей от комитента, комиссионер сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение осуществленных расходов.

На основании пункта 1 статьи 423 ГК РФ договор комиссии является, безусловно, возмездным.

На практике нередко встречается ситуация, когда из условий договора вытекает, что комиссионер оказывает услуги безвозмездно.

В этом случае безвозмездность договора комиссии квалифицируется как признак договора дарения в соответствии с пунктом 2 статьи 572 ГК РФ:

«Обещание безвозмездно передать кому-либо вещь или имуществоное право либо освободить кого-либо от имущественной обязанности (обещание дарения) признается договором дарения и связывает обещающего, если обещание сделано в надлежащей форме (пункт 2 статьи 574) и содержит ясно выраженное намерение совершить в будущем безвозмездную передачу вещи или права конкретному лицу либо освободить его от имущественной обязанности».

Как правило, стороны комиссионного соглашения предусматривают в договоре минимально возможную цену, по которой комитент хочет продать или приобрести имущество. Но, напомним, что одной из обязанностей посредника, при осуществлении договора комиссии, является обязанность исполнения принятого на себя поручения на наиболее выгодных для комитента условиях. Поэтому, не исключено, что посредник продаст товар дороже, чем предусмотрел комитент, в этом случае и появляется дополнительная выгода от продажи.

Гражданское законодательство предусматривает возможность возникновения дополнительной выгоды и устанавливает общий порядок распределения дополнительной выгоды между посредником и комитентом. Если стороны договора не предусмотрели порядок раздела дополнительной выгоды в договоре, то дополнительная выгода всегда делится сторонами поровну (абзац 2 статьи 992 ГК РФ).

Если же стороны в тексте договора оговорили иной порядок распределения, то дополнительная выгода делится сторонами в соответствии с договором. Причем нередко комитент отдает комиссионеру всю сумму дополнительной выгоды, стимулируя тем самым работать посредника на более выгодных для себя условиях. Бухгалтера же начинают ломать голову, как правильно рассчитать сумму налогов с полученной суммы дополнительной выгоды.

Предметом договора комиссии является не что иное, как сделка, обычно - по купле-продаже имущества комитента. Исходя из этого, следует различать договоры комиссии, которые заключаются между хозяйствующими субъектами:

1. Договор комиссии на продажу имущества.

При таком договоре комитент поручает комиссионеру продать свое имущество на определенных условиях за определенное вознаграждение.

2. Договор комиссии на приобретение имущества.

В этом случае комиссионер обязуется за вознаграждение приобрести имущество для комитента на определенных условиях.

Независимо от того, какой из указанных договоров заключен, посредник, исполняя обязанности по договору, выступает стороной как минимум в двух обязательствах:

в качестве комиссионера по договору комиссии, то есть осуществляет предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением доходов от посреднических операций (получение комиссионного вознаграждения);

в качестве продавца или покупателя по договорам купли-продажи или стороны в другом договоре (в зависимости от вида совершаемой сделки). В данном случае, хотя права и обязанности приобретает комиссионер, его деятельность не связана с получением прибыли от разницы между покупной и продажной стоимостью имущества (договор комиссии на продажу товаров), ни на приобретение имущества, используемого в производственной деятельности для извлечения прибыли (договор комиссии на приобретение товаров).

В зависимости от того, как составлен договор комиссии, расчеты по нему могут осуществляться двумя способами: с участием посредника в расчетах или без его участия.

При исполнении поручения с участием в расчетах комитент производит расчеты **только с комиссионером**, который, в свою очередь, рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по заключенным с ними договорам. Иначе говоря, на расчетный счет (в кассу) комиссионера поступают денежные средства, как принадлежащие комитенту (оплата за товары), так и комиссионеру (комиссионное вознаграждение).

При исполнении договора участия без участия в расчетах комитент самостоятельно рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по сделкам, которые для него заключил комиссионер. При этом на расчетный счет (в кассу) комиссионера поступают только суммы комиссионного вознаграждения, причитающегося ему по договору комиссии.

В зависимости от того, принимает посредник участие в расчетах или нет, различаются формы расчета между комитентом и комиссионером. В первом случае, в момент поступления от покупателя денежных средств за поставленный комиссионный товар, комиссионер получает право удерживать причитающуюся ему сумму комиссионного вознаграждения (и расходы, подлежащие возмещению) из поступивших к нему сумм, принадлежащих комитенту. Это право комиссионера закреплено в статье 997 ГК РФ.

Для реализации этого права комиссионеру необходимо зачесть взаимные требования или осуществить свое право на основании закона (или договора) в момент перечисления денежных средств комитенту. При этом указание на зачет взаимных требований может содержаться в платёжном поручении, где комиссионер указывает, что оплата произведена по договору комиссии с учетом взаимных требований в части комиссионного вознаграждения.

Как быть в том случае, если договором комиссии не предусмотрен срок, когда комиссионер должен перечислить комитенту денежные средства, полученные от покупателей?

В этом случае комиссионер должен сделать это непосредственно после получения на свой расчетный счет оплаты за товар, поставленный по договору комиссии.

При исполнении договора комиссии без участия комиссионера в расчетах комитент оплачивает комиссионное вознаграждение отдельно, непосредственно со своего расчетного счета или из кассы.

После исполнения поручения по договору комиссии, комиссионер в соответствии со статьей 999 ГК РФ, должен представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

Если комитент имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

Что собой представляет отчет комиссионера?

На сегодняшний день форма отчета ни гражданским, ни каким-либо иным законодательством не установлена.

Поэтому комиссионер может разработать форму такого отчета самостоятельно. Однако следует помнить, что отражение хозяйственных операций в учете осуществляется на основании первичных документов, к которым бухгалтерское законодательство предъявляет определенные требования.

Согласно пункту 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон

№129-ФЗ) первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты.

При разработке формы отчета комиссионера должны быть учтены указанные требования.

Отчет комиссионера должен содержать следующие сведения:

- количество и стоимость реализованного (приобретенного) комиссионером товара, с выделением соответствующих сумм налога на добавленную стоимость (далее – НДС) (к отчету должны быть приложены копии договоров, накладных, актов приема-передачи и тому подобное);

- стоимость фактически произведенных расходов, подлежащих возмещению с приложением первичных документов, подтверждающих факт возникновения и уплаты указанных расходов (при отсутствии первичных документов комитент не сможет включить эти суммы в состав затрат и принять к вычету соответствующие суммы НДС);
- сумму комиссионного вознаграждения посредника, включая НДС. Сумма комиссионного вознаграждения исчисляется в соответствии с условиями договора.
- если в момент составления отчета комиссионером (при реализации комиссионных товаров) получены от покупателей денежные средства, поступившие в оплату проданных товаров или в качестве аванса, комиссионеру следует указать их сумму;
- если в соответствии с договором комиссии на приобретение товара комиссионер получает от комитента денежные средства для осуществления оплаты поставщику и (или) аванс в счет оказания посреднических услуг, комиссионер также должен отразить это в отчете.

Обратите внимание!

При совершении сделок в пользу комитента комиссионер самостоятельно заключает договора от своего имени. Поэтому все счета-фактуры от поставщика, накладные на товар будут выписаны на имя комиссионера. Таким образом, подлинники документов должны оставаться в бухгалтерии комиссионера.

А для того, чтобы подтвердить выполнение поручения, комиссионеру необходимо приложить копии указанных документов к своему отчету, в соответствии с порядком оформления первичных учетных документов для отражения в бухгалтерском учете операций при реализации товаров по агентскому договору, определенным Письмом Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 8 декабря 2004 года №24-11/79072 и Письмом Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Москве от 17 сентября 2004 года №21-09/60455.

Вот выдержка из Письма Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Москве от 17 сентября 2004 года №21-09/60455:

«В соответствии с указанным порядком по сделкам, по которым агент выступал агентом от имени принципала, к отчету агента должны прилагаться оправдательные документы - все копии первичных документов, относящихся к проводимым в рамках таких сделок операциям, которые и будут первичными для отражения операций в бухгалтерском учете принципала. Наличие в этом случае отчета агента в качестве единственного первичного документа без подтверждающих копий документов недостаточны для правомерного отражения принципалом в бухгалтерском учете операций по исполнению агентского договора.

По операциям в рамках сделок, совершенных агентом от своего имени, требований приложения копий первичных документов агента (комиссионера) напрямую законодательством не установлено. Вместе с тем для правомерного отражения таких операций в бухгалтерском учете у принципала (комитента) агент (комиссионер) по требованию принципала (комитента) обязан предоставить последнему все сведения о движении имущества принципала (товаров, денежных средств). В том числе в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений».

Учитывая вышеизложенное, у комиссионера не возникает обязанности по предоставлению оригиналов документов комитенту. Кроме того, несмотря на то, что в статье 999 ГК РФ нет требований о представлении наряду с отчетом документов, подтверждающих включенные в отчет данные, в пункте 14 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 17 ноября 2004 года №85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии» установлено, что отчет комиссионера не является доказательством исполнения комиссионером своей обязанности по договору комиссии без подтверждения его другими доказательствами. А такими документами должны быть приложенные к отчету копии договоров, накладных, счетов – фактур, актов приема-передачи и тому подобное.

Кроме того, в отчете комиссионера можно указать на состояние расчетов с комитентом: все ли полученные от комитента денежные средства израсходованы, есть ли у какой либо из сторон задолженность. Если выполнены все условия для зачета взаимных требований, а именно:

- предъявляемые к зачету требования встречные;
- основное и встречное обязательства являются однородными;
- по указанным требованиям должен наступить срок исполнения.

То, комиссионер может сообщить комитенту об удержании суммы комиссионного вознаграждения.

Как видно из вышеизложенного, сторонам по договору комиссии следует в момент заключения договора подробно оговорить содержание отчета комиссионера, а при возможности и утвердить его форму.

Если же комиссионер не предоставляет необходимую информацию, то для комитента несвоевременное отражение налоговых обязательств может повлечь неблагоприятные последствия.

Поэтому в договоре комиссии необходимо установить срок передачи отчета. Это может быть конкретный день или же период времени, в течение которого отчет должен быть передан с указанием необходимой информации. Рекомендуется также предусмотреть штрафные санкции в договорах комиссии в случае несвоевременного представления отчета. Помимо этого в договоре следует не только указать, как будет передаваться отчет (по факсу, курьером или иным способом), но и прописать то, каким образом представители комитента будут сообщать о его получении.

Устанавливая срок для представления отчета, участникам договора комиссии нужно учитывать нормы налогового права. Так, статьей 316 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) определено, что если торговля ведется через комиссионера, то комитент определяет сумму выручки на дату реализации на основании извещения комиссионера о продаже принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате продажи принадлежавшего ему имущества.

Таким образом, НК РФ устанавливает обязанность комиссионера и срок, в который тот обязан уведомить комитента о состоявшейся реализации. При этом форма, в которой комиссионер должен известить комитента, в НК РФ не определена, что позволяет

принять и устную информацию. В тоже время для подтверждения любой информации налоговыми органами могут быть запрошены подтверждающие документы, и в первую очередь таким документом будет являться отчет комиссионера со всеми необходимыми данными.

В целях избежания встречных проверок, проводимых налоговыми органами с целью соотнесения данных, лучше всего, при взаимном согласии сторон предусматривать в договоре комиссии предоставление к отчету копии необходимых документов: копия платежных поручений, копии выставленных покупателям счетов-фактур.

Некоторые наши клиенты задают вопрос, обязательно ли оформление акта выполненных работ, если выписываются счета-фактуры на сумму комиссионного вознаграждения?

Счет - фактура, выписанный на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» – налоговый документ. Он является основанием для начисления НДС у одной стороны сделки (комиссионера) и принятия к вычету - у другой стороны (комитента).

Факт оказания услуг комиссионером и факт признания таких услуг полученным комитентом должны быть подтверждены документально. Порядок такого подтверждения может быть указан в договоре. Например, договор может предусматривать:

- составление двухстороннего акта;
- направление отчета комиссионера и письменного уведомления о согласии со сведениями, предусмотренными в отчете со стороны комитента;
- направление отчета комиссионера без встречного уведомления со стороны комитента, тогда по умолчанию в соответствии со статьей 999 главы 51 ГК РФ, считается, что отчет комиссионера считается принятым комитентом.

При заключении договора комиссии (как впрочем, и остальных посреднических договоров) необходимо как можно грамотнее составить текст договора, постараться оговорить все возможные нюансы, чтобы в дальнейшем не возникли ситуации, когда из-за каких либо неточностей в договоре его нельзя рассматривать как договор комиссии. Ведь последствия могут быть печальными: хозяйственные операции по такому договору в бухгалтерском и налоговом учете будут отражены неправильно, что неизбежно приведет к претензиям со стороны налоговых органов.

В договоре комиссии, как и в любом хозяйственном договоре, можно выделить три основные части: вводную, основную и заключительную.

Вводная часть договора

содержит информацию о договаривающихся сторонах и их представителях, а также согласованную волю сторон на заключение договора.

В водной части должны быть обязательно указаны место подписания договора, дата подписания договора (число, месяц, год), стороны договора и их наименования (указание организационно-правовой формы и наименование организации, которые должны совпадать с соответствующими сведениями, указанными в учредительных документах), фамилии, имена и отчества и должности представителей сторон (полномочия представителей на подписание договора должны быть подтверждены различными документами, в частности, доверенностью, уставом, протоколом, приказом и тому подобным).

Обратите внимание!

При составлении договора необходимо помнить, что указание в тексте договора какого-либо документа предполагает ознакомление с ним сторон и известность сторонам фактов, подтверждаемых таким документом.

Основная часть договора

регламентирует его основные условия. Она включает в себя предмет договора, цель договора, основные права и обязанности сторон, содержит нормы, устанавливающие ответственность сторон за неисполнение, либо ненадлежащее исполнение договора. При составлении комиссионного соглашения следует обратить внимание на определение места судебного разрешения споров по договору, особенно это важно при составлении договоров, между сторонами, которые находятся в разных субъектах Федерации. В зависимости от особенностей, заключаемого договора, он может содержать иные разделы и пункты, в частности в договоре, как правило, указывают срок его действия, а также возможность и порядок изменения, продления, расторжения.

Обратимся к пункту 2 статьи 990 ГК РФ:

«Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии».

Как следует из вышеприведенной нормы гражданского законодательства, договор комиссии может быть заключен:

- на определенный срок или без указания срока действия. Если в договоре срок не указан, отношения по договору носят бессрочный характер. При этом даже если в договоре указан срок действия, комитент вправе отказаться от исполнения договора, отменив данное комиссионеру поручение, а комиссионер вправе требовать возмещение убытков, вызванных отменой поручения.
- с указанием или без указания территории его исполнения. Если комитент не выставляет ограничение территории, комитент вправе совершать сделки на любой территории.

- с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру. Если такого ограничения нет, то комитент может заключать аналогичные сделки и с другими посредниками.
 - с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии. Если комиссионер принял товар в определенном ассортименте по товаросопроводительному документу, выписанному на основании договора комиссии, то именно этот товар он и обязуется продать.
- Поскольку при заключении договора комиссии комиссионер обязан продать или закупить товар на наиболее выгодных условиях для комитента, то, очевидно, что цена реализуемого или закупаемого товара не является существенным условием договора комиссии. Однако лучше все же указать минимальную цену при продаже имущества посредником и максимальную цену приобретаемого через посредника имущества. Это поможет избежать конфликтных ситуаций в дальнейшем.
- Заключая договор комиссии, необходимо помнить, что посредник вправе заключать договоры субкомиссии, в целях исполнения комиссионного соглашения, если это право не ограничивается комитентом.
- Согласно статье 994 ГК РФ:

*«Если иное не предусмотрено договором комиссии, комиссионер вправе в целях исполнения этого договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом.
По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента».*

Заключительная часть договора

- должна содержать реквизиты, подписи и печати сторон. В качестве реквизитов указывают полные наименования сторон, идентификационный номер налогоплательщика, юридические и почтовые адреса, банковские реквизиты и другие сведения, позволяющие идентифицировать стороны. От имени сторон договор подписывают законные представители с указанием должностей и обязательной расшифровкой подписи.
- Договор комиссии, может быть, расторгнут, в случаях (статья 1002 ГК РФ):
- отказа комитента от исполнения договора;
 - отказа комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
 - смерти комиссионера, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
 - признания индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом);
 - в случае объявления комиссионера несостоятельным (банкротом) его права и обязанности по сделкам, заключенным им для комитента во исполнение указаний последнего, переходят к комитенту.

Отказ комитента от исполнения договора комиссии.

Комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение, при этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения. Порядок прекращения действия договора комиссии зависит от того, заключен ли был договор комиссии на определенный срок или без указания срока его действия.

Если договор был заключен на определенный срок, то прекращение договора следует незамедлительно после получения комиссионером уведомления комитента об отмене поручения.

Если же в договоре не указан срок его действия, то комитент должен уведомить комиссионера о прекращении договора не позднее, чем за 30 дней (если более продолжительный срок не установлен договором).

Отменяя поручение, комитент обязан распорядиться своим имуществом, находящимся у комиссионера, при этом комитент может забрать лично принадлежащее ему имущество, либо распорядиться передать его третьему лицу.

Если от комитента не поступает никаких распоряжений, в этом случае комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента, либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене. Такой порядок установлен пунктом 3 статьи 1003 ГК РФ.

Комиссионер вправе удерживать имущество комитента до момента исполнения обязательства комитента оплатить вознаграждение за сделки, совершенные до прекращения договора, и возместить расходы, понесенные комиссионером до отмены поручения (пункт 2 статьи 996 ГК РФ).

Такие действия комиссионера будут классифицированы как удержание, представляющее собой один из способов исполнения обязательств.

Отказ комиссионера от исполнения договора комиссии.

По общему правилу комиссионер не вправе отказаться от исполнения договора комиссии в одностороннем порядке, однако, из этого правила есть два исключения:

- комиссионер вправе отказаться от исполнения договора комиссии, если такая ситуация была предусмотрена договором;
- комиссионер вправе отказаться от исполнения договора комиссии, если договор носит бессрочный характер, то есть в договоре не указан срок его действия.

При этом комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов (статья 1004 ГК РФ). Начиная с 1 января 2002 года, все организации-плательщики налога на прибыль, помимо бухгалтерского учета обязаны вести еще и налоговый учет.

Бухгалтерский учет направлен на сбор, регистрацию и обобщение фактов хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства, целью же налогового учета является правильное исчисление налогов, подлежащих уплате в бюджет. Исчисление налогов производится в соответствии с нормами налогового законодательства.

Рассматривая вопросы бухгалтерского учета, мы определили, что у посредника выручкой от продажи услуг является не что иное, как сумма комиссионного вознаграждения.

В налоговом учете у комиссионера реализация посреднических услуг будет представлять собой объект налогообложения по НДС.

При расчете налога на прибыль сумма комиссионного вознаграждения будет представлять собой доход от реализации посреднических услуг.

Средства, перечисляемые комиссионеру собственником для исполнения сделки, а также покупателями в счет предстоящих поставок товаров, облагаются у него НДС лишь в доле причитающегося вознаграждения. Суммы, перечисленные комиссионеру в виде вознаграждений или любых иных доходов, подлежат налогообложению на общих основаниях.

Налог на добавленную стоимость у комиссионера.

С вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ плательщики данного налога исчисляются и уплачивают сумму НДС в соответствии с положениями указанной главы.

Плательщики НДС, выступающие комиссионерами по договорам комиссии, определяют налоговую базу по НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 156 НК РФ:

«Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров».

Таким образом, налогооблагаемая база по НДС у комиссионера – это стоимость оказанных посреднических услуг (то есть сумма комиссионного вознаграждения).

При этом применяется ставка налога 18%, независимо от того, по какой ставке облагается реализуемый товар комитента (за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ, которые освобождены от налогообложения).

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ с 1 января 2006 года моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

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

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

Очень часто на расчетный счет комиссионера поступают суммы предварительной оплаты в счет предстоящей поставки товаров. Следует ли комиссионеру в этом случае исчислять НДС с сумм предварительной оплаты? На наш взгляд для этого нужно пропри-

сать в договоре между комитентом и комиссионером момент выплаты вознаграждения. В том случае, если в договоре оговорено, что комиссионер имеет право удержать свое вознаграждение из денег, принадлежащих комитенту, еще до того как отгрузит товар покупателю, то он получает предоплату за свои услуги и поэтому должен заплатить НДС. Если же в договоре указать, что услуга считается оказанной только после утверждения отчета комитентом, то НДС в этом случае с предоплаты платить не надо. Ведь налоговой базы по НДС у комиссионера до момента отгрузки товара не возникает, так как все полученные денежные средства принадлежат комитенту. Таким образом, суммы предварительной оплаты, поступившей на расчетный счет комиссионера от покупателя в счет предстоящей поставки товаров, за исключением комиссионного вознаграждения или иных причитающихся ему доходов, при определении налоговой базы для исчисления НДС не учитываются. На основании отчета комиссионера указанные суммы включаются в налоговую базу комитента, поскольку последний является собственником товара (пункт 1 статьи 996 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Пример 1 из консультационной практики ЗАО «ВКР - ИНТЕРКОМ - АУДИТ».

«Вопрос:

*На расчетный счет Комиссионера поступила предоплата от Покупателя за товар, принадлежащий Комитенту. Возникает ли у Комиссионера обязанность по начислению и перечислению НДС с суммы предоплаты поступившей от Покупателя либо с суммы комиссионного вознаграждения содержащегося в сумме предоплаты, поступившей от Покупателя? Среди прочих, в договоре обозначены следующие условия:
«По настоящему договору Комиссионер принимает на себя обязанность по реализации товаров Комитента от своего имени, но за счет Комитента.*

Комиссионер обязан:

-ежемесячно представлять Комитенту отчет о выполненном поручении, а также передавать все полученное за реализованную продукцию; датой выполнения поручения считается дата предоставления отчета Комитенту;

Комиссионер не вправе:

-удержать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет Комитента, до момента исполнения Комиссионером поручения за товар указанный в ПРИЛОЖЕНИИ.

Комитент обязан:

- принять от Комиссионера все исполненное по настоящему договору и дополнительным соглашениям к нему;*
- перечислить комиссионное вознаграждение согласно п. 3.2. после исполнения комиссионером поручения или принять его в счет оплаты за поставленный товар согласно акту взаимозачета;*

- выплачивать Комиссионеру вознаграждение за оказанные услуги по реализации продукции в размере: (определенные % от суммы реализованной продукции в зависимости от группы товаров);
возмещать Комиссионеру суммы, израсходованные им по исполнению поручения.
п.3.2. Основанием выплаты вознаграждения Комитентом является факт полного перечисления комиссионером денежных средств за товар, отгруженный покупателю, согласно отчету Комитенту о выполненном Комиссионером поручении».

Ответ:

Осуществление деятельности в рамках договора комиссии регулируется главой 51 «Комиссия» Гражданского Кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Согласно статье 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

В соответствии со статьей 991 ГК РФ комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение.

В соответствии со статьей 996 ГК РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

В соответствии со статьей 999 ГК РФ по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

В соответствии с пунктом 1 статьи 156 Налогового Кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

В соответствии с условиями заключенного Вами договора Комиссионер обязан передавать Комитенту все полученное за реализованную продукцию, при этом Комиссионер не вправе до исполнения поручения удерживать причитающееся ему по договору комиссии вознаграждение.

На основании статьи 156 НК РФ считаем что, суммы, полученные комиссионерами (поверенными, агентами) от покупателей товаров (работ, услуг) (за исключением сумм, причитающихся им в виде вознаграждений или любых иных доходов), в налоговую базу не включаются., т.е. если Комиссионер не удерживает из суммы поступившей оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров сумму своего вознаграждения, то у Комиссионера не возникает дохода в виде своего вознаграждения.

До 1 января 2006 года в соответствии с пунктом 34 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденных Приказом МНС Российской Федерации от 20 декабря 2000 года №БГ-3-03/447 (утратили силу в связи с изданием Приказа ФНС Российской Федерации от 12 декабря 2005 года №САЭ-3-03/665@) (далее по тексту – Методические рекомендации) при применении статьи 156 НК РФ суммы, полученные комиссионерами (поверенными, агентами) от покупателей товаров (работ, услуг) (за исключением сумм, причитающихся им в виде вознаграждений или любых иных доходов), в налоговую базу не включаются.

Однако, положения Методических рекомендаций обязательны для налоговых органов, и, на наш взгляд, с 1 января 2006 года, несмотря на признание Методических рекомендаций утратившими силу Приказом ФНС Российской Федерации от 12 декабря 2005 года. №САЭ-3-03/665@, налоговые органы будут руководствоваться данными разъяснениями (уже не ссылаясь на них), так как в абзаце 1 пункта 1 статьи 156 НК РФ изменения Федерального закон от 22 июля 2005 года №119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» не внесены.

В вашей ситуации, учитывая, что Договором комиссии не предусмотрено право комиссионера удерживать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет Комитента, до момента исполнения Комиссионером поручения, в случае получения оплаты в счет предстоящих поставок:

- А) Комиссионер не имеет дохода в виде комиссионного вознаграждения, так как вознаграждение ему обязан перечислить комитент после исполнения поручения (смотреть пункт 3.2. Договора Комиссии либо в день зачета взаимных требований с комитентом после исполнения поручения.
- Б) В полученных суммах оплаты (частичной оплаты) от покупателя Комиссионером доли вознаграждения последнего нет, так как Комиссионер согласно условиям договора обязан передавать все полученное Комитенту, а значит, и начислять НДС с сумм предварительных платежей Комиссионер не должен.
- В) налоговая база по НДС возникает у комиссионера только в момент получения комиссионного вознаграждения, то есть после отгрузки товаров – после исполнения поручения.
- Данная позиция подтверждается Письмом ФНС Российской Федерации от 28 февраля 2006 года №ММ-6-03/202@ «О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ».
- Окончание примера.

Налог на добавленную стоимость у комитента.

Для комитентов глава 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ не содержит специальных положений в отношении исчисления и уплаты данного налога в бюджет, то есть комитенты исчисляют и уплачивают НДС в общем порядке.

Новые положения статьи 167 НК РФ добавили «забот» и бухгалтеру комитента. Дело в том, что в пункте 1 статьи 167 НК РФ не указано, кому осуществляется отгрузка, покупателю, посреднику, перевозчику или кому-то еще. В результате мы имеем еще одну неопределенную ситуацию в отношении того, в какой момент должен начислить НДС комитент - собственник товара. Если законодатель имел в виду, что под отгрузкой подразумевается переход права собственности, то по договору комиссии комитент должен начислить НДС и составить счет - фактуру только после того, как комиссионер отгрузит товары в адрес покупателя. Если же имелся в виду просто сам факт отгрузки, то из буквального прочтения следует, что, отгружая товар посреднику, комитент обязан начислить НДС.

Отметим что, по мнению авторов настоящей книги, комитент должен определить налоговую базу лишь в тот момент, когда право собственности на реализуемый товар перешло от него к покупателю. Тем более что сама статья 167 НК РФ позволяет сделать такой вывод. Напомним, что в пункте 3 статьи 167 НК РФ указано, что:

«В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях настоящей главы приравнивается к его отгрузке».

Из чего можно заключить, что под отгрузкой товара в главе 21 «Налог на добавленную стоимость» законодатель имел в виду именно переход права собственности.

Но налоговики считают иначе. Это следует из положений Письма Федеральной налоговой службы от 28 февраля 2006 года №ММ-6-03/202@ «О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 №119-ФЗ».

Приведем выдержку из указанного Письма:
«Федеральная налоговая служба в связи с запросами налоговых органов о порядке применения с 1 января 2006 года пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в редакции Федерального закона от 22.07.2005 №119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (далее - Закон №119-ФЗ) сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 167 Кодекса (в редакции Закона №119-ФЗ) моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 данной статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;*
 - 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.*
- 1. В целях определения даты отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав считаем целесообразным учитывать следующее.*

В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон №129-ФЗ) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Согласно пункту 1 статьи 9 Закона №129-ФЗ и пункту 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н, первичные учетные документы должны содержать в качестве обязательных реквизитов дату составления указанных документов и содержание хозяйственной операции.

Таким образом, датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

Вместе с тем в случае, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, в соответствии с пунктом 3 статьи 167 Кодекса такая передача права собственности в целях применения главы 21 Кодекса приравнивается к его отгрузке. Датой отгрузки такого товара признается дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем передачу права собственности».

Из положений данного письма можно заключить, что налоговые органы в целях налогообложения НДС не связывают дату отгрузки и реализацию. Напомним же, что объектом налогообложения по НДС является именно реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, а не что-то иное. Но если в условиях обычных договоров купли-продажи, с этим еще можно смирились, так как в общем случае, предполагается, что переход права собственности осуществляется именно в момент фактической отгрузки, то в отношении договора комиссии или договоров с особым переходом права собственности, такая позиция не выдерживает никакой критики. По сути дела, если налоговый орган потребует от комитента начислить НДС в момент отгрузки посреднику, то получается, что собственник товара обязан определить налоговую базу по несуществующему объекту налогообложения.

В Письме от 3 марта 2006 года №03-04-11/36 работники Минфина указали, что при передаче товаров комиссионеру у комитента датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организация связи).

Иначе говоря, так как у комитента датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товаров (а этот документ составляется от имени комисионера в адрес покупателя), то и определить налоговую базу комитент должен только в тот момент, когда посредник отгрузил товар покупателю и выписал соответствующие первичные документы.

После того как товар реализован, комиссионер должен составить отчет и передать его комитенту. Сроки, в которые отчет должен быть передан комитенту, законодательством не установлены. Следовательно, сроки представления отчета должны быть установлены в договоре комиссии. Если сроки по передаче отчета комитенту в договоре комиссии не зафиксированы, то комис-

сионер должен руководствоваться статьей 316 НК РФ. В указанной статье определено, что комиссионер должен сообщить комитенту о продаже товара в течение трех дней после того, как окончился отчетный период по налогу на прибыль, в котором товар был продан. Поэтому очень важно чтобы сроки представления отчета были зафиксированы в договоре комиссии, так как комитент вовремя не проинформированный комиссионером может опоздать с уплатой НДС.

НДС, указанный в счете-фактуре на сумму, которую комиссионер получил (получил) от покупателей, комитент должен начислить к уплате в бюджет. Комитент регистрирует в книге продаж выданные комиссионеру счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателю (пункт 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года №914).

Порядок оформления счетов-фактур комитентом и регистрации их в книге продаж разъяснен в Письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 17 сентября 2004 года №03-1-08/2029/16@ «О порядке оформления счетов-фактур». Если оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущества комитенту поступила непосредственно комитенту, то платить НДС комитенту нужно однозначно.

Порядок выставления счетов-фактур.

Одной из обязанностей плательщика НДС является, несомненно, выставление счета-фактуры покупателю. В соответствии с пунктом 3 статьи 169 НК РФ:

«Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж...».

Указанная статья достаточно подробно объясняет, кто выписывает счет - фактуру, когда, при совершении каких операций, кто подписывает его и тому подобное.

Плательщики НДС, осуществляющие самостоятельную реализацию своего имущества (работ, услуг) не сталкиваются с теми проблемами, которые возникают при использовании посредников. Напомним, что все права и обязанности по сделке с третьими лицами возникают именно у комиссионера, ведь он заключает сделки с третьими лицами от своего имени, но за счет комитента. В соответствии с пунктом 3 статьи 169 НК РФ обязанность по оформлению счетов - фактур возникает у налогоплательщиков только при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, то есть в случаях реализации товаров, работ, услуг (в том числе на безвозмездной основе).

Ответ на вопрос, что следует понимать под реализацией в налоговом законодательстве, дает пункт 1 статьи 39 НК РФ:

«Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно переедача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, преду-

смотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе».

Учитывая то, что мы рассматриваем договор комиссии, представляющий собой довольно сложную правовую конструкцию, возникает множество вопросов, связанных с выпиской счетов-фактур.

Передавая товар посреднику для дальнейшей реализации, комитент сохраняет право собственности на этот товар за собой, следовательно, такую передачу нельзя признать реализацией товара. Объектом налогообложения по НДС являются именно операции по реализации товаров (работ, услуг), а так как при передаче товара на комиссию реализации нет, следовательно, у комитента отсутствует объект налогообложения и не возникает обязанности ни по начислению НДС, ни по выписке счета - фактуры. Таким образом, когда комитент передает товары комиссионеру, счет - фактура не выписывается, а товар передается по накладной с пометкой «На комиссию».

Обязанность у комитента по выписке счета-фактуры возникает в тот момент, когда посредник передает право собственности на комиссионный товар покупателю.

Посреднику в момент получения комиссионного товара также не требуется счет - фактура от комитента.

Кроме того, комиссионер выставляет комитенту отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения по договору комиссии. Этот счет-фактура регистрируется им в установленном порядке в книге продаж. Комитент, получивший этот счет - фактуру, регистрирует его в книге покупок.

Пунктом 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Правительством Российской Федерации от 2 декабря 2000 года №914 установлен порядок оформления счетов - фактур комитентом и регистрации их в книге продаж.

На наш взгляд, достаточно подробный порядок оформления счетов - фактур при осуществлении посреднических операций, изложен в Письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 21 мая 2001 года №ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость»:

«2. При реализации посредником, выступающим от своего имени, товаров (работ, услуг) комитента, принципала счет - фактура выставляется посредником в 2-х экземплярах от своего имени. Номер экземпляра присваивается посредником в соответствии с хронологией выставленных им счетов - фактур. Один экземпляр передается покупателю, второй - подшивается в журнал учета выставленных счетов - фактур без регистрации его в книге продаж. Комитент (принципал) выставляет счет - фактуру на имя посредника с нумерацией в соответствии с хронологией выставленных комитентом (принципалом) счетов - фактур. В книге покупок посредника этот счет - фактура не регистрируется.

Показатели счета - фактуры, выставленного посредником покупателю, отражаются в счете - фактуре, выставляемом комитентом (принципалом) посреднику и регистрируемом в книге продаж у комитента (принципала).

3. Посредник выставляет доверителю, комитенту, принципалу отдельный счет - фактуру на сумму своего вознаграждения по договору поручения, комиссии, агентскому договору. Этот счет - фактура регистрируется в установленном порядке у поверенного, комиссионера, агента в книге продаж, а у доверителя, комитента, принципала - в книге покупок.
4. При приобретении товаров (работ, услуг) через поверенного (агента) основанием у доверителя (принципала) для вычета налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) является счет - фактура, выставляемый продавцом на имя доверителя (принципала).
5. Если счет - фактура выставлен продавцом на имя комиссионера (агента), то основанием у комитента (принципала) для принятия налога на добавленную стоимость к вычету является счет - фактура, полученный от посредника. Счет - фактура выставляется посредником комитенту, принципалу с отражением показателей из счета - фактуры, выставленного продавцом посреднику. Оба счета - фактуры у посредника в книге покупок и книге продаж не регистрируются.
- Комиссионер и агент могут указать сумму посреднического вознаграждения в одном счете - фактуре со стоимостью товаров (работ, услуг) отдельными строками с указанием соответствующих сумм НДС.
- При реализации посредником от своего имени одному покупателю товаров (работ, услуг) комитента, принципала одновременно с реализацией собственных товаров (работ, услуг) данному покупателю посредник может выставить единый счет - фактуру на указанные товары (работы, услуги).
- В случае, если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные структурные подразделения, счета - фактуры оформляются в следующем порядке:
- счета - фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) выставляются покупателям обособленными структурными подразделениями;
- нумерация счетов - фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации. Возможно как резервирование номеров по мере их выборки, так и присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения;
- журналы учета полученных и выставленных счетов - фактур, книг покупок и книг продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.
- За отчетный налоговый период указанные разделы книг покупок и продаж представляются обособленными подразделениями для оформления единых книг покупок и продаж налогоплательщика и составления декларации по налогу на добавленную стоимость.
- Порядок оформления счетов - фактур, книг покупок и продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения».
- И в Письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 17 сентября 2004 года №03-1-08/2029/16@: «Департамент косвенных налогов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о порядке выставления счетов-фактур при осуществлении посреднических операций сообщает следующее.

Порядок выставления и составления счетов-фактур регулируется положениями пункта 3 статьи 168 и пунктов 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекса).

Пунктом 2 статьи 169 Кодекса установлено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не могут являться основанием для принятия предьявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Особенности выставления и регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров определены Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914 (далее - Правила).

Согласно пункту 24 Правил организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения.

Комитенты (принципалы), реализующие товары по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Таким образом, при реализации товаров комитентом (принципалом) по договору комиссии (агентскому договору) комитент не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки комиссионером (агентом) товаров, обязан выдать комиссионеру (агенту) счет-фактуру с отражением в нем показателей, аналогичных показателям, указанным в счете-фактуре, выставленном комиссионером (агентом) в адрес покупателя.

В частности, в счете-фактуре, выданном комитентом (принципалом), отражаются следующие аналогичные показатели: грузоотправитель и его адрес, грузополучатель и его адрес, номер и дата платежно-расчетного документа, покупатель, адрес покупателя, ИНН/КПП покупателя, а также сведения, указанные в соответствующих графах счета-фактуры, относящиеся к отгруженным товарам, принадлежащим этому комитенту (принципалу)».

Рассмотрим на примере порядок оформления счетов-фактур при осуществлении посреднических операций:

Пример 2.

10 марта ЗАО «Комитент» передало для реализации ООО «Комиссионер» по договору комиссии 10 стиральных машин по цене 5 900 рублей за штуку, включая НДС - 900 рублей, то есть на общую сумму 59 000 рублей, в том числе НДС - 9 000 рублей.

По договору комиссии ООО «Комиссионер» принимает участие в расчетах и его вознаграждение составляет 3% от цены указанной ЗАО «Комитент».

12 марта ООО «Комиссионер» отгрузило покупателю (ЗАО «Бытовые Товары») стиральные машины по договору купли-продажи по цене, указанной ЗАО «Комитент».

Комиссионное вознаграждение посредника составило 1 770 рублей (59 000 x 3%) в том числе НДС - 270 рублей.

12 марта бухгалтер ООО «Комиссионер» выписал счета - фактуры на имя ЗАО «Бытовые товары» и на ЗАО «Комитент», составил и выслал ЗАО «Комитент» отчет об исполнении договора комиссии.

15 марта ЗАО «Комитент» отчет утвердил.

16 марта на расчетный счет ООО «Комиссионер» поступили денежные средства от ЗАО «Бытовые товары». В этот же день посредником было составлено и передано уведомление о поступлении денежных средств за реализованный товар и о зачете взаимных требований в части комиссионного вознаграждения. Уведомление ЗАО «Комитент» получил 17 марта. Денежные средства, причитающиеся ЗАО «Комитент», ООО «Комиссионер» перечислило 20 марта.

10 марта в момент передачи посреднику комиссионного товара, ЗАО «Комитент» счет-фактуру не выписывает, а передает товар по накладной с пометкой « На комиссию».

12 марта ООО «Комиссионер» составляет следующие счета-фактуры:

- **для покупателя комиссионного товара – ЗАО «Бытовые товары».**

Счет-фактура №155 от 12 марта 2007 года

Продавец ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП продавца 5506058271/550601001

Грузоотправитель и его адрес _____

Грузополучатель и его адрес _____

К платежно-расчетному документу № _____ от _____

Покупатель ЗАО «Бытовые товары»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Красный путь 70

ИНН/КПП покупателя 5503058969/55001001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг). Имуществ-	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имуществен-	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имуществен-	Страна происхождения	Номер таможенной декларации

венного права																		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11								
Машина стиральная	Штук	10	5 000-00	50 000-00	-	18%	9 000-00	59 000-00	Россия									
Всего к оплате: Пятьдесят девять тысяч рублей 00 копеек																		

Руководитель организации (подпись) Петров В.В. Главный бухгалтер (подпись) Сидорова М.И.

Данный счет-фактура составляется посредником в 2-х экземплярах: один передается покупателю ЗАО «Бытовые товары», второй – остается у ООО «Комиссионер».

Этот счет-фактура регистрируется ООО «Комиссионер» только в журнале учета выставленных счетов-фактур (в книгу продаж у посредника этот счет-фактура не заносится);

15 марта (в момент получения отчета об исполнении договора поручения от ООО «Комиссионер») ЗАО «Комитент» должен выписать счет-фактуру на ООО «Комиссионер» на сумму стоимости проданного товара, указанную в отчете посредника (фактически такой же счет-фактуру, что был выписан посредником для ЗАО «Бытовые товары»). Этот счет-фактура выписывается в одном экземпляре и регистрируется бухгалтером ЗАО «Комитент» в журнале учета выставленных счетов-фактур.

Счет-фактура №267 от 15 марта 2007 года

Продавец ЗАО «Комитент»

Адрес Россия, г. Омск ул. Герцена 16

ИНН/КПП продавца 5507037452/550701001

Грузоотправитель и его адрес _____

Грузополучатель и его адрес _____

К платежно-расчетному документу № _____ от _____

Покупатель ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП покупателя 5506058271/550601001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг)	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг). имв-	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг). имв-	Страна происхождения	Номер таможенной декларации

услуг), имущественного права										щественных прав, всего с учетом налога			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11			
Машина стиральная	Штук	10	5 000 - 00	50 000 - 00	-	18%	9 000-00	59 000 - 00	Россия				
Всего к оплате: Пятьдесят девять тысяч рублей 00 копеек													

Руководитель организации (подпись) Иванов А.П. Главный бухгалтер (подпись) Смирнова Н.И.

15 марта данные счета-фактуры №267 заносятся в книгу продаж, и возникает задолженность перед бюджетом по НДС.

· **для собственника товара - ЗАО «Комитент»:**

Счет-фактура №156 от 16 марта 2007 года

Продавец ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП продавца 506058271/550601001

Грузоотправитель и его адрес _____

Грузополучатель и его адрес _____

К платежно-расчетному документу № _____ от _____

Покупатель ЗАО «Комитент»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Герцена 16

ИНН/КПП покупателя 5507037452/550701001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг) без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг) с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Услуги по реализации товара		1500-00	1500-00	-	18%	270-00	1 770-00	Россия
Всего к оплате: Одна тысяча семьсот семьдесят рублей 00 копеек								

Руководитель организации (подпись) Петров В.В. Главный бухгалтер (подпись) Сидорова М.И.

Этот счет-фактура тоже регистрируется посредником в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж.

17 марта, получив уведомление комиссионера, ЗАО «Комитент» регистрирует полученный от ООО «Комиссионер» счет-фактуру №156 от 16 марта 2007 года в книге покупок.

В соответствии с нормами пункта 1 статьи 172 НК РФ ЗАО «Комитент» имеет право принять к вычету сумму НДС по предъявлен- ным услугам ООО «Комиссионер» в сумме 270 рублей.

Покажем, как будут выглядеть книга покупок и книга продаж у каждой из сторон по договору комиссии:

ЗАО «Комитент»

Запись в книге продаж у ЗАО «Комитент» бухгалтер должен сделать:

15 марта «» года в момент оформления счета - фактуры

Книга продаж

Продавец ЗАО «Комитент»

Идентификационный номер и код причины постановки

на учет налогоплательщика-продавца 5507037452/550701001

Продажа за период с 01.03. «» года по _____

Дата и номер счета - фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Дата оплаты счета - фактуры продавца	Всего продаж, включая НДС
(1)	(2)	(3)	(3а)	(3б)	(4)
15.03.2007 №267	ООО «Комиссионер»	5506058271	550601001	17.03.04	59 000 - 00

Всего		В том числе				59 000 - 00
продажи, облагаемые налогом по ставке						
18 процентов (5)	10 процентов (6)	0 процентов	20 процентов (8)	продажи, освобождаемые от налога		
Сумма НДС	Сумма НДС	Сумма НДС	Сумма НДС	Сумма НДС		
(5а)	(6а)	(7)	(8а)	(8б)	(9)	
50 000 - 00	9 000 - 00					
50 000 - 00	9 000 - 00					

Главный бухгалтер Смирнова М.И.
(подпись) (Ф.И.О.)

Книга покупок

Покупатель ЗАО «Комитент»
Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 5507037452/550701001
Покупка за период с 01.03. 2007 года по _____

№ п/п	Дата и номер счета - фактуры продавца	Дата оплаты счета - фактуры продавца	Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав	Наименование продавца	ИНН продавца	КПП продавца	Страна происхождения товара. Номер таможенной декларации	Всего покупок, включая НДС
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5а)	(5б)	(6)	(7)
1	16.03. 2007 №156	17.03.2007	17.03.2007	ООО «Комиссионер»	5506058271	550601001		1 770 - 00

Обратите внимание!

Как указывалось ранее, предварительная оплата от комитента может представлять собой либо сумму, предназначенную только для расчета за приобретаемый для него товар, либо сумму, включающую в себя, кроме средств, необходимых для расчета за товар еще и предоплату за услуги посредника.

Если комиссионер получает оплату (частичную оплату), предназначенную только для расчета с продавцом товара, то в этом случае комиссионер не выписывает никакого счета - фактуры и НДС к уплате в бюджет не начисляет.

Во втором случае комиссионер выписывает счет - фактуру на сумму поступившей предоплаты за посреднические услуги. Этот счет - фактура выписывается комиссионером от своего имени на имя комитента в двух экземплярах и регистрируется в журнале учета выставленных счетов - фактур, его данные заносятся в книгу продаж.

При исполнении договора поручения (момент реализации услуги посредника) этот счет-фактура будет занесен в книгу покупок посредника.

Приобретая товары (работы, услуги), предназначенные для комитента, комиссионер получает от продавца товара счет - фактуру на свое имя на стоимость приобретенного им товара. Этот счет - фактура регистрируется посредником только в журнале учета полученных счетов - фактур. Копию этого счета-фактуры комиссионер может приложить к отчету об исполнении договора комиссии.

Составляя отчет для комитента, посредник от своего имени выписывает комитету два счета - фактуры:

- счет - фактуру с указанием покупной стоимости товара (то есть фактически такой же счет, который был выписан продавцом товара на имя комиссионера). Этот счет регистрируется посредником в журнале учета счетов – фактур;
- счет - фактуру на сумму оказанных посреднических услуг. Этот счет - фактура также регистрируется посредником в журнале учета счетов-фактур, при этом данные этого счета заносятся в книгу продаж, поскольку в момент его выписки услуги комиссионера считаются оказанными. Так как договор комиссии исполненным, комиссионер в этот момент должен зачесть полученную предоплату и отразить счет - фактуру на предоплату в книге покупок.

Комитент, перечисливший предоплату (на покупную стоимость товара и комиссионного вознаграждения), при получении отчета комиссионера о выполнении поручения должен зарегистрировать в книге покупок счет-фактуру, полученную от посредника на сумму оказанных и оплаченных услуг и отнести на расчеты с бюджетом НДС с суммы комиссионного вознаграждения. Счет - фактуру на покупную стоимость товара, полученную от комиссионера, комитент должен занести в книгу покупок только после того, как получит извещение от посредника, что денежные средства за товар, перечислены продавцу.

Пример 3.

Торговая организация ЗАО «Комитент» поручила ООО «Комиссионер» приобрести для нее 20 холодильников «Норд» по цене 9 440 рублей (в том числе НДС 1 440 рублей), на общую сумму 188 800 рублей (в том числе НДС - 28 800 рублей). В соответствии с договором комиссионное вознаграждение посредника составляет 5% от суммы сделки – 9 440 рублей (в том числе НДС – 1 440 рублей).

ООО «Комиссионер» принимает участие в расчетах, при этом договором предусмотрено, что ЗАО «Комитент» перечисляет посреднику в полном размере денежные средства на приобретение холодильников и комиссионное вознаграждение (188 800 рублей + 9 440 рублей = 198 240 рублей). Предоплата была перечислена ЗАО «Комитент» посреднику 20 мая 2007 года.

23 мая 2007 года ООО «Комиссионер» заключило договор на приобретение указанного товара у ООО «Весна». Расчет за поставленный товар ООО «Комиссионер» произвело 27 мая 2007 года.

Холодильники были доставлены на склад комиссионера 28 мая 2007 года. В этот же день бухгалтер ООО «Комиссионер» составил и выслал ЗАО «Комитент» отчет об исполнении комиссионного соглашения, а также выписал счет - фактуру на имя комитента. 30 мая отчет посредника и счета - фактуры были получены ЗАО «Комитент».

20 мая 2007 года бухгалтер ООО «Комиссионер» составляет счет-фактуру в двух экземплярах на сумму полученной предоплаты 9 440 рублей, включая НДС – 1 440 рублей, регистрирует его в журнале выставленных счетов-фактур и книге продаж. Одновременно начисляется задолженность перед бюджетом по НДС с суммы поступившей предоплаты.

Счет-фактура №320 от 20 мая 2007 года

Продавец ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП продавца 5506058271/550601001

Грузоотправитель и его адрес _____

Грузополучатель и его адрес _____

К платежно-расчетному документу №513 от 20.05. 2007 года

Покупатель ЗАО «Комитент»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Герцена 16

ИНН/КПП покупателя 5507037452/550701001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественного права.	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественного права.	Страна происхождения	Номер таможенной декларации

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Предоплата в счет оказания услуги				-	9 440 - 00	-	18% / 118	1440 - 00	9 440 - 00	Россия	
Всего к оплате: Девять тысяч четырехста сорок рублей 00 копеек											

Руководитель организации (подпись) Петров В.В. Главный бухгалтер (подпись) Сидорова М.И.

Заключив договор на приобретение холодильников с ООО «Весна», комиссионер получил от последнего счет - фактуру, причем в графе «Покупатель», в которой указано, что покупателем является именно ООО «Комиссионер», так как посредник приобретает для ЗАО «Комитент» товар от своего имени. Этот счет - фактура регистрируется ООО «Комиссионер» только в журнале учета полученных счетов-фактур.

А вот в книге покупок этот счет - фактуру, полученный от ООО «Весна», посредник регистрировать не должен, так как фактически приобретателем товара является ЗАО «Комитент» и именно он вправе зачесть «входной» НДС, входящий в стоимость приобретенных холодильников. Далее ООО «Комиссионер» выписывает счет - фактуру на имя собственника, в размере договорной стоимости приобретенного товара. Этот документ посредник должен зарегистрировать только в журнале учета выставленных счетов - фактур.

Кстати, он может вписать в этот счет не только стоимость приобретенных холодильников, но и свое вознаграждение. Тогда счет - фактуру придется зарегистрировать в книге продаж, но записать там надо лишь сумму комиссионного вознаграждения.

Однако, как правило, посреднические фирмы используют другой вариант, при котором посредник отражает сумму своего вознаграждения в отдельном счете, что позволяет ему вообще не регистрировать в книге продаж счет - фактуру, в котором указана цена товара, приобретенного для ЗАО «Комитент». Этот вариант с нашей точки зрения более удобен, так исключает вероятность путаницы.

Таким образом, 28 мая 2007 года в момент перехода права собственности на товар посредник выписывает счет-фактуру на имя комитента на сумму оказанных услуг.

Счет-фактура №354 от 28 мая 2007 года

Продавец ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП продавца 5506058271/550601001

Грузоотправитель и его адрес _____

Грузополучатель и его адрес _____

К платежно-расчетному документу № _____ от _____

Покупатель ЗАО «КОМИТЕНТ»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Герцена 16

ИНН/КПП покупателя 5507037452/550701001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Услуги по приобретению товара			8 000 - 00	8 000 - 00	-	18%	1440 - 00	9 440 - 00	Россия	

Всего к оплате: Девять тысяч четырехста сорок рублей 00 копеек

Руководитель организации (подпись) Петров В.В. Главный бухгалтер (подпись) Сидорова М.И.

Этот счет - фактура регистрируется в журнале выставленных счетов - фактур и в книге продаж. Кроме этого, при исполнении комиссионного поручения (28 мая) ООО «Комиссионер» должен внести счет - фактуру на предоплату в книгу покупок. В книгу покупок счет - фактура на предоплату вносится под тем же номером, в нашем примере Счет - фактура №320 от 20 мая 2007 года.

Также 28 мая ООО «Комиссионер» выписывает счет-фактуру от своего имени на имя комитента в размере договорной стоимости приобретенного товара.

Счет-фактура №355 от 28 мая 2007 года

Продавец ООО «Комиссионер»

Адрес Россия, г. Омск ул. Ленина 17 офис 201

ИНН/КПП продавца 5506058271/550601001

Грузоотправитель и его адрес ООО «Весна», г. Омск, ул. Химиков 8

Грузополучатель и его адрес ЗАО «Комитент», г. Омск, ул. Герцена 16

К платежно-расчетному документу № _____ от _____

Покупатель ЗАО «КОМИТЕНТ»

Адрес Россия, г. Омск, ул. Герцена 16
ИНН/КПП покупателя 5507037452/550701001

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Холодильник «Норд»	Штук	20	8 000 - 00	160 000 - 00	-	18%	28 800	188 800 - 00	Россия	

Всего к оплате: Сто восемьдесят восемь тысяч восемьсот рублей 00 копеек

Руководитель организации (подпись) Петров В.В. Главный бухгалтер (подпись) Сидорова М.И.

Этот счет – фактура регистрируется у ООО «Комиссионер» только в журнале выставленных счетов - фактур.

Оформленные счета-фактуры вместе с отчетом об исполнении поручения передаются ЗАО «Комитент».

30 мая ЗАО «Комитент» получает документы от ООО «Комиссионер», узнает, что поручение исполнено, регистрирует оба полученных счета - фактуры в журнале учета полученных счетов - фактур и книге покупок.

В результате проведенных операций ООО «Комиссионер» уплачивает в бюджет НДС, а ЗАО «Комитент» включает в состав налоговых вычетов суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам и посредническим услугам.

ООО «Комиссионер»

Книга продаж

Продавец ООО «Комиссионер»

Идентификационный номер и код причины постановки

на учет налогоплательщика-продавца 5506058271/550601001

Продажа за период с 01.05. 2007 года по _____

Дата и номер счета-фактуры	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Дата оплаты счета - фактуры	Всего продаж, включая НДС

продавца	(1)	(2)	(3)	(3а)	дата	(4)	В том числе				продажи, освобожденные от налога
							продажи, облагаемые налогом по ставке				
18 процентов (5)		10 процентов (6)		0 процентов		20 процентов (8)					
Стоимость продаж без НДС	сумма НДС	Стоимость продаж без НДС	Сумма НДС	Стоимость продаж без НДС	Сумма НДС	Стоимость продаж без НДС	Сумма НДС	Сумма НДС	Сумма НДС		
(5а)	(5б)	(6а)	(6б)	(7)	(8а)	(8б)	(8б)	(8б)	(9)		
20.05.2007 №320	ЗАО «Комитент»	5507037452	550701001	550701001	20.05.2007	9 440 - 00					
28.05.2007 №354	ЗАО «Комитент»	5507037452	550701001	550701001	20.05.2007	9 440 - 00					
Всего						18 880 - 00					

Главный бухгалтер _____ Сидорова М.И.
(подпись) (Ф.И.О.)

Книга покупок

Покупатель ООО «Комиссионер»
Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 5506058271/550601001
Покупка за период с 01.05.2007 года по _____

№ п/п	Дата и номер счета - фактуры продавца	Дата оплаты счета - фактуры продавца	Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав	Наименование продавца	ИНН продавца	КПП продавца	Страна происхождения товара. Номер ГТД	Всего покупок, включая НДС
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5а)	(5б)	(6)	(7)
1	28.05.2007 №320	20.05.2007	28.05.2007	ЗАО «Комитент»	5507037452	550701001		9 440 - 00
Всего								
9 440 - 00								

В том числе

покупки, облагаемые налогом по ставке				покупки, освобождаемые от налога	
18 процентов (8)		10 процентов (9)		20 процентов (11)	
Стоимость покупок без НДС	сумма НДС	Стоимость покупок без НДС	Сумма НДС	Стоимость покупок без НДС	Сумма НДС
(8а)	(8б)	(9а)	(9б)	(11а)	(11б)
8 000 - 00	1 440 - 00				
8 000 - 00	1 440 - 00				
Всего		Всего		Всего	
1 440 - 00		1 440 - 00		1 440 - 00	

Главный бухгалтер _____ Сидорова М.И.
(подпись) (Ф.И.О.)

ЗАО «Комитент»

Книга покупок

Покупатель ЗАО «Комитент»

(подпись) (Ф.И.О.)

На рассмотренном примере, Вы наверняка сумели убедиться, что порядок отражения счетов-фактур, при осуществлении комиссионного договора, довольно запутанный. Для того чтобы не возникло неразберихи, бухгалтеру организации, осуществляющей посреднические услуги, можно предложить следующую таблицу, в которой наглядно показано, как выставлять и регистрировать счета фактуры при приобретении имущества (работ, услуг) через посредника.

Счет-фактура	Комиссионер	Комитент
Счет фактура продавца, выписываемая на имя посредника, на стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг)	Регистрируется только в журнале учета полученных счетов-фактур	Не получает
От посредника - собственнику, на стоимость товаров (работ, услуг) комиссионное вознаграждение	Регистрируется: В журнале учета выставленных счетов - фактур на всю сумму счета. В книге продаж – на сумму комиссионного вознаграждения	Регистрируется в журнале учета полученных счетов - фактур и в книге покупок
От посредника собственнику на сумму комиссионного вознаграждения	Регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж	Регистрируется в журнале учета полученных счетов - фактур и в книге покупок

Окончание примера.

Льготы по налогу на добавленную стоимость при осуществлении посреднических операций.

При осуществлении посреднической деятельности посредник может воспользоваться определенными льготами по НДС. Организации, оказывающие посреднические услуги, могут освободиться от уплаты НДС в случаях, когда:

- посредник имеет право на освобождение от уплаты НДС на основании статьи 145 НК РФ;
- когда операции, не подлежат налогообложению в соответствии со статьей 149 НК РФ;
- посредник перешел на упрощенную систему налогообложения.

Рассмотрим каждую из возможностей освобождения посредника от уплаты НДС.

Пунктом 7 статьи 149 НК РФ установлено:

«Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями настоящей статьи не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Иначе говоря, льготы, предусмотренные данной статьей, на посредников не распространяются, за некоторым исключением, предусмотренных пунктом 2 статьи 156 НК РФ:

«На операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 настоящего Кодекса, не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 настоящего Кодекса».

Рассмотрим конкретно случаи, когда посреднические услуги не облагаются НДС.

Согласно пункту 1 статьи 149 НК РФ:

«1. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Положения абзаца первого настоящего пункта применяются в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства устанавлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации».

Таким образом, если посредник выступает на стороне арендодателя, а в аренду сдаются служебные и (или) жилые помещения, находящиеся на территории Российской Федерации, а арендаторами являются иностранные граждане или организации, имеющие аккредитацию в Российской Федерации, то в этом случае посреднические услуги не облагаются НДС.

Однако обратите внимание на тот момент, что НК РФ вводит одно дополнительное условие для возникновения льготы. Данный порядок применяется только в тех случаях, если в отношении российских граждан и организаций, аккредитованных на территории иностранного государства, действует аналогичный порядок. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых действует данный пункт настоящей статьи, утвержден Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13 ноября 2000 года №БГ-3-06/386 «Об освобождении от налогообложения реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и организациям».

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 149 НК РФ:

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

«1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных)».

Услуги посредника не облагаются НДС, если посредническая организация реализует медицинские товары отечественного и зарубежного производства по перечню товаров, освобождаемых от НДС. В настоящее время существуют следующие перечни медицинских товаров:

- Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 января 2002 года №19 «Об утверждении перечня важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость»;
- Перечень технических средств, используемых исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2000 года №998 «Об утверждении Перечня технических средств, используемых исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость»;

- Перечень линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 марта 2001 года №240 «Об утверждении Перечня линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость».

Согласно подпункту 8 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация на территории Российской Федерации:

«ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации)».

- Перечень похоронных принадлежностей, реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 июля 2001 года №567 «Об утверждении Перечня похоронных принадлежностей, реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость»;
- Перечень предметов религиозного назначения, производимых и реализуемых религиозными организациями в рамках религиозной деятельности, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 марта 2001 года №251 «Об утверждении перечня предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставной (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, реализация (передача для собственных нужд) которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость».

Согласно подпункту 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ от налогообложения освобождается:

«реализация изделий народных художественных промыслов признанного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации».

Согласно этому подпункту посредники освобождены от налогообложения операций по реализации изделий народных художественных промыслов признанного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Правила регистрации утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 18 января 2001 года №35 «О регистрации образцов изделий народных художественных промыслов признанного достоинства».

Стоит обратить внимание, что согласно пункту 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» регистрация образцов изделий народных художественных промыслов признанного достоинства осуществляется Министерством промышленности, науки и технологий Российской Федерации посредством присвоения регистрационного номера перечню образцов изделий народных художественных промыслов (далее - НХП) признанного достоинства, представленному органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации (отдельно по каждому изготовителю изделий) на основании решения художественно-экспертного совета по народным художественным промыслам соответствующего субъекта Российской Федерации. Из этого следует, что у комиссионера, занимающегося продажей изделий НХП должно быть экспертное заключение на каждый вид изделия. Можно привести в пример изделия ОАО «Павловопассадская платочная мануфактура», часть изделий, выпускаемых этим ОАО, не освобождена от НДС. При налоговых проверках этой льготы налоговые органы требуют не только заключение экспертов на каждый вид изделий, но и всевозможные сертификаты, которые должны быть подтверждены печатью изготовителя изделия. Таким образом, если посредники реализуют перечисленные товары (услуги), то их услуги (комиссионное вознаграждение) освобождается от налогообложения.

Пример 4.

Посредническая фирма ООО «Комиссионер» реализует следующие товары:

- религиозную литературу, произведенную религиозной организацией;
- изделия народных художественных промыслов признанного достоинства.

В соответствии со статьей 149 НК РФ производитель указанных товаров освобожден от налогообложения. Однако ООО «Комиссионер» не является производителем, он только оказывает услуги по реализации этих товаров, то есть платит НДС с суммы своего комиссионного вознаграждения. Нужно ли начислять НДС при осуществлении этих операций посреднику?

В приведенном примере ООО «Комиссионер» обязан исчислить НДС только с операций по реализации религиозной литературы, так как реализация изделий народных художественных промыслов представляет собой для посредника льготную операцию (подпункт 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ).

Окончание примера.

Применяя льготы, установленные статьей 149 НК РФ нужно помнить еще об одном нюансе. Согласно пункту 5 статьи 149 НК РФ: *«Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), представив предусмотренные пунктом 3 настоящей статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование».*

Такой отказ или приостановление возможно только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами пункта 3 настоящей статьи. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года».

Данный пункт указанной статьи следует понимать так: посредник - налогоплательщик НДС может отказаться от использования льготы, предусмотренной пунктом 3 статьи 149 НК РФ (реализация изделий народных художественных промыслов). В отношении льгот, установленных для организаций - посредников пунктами 1 и 2 статьи 149 НК РФ, сделать это нельзя – применение этой льготы для посредника является обязательным.

Отказ от льготы.

Как видим, глава 21 «Налог на добавленную стоимость» устанавливает специальные правила отказа от освобождения по НДС в отношении льготуемых операций в соответствии со статьей 149 НК РФ. Иначе говоря, эти правила относятся только к статье 149 НК РФ (в отношении статьи 145 НК РФ данные правила не применяются).

Статья 149 НК РФ указывает на то, что не допускается применять или не применять льготу в зависимости от того, кто является покупателем товаров (работ, услуг). Кроме того, от льготы нельзя отказаться на срок менее одного года. Еще в соответствии с пунктом 5 статьи 149 НК РФ есть и особые правила оформления отказа, который удостоверяется письменным заявлением налогоплательщика.

Обратите внимание!

Пункт 4 статьи 149 НК РФ устанавливает обязательное требование по ведению раздельного учета в случае:

«если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций».

Таким образом, если организация-посредник осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и освобожденные от данного налога, в этом случае следует обеспечить ведение раздельного учета доходов и расходов по таким операциям. Если в законодательном порядке изменяется порядок отмены освобождения от налогообложения или отнесения налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению НДС, то глава 21 «Налог на добавленную стоимость» обязывает налогоплательщика применять порядок, который действовал на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Такое правило установлено пунктом 8 статьи 149 НК РФ:

«При изменении редакции пунктов 1 - 3 настоящей статьи (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты».

Итак, мы рассмотрели все льготы, которыми может воспользоваться, в соответствии со статьей 149 НК РФ, посредническая организация.

Внимание!

Во всех перечисленных выше случаях, посредник может воспользоваться данными льготами, если посредническая организация оказывает услуги продавцам (исполнителям). Если же посредника нанимает покупатель (заказчик), то в этом случае посредник не будет иметь права на льготы.

Посредник имеет право на освобождение от уплаты НДС на основании статьи 145 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 145 НК РФ:

«1. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей».

Налогоплательщики, осуществляющие посредническую деятельность, определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений за оказанные посреднические услуги, на это указывает статья 156 НК РФ. Исходя из этого, можно сделать вывод, что, определяя выручку для целей освобождения от уплаты НДС, посреднические организации должны учитывать только **посредническое вознаграждение**.

Организация - посредник, претендующая на освобождение от НДС, должна представить в налоговый орган по месту своего учета до 20-го числа месяца, начиная с которого организация решила применить право на освобождение, уведомление по форме, утвержденной Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 4 июля 2002 года №БГ-3-03/342 «О статье 145 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и следующие необходимые документы (пункт 6 статьи 145 НК РФ):

- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организацию);

- выписку из книги продаж;

- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов - фактур.

Уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, вместе с требуемыми документами совсем не обязательно представлять в налоговую инспекцию лично, можно это сделать и по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма. Такое правило установлено пунктом 7 статьи 145 НК РФ.

Если налогоплательщик письменно не уведомил налоговое ведомство об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика и (или) не представил подтверждающие документы, то он не имеет оснований для использования права на освобождение, поэтому исчисление и уплату НДС он производит в общеустановленном порядке.

Обратите внимание!

В соответствии с пунктом 4 статьи 145 НК РФ налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказать от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с пунктом 5 статьи 145 НК РФ.

Право на использование освобождения может быть утрачено, если в течение периода, у налогоплательщика, использующего освобождение по статье 145 НК РФ:

- сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллион рублей;
- осуществилась реализация подакцизных товаров (при отсутствии ведения раздельного учета реализации подакцизных и не подакцизных товаров).

Обратите внимание!

Если Вы решили использовать свое право на освобождение, то не забудьте о пункте 8 статьи 145 НК РФ:

«Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со статьями 171 и 172 настоящего Кодекса до использования им права на освобождение в соответствии с настоящей статьей, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и материальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов».

Посредник перешел на упрощенную систему налогообложения.

Упрощенная система налогообложения, которая достаточно часто используется субъектами предпринимательской деятельности, регулируется главой 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения».

В соответствии с указанной главой НК РФ применение налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на имущество, единого социального налога. Кроме этого, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляют в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, если организация (индивидуальный предприниматель) - посредник работает на «упрощенке», то она (он) не является плательщиком НДС (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации). А раз так, то и обязанности по выписке счетов-фактур покупателям (третьим лицам) у него нет, не обязан субъект хозяйственной деятельности - «упрощенец» вести журналы учета выставленных и полученных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж.

Но ведь он является посредником, заключая посреднический договор. А покупателю и комитенту, являющимся плательщиками НДС, обязательно нужны документы, в которых выделена сумма НДС.

Поэтому выписывать счета-фактуры он должен. Объясним почему.

Исходя из норм ГК РФ, комиссионер, заключая договор комиссии, оказывает комитенту лишь определенные услуги согласно договору, а комитент в рамках договора комиссии осуществляет реализацию товаров (работ, услуг), принадлежащих ему на праве собственности. Иначе говоря, комиссионер продает не собственную продукцию, а товар, который принадлежит комитенту – плательщику НДС (пункт 1 статьи 996 ГК РФ).

Отметим, что оформление счетов - фактур не приводит к обязанности комиссионера уплачивать НДС в бюджет по товарам, реализуемым комитентом. Это позиции придерживается и Минфин Российской Федерации (Письмо Минфина Российской Федерации от 5 мая 2005 года №03-04-11/98).

Следовательно, в случае реализации товаров через комиссионера, не являющегося плательщиком НДС, комитент обязан выполнить требования НК РФ, установленные для плательщиков этого налога. Однако в рамках договора комиссии посредник в сделке с третьим лицом выступает от своего имени, поэтому комиссионер должен выполнить за комитента его обязанность по исчислению НДС и предъявить счет - фактуру покупателю.

Выставленные посредником счета покупателям товаров (работ, услуг) являются основанием для начисления НДС у комитента. Поэтому счет-фактура покупателю «упрощенцем» должна быть выставлена в обязательном порядке.

Если договор комиссии предусматривает приобретение посредником для комитента, какого либо имущества (работ, услуг), то счет- фактура от продавца будет у комитента служить основанием для вычета «входного» налога. Следовательно, и в этом случае счет-фактура должен быть выписан.

А вот в отношении собственных посреднических услуг, оказываемых комитенту, посредник - «упрощенец» не должен выписывать счет - фактуру, так как на сумму комиссионного вознаграждения посредника, находящегося на «упрощенке», НДС не начисляется. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 22 марта 2005 года №03-04-14/03. Интересна ситуация, когда собственник товара, имеет льготы по НДС или работает на упрощенной системе налогообложения и реализует свой товар через посредника.

В этой ситуации, выписывая счета - фактуры, посредник не должен указывать НДС, даже если он является плательщиком налога.

Рассмотрим ситуацию, когда комитент – собственник товара работает на упрощенной системе налогообложения.

В соответствии с положениями главы 26.2 НК РФ комитент, находящийся на «упрощенке», не является плательщиком по НДС. Поэтому он не выставляет счет - фактуру покупателю товаров (работ, услуг), так как такая обязанность возложена только на плательщиков налога. Исходя из этого, даже, несмотря на то, что комиссионер сам является плательщиком НДС, заключая сделку с третьими лицами, посредник не должен выписывать счет - фактуру покупателю, при реализации товаров комитента, применяющего упрощенную систему налогообложения. Ведь непосредственным отчуждателем товаров является именно комитент (не являющийся плательщиком), а не посредник.

В такой ситуации стоит обратить внимание на следующее. Может случиться, что комиссионер-плательщик налога выставил покупателю товаров (работ, услуг) счет - фактуру на товар комитента – «упрощенца», вместе с НДС. В этом случае заплатить налог придется, так как это обязывает сделать пункт 5 статьи 173 НК РФ.

Обратите внимание!

Наша консультационная практика показывает, что такие случаи не редкость. Однако некоторые организации считают, что если они не уплатят предьявленный «по ошибке» налог покупателю, ничего страшного им не грозит, так как ответственность за неуплату налога в соответствии со статьей 122 НК РФ может быть возложена только на налогоплательщика, это касается и суммы пени, исчисленной с суммы недоплаты.

В данной ситуации такие рассуждения ошибочны, так как в соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ эта обязанность возлагается на лиц, не являющихся налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога. Поэтому такая позиция субъекта хозяйственной деятельности неизбежно приведет к претензиям со стороны налогового органа.

Налоговые агенты по договорам комиссии.

В этом разделе рассмотрим вопросы, связанные с выполнением комиссионерами функций налогового агента по НДС, а также порядок налогообложения предоплаты полученных в рамках договора комиссии.

Федеральным законом от 22 июля 2005 года №119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о

налогах и сборах» статья 161 НК РФ дополнена пунктом 5. Согласно указанному пункту с 1 января 2006 года организации и индивидуальные предприниматели при реализации на территории Российской Федерации товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, в рамках договоров поручения, комиссии или агентских договоров (с участием в расчетах на основании этих договоров) признаются налоговыми агентами. Налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них сумм налога. Изложенное выше подтверждается Письмом Минфина Российской Федерации от 7 апреля 2006 года №03-04-08/78, в котором на частный вопрос налогоплательщика, осуществляющего деятельность товаров иностранного лица на основе договора комиссии, указано:

«Таким образом, российская организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность иностранного лица на основе договора комиссии, при реализации в 2006 г. товаров этого иностранного лица на территории Российской Федерации выступает в качестве налогового агента и определяет налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на основании полной стоимости реализуемых товаров».

До 1 января 2006 года обязанностей налогового агента у посредников не возникало, так как согласно пункту 2 статьи 161 НК РФ суммы НДС удерживались и перечислялись в бюджет покупателями, приобретающие товары иностранных поставщиков, не состоящих на учете в налоговых органах. Но для этого посредник должен был сообщить покупателю, что товар фактически принадлежит иностранному поставщику. После чего покупатель удерживал из дохода иностранного поставщика сумму НДС, а посредник уведомлял иностранного поставщика об уменьшении его доходов. В соответствии с пунктом 3 статьи 171 НК РФ покупатель после перечисления сумм НДС имел право на вычет.

В соответствии с пунктом 15 статьи 167 НК РФ:

«Для налоговых агентов, указанных в пунктах 4 и 5 статьи 161 настоящего Кодекса, момент определения налоговой базы определяется в порядке, установленном пунктом 1 настоящей статьи».

Пунктом 1 статьи 167 НК РФ определено:

«1. В целях настоящей главы моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

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

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 168 НК РФ при реализации товаров налогоплательщик – налоговый агент дополнительно к цене реализуемого товара обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров соответствующую сумму налога.

Таким образом, налоговые агенты - комиссионеры с 1 января 2006 года обязаны предъявлять покупателям соответствующие суммы НДС, и перечислять их в бюджет. Перечисленный налоговым агентом - комиссионером НДС нельзя принять к вычету. Это

определено пунктом 3 статьи 171 НК РФ. Положения указанной статьи применяются при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены налогоплательщиком – налоговым агентом для целей указанных в пункте 2 статьи 171 НК РФ. И при их приобретении он удержал и уплатил НДС из доходов налогоплательщика.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 22 мая 2006 года №03-04-08/106:

«Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения налога на добавленную стоимость при реализации на территории Российской Федерации товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в качестве налогоплательщиков, и сообщает следующее.

Порядок определения налоговым агентом налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, применяемый в отношении операций по реализации на территории Российской Федерации товаров иностранных лиц, осуществляемых через поверенных, коммиссионеров или агентов, участвующих в расчетах, установлен п. 5 ст. 161 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Так, при реализации на территории Российской Федерации указанных товаров через организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, налоговыми агентами признаются данные организации, которые определяют налоговую базу по налогу на добавленную стоимость как стоимость таких товаров с учетом акцизов (по подакцизным товарам) и без учета налога на добавленную стоимость. Учитывая изложенное, при реализации на территории Российской Федерации товаров, изготовленных из сырья, приобретенного на территории Российской Федерации, а также готовых товаров, осуществляемой российским комиссионером от своего имени, но за счет и по поручению иностранного комитента, налоговая база по налогу на добавленную стоимость исчисляется как стоимость реализованных товаров без учета этого налога. При этом нормами гл. 21 Кодекса право на вычет сумм налога на добавленную стоимость, предьявленных продавцами товаров (работ, услуг) комиссионеру в рамках исполнения им поручения иностранного комитента, не предусмотрено.

Что касается порядка определения налоговыми агентами налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, установленного п. 1 ст. 161 Кодекса, то данный порядок применяется только в отношении налоговых агентов - российских организаций и индивидуальных предпринимателей, приобретающих на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц».

Налог на прибыль.

Под прибылью в главе 25 НК РФ понимается разница между полученными доходами и величиной произведенных расходов. При чем доходы и расходы определяются в соответствии с правилами главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Понятие дохода установлено в пункте 1 статьи 249 НК РФ:

«1. В целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственнораспорядителя, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества имущественных прав».

Таким образом, при расчете налога на прибыль комиссия вознаграждение посредника представляет собой его доход от реализации услуг.

Помимо доходов от реализации собственно посреднических услуг, у организации - посредника, являющейся плательщиком налога на прибыль (как и у любого другого субъекта хозяйственной деятельности), могут возникнуть внереализационные доходы, учитываемые при определении налогооблагаемой базы, какие доходы признаются внереализационными доходами у налогоплательщика определено статьей 250 НК РФ.

Перечень доходов, не учитываемых при налогообложении, установлен статьей 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».

Принимая во внимание гражданско-правовую конструкцию договора комиссии, следует обратить внимание на подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ, согласно которому не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, доходы:

«в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относятся комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение».

Это подтверждается Письмом Минфина Российской Федерации от 3 августа 2006 года №07-05-06/204:

«... средства, поступившие на банковский счет налогоплательщика в связи с исполнением обязательств по договору комиссии или агентскому договору, в составе доходов для целей налогообложения прибыли не учитываются на основании подпункта 9 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации».

Аналогичным образом глава 25 НК РФ подходит и к классификации расходов налогоплательщика, то есть осуществленные организацией - посредником расходы, делятся на расходы от реализации услуг, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

При этом у посредника, в соответствии с пунктом 9 статьи 270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходы:

«9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя,

если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров».

В Письме Минфина Российской Федерации от 21 апреля 2006 года №03-03-04/1/377 даны разъяснения по вопросу признания в целях налогообложения прибыли определенных расходов, осуществленных организацией – комиссионером.

Исходя из всего вышеизложенного, налогооблагаемой базой по налогу на прибыль от осуществления посреднической деятельности из всего вышеизложенного, налогооблагаемой базой по налогу на прибыль от осуществления посреднической деятельности, будет являться только величина комиссионного вознаграждения и иных подобных доходов (в частности, сумма дополнительной выгоды, полученная комиссионером при реализации товаров (работ, услуг) по более высокой цене, чем установил комитент).

При этом для целей налогообложения указанные суммы принимаются в зависимости от момента признания выручки налогоплательщиком.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ устанавливает два возможных метода признания доходов для налогоплательщика: метод начисления и кассовый метод.

Избранный метод в обязательном порядке должен быть закреплен в учетной политике организации, применяемой для целей налогообложения. В зависимости от применяемого метода зависит момент признания доходов и расходов при расчете налогооблагаемой прибыли.

Посмотрим, как трактует НК РФ метод начисления и кассовый метод.

Метод начисления.

По общему правилу все налогоплательщики при исчислении налога на прибыль применяют при учете доходов и расходов **метод начисления**.

При этом методе доходы от реализации принимаются для исчисления налога на прибыль в момент перехода права собственности на реализуемое имущество (работы, услуги). Как известно, это право переходит от продавца к покупателю в день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Порядок признания доходов для налогоплательщиков, применяемых метод начисления, установлен статьей 271 НК РФ. Согласно указанной статье доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Пунктом 3 статьи 271 НК РФ определено:

«При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента)».

В отношении налогоплательщиков, осуществляющих посреднические сделки, это означает, что в налоговом учете комитента **доход формируется в момент реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионером**. Датой при-

знания доходов и расходов комиссионера при методе начисления будет **дата фактического оказания посреднической услуги комитенту** (отгрузки товара покупателю), и эта дата не зависит от фактического поступления денежных средств в оплату этих услуг.

Дата фактического оказания посреднической услуги определяется на основании положений комиссионного договора, а именно:

- по окончании исполнения договора комиссии;

- на последнюю дату отчетного периода по договору (если договор долгосрочный или предусматривает выполнение посредником нескольких операций в течение определенного времени);

- на дату представления отчета комиссионером или на дату подписания Акта об оказании услуг (о выплате комиссионного вознаграждения).

Однако в любом из перечисленных вариантов комитент может узнать о факте получения дохода только после того, как комиссионер известит его об исполнении поручения.

При этом посредник обязан учитывать нормы статьи 316 НК РФ:

«В случае если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежащего ему имущества».

Необходимо помнить, что при методе начисления, при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, у налогоплательщика не учитываются суммы предварительной оплаты товаров (работ, услуг). Это могут быть как суммы, полученные от комитента, так и от покупателя.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ:

«1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления».

При исполнении договора комиссии каждая из сторон осуществляет предпринимательскую деятельность, формируя расходы, связанные с ее осуществлением. Если налогоплательщик использует метод начисления, то порядок признания расходов определяется им на основании статьи 272 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ:

«Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса».

Таким образом, расходы, произведенные налогоплательщиком, при методе начисления уменьшают налогооблагаемую прибыль того отчетного периода, в котором организация фактически их осуществила, независимо от времени их оплаты. Значит, дата принятия большинства расходов для исчисления налога на прибыль – это день, когда они начислены. Исключение составляют расходы по обязательному и добровольному страхованию – их принимают для целей налогообложения прибыли в момент выплаты страховых взносов. Однако если условиями договора страхования предусмотрено перечисление взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде (пункт 6 статьи 272 НК РФ).

Понятие расхода установлено в пункте 1 статьи 252 НК РФ:

«Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода».

Иными словами, это означает, что организация, при исчислении налога на прибыль, может учесть чуть ли не все осуществленные ею затраты. Главное требование законодательства, затраты должны быть обоснованными, то есть, экономически оправданными, направленными на получение дохода и документально подтвержденными. Если Вы считаете, что нормальная производственная деятельность Вашей организации не может осуществляться без того или иного вида затрат, обоснуйте необходимость их осуществления, документально подтвердите и смело ставьте их в расходы. Вряд ли работники налогового органа будут оспаривать Ваше решение, в отношении осуществленных затрат, если организация будет подходить к вопросу именно с такой точки зрения. Даже если это и произойдет и придется обращаться в судебные инстанции, наверняка, судебный орган Вас поддержит, так как именно такая позиция заложена в законе.

Есть еще один момент, на котором нужно остановиться, рассматривая посредничество, как вид предпринимательской деятельности.

В ряде случаев комиссионер может фактически осуществлять расходы за комитента, выступая в качестве организации, через которую осуществляются расчеты между третьим лицом и заказчиком. При этом такие расходы не являются ни доходом, ни расходом посредника (подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ и пункт 9 статьи 270 НК РФ). Указанные расходы включаются в состав расходов **комитента** и подлежат возмещению комитентом комиссионеру.

У организации, осуществляющей посреднические операции, нередко возникают вопросы, связанные с возмещением затрат: должен ли посредник представлять комитенту документы, подтверждающие расходы, или достаточно сведений, которые комиссионер указал в своем отчете?

Гражданское законодательство об этом умалчивает, однако по нашему мнению, ответом на данный вопрос может служить НК РФ. Так как возмещаемые затраты, связаны непосредственно с исполнением посреднического договора, то фактически они являются расходами собственника, то есть комитента. Именно он имеет право учесть такие затраты при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

А согласно статье 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, все расходы, принимаемые при расчете налога на прибыль, в том числе и оплаченные комиссионером, должны быть документально подтверждены. Исходя из этого, комитент должен указать сумму возмещаемых затрат в отчете с приложением всех необходимых документов, подтверждающих что он действительно их осуществил.

Если между сторонами, например, заключен договор комиссии, то после исполнения поручения комиссионер обязан отчитаться перед комитентом, для чего ему следует составить и передать комитенту отчет. Такая норма прямо предусматривается в статье 999 ГК РФ. Однако мы уже обращали Ваше внимание на тот момент, что стороны договора могут согласовать любые другие сроки и периодичность предоставления отчета комиссионера, при этом гражданское законодательство никак не ограничивает такие сроки в отношении договора комиссии (при условии достижения сторонами соглашения по их установлению). В то же время сроки и периодичность составления отчета могут быть ограничены иными законодательными актами, в том числе действующими в области налогового учета, а именно статьей 316 НК РФ.

Извещение может понадобиться комитенту только в том случае, если договором установлен срок представления комиссионером отчета более длительный, чем сроки предоставления деклараций по налогам.

В отношении налога на прибыль датой предоставления отчета комиссионера может быть любая дата, ограниченная сроком предоставления налоговой декларации либо датой уплаты авансовых платежей по итогам отчетного (налогового) периода. Несоблюдение этого условия приведет к налоговому ошибкам в отражении доходов за соответствующий налоговый период.

Кассовый метод.

Порядок учета доходов и расходов при кассовом методе установлен статьей 273 НК РФ.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущества денежных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Кассовый метод связывает момент возникновения доходов и расходов с фактическим поступлением (выбытием) денежных средств и (или) иного имущества (имущественных прав).

Принимая решение о применении кассового метода, налогоплательщику, осуществляющую посредническую деятельность, целесообразно оценить риски негативных последствий его применения. Указанные риски связаны с тем, что при превышении предельного размера выручки налогоплательщику необходимо будет внести изменения в налоговый учет с начала года. При игнорировании этой обязанности у организации-налогоплательщика может возникнуть недоимка по налогу, что в свою очередь, приведет к начислению пеней и штрафов.

Учет у комиссионера.

Пример 5.

ЗАО «Комитент» поручило ООО «Комиссионер» в феврале реализовать 20 стиральных машин по цене 11 800 рублей (в том числе НДС - 1800 рублей) за штуку. В договоре указано, что ООО «Комиссионер» участвует в расчетах и его вознаграждение составляет 5% от стоимости каждой проданной стиральной машины. Кроме того, ЗАО «Комитент» возмещает ООО «Комиссионер» расходы по доставке товара покупателю.

В феврале ООО «Комиссионер» заключило договор с покупателем на реализацию 4 стиральных машин. Покупатель перечислил в феврале ООО «Комиссионер» предоплату в сумме 47 200 рублей, в том числе НДС - 7 200 рублей. Отгрузка товара покупателю осуществлена в марте ООО «Комиссионер» оплатило транспортной организации услуги по доставке товара покупателю 590 рублей, в том числе НДС - 90 рублей.

Посредник перечислил ООО «Комитент» денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения и затрат по доставке в марте.

ООО «Комиссионер» определяет доходы и расходы в целях налогообложения методом начисления.

В учете ООО «Комиссионер» данные операции отражаются следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В феврале			
004		236 000	Приняты по накладной стиральные машины, полученные от комитента для реализации по договору комиссии (11 800 рублей x 20 штук)
51	62 субсчет «Предоплата в счет предстоящей поставки товаров»	47 200	Поступила предоплата от покупателя стиральных машин

	(работ, услуг)»	
--	-----------------	--

Так как ООО «Комиссионер» определяет доходы и расходы по методу начисления, полученная предоплата от покупателя, в части комиссионного вознаграждения, не включается в налоговую базу по налогу на прибыль. В налоговых регистрах учета доходов она не отражается.

Обратите внимание!

Если бы посредник использовал кассовый метод учета доходов, то в налоговые регистры февраля была бы включена сумма полученной предоплаты вознаграждения в размере 2000 рублей ((47 200 рублей x 5%) за минусом НДС- 360 рублей).

Получив предоплату от покупателя, ООО «Комиссионер» обязано уплатить в бюджет НДС с поступившей предоплаты от покупателя в части своего комиссионного вознаграждения.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62 субсчет «Предоплата в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг)»	68 субсчет «НДС»	360	Начислен НДС с суммы поступившей предоплаты в части, приходящейся на сумму комиссионного вознаграждения ((47 200 рублей x 5%) x18/118)

ООО «Комиссионер» выписывает счет - фактуру на предоплату 2 360 рублей и регистрирует его в книге продаж. Не забудьте в данном счете - фактуре указать номер платежного документа.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В марте			
	004	47 200	Отгружены стиральные машины покупателю
62	76-5 субсчет «Расчеты с комитентом»	47 200	Отражена задолженность покупателя перед ЗАО «Комитент»

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76 субсчет «Расчеты с транспортной организацией»	51	590	Оплачены услуги по доставке товаров покупателю

Теперь в учете следует отразить расходы, возмещаемые ЗАО «Комитент», которые не включаются в налоговые регистры комиссионера в качестве расходов		
76 субсчет «Расчеты с комитентом»	76 субсчет «Расчеты с транспортной организацией»	590
В момент отгрузки товаров покупателю (исполнения договора комиссии) у ООО «Комиссионер» должно быть начислено вознаграждение по договору комиссии		
76 субсчет «Расчеты с комитентом»	90 субсчет «Выручка»	2 360
Начислена сумма комиссионного вознаграждения		

Обратите внимание!

При определении доходов, определяемых на основании первичных документов и документов налогового учета, из них исключаются суммы **возмещаемых** налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю.

В налоговом регистре учета доходов ООО «Комиссионер» отразит сумму в размере 2000 рублей.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
90	68 субсчет «НДС»	360	Начислен к уплате в бюджет НДС с суммы комиссионного вознаграждения

При этом ООО «Комиссионер» выписывает на имя ЗАО «Комитент» счет - фактуру в двух экземплярах на реализованные посреднические услуги. Один счет - фактура передается ЗАО «Комитент», другой регистрируется посредником в журнале выставленных счетов-фактур и в книге продаж.

Одновременно счет - фактура на предоплату (оформленный посредником в феврале) вносится в журнал полученных счетов – фактур и регистрируется в книге покупок. При этом в учете ООО «Комиссионер» делается запись:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
68 субсчет «НДС»	62 субсчет «Предоплата полученная в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг)»	360	Принят к вычету НДС с предоплаты
76 субсчет «Расчеты с ко-	51	44 250	Перечислены денежные средства, принадлежащие ЗАО «Комитент»

митентом»			за минусом комиссионного вознаграждения и суммы возмещаемых расходов (47 200 рублей – 2360 рублей – 590 рублей)
Предположим, что собственные затраты ООО «Комиссионер» составили 1000 рублей.			
Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
26	70,69	1000	Отражены затраты ООО «Комиссионер»
90 субсчет «Себестоимость продаж»	26 «Расходы на продажу»	1000	Списаны затраты
90 субсчет «Прибыль/убыток от продаж»	99	1000	Отражен финансовый результат от оказания посреднических услуг
99	68 субсчет «Налог на прибыль»	240	Начислен налог на прибыль

После продажи товара покупателю, ООО «Комиссионер» представляет отчет ЗАО «Комитент». Ранее нами указывалось, что если собственник товара имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них ООО «Комиссионер» в течение тридцати дней со дня получения отчета (если соглашением сторон не установлен иной срок) (статья 999 ГК РФ). В противном случае отчет, при отсутствии иного соглашения, считается принятым, то есть гражданское законодательство не ограничивает сроки и периодичность отчета комиссионера.

По НДС налоговым периодом для большинства налогоплательщиков согласно статье 163 НК РФ является календарный месяц. Поэтому для того, чтобы комитент имел возможность правильно и в срок рассчитать НДС со стоимости имущества, реализованного по договору комиссии, он должен получать извещение от комиссионера ежемесячно.

В соответствии со статьей 316 НК РФ ООО «Комиссионер» обязано в течение 3 дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация товара, известить ЗАО «Комитент» о дате реализации его имущества.

Поэтому ООО «Комиссионер» должно направить ЗАО «Комитент» отчет не позднее 3 апреля. А последний после утверждения отчета выписывает счет-фактуру ООО «Комиссионер» на сумму реализованного товара согласно отчету на сумму 47 200 рублей, в том числе НДС 7200 рублей. Этот счет - фактуру ООО «Комиссионер» регистрирует и подшивает в журнале учета полученных счетов - фактур. В книге покупок у посредника данный счет - фактура не отражается. Окончание примера.

Учет у комитента.

Пример 6.

ЗАО «Комитент» поручило ООО «Комиссионер» в феврале реализовать 20 стиральных машин по цене 11 800 рублей (в том числе НДС – 1800 рублей) за штуку на общую сумму 236 000 (в том числе НДС 36 000 рублей).

В договоре указано, что ООО «Комиссионер» участвует в расчетах и его вознаграждение составляет 5% от стоимости каждой проданной стиральной машины. ЗАО «Комитент» возмещает ООО «Комиссионер» суммы транспортных расходов за доставку товара покупателем.

Стиральные машины были переданы посреднику 15 февраля текущего года. В феврале ООО «Комиссионер» заключило договор с покупателем на реализацию 4 стиральных машин на условиях 100 % предоплаты. Предоплата перечислена покупателем 23 февраля в сумме 47 200 рублей.

Товары отгружены покупателю 7 марта, ООО «Комиссионер» оплатило транспортной организации услуги по доставке товара покупателю 590 рублей, в том числе НДС 90 рублей. Сумма денежных средств, причитающихся ЗАО «Комитент», за минусом комиссионного вознаграждения и расходов по доставке, была перечислена посредником 15 марта.

ЗАО «Комитент» определяет доходы и расходы в целях налогообложения методом начисления.

Допустим, что себестоимость 1 стиральной машины составляет 7 000 рублей.

Бухгалтер ЗАО «Комитент» делает в учете следующие записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
45	41	Переданы товары на комиссию (7 000 рублей x 20 штук)

Обратите внимание!

Данной проводки может и не быть, если по условиям комиссионного договора, товар минует склад посредника и отгружается напрямую покупателю. Такой договор комиссии с участием комиссионера в расчетах на практике также имеет место.

При отгрузке товара посреднику реализации товара не происходит, поэтому товар отпускается по накладной с пометкой «На комиссию».

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
		Сумма, рублей

76 субсчет «Расчеты с комиссионером»	62-2 «Предоплата в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг)»	47 200	Отражена предоплата, полученная от покупателя (на основании сообщения посредника и копии платежного поручения)
Март			
62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1	47 200	Отражена выручка за проданный по договору комиссии товар на основании отчета комиссионера
90-3	68-2 «Расчеты по НДС»	7 200	Начислен НДС
90-2	45	28 000	Списана себестоимость стиральных машин
Расходы на оплату услуг посреднических организаций по сбыту продукции - это коммерческие затраты организации			
44	76 субсчет «Расчеты с комиссионером»	2 000	Учтено комиссионное вознаграждение посредника в составе расходов на продажу
19	76 субсчет «Расчеты с комиссионером»	360	Учтен НДС по посредническим услугам Получен счет-фактура
44	76 субсчет «Расчеты с транспортной организацией»	500	Учтены транспортные расходы по доставке товара покупателю
19	76 субсчет «Расчеты с транспортной организацией»	90	Отражен НДС по транспортным расходам
В качестве расходов, которые несет собственник товара ЗАО «Комитент» могут быть учтены расходы по транспортировке, экспедированию, страхованию, таможенному оформлению, сопровождению, рекламе товара, как расходы, связанные непосредственно с предметом договора комиссии. Эти расходы не могут быть учтены в качестве затрат ООО «Комиссионер»			
90-2	44	2 500	Списаны расходы на продажу (2000 рублей + 500 рублей)
68-2 «Расчеты по НДС»	19	450	Принят к вычету НДС Получен счет-фактура
90-9 «Прибыль/убыток от продаж»	99	9 500	Отражен заключительными оборотами финансовый результат от продаж за отчетный месяц (47 200 рублей – 7 200 рублей - 28 000 рублей – 2 500 рублей)

51	76 субсчет «Расчеты с комиссионером»	44 250	Получена от ООО «Комиссионер» оплата за реализованный товар с учетом взаимных требований в части вознаграждения и возмещаемых затрат (47 200 рублей – 2 360 рублей – 590 рублей)
----	--------------------------------------	--------	--

Окончание примера.

Договор комиссии: налоговый учет	1
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО	1
1. Комиссионер действует по поручению комитента, в соответствии с его указаниями.	1
2. Комиссионер в гражданском обороте выступает от своего имени (заключает сделки с третьими лицами), при этом именно он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом.	2
3. Договор, который заключают между собой комитент и комиссионер, направлен на предоставление комиссионером только одного вида услуг - совершение сделок от своего имени, но за счет комитента.	3
4. Товары, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью комитента.	3
5. Комиссионер совершает сделки за счет комитента.	3
6. Из определения договора комиссии следует, что комиссионное соглашение представляет собой возмездный договор - комиссионер оказывает комитенту услуги за вознаграждение.	4
1. Договор комиссии на продажу имущества.....	6
2. Договор комиссии на приобретение имущества.....	6
Вводная часть договора.....	10
Основная часть договора.....	11
Заключительная часть договора.....	12
Налог на добавленную стоимость у комиссионера.....	14
Пример 1 из консультационной практики ЗАО «ВКР - ИНТЕРКОМ - АУДИТ».....	15
Налог на добавленную стоимость у комитента.....	17
Порядок выставления счетов-фактур.....	20
Пример 2.....	23
Пример 3.....	31
Пример 4.....	42
Налог на прибыль.....	49
Учет у комиссионера.....	55
Пример 5.....	55
Учет у комитента.....	59
Пример 6.....	59