



КонсультантПлюс

"Посреднические услуги"
(4-е издание, переработанное и дополненное)
(Семенихин В.В.)
("ГроссМедиа", "РОСБУХ", 2020)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 19.01.2022

"ГроссМедиа", 2020
"РОСБУХ", 2020

ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

Четвертое издание, переработанное и дополненное

В.В. СЕМЕНИХИН

ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ - ОКАЗАНИЕ

Типовая учетная политика организации на УСН, объект "доходы" (на примере посреднических услуг), с опцией ЕНВД

В силу повышенного спроса на услуги посредников многие фирмы специализируются на оказании данного вида услуг. Посредники, как правило, используют такой специальный налоговый режим, как упрощенная система налогообложения, облагая "комиссионные" налогом по ставке 6%.

Как и любая иная фирма, организация-посредник, использующая упрощенную систему налогообложения, должна иметь свою учетную политику как для целей налогообложения, так и для целей бухгалтерского учета. Значимость учетной политики возрастает, когда организация совмещает несколько видов деятельности, в отношении которых применяются разные налоговые режимы.

Мы не случайно отметили, что фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), обязана иметь свою учетную политику для целей бухгалтерского учета, ведь с 01.01.2013 организации, применяющие УСН, ведут полноценный бухгалтерский учет и в общем порядке формируют бухгалтерскую (финансовую) отчетность, что следует из норм [Федерального закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Закрепляя требование о ведении бухгалтерского учета, [Закон](#) N 402-ФЗ обязывает организации утверждать свою бухгалтерскую учетную политику - совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных фирмой для учетной работы. Организация самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь при этом законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами ([пункты 1, 2 статьи 8](#) Закона N 402-ФЗ).

Для справки. Правила формирования учетной политики коммерческой организации установлены [статьей 8](#) Закона N 402-ФЗ и [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учетная политика организаций" (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н (далее - ПБУ 1/2008), приравненным к федеральному стандарту бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), устанавливающему требования к учетной политике экономического субъекта.

Напомним, что до утверждения ФСБУ, предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы, на основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ в их

роли выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Компании-посредники представлены, как правило, субъектами малого предпринимательства (далее - СМП), которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - УСВБУ) (пункт 4 статьи 6 Закона N 402-ФЗ).

Очевидно, что реализовать такое право можно лишь при наличии соответствующей нормативной базы, регламентирующей порядок применения УСВБУ.

Статьей 21 Закона N 402-ФЗ установлено, что упрощенные способы ведения бухгалтерского учета определяются соответствующим федеральным стандартом, который пока отсутствует.

Для справки. 25.11.2015 на заседании экспертной группы Минфина России по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства были одобрены Общие принципы установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета (протокол N 7). Таковыми стали:

- Соответствие способов учета и масштаба организации.
- Единство методологических основ упрощенного и общего учета.
- Приоритет информационной функции над контрольной.
- Качество и надежность информации, формируемой в бухучете.
- Исключение риска злоупотреблений.
- Сопоставимость информации, сформированной упрощенными способами, с информацией, сформированной в общем порядке.

При этом действующие ПБУ, приравненные к ФСБУ, содержат ряд положений, позволяющих организациям, обладающим правом применения УСВБУ, упрощать ведение бухгалтерского учета. Эти правила рассматриваются Минфином России в качестве УСВБУ, о чем позволяют судить разъяснения финансистов, содержащиеся в:

- Информации N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства";

- Информации N ПЗ-3/2015 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности";

- Информации от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности" (далее - Информация N ПЗ-3/2016).

Анализ названных документов показывает, что перечень упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, которые могут использоваться организациями, применяющими УСВБУ, весьма внушительный.

Обратите внимание! В [пункте 1.2](#) Информации N ПЗ-3/2016 отмечено, что организация, применяющая УСВБУ, имеет возможность самостоятельно избирать, какие упрощенные способы применять для ведения бухгалтерского учета (вне зависимости от применения других упрощенных способов). Выбор отдельных упрощенных способов осуществляется, как правило, исходя из условий хозяйствования, величины организации и других соответствующих факторов.

Организовать упрощенную систему бухгалтерского учета помогут и Рекомендации для СМП по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, изданные в 2013 году НП "Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России", где рассмотрены различные варианты организации и ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства, на что обратил внимание Минфин России в [Письме](#) от 23.01.2015 N 03-11-06/2/1742.

Даже в условиях применения УСВБУ организация должна сформировать учетную политику, закрепив в ней все свои решения о применении способов ведения бухгалтерского учета, в том числе и упрощенных. При этом она должна исходить из требования рациональности, то есть ее учетная политика должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, на что указано в [пункте 2](#) Информации N ПЗ-3/2016. Аналогичные разъяснения даны Минфином России в Информационном [сообщении](#) от 24.06.2016 N ИС-учет-5 "Об упрощении ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства и рядом иных организаций".

Под рациональным ведением бухгалтерского учета понимается ведение учета не только исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации ([пункт 6](#) ПБУ 1/2008).

Прежде чем рассматривать типовую учетную политику компании-посредника, кратко напомним читателю специфику оказания посреднических услуг, которая влияет на бухгалтерский и налоговый учет в таких организациях.

Основными видами соглашений, на основании которых оказываются посреднические услуги, выступают договор поручения, договор комиссии и агентский договор. Главным отличием указанных самостоятельных гражданско-правовых соглашений является то, от чьего имени выступает посредник, оказывая услуги:

- по договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ));

- по договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими

лицами, всегда возникают у комиссионера ([статья 990 ГК РФ](#));

- в рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005 ГК РФ](#)).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии ([статья 1011 ГК РФ](#)).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре поручения ([статья 1011 ГК РФ](#)).

Следует помнить, что в силу [статьи 1011 ГК РФ](#) применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, только если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Несмотря на существующие различия, все посреднические договоры обладают следующими характерными признаками:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- услуги посредника оказываются на платной основе;
- право собственности на товары (работы, услуги) к посреднику не переходит;
- факт оказания услуги посредник подтверждает отчетом;
- расчеты с третьими лицами могут осуществляться как с участием посредника, так и без него.

Доходом организации-посредника является лишь посредническое вознаграждение за оказанную услугу, поскольку поступления, полученные посредником от других организаций и физических лиц по посредническим договорам, не признаются его доходами, равно как и выбытие активов по посредническим договорам не признается расходами посредника.

Российское законодательство не запрещает экономическим субъектам совмещать налоговые режимы, в том числе упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД).

УСН, как и общая система налогообложения, может применяться в отношении всех видов предпринимательской деятельности компании или коммерсанта.

[Пункт 1 статьи 346.11](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) позволяет

совмещать УСН с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Перечень видов деятельности, в отношении которых может уплачиваться ЕНВД, определен [пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ](#). Этот специальный налоговый режим может применяться наряду с иными налоговыми режимами, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в том числе с УСН ([пункт 1 статьи 346.26 НК РФ](#)).

Система налогообложения в виде ЕНВД, в деловой практике называемая "вмененкой", регулируется нормами [главы 26.3 НК РФ](#), действие которой Федеральным [законом](#) от 29.06.2012 N 97-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона "О банках и банковской деятельности" продлено до 01.01.2021.

При совмещении УСН и ЕНВД у налогоплательщика возникает необходимость ведения раздельного учета доходов и расходов. Этого требуют и [глава 26.2](#), и [глава 26.3 НК РФ](#).

Налогоплательщики, применяющие УСН и перешедшие по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов ([пункт 8 статьи 346.18 НК РФ](#)).

Доходы и расходы по видам деятельности, в отношении которых применяется ЕНВД, не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении УСН.

Налогоплательщики ЕНВД, осуществляющие наряду с "вмененной" деятельностью иные виды бизнеса, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке ([пункт 7 статьи 346.26 НК РФ](#)).

Налогоплательщики ЕНВД, осуществляющие наряду с "вмененной" деятельностью иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными [НК РФ](#).

Обязывая налогоплательщика, совмещающего УСН и ЕНВД, вести раздельный учет доходов и расходов, [НК РФ](#) не дает определенной методики его ведения, в силу чего налогоплательщик вправе разработать и применять собственный механизм ведения раздельного учета, главным требованием к которому является его способность обеспечить разделение необходимых физических и стоимостных показателей в целях исчисления соответствующих налогов.

Контролирующие органы рекомендуют закрепить разработанную методику ведения

раздельного учета в учетной налоговой политике либо в иных соответствующих внутренних документах налогоплательщика, в противном случае они расценивают это как факт отсутствия раздельного учета.

Однако судебные органы не считают закрепление порядка ведения раздельного учета в учетной политике или ином внутреннем регламенте доказательством его ведения, что подтверждают, например, [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 05.10.2007 по делу N А39-143/2007 или [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 27.03.2007 N Ф09-2012/07-С2 по делу N А50-12685/06.

Тем не менее в целях снижения налоговых рисков рекомендуем закрепить механизм ведения раздельного учета в учетной политике для целей налогообложения.

Цель раздельного учета - распределение доходов и расходов налогоплательщика между видами деятельности, облагаемыми налогами по разным налоговым режимам.

Отнесение доходов к определенному виду деятельности в большинстве случаев не является затруднительным, между тем существуют такие виды доходов (в основном это внереализационные доходы), которые однозначно отнести к какому-либо виду деятельности нельзя, поэтому возникает вопрос: в доходах от какой деятельности их следует учитывать?

Минфином России был рассмотрен вопрос учета доходов от продажи недвижимого имущества налогоплательщиком, совмещающим УСН с ЕНВД. Отвечая налогоплательщику, Минфин России, увязывая нормы [главы 26.3](#) НК РФ с гражданско-правовыми основами такой сделки, в [Письме](#) от 24.07.2013 N 03-11-11/29211 разъяснил, что операция по реализации недвижимого имущества не подлежит налогообложению в рамках ЕНВД, и сделал вывод, что в случае реализации такого имущества налогоплательщику ЕНВД, одновременно применяющему УСН, следует исчислить и уплатить налоги в соответствии с УСН согласно [главе 26.2](#) НК РФ.

В то же время если внереализационные доходы как-то связаны с "вмененной" деятельностью, то чиновники допускают возможность их учета в составе доходов, облагаемых ЕНВД. Примером такого дохода может быть премия, выплачиваемая поставщиком товаров налогоплательщику, совмещающему УСН и ЕНВД (например, занимается оптовой и розничной торговлей). В [Письме](#) от 16.02.2010 N 03-11-06/3/22 Минфин России указал, что доход организации, применяющей одновременно ЕНВД в отношении розничной торговли и УСН в отношении оптовой торговли, полученный в виде премии (скидки, бонусов), предоставленной организацией-поставщиком за выполнение определенных условий договора поставки товаров в виде дополнительной партии товара, может быть признан частью дохода, полученного в связи с осуществлением деятельности в сфере розничной торговли, облагаемой ЕНВД, на основании соответствующего раздельного учета имущества, обязательств и хозяйственных операций. Аналогичное мнение высказано в [Письме](#) Минфина России от 12.05.2012 N 03-11-11/156.

Заметим, что при УСН доходы определяются кассовым методом, а при "вмененке" момент признания налогоплательщиком доходов-расходов значения не имеет, поскольку налог уплачивается не с реального дохода, полученного налогоплательщиком, а с дохода, вмененного государством. В то же время в [Письме](#) Минфина России от 23.11.2009 N 03-11-06/3/271 чиновники разъяснили, что при совмещении ЕНВД с УСН доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату ЕНВД, определяются с применением кассового метода.

Расходы налогоплательщика, совмещающего УСН и ЕНВД, в зависимости от принадлежности к тому или иному виду деятельности можно разделить на три группы:

- расходы, которые относятся исключительно к деятельности, облагаемой по УСН;
- расходы, которые относятся исключительно к деятельности, облагаемой ЕНВД;
- расходы, участвующие в обоих видах деятельности.

На практике наибольшее затруднение вызывает распределение между видами предпринимательской деятельности расходов [третьей группы](#).

Выше мы отмечали, что "упрощенцы", перешедшие по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов. Иными словами, общие расходы, относящиеся и к УСН, и к ЕНВД, нужно распределять пропорционально доходам, полученным в рамках каждого из названных налоговых режимов, на что указал Минфин России в [Письме](#) от 13.02.2017 N 03-11-11/7639.

Возникает вопрос: какой показатель дохода нужно применять при составлении подобной пропорции (доходы за месяц, квартал или нарастающим итогом с начала года), ведь согласно [пункту 5 статьи 346.18](#) НК РФ при определении налоговой базы по УСН доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), а налоговым периодом по ЕНВД является квартал ([статья 346.30](#) НК РФ)?

По разъяснениям Минфина России, данным в Письмах от 23.05.2012 N 03-11-06/3/35 и от 16.08.2012 N 03-11-06/3/61, распределение суммы расходов, не относящихся к конкретным видам деятельности, между различными видами деятельности осуществляется ежемесячно исходя из показателей выручки (дохода) и расходов за месяц.

При исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, суммы расходов, исчисленных по итогам месяца по удельному весу выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, суммируются нарастающим итогом за период с начала налогового периода до отчетной даты.

В [Письме](#) от 29.03.2013 N 03-11-11/121 чиновники Минфина России рекомендуют и по УСН, и по ЕНВД рассчитывать показатели доходов нарастающим итогом с начала года и распределять сумму "общих" расходов ежемесячно.

Избранный вариант распределения нужно внести в свою учетную политику для целей налогообложения.

К сожалению, закрепленная методика не гарантирует отсутствие сложностей при распределении расходов. Так, например, Минфин России в [Письме](#) от 29.01.2010 N 03-11-06/2/11 разъяснил, что если налогоплательщик в отношении материальных расходов заранее не знает, в

каком из его видов бизнеса они будут использованы, то ему следует учесть данные расходы в соответствии с правилами, предусмотренными для УСН. Затем, после определения конкретной суммы расходов, относящихся к каждому конкретному налоговому режиму, необходимо сделать сторнировочные записи, тем самым скорректировав величину материальных расходов, учитываемых для целей определения налоговой базы по УСН.

Распределение страховых взносов

В случае совмещения налогоплательщиком УСН с объектом налогообложения "доходы" и ЕНВД Минфин России рекомендует страховые взносы для целей исчисления УСН и ЕНВД распределять пропорционально размеру доходов, полученных от соответствующих видов деятельности, в общем объеме доходов от осуществления всех видов предпринимательской деятельности. Именно такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 27.01.2014 N 03-11-11/2826.

Кроме того, специалисты Минфина России в [Письме](#) от 29.03.2013 N 03-11-11/121 обратили внимание, что сумма страховых платежей (взносов) должна распределяться между указанными налоговыми режимами ежемесячно.

Налогоплательщику, совмещающему УСН с ЕНВД, имеет смысл разработать специальный налоговый регистр, где он будет отражать все необходимые ему данные. За основу можно взять [раздел I](#) Книги учета доходов и расходов (далее - КУДИР), которую в силу [статьи 346.24](#) НК РФ в обязательном порядке ведут все плательщики УСН.

Напомним, что действующая [форма](#) КУДИР утверждена Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения".

В налоговом регистре, предназначенном для ведения отдельного учета, следует предусмотреть графы доходов (расходов) не только по УСН, но и по "вмененной" деятельности, а также по общим доходам (расходам). В конце месяца распределенные в пользу УСН общие расходы на основании бухгалтерской справки нужно перенести в [КУДИР](#).

Кроме методик распределения, рекомендуемых Минфином России, налогоплательщик вправе самостоятельно закрепить в своей учетной политике и другие методики.

Далее приведем пример типовой учетной политики организации-посредника, применяющей упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы", а также осуществляющей деятельность по реализации товаров с использованием торговых автоматов.

ПРИКАЗ N __

ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ "ООО "А"

г. _____

"31" декабря 2019 г.

На основании Закона N 402-ФЗ, Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (далее - Положение N 34н), Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) утвердить Положение об учетной политике организации на 2020 год (Приложение N 1).

Генеральный директор _____

Приложение N 1
к приказу N _____
от 31.12.2019

Положение "Об учетной политике организации на 2020 год"

1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

1.1. Сведения об организации

Организация "А" является коммерческой компанией, основным видом деятельности которой является оказание посреднических услуг по купле-продаже товаров.

Помимо этого, организация осуществляет деятельность по реализации товаров с использованием торговых автоматов.

Организация не имеет объектов недвижимости, по которым налог на имущество определяется исходя из их кадастровой стоимости, обособленных подразделений, нематериальных активов, финансовых вложений и расходов на НИОКР, не несет затрат на освоение природных ресурсов, не привлекает заемные средства, не выдает займы юридическим и физическим лицам, в том числе собственным работникам, не осуществляет операций с ценными бумагами.

Организация "А" является:

- действующей;
- вновь созданной;
- субъектом малого предпринимательства;
- субъектом среднего предпринимательства;
- микропредприятием;
- организацией, бухгалтерская отчетность которой подлежит обязательному аудиту.

1.2. Организация бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет ведется:

руководителем;

бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером;

штатным бухгалтером в одном лице;

специализированной организацией на основании договора N ____ от _____ 20__ г.;

специалистом, не состоящим в штате организации, на основании договора возмездного оказания услуг N ____ от _____ 20__ г.

Основание: [пункт 3 статьи 7 Закона N 402-ФЗ](#).

1.3. Метод и форма бухгалтерского учета

1.3.1. Бухгалтерский учет ведется:

методом двойной записи;

по простой системе (для микропредприятий).

Основание: [пункт 3 статьи 10 Закона N 402-ФЗ](#), [пункт 9 Положения N 34н](#), [пункт 6.1 ПБУ 1/2008](#).

1.3.2. Форма ведения бухгалтерского учета:

автоматизированная с помощью бухгалтерской программы _____ (лицензия N _____);

неавтоматизированная.

1.4. Рабочий план счетов

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с:

рабочим планом счетов, разработанным на основе [Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций](#) и [Инструкции](#) по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов);

сокращенным рабочим планом счетов.

Основание: [пункт 3 статьи 10 Закона N 402-ФЗ](#), [пункт 6 ПБУ 1/2008](#), [пункт 3 Информации N ПЗ-3/2016](#).

Рабочий план счетов с необходимым количеством уровней субсчетов и аналитических счетов приведен в [Приложении N 1](#) к настоящему Положению об учетной политике.

1.5. Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета

1.5.1. Для оформления фактов хозяйственной жизни применяются:

унифицированные формы документов;

самостоятельно разработанные формы документов;

унифицированные формы документов, а в случае отсутствия типового аналога - самостоятельно разработанные формы документации, отвечающие требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Основание: [пункт 4 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Организация использует следующие самостоятельно разработанные формы документов:

бухгалтерская справка;

отчет посредника;

заявление на проведение взаимозачета.

Отчет посредника одновременно служит актом на оказание посреднической услуги и является основанием для отражения в учете посредника комиссионного вознаграждения.

Самостоятельно разработанные формы первичной учетной документации приведены в [Приложении N 2](#) к настоящему Положению об учетной политике.

1.5.2. Первичные учетные документы составляются:

на бумажных носителях;

в виде электронных документов.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утвержденный руководителем организации по согласованию с бухгалтером, приведен в [Приложении N 3](#) к настоящему Положению об учетной политике.

Основание: [пункт 5 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

1.5.3. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, применяются:

формы бухгалтерских регистров, формируемых используемой бухгалтерской программой _____ (лицензия N _____);

иные формы бухгалтерских регистров.

Основание: [пункт 5 статьи 10](#) Закона N 402-ФЗ.

1.5.4. Способ ведения бухгалтерских регистров.

Регистры бухгалтерского учета ведутся:

- вручную на бумажных носителях;
- на машинных носителях автоматизированным способом;
- в виде электронных документов.

Основание: [пункт 6 статьи 10](#) Закона N 402-ФЗ.

Регистры бухгалтерского учета, составленные автоматизированным способом, выводятся на печать по окончании квартала в течение _____ (_____) рабочих дней и подписываются ответственными лицами.

При необходимости (например, по требованию проверяющих органов) бухгалтерские регистры выводятся на печать до истечения квартала.

1.6. Правила документооборота

Документооборот в организации осуществляется в соответствии с графиком документооборота, утвержденным руководителем. График документооборота приведен в:

- в [Приложении N 4](#) к настоящему Положению об учетной политике;
- в ином документе.

1.7. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств

Помимо случаев обязательного проведения инвентаризации, перечисленных в [пункте 27](#) Положения N 34н, организация ежемесячно проводит инвентаризацию кассы. Кроме того, в целях выявления сомнительной задолженности ежеквартально проводится инвентаризация дебиторской задолженности.

Порядок проведения инициативных инвентаризаций приведен:

- в [Приложении N 5](#) к настоящему Положению об учетной политике;
- в ином документе.

Основание: [пункт 3 статьи 11](#) Закона N 402-ФЗ.

1.8. Способы оценки активов и обязательств

Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится:

- в рублях и копейках;
- в рублях с отнесением возникающих суммовых разниц на финансовые результаты.

Основание: [статья 12](#) Закона N 402-ФЗ, [пункт 25](#) Положения N 34н.

1.9. Выдача денежных средств под отчет

Расчеты с подотчетными лицами осуществляются:

- в наличном порядке;
- в безналичном порядке с использованием банковской карты организации;
- в наличном и безналичном порядке с использованием личных карт работников.

Основание: [Письмо](#) Минфина России от 21.07.2017 N 09-01-07/46781 "О возможности перечисления денежных средств, выдаваемых под отчет, на банковские карты".

Денежные средства на хозяйственные нужды организации выдаются на срок 30 календарных дней. Лица, получившие деньги под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении указанного срока предъявить бухгалтеру организации авансовый отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Перечень лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет, приведен:

- в [Приложении N 6](#) к настоящему Положению об учетной политике;
- в ином документе.

1.9.1. Проверка авансового отчета производится бухгалтером в течение _____ (_____) рабочих дней со дня сдачи его на проверку. Утверждает авансовый отчет руководитель компании на следующий день после сдачи отчета на утверждение. Окончательный расчет по авансовому отчету производится бухгалтером не позднее _____ (_____) рабочих дней считая со дня, следующего за днем утверждения авансового отчета.

Основание: [пункт 6.3](#) Порядка ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенного порядка ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства, утвержденных Указанием Банка России от 11.03.2014 N 3210-У.

1.10. Состав нормативных документов по бухгалтерскому учету, не применяемых организацией:

Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н (основание: [пункт 2.1](#) ПБУ 2/2008);

Положение по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н (основание: [пункт 3](#) ПБУ 8/2010);

Положение по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008),

утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н (основание: [пункт 3](#) ПБУ 11/2008);

Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 08.11.2010 N 143н (основание: [пункт 2](#) ПБУ 12/2010);

Положение по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" (ПБУ 16/02), утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н (основание: [пункт 3.1](#) ПБУ 16/02).

1.11. Способ исправления ошибок и изменения учетной политики

1.11.1. Способ исправления существенных ошибок прошлых лет:

перспективный;

ретроспективный.

Основание: [пункты 9 и 14](#) Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н.

1.11.2. Способ отражения последствий изменений учетной политики:

Перспективный;

Ретроспективный.

Основание: [пункт 15.1](#) ПБУ 1/2008.

1.12. Организация внутреннего контроля

Организация осуществляет внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Порядок организации внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни приведен:

в [Приложении N 7](#) к настоящему Положению об учетной политике;

в Положении о внутреннем контроле.

1.13. Критерий существенности

При формировании показателей бухгалтерского и налогового учета, а также во всех случаях использования в нормативно-правовых актах принципа существенности организацией устанавливается уровень существенности, служащий основным критерием признания фактов существенными.

Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность отчетности.

Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих

данных за отчетный год составляет не менее 5% (пяти процентов).

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Учет основных средств

Учет ОС ведется в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01), и Методическими [указаниями](#) по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (далее - Методические указания N 91н).

Учет ОС ведется на балансовом счете 01 "Основные средства" по следующим субсчетам:

- 1 - 1 "Основные средства, используемые в рамках УСН";
- 1 - 2 "Основные средства, используемые в рамках ЕНВД";
- 1 - 3 "Основные средства, используемые в обоих видах деятельности".

1.2. Порядок формирования первоначальной стоимости ОС

Первоначальная стоимость ОС определяется:

- в общем порядке, предусмотренном [пунктом 8](#) ПБУ 6/01;
- в упрощенном порядке, предусмотренном [пунктом 8.1](#) ПБУ 6/01.

Основание: [пункты 8 и 8.1](#) ПБУ 6/01.

1.3. Стоимостный критерий отнесения активов в состав ОС

Активы, удовлетворяющие условиям [пункта 4](#) ПБУ 6/01, учитываются в качестве ОС, если их стоимость превышает:

- 40 000 руб.;
- иной стоимостный лимит (менее 40 000 руб.).

Основание: [пункт 5](#) ПБУ 6/01.

Активы, удовлетворяющие условиям [пункта 4](#) ПБУ 6/01, стоимость которых за единицу не превышает 40 000 руб., учитываются в качестве МПЗ.

Первичные учетные документы по движению (приему, выдаче, перемещению и списанию) "малоценных" ОС оформляются в порядке, предусмотренном для учета МПЗ. В целях обеспечения сохранности "малоценных" ОС стоимость такого имущества после передачи его в производство принимается на забалансовый учет.

Приобретенные книги, брошюры и аналогичные издания учитываются в составе материально-производственных запасов и списываются на затраты по мере отпуска их в производство.

1.4. Состав инвентарного объекта

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект - объект со всеми приспособлениями и принадлежностями. При наличии у одного объекта ОС нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Сроки полезного использования составных частей объекта признаются существенно отличающимися, если:

разница между ними составляет не менее определенного процента (например, 5%) от величины большего срока;

разница между ними составляет не менее определенного процента (например, 5%) от величины меньшего срока;

отдельные части объекта относятся к разным амортизационным группам в соответствии с [Классификацией](#) основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1 (далее - Классификация ОС).

1.5. Срок полезного использования ОС

СПИ ОС определяется комиссией, назначаемой приказом руководителя, исходя из ожидаемого срока использования с учетом морального и физического износа, а также нормативно-правовых ограничений при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Ожидаемый срок полезного использования определяется:

с учетом [Классификации](#) ОС;

без учета [Классификации](#) ОС.

СПИ объектов ОС, бывших в употреблении, определяется с учетом срока их фактического использования предыдущим собственником.

Основание: [пункт 20](#) ПБУ 6/01.

1.6. Критерий формирования групп однородных ОС

При формировании групп однородных ОС организация исходит из их назначения. В учете выделяются следующие группы однородных ОС:

земельные участки;

-
- здания, строения, помещения;
 - производственное оборудование;
 - складское оборудование;
 - торговое оборудование;
 - транспорт;
 - передаточные устройства;
 - мебель;
 - компьютерная и прочая офисная техника.

Основание: [Письмо](#) Минфина России от 12.01.2006 N 07-05-06/2.

1.7. Амортизация объектов ОС

1.7.1. Амортизация по всем группам однородных объектов ОС начисляется:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Основание: [пункт 18](#) ПБУ 6/01.

1.7.2. Применение упрощенного способа начисления амортизации:

- используется;
- не используется.

Основание: [абзац 9 пункта 19](#) ПБУ 6/01.

1.7.3. Порядок начисления годовой сумма амортизации.

Годовая сумма амортизации в течение отчетного года начисляется:

- единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года;
 - ежемесячно в размере 1/12;
 - ежеквартально в размере 1/4.
-

Основание: [абзац 10 пункта 19](#) ПБУ 6/01.

Начисление амортизации по производственному и хозяйственному инвентарю осуществляется одновременно в размере первоначальной стоимости объектов таких средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

Основание: [абзац 10 пункта 19](#) ПБУ 6/01.

При отнесении объектов к производственному и хозяйственному инвентарю организация исходит из отраслевых инструкций и [группировки](#) "Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь и другие объекты" Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), принятого и введенного в действие [Приказом](#) Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст.

1.7.4. Порядок начисления амортизации по восстановленным объектам ОС.

Восстановление ОС осуществляется посредством ремонта, модернизации и реконструкции. В случае реконструкции или модернизации ОС сроки полезного использования ОС пересматриваются только в отношении полностью самортизированных объектов. Начисление амортизации после реконструкции или модернизации объекта ОС производится исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на затраты на модернизацию и реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения).

Основание: [пункт 60](#) Методических указаний N 91н, [Письмо](#) Минфина России от 15.12.2009 N 03-05-05-01/81.

1.8. Переоценка объектов ОС

Переоценка групп однородных объектов ОС по текущей (восстановительной) стоимости:

производится;

не производится.

Основание: [пункт 15](#) ПБУ 6/01.

1.9. Ремонт основных средств

При проведении ремонта ОС организация руководствуется понятиями ремонта, приведенными в [Письме](#) Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480.

Затраты на дорогостоящие периодические ремонты ОС признаются:

расходами по обычным видам деятельности отчетного периода;

предварительно учитываются в качестве расходов будущих периодов и погашаются равномерно в период между ремонтами.

Основание: [пункт 65](#) Положения N 34н.

2. Учет материально-производственных запасов (МПЗ)

При ведении бухгалтерского учета МПЗ организация руководствуется [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н (далее - ПБУ 5/01) и Методическими [указаниями](#) по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

2.1. Критерии отнесения имущества в состав МПЗ

В качестве МПЗ к бухгалтерскому учету принимаются активы:

используемые в качестве сырья и материалов, при производстве продукции (работ, услуг);

используемые для управленческих нужд организации;

активы, удовлетворяющие условиям признания ОС, перечисленным в [пункте 4](#) ПБУ 6/01, стоимость которых не превышает 40 000 руб.;

книги, брошюры и иные аналогичные издания.

Основание: [пункт 2](#) ПБУ 5/01, [пункт 5](#) ПБУ 6/01.

Материалы и другие активы, предназначенные для создания внеоборотных активов, не являются МПЗ и учитываются на счете 10 "Материалы" обособленно. Положения данного раздела учетной политики на такие активы не распространяются.

Основание: [пункт 2](#) ПБУ 5/01, [Письмо](#) Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01.

2.2. Единица учета МПЗ

Единицей учета МПЗ является:

наименование;

партия;

однородная группа;

иное.

Основание: [пункт 5](#) ПБУ 5/01.

2.3. Оценка МПЗ и порядок принятия к учету

При принятии к учету МПЗ (кроме МПЗ, предназначенных для управленческих нужд) оцениваются:

по фактической себестоимости, в которую включаются все затраты организации на их приобретение;

по цене поставщика. При этом иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены.

Основание: [пункты 5, 6, 13.1](#) ПБУ 5/01.

2.4. Метод оценки МПЗ (кроме МПЗ, используемых для управленческих нужд) при списании

При списании в производство МПЗ оцениваются:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Основание: [пункт 16](#) ПБУ 5/01.

Расходы на приобретение МПЗ, предназначенных для управленческих нужд, в полной сумме включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в момент их приобретения.

2.5. Оценка МПЗ, не принадлежащих организации

Материальные ценности, принятые на комиссию от юридических лиц для продажи, учитываются на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию". Учет комиссионных товаров ведется в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая налог на добавленную стоимость (то есть по ценам, согласованным с их собственником). Товар со счета 004 "Товары, принятые на комиссию" списывается по мере оказания посреднической услуги (в момент его продажи покупателю).

Учет ценностей, приобретенных по посредническим договорам в интересах заказчика, ведется в оценке, предусмотренной в договоре. Учет указанных ценностей ведется организацией на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Аналитический учет по счетам 002 и 004 ведется по организациям - собственникам товаров, по видам, сортам и местам хранения.

2.6. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Организация не создает резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Основание: [пункт 25](#) ПБУ 5/01.

3. Организация учета расходов

Учет расходов ведется в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99).

На основании [пункта 2](#) ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств. Расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

3.1. Расходы по обычным видам деятельности

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с оказанием посреднических услуг.

Бухгалтерский учет расходов ведется с использованием счета 26 "Общехозяйственные расходы". Для целей распределения расходов по видам деятельности к счету 26 открываются субсчета:

- 26 - 1 "Расходы по деятельности, облагаемой по УСН";
- 26 - 2 "Расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД";
- 26 - 3 "Общие расходы".

При невозможности разделения общих расходов расходы определяются пропорционально доле доходов по "вмененной" деятельности в общем доходе организации по обоим видам деятельности.

При определении пропорции применяются показатели дохода за отчетный (налоговый) период, определяемые нарастающим итогом с начала года.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежном выражении или иной форме либо величине кредиторской задолженности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности организация обеспечивает их группировку по следующим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", списываются в конце каждого месяца в дебет счета 90 - 2 "Себестоимость продаж".

Расходы, осуществляемые в интересах заказчика и за его счет, подлежащие возмещению посреднику, отражаются организацией на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

4. Резерв по сомнительным долгам

4.1. Выявление сомнительной задолженности

В целях создания резерва по сомнительным долгам проверка дебиторской задолженности осуществляется на конец каждого квартала. Проверке подлежит дебиторская задолженность юридических и физических лиц, возникшая по любым основаниям.

Основание: [пункт 70](#) Положения N 34н.

4.2. Особенности признания задолженности сомнительной

При наличии информации с высокой степенью надежности, подтверждающей вероятность неисполнения обязательства должником, задолженность признается сомнительной независимо от наличия и периода просрочки.

Если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении уплаты какой-либо конкретной просроченной дебиторской задолженности, то она не признается сомнительной и не участвует в расчете резерва.

Основание: [Письмо](#) Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01.

5. Организация учета доходов

Учет доходов ведется в порядке, установленном [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

5.1. Учет доходов от обычных видов деятельности организации

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от оказания посреднических услуг, а также дополнительное вознаграждение посредника в случае, когда он принял на себя

ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере).

Основание: [Письмо](#) Минфина России от 18.04.2013 N 03-11-11/149.

Дополнительная выгода, возникающая в случае выполнения посреднического договора на более выгодных условиях, также включается в состав доходов от обычных видов деятельности.

Выручка от оказания посреднических услуг признается в учете:

методом начисления;

кассовым методом.

Основание: [пункт 12](#) ПБУ 9/99.

Признание выручки в бухгалтерском учете производится на дату утверждения отчета заказчиком. В момент отгрузки товаров покупателю в учете посредника отражается дебиторская задолженность покупателя за отгруженный товар и кредиторская задолженность перед комитентом.

5.2. Прочие доходы

Доходы, отличные от доходов по оказанию посреднических услуг, признаются прочими поступлениями организации. Информация о прочих доходах организации отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы"; субсчет 91 - 1 "Прочие доходы".

6. Методика отражения в бухгалтерском учете сумм штрафных санкций по страховым взносам на обязательные виды социального страхования

Начисление возможных сумм штрафных санкций в бухгалтерском учете производится с использованием счета 91 "Прочие доходы и расходы".

7. Организация раздельного учета по страховым взносам

Взносы распределяются по видам деятельности, облагаемым по разным налоговым режимам, на основании данных о распределении расходов на оплату труда. Взносы, начисленные на выплаты сотрудникам, отнесенные в соответствии с табелем учета рабочего времени к деятельности, облагаемой ЕНВД, не учитываются при исчислении налоговой базы по УСН.

Основание: [пункт 8 статьи 346.18](#), [пункт 2 статьи 346.32](#) НК РФ.

В отношении заработной платы и страховых взносов сотрудников, занятых в обоих видах деятельности, страховые взносы распределяются:

пропорционально размеру доходов, полученных от соответствующих видов деятельности, в общем объеме доходов от осуществления всех видов предпринимательской деятельности;

пропорционально числу работников, занимающихся каждым из видов деятельности. При этом расходы на оплату труда административно управленческого персонала для целей применения режима налогообложения, отличного от ЕНВД, определяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, получаемых организацией от ведения всех видов деятельности.

8. Бухгалтерская отчетность

8.1. Применяемые формы отчетности

Организация формирует бухгалтерскую (финансовую) отчетность по:

общеустановленным формам;

упрощенным формам отчетности.

Основание: [пункт 6](#) Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (далее - Приказ N 66н).

8.2. Способ формирования отчетности

Организация формирует бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

в общем порядке;

по упрощенной системе:

в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

в приложениях к бухгалтерскому [балансу](#) и [отчету](#) о финансовых результатах, приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Основание: [пункт 6](#) Приказа N 66н.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

1. Применение упрощенной системы налогообложения

Организация является плательщиком единого налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, вплоть до утраты права на применение упрощенной системы налогообложения либо до добровольного отказа от ее применения в соответствии с положениями [главы 26.2](#) "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

2. Организация налогового учета

Ведение налогового учета осуществляется:

- руководителем;
- бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером;
- штатным бухгалтером.

Налоговый учет доходов и расходов ведется в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма которой утверждена Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н.

Книга учета доходов и расходов ведется налогоплательщиком:

- вручную;
- автоматизированным способом посредством использования программы _____ (лицензия N _____).

По окончании налогового периода Книга доходов и расходов выводится на печать, распечатанный вариант **книги** пронумеровывается, прошнуровывается и заверяется:

- подписью руководителя;
- подписью руководителя компании и печатью организации.

На каждый очередной налоговый период открывается новая **книга учета** доходов и расходов.

3. Объект налогообложения

3.1. Объектом налогообложения признаются

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Основание: [статья 346.14](#) НК РФ.

3.2. Налоговая ставка

Суммы авансового платежа и налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, определяются исходя из ставки:

- 6%;
- иной ставки, установленной законом субъекта РФ.

Основание: [пункт 2 статьи 346.20](#) НК РФ.

4. Налогооблагаемые доходы

Налогооблагаемые доходы подразделяются на две категории:

доходы от реализации услуг, в составе которых учитывается выручка от оказания посреднических услуг;

внереализационные доходы. К ним относятся доходы, перечисленные в [статье 250](#) НК РФ.

Суммы дополнительной выгоды, получаемые посредником при выполнении посреднической услуги на более выгодных для заказчика условиях, учитываются в составе доходов от реализации.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Основание: [пункт 1 статьи 346.17](#) НК РФ.

В части договоров, содержащих условие об участии посредника в расчетах, организация руководствуется следующим:

при получении средств от третьих лиц до даты утверждения отчета суммы комиссионного вознаграждения, "сидящие" внутри полученной оплаты, признаются авансом посредника и, соответственно, включаются в состав налогооблагаемых доходов.

Поступления, которые по своей экономической природе не являются доходом организации (суммы обеспечительных платежей, возвращаемых компании, суммы, ошибочно зачисляемые банком на расчетный счет, суммы, получаемые в счет компенсации затрат, и так далее), не признаются налогооблагаемыми доходами.

5. Право уменьшения суммы налога (авансовых платежей), исчисленного за налоговый (отчетный) период, на суммы, указанные в [пункте 3.1 статьи 346.21](#) НК РФ (далее - налоговый вычет)

Организация уменьшает сумму налога (авансового платежа), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- расходов по оплате больничных листов работников (кроме несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые три дня нетрудоспособности;

- взносов по договорам добровольного личного страхования своих работников на случай

временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни болезни, оплачиваемые за счет средств работодателя.

Страховые взносы включаются в состав налогового вычета, уменьшающего "упрощенный" налог, при соблюдении следующих условий:

- взносы начислены в период применения УСН;
- взносы уплачены в том налоговом (отчетном) периоде, за который уменьшается сумма налога (авансового платежа);
- взносы уплачены в пределах исчисленных сумм.

Уменьшение суммы налога (авансового платежа) производится не более чем наполовину.

Основание: [статья 346.21](#) НК РФ.

6. Тарифы страховых взносов на обязательные виды социального страхования

Уплата страховых взносов производится по тарифам, общий размер которых в 2020 году составляет 30%:

- взносы на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной базы уплачиваются исходя из тарифа 22%, свыше - исходя из тарифа 10%;
- взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы по данному виду страхования уплачиваются исходя из тарифа 2,9%;
- взносы на обязательное медицинское страхование уплачиваются исходя из тарифа 5,1%.

Учет страховых взносов по каждому физическому лицу ведется в регистре, форма которого приведена в [Приложении N 8](#) к настоящему Положению об учетной политике.

Представление отчетности по взносам в налоговый орган осуществляется:

на бумажном носителе;

в электронной форме.

Основание: [пункт 10 статьи 431](#) НК РФ.

7. Порядок нумерации счетов-фактур, выставляемых в рамках посреднической деятельности

При продаже товаров заказчика услуги - налогоплательщика НДС в рамках договора комиссии (агентирования по типу комиссии) посредник от своего имени выставляет покупателю счет-фактуру по [форме](#), утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от

26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Нумерация счетов-фактур производится организацией в порядке возрастания:

с начала календарного года;

с начала месяца;

с начала квартала;

иное.

Нумерация "авансовых" и корректировочных счетов-фактур производится с использованием префикса - буквенной приставки, идущей:

впереди основного номера документа, например: Ав N 00001, Кор N 00001;

позади основного номера документа, например: N 00001 Ав, N 00001 Кор.

Выставленные [счета-фактуры](#) регистрируются в [части 1](#) Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) без регистрации в [книге продаж](#).

Основание: [пункты 3 и 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, [пункт 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

[Счета-фактуры](#) по товарам, приобретенным в интересах заказчика, выставленные поставщиками на имя посредника, действующего от своего имени, регистрируются посредником в [части 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#).

Основание: [пункт 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

В случае приобретения у двух и более продавцов товаров для комитента (принципала) организация не пользуется правом составления сводных счетов-фактур по нескольким документам продавцов, датированным одним числом.

Руководствуясь [статьей 169 НК РФ](#), организация в обязательном порядке ведет журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур по выставленным (полученным) счетам-фактурам в рамках посреднической деятельности.

По окончании налогового периода по НДС, в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, указанный журнал учета в электронной форме представляется организацией в налоговую инспекцию по месту учета.

8. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Учет доходов, выплаченных физическим лицам, в отношении которых организация выступает налоговым агентом, предоставленных налоговых вычетов, а также сумм исчисленного и удержанного с них НДФЛ ведется в налоговом регистре, форма которого приведена в

Приложении N 9 к настоящему Положению об учетной политике.

Представление отчетности по НДС осуществляется:

на бумажном носителе;

в электронной форме.

Основание: [пункт 2 статьи 230 НК РФ](#).

9. Налогообложение в связи с применением ЕНВД

9.1. Объектом налогообложения является реализация товаров с использованием торговых автоматов

9.2. Физический показатель и базовая доходность

Физический показатель - количество торговых автоматов.

Базовая доходность в месяц - 4 500 руб.

Основание: [пункт 3 статьи 346.29 НК РФ](#).

9.3. Налоговая ставка

15% величины вмененного дохода;

иная ставка, установленная правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя.

Основание: [статья 346.31 НК РФ](#).

Список приложений к настоящему Положению об учетной политике организации:

Приложение N 1 - рабочий план счетов;

Приложение N 2 - формы первичных документов, применяемые организацией;

Приложение N 3 - перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов;

Приложение N 4 - график документооборота;

Приложение N 5 - Порядок проведения инвентаризации;

Приложение N 6 - перечень лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет;

Приложение N 7 - Порядок организации внутреннего контроля совершаемых фактов

хозяйственной жизни;

Приложение N 8 - форма налогового регистра для учета страховых взносов на обязательные виды социального страхования;

Приложение N 9 - форма налогового регистра по НДФЛ.

Так как положения учетной и налоговой политики применяются с 1 января года, следующего за годом ее утверждения, утвердить свой учетный регламент на следующий календарный год организация, применяющая УСН, должна не позднее последнего рабочего дня уходящего года. В частности, учетную политику на 2020 год нужно утвердить не позднее 31.12.2019.

Оказание посреднических услуг у агента

Особенностью агентского договора является то, что он может исполняться либо по типу комиссионного соглашения, либо по схеме договора поручения. О том, какие нюансы должен учесть агент, действующий как комиссионер или как поверенный, и как это влияет на отражение операций, осуществленных в рамках договора агентирования, в его бухгалтерском и налоговом учете, читайте в настоящей главе.

Агентский договор представляет собой соглашение, гражданско-правовые основы которого установлены нормами [главы 52](#) "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Из правил указанной [главы](#) гражданского законодательства вытекает, что сторонами договора агентирования являются принципал и агент. Причем агент всегда действует за счет принципала, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Предметом агентского договора является совершение агентом юридических и иных действий, то есть агент может не только совершать сделки по купле-продаже имущества (работ, услуг), но и представлять интересы принципала в суде, осуществлять поиск контрагентов на наиболее выгодных условиях, организовывать и проводить от имени принципала какие-либо мероприятия, например переговоры, выставки и так далее.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Обратите внимание! В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая правовая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением

споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Обратите внимание! Как следует из [статьи 1011](#) ГК РФ:

- если агент действует от своего имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре комиссии ([глава 51](#) "Комиссия" ГК РФ);

- если агент выступает от имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения ([глава 49](#) "Поручение" ГК РФ).

В то же время следует иметь в виду, что правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существованию агентского договора. Наряду с этим следует учитывать, что к агентскому договору, в котором агент действует от имени принципала и за его счет, применяются общие нормы о представительстве, установленные [главой 10](#) "Представительство. Доверенность" ГК РФ.

Несмотря на то что к агентскому договору могут применяться правила о договоре комиссии или поручения, он обладает рядом специфических признаков, позволяющих рассматривать его как самостоятельный гражданско-правовой договор, в связи с чем агент при исполнении договора агентирования в первую очередь должен руководствоваться специальными нормами, установленными [главой 52](#) ГК РФ.

Агентский договор является двухсторонним, а следовательно, и консенсуальным, который, как известно, признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий. К существенным условиям договора агентирования [глава 52](#) ГК РФ относит только сам предмет договора, поэтому отсутствие в договоре иных условий не влечет признания договора агентирования незаключенным.

В агентском договоре стороны могут предусмотреть, что агент вправе совершать только определенные виды сделок и иных действий. Вместе с тем при желании принципал может предоставить агенту и общие полномочия, позволяющие агенту совершать любые сделки в интересах принципала, включив данное условие в письменный текст договора.

О том, что для определения предмета агентского договора достаточно указания общих полномочий агента, говорит и судебная практика, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20.09.2013 по делу N А70-457/2013.

Обратите внимание! В этом случае принципал не вправе отказаться от прав и обязанностей, возникающих у него по таким сделкам с третьими лицами, если только не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении прав агента ([пункт 2 статьи 1005](#) ГК РФ).

В соответствии с [пунктом 3 статьи 1005](#) ГК РФ договор агентирования может быть заключен как на определенный срок, так и без указания срока действия. Согласно с этим и представители

суда, о чем говорят [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 30.04.2014 по делу N А67-6437/2013 или [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 01.09.2011 по делу N А29-5842/2010. Причем в последнем из указанных судебных решений суд отказал во взыскании долга по агентскому договору, признав его незаключенным по той простой причине, что стороны не согласовали существенное условие договора о сроке.

В условиях срочного договора агентирования ни одна из его сторон не может расторгнуть договор в одностороннем порядке ([статья 1010](#) ГК РФ). Кстати, именно это отличает агентский договор от договоров комиссии и поручения.

В силу [статьи 1006](#) ГК РФ агент оказывает услуги принципалу на возмездной основе, при этом размер и порядок выплаты вознаграждения определяются соглашением сторон. Если же в договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, то размер вознаграждения определяется из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги ([пункт 3 статьи 424](#) ГК РФ).

Если договором не определен порядок уплаты агентского вознаграждения, то по общему правилу, закрепленному в [статье 1006](#) ГК РФ, принципал обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Напоминаем, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 5](#) ГК РФ под обычаем делового оборота следует понимать сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, закреплено ли оно в каком-либо документе.

О том, что агентский договор является безусловно возмездным договором, говорят и суды. В частности, на это указывают [Определение](#) ВАС РФ от 13.10.2008 N 13250/08 по делу N А40-43985/07-67-356, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 24.05.2013 по делу N А55-6675/2012, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 03.05.2012 по делу N А40-20886/11-87-115 и ряд других.

Ограничения прав принципала и агента могут устанавливаться только самим договором. Так, [пунктом 1 статьи 1007](#) ГК РФ может быть ограничено право принципала на заключение аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории. Помимо этого, в силу [пункта 1 статьи 1007](#) ГК РФ договор агентирования может содержать обязательство принципала воздерживаться от осуществления на территории действия договора самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.

[Пункт 2 статьи 1007](#) ГК РФ допускает ограничение прав агента в части заключения подобных агентских договоров с другими принципалами, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

При этом законодательно запрещено включать в агентский договор условия о том, что агент имеет право оказывать свои услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) или покупателям (заказчикам), находящимся или проживающим на определенной в договоре территории. Подобные условия договора агентирования являются ничтожными ([пункт 3](#)

[статьи 1007](#) ГК РФ).

Как и другие виды посредников, агент обязан представлять принципалу отчеты о ходе исполнения поручения. Порядок и сроки представления отчета определяются соглашением сторон. Если в договоре порядок и сроки представления отчета не определены, то агент отчитывается либо по мере исполнения им договора, либо по окончании его действия.

В общем случае к отчету агент должен приложить и необходимые документальные доказательства расходов, произведенных им в рамках договора агентирования за счет принципала. Так как агент действует в интересах принципала и за его счет, то помимо уплаты вознаграждения принципал обязан возместить агенту все затраты, осуществленные им при выполнении агентского поручения.

Если агентский договор исполняется по типу договора поручения, то принципал и агент вправе согласовывать возможность возмещения расходов агента и их размер, на что указывают положения [статьи 975](#) ГК РФ.

В том случае если исполнение агентского договора производится по схеме комиссионного соглашения, то обязанность возмещения расходов агента возникает в силу закона на основании [статьи 1001](#) ГК РФ. Причем многие трактуют данную [норму](#) как императивную, запрещающую согласовывать порядок возмещения затрат посредника, отличный от того, который предусмотрен [статьей 1001](#) ГК РФ. Между тем отсутствие в названной [статье](#) прямого запрета на возможность согласования возмещения затрат говорит о том, что она может рассматриваться как диспозитивная, что подтверждается мнением высшей судебной инстанции, изложенным в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 N 16 "О свободе договора и ее пределах".

По общему правилу комиссионеру не возмещаются только расходы на хранение, однако в связи с тем, что данная [норма](#) ГК РФ является диспозитивной, стороны могут предусмотреть и иное в агентском договоре.

Если принципал имеет какие-либо возражения по отчету агента, он должен проинформировать об этом последнего в течение тридцати дней с момента получения отчета, если иной срок не установлен договором. Если в указанные сроки принципал не заявил об имеющихся возражениях, отчет считается принятым.

В силу [пункта 1 статьи 1009](#) ГК РФ, если иное не установлено агентским договором, агент может заключить субагентский договор с другим лицом, при этом ответственность за действия субагента перед принципалом несет он сам. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Следует отметить, что полномочия субагента значительно уже, чем у агента. Так, в соответствии с [пунктом 2 статьи 1009](#) ГК РФ субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, выступающего принципалом по агентскому договору. Такая возможность может быть им реализована только в порядке исключения, когда агент передает исполнение поручения субагенту в порядке передоверия ([статья 187](#) ГК РФ). Порядок и последствия такого передоверия определены [статьей 976](#) ГК РФ.

Основаниями прекращения агентского договора в соответствии со [статьей 1010](#) ГК РФ являются:

- отказ одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерть агента, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

Бухгалтерский и налоговый учет у агента

При агентском договоре порядок оформления документов зависит от условий договора агентирования:

- если агент в сделках с третьими лицами выступает от своего имени, но за счет принципала, то все документы: договоры, накладные, акты, счета-фактуры - оформляются агентом от своего имени;
- если же агент в сделках с третьими лицами выступает от имени и за счет принципала, то документы оформляются от имени принципала.

Так как право собственности на вещи всегда сохраняется за принципалом, то вещи, полученные агентом от принципала или приобретенные по его поручению, отражаются агентом на забалансовых счетах:

- на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" - если предметом договора агентирования является продажа товаров принципала;
- на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" - если предметом договора выступает приобретение имущества.

Так как в процессе исполнения договора агентирования агент распоряжается чужим товаром, то выручка от его продажи в бухгалтерском учете посредника не отражается, равно как не производится и отражение операций с имуществом, приобретенным для принципала.

При отгрузке товаров третьему лицу в бухгалтерском учете агента производится только отражение дебиторской задолженности покупателя перед принципалом.

Доходом агента является его вознаграждение, которое в соответствии с нормами [Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99](#), утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99), признается выручкой от оказания посреднических услуг.

Для справки. На основании [пункта 1 статьи 30](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ

"О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) ПБУ 9/99, равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в роли федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, до утверждения ФСБУ, предусмотренных Законом N 402-ФЗ, в их качестве у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с Планом счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Признание в бухгалтерском учете выручки в силу пунктов 5 и 12 ПБУ 9/99 производится агентом на дату принятия отчета принципалом или на дату подписания акта на оказание услуг. Напоминаем, что отчет агента является первичным бухгалтерским документом, поэтому он должен отвечать всем требованиям бухгалтерского законодательства, предъявляемым к первичной документации, - требованиям статьи 9 Закона N 402-ФЗ.

Отметим, что в соответствии с Законом N 402-ФЗ организации коммерческой сферы вправе подтверждать свои факты хозяйственной жизни как унифицированной "первичкой", так и самостоятельно разработанными формами первичных документов, в которых присутствуют все реквизиты, поименованные в пункте 2 статьи 9 Закона N 402-ФЗ.

Так как унифицированной формы отчета агента не существует, то понятно, что отчитываться агенту придется по самостоятельно разработанной форме документа, утвержденной руководителем компании.

В отчете агент должен указать все сведения, связанные с исполнением агентского договора, а именно:

- суммы, полученные им от принципала для исполнения поручения;
- суммы расходов, подлежащих возмещению;
- размер своего вознаграждения.

Вместе с отчетом агент должен представить принципалу все оправдательные документы. Обращаем ваше внимание на то, что при исполнении агентского договора по схеме договора поручения эта обязанность установлена законом (статья 974 ГК РФ). Аналогичные разъяснения содержатся и в Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Если же агентский договор исполняется по типу договора комиссии, то обязанность посредника о представлении таких документов законодательно не закреплена, но может возникнуть на основании требований принципала. На это также указано в Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Срок представления отчета агентом законодательно не закреплен, однако [статьей 316](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) определено, что посредник, реализующий товары (работы, услуги) заказчика, обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить собственника о дате реализации принадлежавшего ему имущества. В связи с чем это требование налогового законодательства должно быть учтено при заключении договора агентирования.

Следует иметь в виду, что непредставление отчета принципалу может привести к неблагоприятным последствиям у агента. Так, в [Постановлении](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2008 N Ф04-2012/2008(2392-А46 - 19) по делу N А46-6116/2007 арбитры признали правомерным доначисление суммы налогов в связи с отсутствием у налогоплательщика доказательств, что сделки осуществлялись в рамках договора агентирования.

Обращаем ваше внимание, что в бухгалтерском учете поступления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и так далее не признаются доходами организации, на это указано в [пункте 3](#) ПБУ 9/99.

Аналогичное правило установлено и для расходов - [пунктом 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99", определено, что выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и так далее не признается расходом организации.

Если агент является налогоплательщиком НДС, то на дату оказания своей услуги он обязан предъявить принципалу к оплате сумму налога на добавленную стоимость, так как реализация услуг на территории Российской Федерации в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ представляет собой объект налогообложения по НДС. Налоговая база определяется агентом на основании [пункта 1 статьи 156](#) НК РФ - как сумма дохода, полученная агентом в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении договора агентирования.

Ставка, по которой производится налогообложение услуг агента, в соответствии с [пунктом 3 статьи 164](#) НК РФ составляет 20 процентов. Причем услуги посредника облагаются налогом по данной ставке даже в том случае, если он продает товары, облагаемые налогом по ставке 10% или вовсе освобождаемые от налога.

Обращаем ваше внимание на то, что услуги агента по реализации товаров (работ, услуг), указанных в [пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149](#) НК РФ, освобождены от налогообложения, на что указывает [пункт 2 статьи 156](#) НК РФ.

Обратите внимание! Поскольку льготы, предусмотренные [пунктом 3 статьи 149](#) НК РФ, являются добровольными, то при желании посредник может от них отказаться в порядке, предусмотренном [пунктом 5 статьи 149](#) НК РФ.

Сумма налога, как известно, предъявляется агентом принципалу посредством выставления счета-фактуры, причем выставить такой документ агент - налогоплательщик НДС должен в течение пяти календарных дней с момента оказания своей услуги.

Счет-фактура выставляется по [форме](#), утвержденной Постановлением Правительства

Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137). Правда, если принципал не является налогоплательщиком НДС или освобожден от уплаты этого налога на основании [статьи 145 НК РФ](#), то при наличии письменного согласия сторон можно обойтись и без счета-фактуры, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Не нужно выставлять счет-фактуру принципалу и в том случае, если посредническая услуга оказывается агентом в льготном налоговом режиме.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС отсутствует обязанность по ведению [журнала](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), следовательно, [счет-фактура](#) на собственные услуги регистрируется агентом - налогоплательщиком НДС исключительно в [книге продаж](#).

Это касается только счетов-фактур по собственным услугам агента, так как в отношении счетов-фактур, выставляемых (получаемых) агентом при исполнении договора агентирования, применяется несколько иной порядок.

Если предметом договора агентирования выступает приобретение агентом для принципала товаров (работ, услуг), то при получении денежных средств от принципала для выполнения поручения агент исчисляет сумму НДС только в том случае, если полученные средства содержат вознаграждение посредника, признаваемое на дату получения авансом. Такое мнение содержится в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 09.11.2007 N 19-11/106847.

Задолженность принципала перед посредником по сумме возмещаемых затрат отражается в учете комитента на основании оправдательных документов, представленных посредником на дату принятия отчета.

По договору агентирования агент может как принимать участие в расчетах между принципалом и третьими лицами, так и не участвовать в расчетах, это условие определяется соглашением сторон. При этом получить свое вознаграждение агент может двумя путями:

- получением денежных средств непосредственно в кассу или на расчетный счет в банке;
- путем удержания из сумм, полученных от покупателей и подлежащих передаче принципалу. Зачет производится в соответствии с нормами [статьи 410 ГК РФ](#).

В налоговом учете сумма вознаграждения агента за минусом суммы налога на добавленную стоимость на основании [статей 248 и 249 НК РФ](#) признается доходом от реализации посреднических услуг.

Дата признания дохода зависит от используемого агентом метода признания доходов и расходов:

- при применении метода начисления датой признания дохода является дата оказания услуги принципалу ([пункт 3 статьи 271 НК РФ](#)), независимо от того, оплачена услуга или нет. Как уже было отмечено, датой оказания услуги является дата утверждения отчета принципалом;

- при применении кассового метода датой признания дохода признается день получения агентом суммы вознаграждения в кассу организации или на расчетный счет ([пункт 2 статьи 273 НК РФ](#)).

Доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего агенту в связи с исполнением договора агентирования, не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль, на это указывает [подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#). Аналогичная [норма](#) распространяется и на суммы, поступившие агенту в счет возмещения затрат, произведенных агентом, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов агента в соответствии с условиями договора агентирования.

На основании [пункта 9 статьи 270 НК РФ](#) расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного агентом в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной агентом за принципала, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов агента в соответствии с условиями договора, не учитываются агентом при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Аналогичные разъяснения содержатся и в [Письме](#) Минфина России от 16.07.2008 N 03-03-06/1/410, того же мнения придерживаются и столичные налоговые органы, о чем свидетельствует [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705.

В случае если агент осуществляет расходы, соответствующие требованиям [пункта 1 статьи 252 НК РФ](#), которые в соответствии с гражданским законодательством не возмещаются принципалом, и, соответственно, не отражаются в налоговом учете принципала, то агент вправе включить указанные расходы в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Такая точка зрения подтверждается и в [Письме](#) Минфина России от 20.11.2007 N 03-03-06/1/817.

Пример. Предположим, что 05.11.2019 организация "А" (принципал) по агентскому договору поручила организации "В" (агент) продать товары на сумму 120 000 руб., в том числе НДС - 20 000 руб. Договором определено, что при исполнении агентского договора агент действует от своего имени, но за счет принципала.

Вознаграждение агента составляет 3 процента от стоимости проданного товара, в том числе НДС.

Агент принимает участие в расчетах, вознаграждение удерживается посредником из сумм, поступивших от покупателя товара.

Товар продан агентом 14.11.2019, в этот же день агентом составлен отчет и направлен принципалу.

Отчет утвержден принципалом 15.11.2019.

Денежные средства от покупателя товаров получены 18.11.2019, перечислены принципалу за минусом вознаграждения 19.11.2019.

Рабочим планом счетов организации "В" предусмотрено, что расчеты с принципалом ведутся

на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с принципалом за проданный товар";

76 - 6 "Расчеты с принципалом по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете агента (организации "В") операции, связанные с продажей товара в рамках договора агентирования, будут выглядеть следующим образом:

05.11.2019

Дебет 004

- 120 000 руб. - получен товар для продажи;

14.11.2019

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 120 000 руб. - отражена задолженность покупателя перед принципалом за проданный товар;

Кредит 004

- 120 000 руб. - списан товар принципала с забалансового счета;

15.11.2019

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 3 600 руб. - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 600 руб. - начислен НДС;

18.11.2019

Дебет 51 Кредит 62

- 120 000 руб. - получены денежные средства в пользу принципала;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 3 600 руб. - произведен зачет взаимных требований;

19.11.2019

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 116 400 руб. - перечислено принципалу за минусом агентского вознаграждения.

Оказание посреднических услуг у комиссионера

Договор комиссии представляет собой один из самых распространенных видов посреднических соглашений, используемых субъектами хозяйственной деятельности. Однако, несмотря на свою популярность, сложная гражданско-правовая конструкция этого посреднического договора до сих пор вызывает сложности у бухгалтеров.

О том, какие специфические черты комиссионного соглашения оказывают влияние на порядок ведения бухгалтерского и налогового учета посредника-комиссионера, читайте в данной главе.

Гражданско-правовые основы договора комиссии установлены [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Как следует из [статьи 990](#) ГК РФ, сторонами комиссионного соглашения выступают комитент (собственник товаров, работ, услуг) и посредник, именуемый комиссионером.

Предметом договора комиссии является совершение посредником сделок от своего имени, но за счет комитента, причем права и обязанности по сделке, заключенной с третьим лицом, возникают именно у комиссионера, при этом не имеет значения, известно или нет третьему лицу, что комиссионер действует по поручению комитента. В связи с тем что по сделкам с третьими лицами становится обязанным комиссионер, то все спорные вопросы решаются непосредственно с ним.

Договор комиссии представляет собой двухсторонний договор, то есть считается заключенным только после согласования сторонами всех существенных условий договора. Причем, как следует из [главы 51](#) ГК РФ, существенным условием договора комиссии является только сам предмет договора - совершение комиссионером сделок от своего имени, но за счет комитента. О том, что [глава 51](#) ГК РФ относит к существенным условиям договора комиссии только предмет договора, говорят и суды, на что, в частности, указывают [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.01.2018 N Ф07-15247/2017 по делу N А56-5009/2017, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 23.09.2013 по делу N А40-126700/12-117-1224, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 07.06.2013 по делу N А56-49287/2012, [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2011 по делу N А29-5464/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 29.06.2011 по делу N А68-6922/10 и другие.

Для справки. Если предмет договора комиссии не согласован, то суд может признать такой договор незаключенным, не порождающим для его сторон прав и обязанностей.

В то же время не стоит забывать о правиле [пункта 3 статьи 432](#) ГК РФ, согласно которому сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Все остальные условия, обычно содержащиеся в комиссионном соглашении, а именно: сроки

действия договора, указание территории его исполнения, обязательство комитента не предоставлять третьим лицам права совершать в его интересах и за его счет сделки, порученные комиссионеру, условие об ассортименте товара, не являются существенными, поэтому их отсутствие не может рассматриваться причиной недействительности договора комиссии ([пункт 2 статьи 990 ГК РФ](#)).

Отметим, что в основном предметом договора комиссии является совершение сделок по купле-продаже товаров, вместе с тем на комиссионных началах можно реализовать (приобрести) работы или услуги - гражданское законодательство этого не запрещает.

Комиссионное соглашение является безусловно возмездным договором ([пункт 1 статьи 991 ГК РФ](#)), то есть за услуги, оказанные комиссионером, комитент обязан выплатить ему вознаграждение, размер и порядок выплаты которого обычно закрепляются в тексте договора. С тем, что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения комиссионного вознаграждения, соглашались и региональные суды, на что, в частности, указывают [Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010](#), [Постановление ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу N А35-13833/2010](#) и другие.

Обращаем ваше внимание на то, что отсутствие в договоре условия об оплате услуг посредника отнюдь не означает, что услуга оказывается бесплатно. В этом случае комитент после исполнения поручения обязан выплатить посреднику вознаграждение по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Такой же вывод содержится и в [Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 08.08.2007 по делу N А56-13464/03](#).

Обратите внимание! В силу [пункта 2 статьи 991 ГК РФ](#) если неисполнение поручения посредником произошло по вине комитента, то комиссионер вправе рассчитывать на выплату ему комиссионного вознаграждения и на возмещение затрат.

Обычно комиссионер при исполнении договора комиссии руководствуется указаниями комитента, но может исполнить договор и на более выгодных условиях. По общему правилу дополнительная выгода делится между сторонами договора поровну, если иной вариант ее распределения не закреплен в договоре ([статья 992 ГК РФ](#)).

Несмотря на то что по сделкам с третьими лицами обязанным становится комиссионер, он не несет ответственности перед комитентом за неисполнение сделки третьим лицом. Исключением являются лишь две ситуации, когда:

- посредник не проявил необходимой осмотрительности при выборе лица, с которым заключил сделку;
- комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Кстати, заметим, что в последнем случае помимо комиссионного вознаграждения комитент обязан выплатить посреднику и дополнительное вознаграждение, размер и порядок выплаты которого закрепляются договором.

При нарушении третьим лицом договорных обязательств комиссионер, собрав все необходимые доказательства, обязан проинформировать об этом комитента, а при его требовании должен передать комитенту все права по сделке с соблюдением правил об уступке требования. При этом согласия третьего лица на такую уступку не требуется.

Если договором комиссии не закреплено, что исполнение поручения осуществляется лично комиссионером, то он может привлечь к исполнению поручения комитента третье лицо - субкомиссионера, однако при этом ответственность за его действия перед комитентом несет он сам ([пункт 1 статьи 994 ГК РФ](#)). К договору субкомиссии применяются те же правила, что и к самому договору комиссии, при этом по отношению к субкомиссионеру комиссионер будет выступать комитентом.

Любые отклонения от указаний комитента комиссионер обязан согласовать с комитентом, однако законом предусмотрены ситуации, когда отступление от указаний собственника возможно без предварительного согласования ([статья 995 ГК РФ](#)). Обращаем ваше внимание на то, что такие действия комиссионера могут быть признаны правомерными только при условии, что при первой же возможности комиссионер известил комитента о допущенных отступлениях ([пункт 1 статьи 995 ГК РФ](#)).

Как следует из [пункта 1 статьи 996 ГК РФ](#), вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

Выше уже было отмечено, что договор комиссии - возмездный договор, причем получить свое вознаграждение комиссионер может двумя путями ([статья 991 ГК РФ](#), [статья 997 ГК РФ](#)):

- получением денежных средств непосредственно от комитента (в кассу организации или путем перечисления на счет в банке);
- путем удержания из сумм, полученных от покупателей и подлежащих передаче комитенту. Зачет производится в соответствии с нормами [статьи 410 ГК РФ](#).

После исполнения поручения комитента комиссионер обязан перед ним отчитаться, а также передать ему все полученное по договору комиссии ([статья 999 ГК РФ](#)).

Обращаем ваше внимание на то, что отчет комиссионера с точки зрения бухгалтерского учета будет выступать первичным бухгалтерским документом для обеих сторон договора, поэтому он должен отвечать всем требованиям [статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Согласно указанной [норме](#) в качестве первичных учетных документов организации коммерческой сферы могут применять как типовые формы бухгалтерской "первички", так и самостоятельно разработанные формы, содержащие все обязательные реквизиты первичного документа, поименованные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В силу того что унифицированной формы отчета комиссионера не существует, понятно, что посредник должен разработать ее самостоятельно и закрепить ее использование своей учетной политикой.

Обращаем ваше внимание на то, что при заключении договора комиссии стороны должны предусмотреть сроки представления отчета посредником и принятия его комитентом. В противном случае будет применяться общее правило - отчет считается принятым в течение тридцати дней со дня его получения.

По исполнению поручения комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;
- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и без промедления известить последнего об обнаруженных в этом имуществе недостатках;
- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом по исполнению комиссионного поручения.

Кроме того, в соответствии со [статьей 1001](#) ГК РФ комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы. Исключение составляют лишь расходы на хранение имущества комитента у комиссионера, которые по общему правилу не возмещаются. Иначе говоря, расходы на хранение являются расходами посредника, причем независимо от того, на чьем складе хранится комиссионный товар - на складе комиссионера или на арендованном складе. В связи с тем что данная [норма](#) не является императивной, то договором может быть предусмотрено и иное.

Обращаем ваше внимание на то, что расходы, понесенные комиссионером в связи с исполнением договорных обязательств, в случае возмещения их комитентом в целях налогообложения признаются расходами последнего. На это указано в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705.

Обратите внимание! Затраты в виде компенсации расходов комиссионера могут быть приняты у комитента в целях налогообложения прибыли при их соответствии положениям [пункта 1 статьи 252](#) НК РФ (включая подтверждение первичными документами, полученными от комиссионера вместе с отчетом). Такой вывод можно сделать на основании [Письма](#) УФНС России по городу Москве от 11.03.2009 N 16-15/021311.

Итак, право на возмещение затрат, понесенных комиссионером при исполнении комиссионного поручения, может быть реализовано только при условии их документального подтверждения, а также доказательства того, что расходы связаны именно с выполнением поручения комитента. В противном случае у сторон посреднической сделки могут возникнуть негативные последствия, связанные с претензиями налоговых органов. В качестве доказательства можно привести [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2007 N А33-6163/07-Ф02-6153/07 по делу N А33-6163/07.

Рассматривая материалы данного дела, суд указал, что затраты на аренду офиса, оплату услуг связи, почты, банков, на канцелярские товары, оплату труда сотрудников не возмещаются и не должны возмещаться посреднику, поскольку они понесены комиссионером не в интересах комитента в процессе исполнения его поручения, а для ведения деятельности самого комиссионера, направленной на получение дохода.

В силу [статьи 1002](#) ГК РФ основаниями прекращения договора комиссии являются:

- отказ комитента от исполнения договора;
- отказ комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерть комиссионера, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

О том, что аналогичная [норма](#) применяется и к банкротам - юридическим лицам, говорит [Определение](#) ВАС РФ от 09.01.2013 N ВАС-13850/12 по делу N А63-8723/2010.

Как видим, договор комиссии может быть расторгнут в одностороннем порядке, причем сделать это может как комитент, так и сам посредник. Правда, комиссионер расторгнуть договор комиссии в одностороннем порядке может только при условии, что:

- возможность одностороннего отказа предусмотрена договором;
- договор комиссии заключен без указания срока.

Бухгалтерский учет у комиссионера

Исходя из гражданско-правовых основ договора комиссии, можно выделить специфические признаки данного соглашения, определяющие порядок отражения посреднических операций в бухгалтерском учете организации-комиссионера. К таковым относятся:

- комиссионер всегда действует от своего имени, но за счет комитента. Следовательно, все первичные документы, в том числе договоры с третьими лицами, накладные, акты, счета-фактуры и так далее, выписываются от имени комиссионера или на его имя;

- право собственности на товары (работы, услуги) к посреднику никогда не переходит, следовательно, имущество, полученное от комитента или приобретенное для него, учитывается комиссионером на забалансовых счетах;

- услуга посредника считается выполненной в момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) от продавца к покупателю. Об оказанной услуге комиссионер извещает комитента специальным отчетом;

- доходом комиссионера является сумма комиссионного вознаграждения. Кроме того, доходом признается и сумма дополнительной выгоды в случае выполнения поручения на более выгодных условиях, а также сумма дополнительного вознаграждения, получаемого комиссионером за делькредере;

- комиссионер может принимать или не принимать участие в расчетах.

Если предметом договора комиссии выступает продажа комиссионного товара, то товары, полученные комиссионером для продажи, учитываются им на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Если комиссионеру поручается приобретение товаров для комитента, то приобретенные товары учитываются комиссионером на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

На это указывают [План](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкция](#) по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Для справки. В силу [подпункта 5 пункта 3 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения устанавливаются федеральным стандартом, который пока не утвержден, равно как и иные федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы.

Пока для таких организаций Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные для данной категории организаций [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В таких условиях на основании [пункта 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ при ведении бухгалтерского учета применяются правила ведения учета и составления отчетности, утвержденные Минфином России до вступления в силу Закона N 402-ФЗ.

Более того, на основании [пункта 1.1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ с 19.07.2017 действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, приравнены к ФСБУ. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Таким образом, пока в роли ФСБУ у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Учет доходов от оказания посреднических услуг ведется комиссионером в общем порядке в соответствии с нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99), применяемого в части, не противоречащей [Закону](#) N 402-ФЗ.

Если договор комиссии заключен на продажу товаров, то в момент их отгрузки покупателю в

учете комиссионера отражается дебиторская задолженность покупателя за отгруженный товар и кредиторская задолженность комиссионера перед комитентом.

Учет расчетов с комитентом в соответствии с Планом счетов ведется комиссионером на балансовом [счете 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комитентом за проданный товар";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению".

Поскольку суммы, полученные от покупателей товаров, являются собственностью комитента и подлежат передаче собственнику, то они на основании [пункта 3](#) ПБУ 9/99 не признаются доходом комиссионера.

Доходом комиссионера является выручка от оказания посреднических услуг, которая признается его доходом от обычных видов деятельности. В силу [пунктов 5 и 12](#) ПБУ 9/99 признание выручки в учете комиссионера производится на дату утверждения отчета комитентом.

Учет выручки ведется комиссионером в общем порядке с применением балансового счета 90 "Продажи", [субсчет](#) "Выручка", что следует из Плана счетов. Одновременно с признанием выручки в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 2 "Себестоимость продаж", со счета 44 "Расходы на продажу" списываются расходы, понесенные комиссионером при исполнении договора (не подлежащие возмещению комитентом). На это указывают [пункты 5 и 9](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

Налогообложение у комиссионера

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с нормами [подпункта 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) реализация услуг на территории Российской Федерации является объектом обложения по НДС, следовательно, по общему правилу с оказанной услуги посредник обязан исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет. Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, получающими доход на основе посреднических соглашений, установлены [статьей 156](#) НК РФ. Из [пункта 1 статьи 156](#) НК РФ следует, что для комиссионера налоговой базой по НДС является сумма комиссионного вознаграждения и сумма иных доходов, полученных им по договору комиссии. О том, что налоговой базой по НДС у посредника является только сумма комиссионного вознаграждения, свидетельствует и правоприменительная практика, на что указывает, например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 25.03.2010 N Ф09-1948/10-С3 по делу N А07-14241/2009.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 167](#) НК РФ моментом определения налоговой базы у комиссионера является наиболее ранняя из следующих дат:

- дата оказания услуги;

- дата получения предварительной оплаты в счет оказания услуги.

Датой оказания услуги для комиссионера считается день принятия отчета комитентом или дата подписания акта об оказании услуги, поэтому обязанность по начислению налога у посредника с реализации своих услуг возникает в том налоговом периоде, когда комитентом утвержден отчет или подписан акт.

Аналогичного мнения придерживается и правоприменительная практика, о чем свидетельствует [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 10.08.2007 по делу N А14-17099-2006-6/6.

Обратите внимание! При оказании услуги на условиях предварительной оплаты в налоговую базу по НДС у комиссионера включается сумма предоплаты, полученная от покупателей товаров, только в части, относящейся к стоимости выполняемых им услуг, то есть в части причитающегося ему вознаграждения. Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 05.12.2007 N 19-11/115925.

Налогообложение посреднических услуг производится по ставке 20 процентов ([пункт 3 статьи 164 НК РФ](#)). Общая ставка налога при обложении услуг посредника применяется даже в том случае, если продаваемые комиссионером товары облагаются налогом по пониженной ставке или вообще освобождаются от налогообложения. Такие разъяснения дают контролирующие органы в своих Письмах: Минфина России от 31.03.2010 N 03-07-05/15, ФНС России от 10.10.2011 N АС-3-3/3340@.

Иначе говоря, несмотря на то что посредник торгует товаром, реализация которого освобождена от обложения налогом, его услуги все равно облагаются НДС. Однако из данного правила имеются некоторые исключения, на что указывает [пункт 2 статьи 156 НК РФ](#).

Обратите внимание! Если комитент является налогоплательщиком НДС, то при продаже товаров через посредника обязанность по уплате налога возникает у собственника товара, то есть у комитента. Поэтому при их продаже покупателю по общему правилу комиссионер обязан предъявить к оплате сумму НДС посредством выставления счета-фактуры, даже если сам не является плательщиком налога.

Исключений два:

- если товары комитента, продаваемые в рамках договора комиссии, освобождены от налогообложения на основании [статьи 149 НК РФ](#) (за исключением товаров комитента, освобожденных от налогообложения на основании [статьи 149 НК РФ](#), экспортируемых в страны Евразийского экономического союза);

- если покупатель товаров не является плательщиком НДС или применяет освобождение от его уплаты.

В первом случае на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) у налогоплательщика НДС, которым выступает комитент, с 01.01.2014 отсутствует обязанность по составлению счета-фактуры. Во втором несоставление счета-фактуры возможно лишь при наличии письменного согласия сторон сделки.

Если же товар облагается налогом или же такого согласия нет, то счет-фактуру выставить придется, руководствуясь при этом Правилами заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Заметим, что Правилами N 1137 для посредников предусмотрен специальный порядок выставления счетов-фактур, в соответствии с которым комиссионер от своего имени выписывает покупателю счет-фактуру в двух экземплярах. Номер указанному счету-фактуре комиссионер присваивает в соответствии со своей хронологией выставления счетов-фактур. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665 и в [Письме](#) ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@.

Поскольку при реализации товаров комитента на основании договора комиссии комиссионер совершает сделки от своего имени, в [строках 2, 2а, 2б](#) счета-фактуры, выставляемого покупателю товаров комиссионером, реализующим товары комитента от своего имени, указываются соответственно наименование, место нахождения, идентификационный номер налогоплательщика-комиссионера. На это указывают как Правила N 1137, так и [Письмо](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

Один экземпляр этого счета-фактуры передается покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету. Свой экземпляр комиссионер регистрирует в [части 1](#) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС отменена обязанность по ведению [Журнала](#), ведь информация о выставленных и полученных [счетах-фактурах](#) отражается ими в [книге покупок](#) и [книге продаж](#).

Однако это правило не распространяется на посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, которые в обязательном порядке ведут Журнал в отношении счетов-фактур, выставляемых (получаемых) в рамках посреднической деятельности.

Это касается всех посредников без исключения - как налогоплательщиков НДС, так и тех, которые таковыми не являются или же применяют освобождение от его уплаты.

Так как в сделках с третьими лицами комиссионер выступает от своего имени, то правило о ведении Журнала в отношении счетов-фактур, выставленных (полученных) при исполнении комиссионного соглашения, в полной мере касается комиссионера. Причем вести Журнал комиссионер обязан только за те кварталы, в которых он выставлял или получал счета-фактуры в рамках посреднической деятельности ([пункт 1 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137).

При этом комиссионеры, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от уплаты налога, не являющиеся налоговыми агентами по любому основанию, с 01.01.2015 в обязательном порядке представляют указанный Журнал в свою налоговую инспекцию в электронном виде в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим

налоговым периодом. Это подтверждают и налоговики в [Письме](#) ФНС России от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@ "О порядке представления декларации по НДС, а также журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур за I квартал 2015 года".

Для справки. [Формат](#) Журнала в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

В свою очередь комиссионеры - плательщики НДС (налоговые агенты) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, представляют в свою налоговую инспекцию декларацию по НДС, которая подается по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Начиная с отчетности за 1-ый квартал 2015 года декларация по НДС подается по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

На основании [пункта 5.1 статьи 174](#) НК РФ в налоговую декларацию комиссионера - плательщика НДС, помимо информации о сведениях, указанных в его [книге покупок](#) и [книге продаж](#), включаются сведения, указанные в [журнале](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении его посреднической деятельности.

При регистрации счета-фактуры, выставленного при отгрузке (при получении аванса), в части 1 Журнала комиссионером указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата выставления счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции по [перечню](#), утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). При реализации таким кодом обычно является "01", а при авансе - "02";

Для справки. До внесения изменений в [Перечень](#) налоговики рекомендуют применять порядок заполнения Журнала, указанный в [приложении](#) к Письму ФНС России от 16.01.2018 N СД-4-3/480@.

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в [графе 5](#) - номер и дата из [строки 1а](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя, если

регистрации подлежит исправленный счет-фактура;

Для справки. Поскольку в Журнале регистрируется "отгрузочный" счет-фактура, то [графы 6](#) и [7](#) в данном случае не заполняются.

в [графах 8](#) и [9](#) - наименование покупателя, его ИНН и КПП из [строк 6](#) и [6б](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Обратите внимание! В [графах 10 - 12](#) Журнала указываются сведения из счетов-фактур (таможенных деклараций, заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов), полученных комиссионером (агентом), экспедитором, застройщиком или заказчиком, выполняющим функции застройщика, от продавца (продавцов), а также сведения из счетов-фактур, составленных указанными лицами при исполнении ими обязанностей налогового агента при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговом органе.

В случае продажи товаров комитента комиссионером указываются:

в [графе 10](#) - наименование комитента;

в [графе 11](#) - ИНН и КПП комитента;

в [графе 12](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, полученного от комитента на проданные товары;

в [графе 13](#) - наименование и код валюты из [строки 7](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в [графе 14](#) - стоимость товаров из [строки](#) "Всего к оплате" по [графе 9](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в [графе 15](#) - сумма НДС, указанная в [строке](#) "Всего к оплате" по [графе 8](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Данные этого счета-фактуры передаются комиссионером комитенту. Правилами N 1137 не определен порядок передачи комитенту данных счета-фактуры, выставленного комиссионером на имя покупателя, в силу чего стороны посреднического соглашения вправе пользоваться любым способом. При этом Минфин России в своем [Письме](#) от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - его хранения. В то же время ничто не мешает комиссионеру представить копию такого счета-фактуры комитенту.

Получив эти сведения, комитент выставляет покупателю товаров [счет-фактуру](#) от своего имени и регистрирует его в [книге продаж](#), на что указывает [пункт 20](#) раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! В соответствии с [пунктом 1](#) раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент в [строке 1](#) своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату выписки счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре

присваивается комитентом в соответствии с собственной хронологией выставления счетов-фактур.

Полученный от комитента **счет-фактура**, выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в **часть 2** Журнала без регистрации в **книге покупок**. Такой порядок предусмотрен **пунктом 11 раздела II** Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также **пунктом 19 раздела II** Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При регистрации счета-фактуры, полученного от комитента в части 2 Журнала, комиссионером указываются следующие сведения:

в **графе 1** - порядковый номер записи;

в **графе 2** - дата получения счета-фактуры;

в **графе 3** - код вида операции полученного счета-фактуры по **Перечню**;

в **графе 4** - номер и дата из **строки 1** счета-фактуры, выставленного комитентом в адрес покупателя;

в **графе 8** - наименование продавца из **строки 2** счета-фактуры;

в **графе 9** - данные по ИНН и КПП продавца из **строки 2б** счета-фактуры;

Обратите внимание! **Графы 10 и 11 части 2** Журнала заполняются комиссионером только в том случае, если к продаже товаров комитента привлекался субкомиссионер. В этом случае в **графе 10** указывается наименование субкомиссионера, а в **графе 11** - его ИНН и КПП.

в **графе 12** - код вида сделки "2";

в **графе 13** - наименование и код валюты из **строки 7** счета-фактуры, полученного от комитента;

В **графе 14** - стоимость товаров с НДС из **строки "Всего к оплате"** счета-фактуры по графе 9 полученного счета-фактуры;

В **графе 15** - сумма НДС из **строки "Всего к оплате"** по графе 8 полученного счета-фактуры.

Следует иметь в виду, что данный порядок выставления счетов-фактур комиссионером не зависит от применяемой им системы налогообложения. Даже при условии того, что он вообще не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения) или использует освобождение от уплаты налога на основании **статей 145** или **145.1 НК РФ**, он должен выставлять счета-фактуры в указанном порядке. Используемая им система налогообложения влияет только на его собственные счета-фактуры. В том случае если комиссионер применяет "упрощенку", то счет-фактура на оказанные им услуги не выставляется вообще, а в случае освобождения от уплаты налога при выставлении счета-фактуры комитенту комиссионер не выделяет в нем сумму налога и делает соответствующую надпись или ставит штамп "Без НДС". Об этом говорится в **пункте 5 статьи 168 НК РФ**.

По сумме своего вознаграждения [счет-фактура](#) выставляется комиссионером в общем порядке и регистрируется им только в [книге продаж](#).

Налог на прибыль организаций

В соответствии с нормами [статьи 249](#) НК РФ выручка от реализации посреднических услуг (комиссионное вознаграждение) у комиссионера является доходом от реализации.

Напоминаем, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 248](#) НК РФ при определении доходов комиссионера из них исключаются суммы НДС, предъявленные комитенту.

Датой признания дохода комиссионером, использующим метод начисления, в соответствии с [пунктом 3 статьи 271](#) НК РФ является дата оказания посреднической услуги. При использовании комиссионером кассового метода датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом ([пункт 2 статьи 273](#) НК РФ).

Обращаем ваше внимание на то, что в соответствии с [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ и [пунктом 9 статьи 270](#) НК РФ денежные средства, полученные от покупателя в оплату комиссионных товаров и подлежащие передаче комитенту, не признаются расходами комиссионера.

Пример. 13.05.2019 организация "В" (Комиссионер) получила от организации "А" (Комитент) партию товара, предназначенного для продажи. Цена, установленная комитентом, составляет 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб.

Договором комиссии предусмотрено, что комиссионер участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3 процента от цены сделки, заключенной комиссионером, и удерживается им из средств, полученных от покупателя товара.

Комиссионер продал товар 20.05.2019 и в этот же день направил "А" отчет о выполнении поручения. Отчет получен "А" 20.05.2019 и утвержден той же датой.

Покупатель оплатил товар 22.05.2019 Денежные средства перечислены комитенту 23.05.2019.

Стороны договора комиссии являются налогоплательщиками НДС.

Рабочим планом счетов организации "В" предусмотрено, что расчеты с комитентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с комитентом за проданный товар";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по выплате комиссионного вознаграждения".

В бухгалтерском учете "В" операции по продаже комиссионного товара отражены следующим образом:

13.05.2019:

Дебет 004

- 240 000 руб. - принят товар от комитента по цене, определенной договором комиссии;

20.05.2019:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 240 000 руб. - отражена задолженность покупателя перед комитентом за отгруженный посредником товар;

Кредит 004

- 240 000 руб. - списан комиссионный товар с забалансового счета;

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 7 200 руб. - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 1 200 руб. - начислен НДС;

22.05.2019:

Дебет 51 Кредит 62

- 240 000 руб. - получены денежные средства в оплату проданного товара;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 7 200 руб. - удержана сумма комиссионного вознаграждения из средств, полученных от покупателя;

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 232 800 руб. - перечислена комитенту сумма, причитающаяся ему за проданный товар, за минусом комиссионного вознаграждения.

Оказание посреднических услуг у поверенного

Посредник может оказывать свои услуги другим участникам гражданско-правовых отношений не только на основании договора комиссии или агентирования, но и в рамках договора поручения. Об особенностях данного вида посреднического договора, порядке отражения операций по его исполнению в бухгалтерском и налоговом учете поверенного мы расскажем в данной главе.

Гражданские правоотношения сторон по договору поручения регулируются нормами [главы 49 "Поручение"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Договор поручения представляет собой двухстороннее соглашение, сторонами которого являются доверитель и поверенный, причем поверенный всегда действует в интересах доверителя, от его имени и за его счет, в связи с чем права и обязанности по сделке, совершенной поверенным с третьими лицами, возникают именно у доверителя ([пункт 1 статьи 971](#) ГК РФ).

Так как гражданское законодательство не выдвигает специальных требований к сторонам договора поручения, то в качестве доверителя и поверенного могут выступать любые лица - как юридические, так и физические. Исключение касается только коммерческого представительства - в этом случае в качестве поверенного может выступать только субъект предпринимательской деятельности ([пункт 1 статьи 184](#) ГК РФ).

Договор поручения может заключаться как на определенный срок, так и без указания срока его действия. В последнем случае он признается бессрчным.

В связи с этим следует иметь в виду, что поверенный представляет интересы доверителя перед третьими лицами на основании доверенности, выданной ему доверителем.

Напомним, что сейчас максимальный срок действия доверенности не ограничен, то есть выдать ее можно на любой срок. Если же срок в доверенности не указан, то она будет действительной только в течение года со дня ее составления, на что указывает [пункт 1 статьи 186](#) ГК РФ.

Вместе с тем нужно помнить о том, что обязательным реквизитом доверенности по-прежнему выступает дата ее совершения: доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна. На это указывает [пункт 1 статьи 186](#) ГК РФ, и подтверждается примерами судебной практики, о чем говорят, например, [Определение Верховного Суда РФ от 16.02.2017 N 304-АД16-20481 по делу N А75-5020/2016](#), [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.09.2018 N Ф07-11912/2018 по делу N А13-1222/2017](#), [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.03.2017 N Ф05-1576/2017 по делу N А40-75002/2016](#), [Определение Суда по интеллектуальным правам от 27.01.2014 по делу N СИП-43/2014 "Об оставлении искового заявления без движения"](#) и другие.

В то же время выдача доверенности на длительный срок вряд ли целесообразна для доверителя, поэтому на практике обычно срок ее действия ограничивается небольшими временными рамками (не более трех лет).

В силу этого поверенному при исполнении договора поручения необходимо внимательно отслеживать сроки действия выданной ему доверенности, иначе действия, совершенные им в интересах доверителя, могут быть признаны неправомерными со всеми вытекающими из этого последствиями.

Но если доверенность, выданная поверенному, является документом, регулирующим отношения между посредником и третьими лицами, то документом, на основании которого строятся отношения между доверителем и поверенным, является именно гражданско-правовой договор, в котором стороны должны согласовать все существенные условия, а также определить

оплату поверенного.

К существенным условиям договора поручения [глава 49](#) ГК РФ относит предмет договора - совершение определенных юридических действий от имени и за счет доверителя. Нужно сказать, что в отличие от комиссионного соглашения договор поручения обладает более широким предметом договора: поверенный вправе не только совершать сделки, но и осуществлять иные юридические действия, приводящие к юридическим последствиям, например получать денежные средства, материальные ценности за доверителя, представлять его интересы в суде и так далее.

Если договор поручения не связан с предпринимательской деятельностью, то обязанность по выплате вознаграждения поверенному возникает у доверителя только в силу закона, иного правового акта или самого договора, то есть в общем случае договор является безвозмездным. Иначе дело обстоит, если поручение поверенного связано с предпринимательской деятельностью сторон (либо одной из них). В этом случае договор поручения считается безвозмездным только при условии, что это прямо закреплено в договоре поручения.

Отсутствие в возмездном договоре условия о размере вознаграждения поверенного и порядке его выплаты вовсе не означает, что посредник оказывает услугу бесплатно, поэтому доверитель обязан после исполнения поручения рассчитаться с поверенным по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Обратите внимание! Вознаграждение поверенного, установленное в договоре, по своей природе представляет плату за совершение им определенных действий и не должно ставиться в зависимость от достигнутого результата. Вместе с тем на практике довольно часто вознаграждение поверенного за представительство в суде ставится в зависимость от принятия судом выгодного решения для доверителя. Имейте в виду, что при такой формулировке вознаграждения поверенный может лишиться права на его выплату, что подтверждается арбитражной практикой. В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 13.12.2010 по делу N А82-1699/2010, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 16.01.2008 N Ф09-5625/06-С4 по делу N А76-49396/2005-34-352 и другие.

Заметим, что поверенный, действующий в качестве коммерческого представителя, вправе удерживать находящиеся у него вещи, которые подлежат передаче доверителю, в обеспечение своих требований по договору поручения. Такое право ему предоставлено [пунктом 3 статьи 972](#) ГК РФ.

[Статья 973](#) ГК РФ требует от поверенного выполнения поручения в соответствии с указаниями (правомерными, осуществимыми и конкретными) доверителя, поэтому любые отступления от них поверенный обязан согласовать с доверителем.

Хотя в некоторых случаях ([пункт 2 статьи 973](#) ГК РФ) поверенный вправе отступить от указаний доверителя, при условии, что это необходимо в интересах последнего. Отступления от указаний доверителя будут признаны правомерными, если при первой же возможности поверенный поставил доверителя в известность о допущенных отступлениях.

Коммерческому представителю доверитель может предоставить право отступать от своих интересов без предварительного запроса. В этом случае о допущенных отступлениях коммерческий представитель обязан предупредить доверителя в разумный срок, если иной срок не

вытекает из самого договора поручения ([пункт 3 статьи 973 ГК РФ](#)).

Так как договор поручения является двухсторонним договором, то права и обязанности возникают у обеих сторон договора.

Обязанности поверенного:

Поверенный обязан лично исполнить поручение доверителя. Возможность передоверия другому лицу (заместителю) может быть реализована поверенным только в двух случаях:

- если это предусмотрено в договоре или в доверенности, выданной доверителем;
- если передоверие вызвано силой обстоятельств и необходимо в интересах доверителя.

О передаче своих полномочий третьему лицу поверенный обязан уведомить доверителя, в противном случае он несет ответственность за действия заместителя перед доверителем.

Доверитель может отвести кандидатуру заместителя, предложенную поверенным, такое право ему предоставляет [пункт 2 статьи 976 ГК РФ](#).

Как следует из [пункта 3 статьи 976 ГК РФ](#), поверенный не отвечает за выбор заместителя и за ведение им дел только в том случае, если его кандидатура названа в договоре поручения.

Если возможность передоверия в договоре не предусмотрена или предусмотрена, но заместитель не поименован, то за выбор заместителя отвечает поверенный. Заместитель так же, как и поверенный, действует на основании доверенности, которая в общем случае должна быть заверена у нотариуса.

Информирование доверителя о ходе исполнения поручения. Способ доведения информации до доверителя обычно определяется в договоре. Если договор поручения заключается на длительный срок, то в соглашении целесообразно предусмотреть порядок представления отчета поверенного, в противном случае отчитаться перед доверителем поверенный должен либо по прекращении договора, либо по исполнении поручения в полном объеме.

Передача доверителю всего полученного по сделкам, совершенным во исполнение поручения, причем такие действия должны быть произведены посредником сразу же - без промедления.

После исполнения поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения поверенный обязан:

- вернуть доверителю доверенность, срок действия которой не истек;
- представить отчет с приложением всех оправдательных документов, если это предусмотрено договором или того требует характер поручения.

В обязанности доверителя входит:

- выдача поверенному доверенности, определяющей круг его полномочий;

-
- обеспечение поверенного всем необходимым для исполнения поручения;
 - принятие от поверенного всего исполненного по договору поручения;
 - оплата услуг поверенного в условиях возмездного договора и возмещение расходов, осуществленных поверенным в ходе исполнения договора поручения.

Гражданским законодательством ([статья 977 ГК РФ](#)) определено, что любая из сторон договора поручения вправе отказаться от него в любое время, причем соглашение об отказе от этого права является ничтожным. Заметим, что сроки добровольного отказа от исполнения договора [ГК РФ](#) не ограничены, исключение составляет только договор о коммерческом представительстве. [Пунктом 3 статьи 977 ГК РФ](#) определено, что поверенный, действующий в качестве коммерческого представителя и отказывающийся от договора, должен уведомить доверителя о прекращении договора не позднее чем за тридцать дней, если самим договором не предусмотрен более продолжительный срок.

Добровольный отказ от исполнения договора любой из сторон договора означает, что договор поручения прекращается. Кроме того, основанием для прекращения договора поручения является смерть доверителя или поверенного, признание кого-либо из них недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим ([пункт 1 статьи 977 ГК РФ](#)).

Последствиям прекращения договора поручения посвящена [статья 978 ГК РФ](#).

Так, [пунктом 1 статьи 978 ГК РФ](#) определено, что при прекращении договора поручения до того, как поручение исполнено поверенным полностью, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения расходы, а в случае возмездного договора выплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения.

По общему правилу, вытекающему из [пункта 2 статьи 978 ГК РФ](#), отмена доверителем поручения не является основанием для возмещения убытков, причиненных поверенному прекращением договора. Исключением является прекращение договора, предусматривающего действия поверенного в качестве коммерческого представителя.

Аналогичная норма предусмотрена и при отказе поверенного от исполнения договора поручения ([пункт 3 статьи 978 ГК РФ](#)). Обязанность по возмещению убытков доверителю возникает у поверенного только в следующих случаях:

- доверитель не имеет возможности сам совершить необходимые действия либо поручить их исполнение другому лицу;
- в случае договора коммерческого представительства.

Как уже было сказано, одним из оснований прекращения договора поручения выступает смерть доверителя или поверенного. [Статьей 979 ГК РФ](#) установлены обязанности наследников поверенного, в соответствии с которой в случае смерти поверенного его наследники обязаны известить доверителя о прекращении договора поручения и принять меры, необходимые для

охраны имущества доверителя. В качестве таких мер выступают сохранение вещей и документов доверителя, которые впоследствии должны быть переданы доверителю.

Аналогичные правила распространяются и на ликвидатора юридического лица, действовавшего в договоре поручения в качестве поверенного.

Бухгалтерский и налоговый учет у поверенного

Так как поверенный всегда выступает от имени и за счет доверителя, то, следовательно, все документы, а именно: договоры, накладные, акты, счета-фактуры и так далее, - выписываются от имени доверителя, а подписываются поверенным, действующим на основании доверенности. С тем, что техническая работа по выписке документов от имени доверителя за подписью поверенного вполне допустима, соглашается и Минфин России в [Письме](#) от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Однако в этом случае доверитель должен выдать работникам поверенного доверенность в соответствии с порядком, предусмотренным [статьей 185](#) ГК РФ, а не [статьей 975](#) ГК РФ. Ведь [пунктом 1 статьи 975](#) ГК РФ предусмотрена обязанность доверителя в части выдачи поверенному доверенности на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, а подписание документации к совершению юридических действий, предусмотренных договором поручения, не относится.

Как и при любом другом посредническом договоре, право собственности на вещи, полученные от доверителя или приобретенные по его поручению, к поверенному не переходит, в связи с чем их отражение производится поверенным на забалансовых счетах - 004 "Товары, принятые на комиссию" и 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Доходом поверенного является его вознаграждение, которое в соответствии с нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99), признается выручкой от оказания посреднических услуг.

Для справки. На основании [статьи 30](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в коммерческой сфере в качестве федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ).

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Выручка поверенного на основании [пункта 12](#) ПБУ 9/99 признается в бухгалтерском учете на дату принятия отчета доверителем либо на дату подписания акта на оказание посреднических услуг (хотя некоторые специалисты считают, что при оказании посреднических услуг акт на оказанные услуги не составляется).

Обращаем ваше внимание, что унифицированной формы отчета поверенного нет, поэтому при заключении договора поручения стороны могут закрепить произвольную форму отчета, главное, чтобы в ней присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В отчете поверенный должен отразить все сведения, связанные с исполнением договора поручения, а также проинформировать доверителя о результатах своих действий, подтверждающих возникновение у доверителя прав и обязанностей по сделкам с третьими лицами.

Вместе с отчетом поверенный представляет доверителю все оправдательные документы, причем требование об их представлении прямо закреплено [статьей 974](#) ГК РФ. Кроме того, о том, что поверенный обязан представлять доверителю все копии первичных документов по операциям, проводимым в рамках посреднического соглашения, сказано в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Денежные средства, полученные поверенным для исполнения договора поручения, не признаются его доходом на основании [пункта 3](#) ПБУ 9/99, равно как и средства, подлежащие передаче доверителю, не признаются расходом поверенного на основании [пункта 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

Если поверенный является плательщиком НДС, то при оказании посреднической услуги он обязан предъявить к оплате доверителю соответствующую сумму налога ([пункт 1 статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)).

Предъявление суммы налога к оплате доверителю осуществляется посредством выставления счета-фактуры, который выставляется по [форме](#) и в [порядке](#), утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Налоговая база определяется поверенным в соответствии с [пунктом 1 статьи 156](#) НК РФ, при исчислении суммы налога используется ставка налога 20 процентов ([пункт 3 статьи 164](#) НК РФ).

На сумму своего вознаграждения, предусмотренного договором поручения, поверенный выставляет доверителю [счет-фактуру](#), который с 01.01.2015 регистрируется поверенным только в [книге продаж](#).

Напоминаем, что с указанной даты в общем случае налогоплательщики не ведут журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), на что указывает [пункт 3 статьи 169](#) НК РФ.

Если доверитель не является плательщиком НДС или же не платит этот налог, используя освобождение от его уплаты, то на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ, при наличии письменного согласия с доверителем, поверенный не составляет счет-фактуру на свои услуги.

В этом случае в [книге продаж](#) поверенного могут отражаться:

- реквизиты отчета поверенного, подтверждающего, что поручение исполнено;
- реквизиты счета-фактуры поверенного, составленного им в одном экземпляре.

Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 09.10.2014 N 03-07-11/50894. Аналогичный вывод можно сделать и на основании [Письма](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704.

Обратите внимание! [Статья 169](#) НК РФ с 01.01.2015 обязывает посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, выставляющих (получающих) счета-фактуры при исполнении посреднических сделок, в обязательном порядке вести Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. Причем это требование в полной мере распространяется как на плательщиков НДС, так и на тех, кто не имеет такого статуса или же не уплачивает налог на основании применяемого освобождения.

Поскольку поверенный в сделках с третьими лицами всегда выступает от имени доверителя, то требование о ведении Журнала на него не распространяется! Соответственно, в отличие от посредников, которые в сделках выступают от своего имени (комиссионеры, агенты), поверенный не обязан вести Журнал и представлять его электронную версию в свою налоговую инспекцию. На это указывает [пункт 5.2 статьи 174](#) НК РФ.

Поверенные - налогоплательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами по НДС) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, представляют в свою налоговую инспекцию электронную декларацию по НДС.

Причем начиная с отчетности за 2015 год такая декларация подается по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС РФ от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

С точки зрения налога на прибыль организаций вознаграждение поверенного (без НДС) на основании [статей 248](#) и [249](#) НК РФ признается его доходом от реализации услуг.

Дата признания этого дохода определяется поверенным в зависимости от используемого им метода признания доходов и расходов:

- при использовании метода начисления вознаграждение признается доходом на дату оказания посреднической услуги ([пункт 3 статьи 271](#) НК РФ);
- при кассовом методе датой получения дохода признается день получения вознаграждения на счет в банке, в кассу поверенного или погашения задолженности иным способом.

Напоминаем, что в соответствии с [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ при определении налоговой базы поверенным не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего к нему в связи с исполнением обязательств по договору поручения, а также в счет возмещения затрат, произведенных поверенным за счет доверителя,

если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями договора поручения. Вознаграждение поверенного к данным доходам не относится.

Имущество (в том числе денежные средства), переданное поверенным доверителю в связи с исполнением обязательств по договору поручения, а также в счет оплаты затрат, произведенной поверенным за доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями договора поручения, не учитывается в качестве расходов поверенного на основании [пункта 9 статьи 270 НК РФ](#).

Пример. На основании договора поручения организация "А" (поверенный) представляет интересы организации "В" (доверитель) в суде, заседание которого намечено на 16.07.2019 и проходит в г. Тюмени.

По условиям договора вознаграждение поверенного составляет 24 000 руб. (в том числе НДС - 4 000 руб.), кроме того? в силу договора доверитель обязан возместить расходы поверенного, связанные с участием в судебном заседании.

Расходы поверенного на проезд (туда и обратно) подтверждены проездными документами и составляют 12 000 руб.

Согласно договору выплата вознаграждения и возмещение расходов поверенного производятся доверителем в течение 3 рабочих дней после исполнения договора.

Рабочим планом счетов организации "В" установлено, что расчеты с доверителем ведутся на балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты по сумме вознаграждения";

76 - 6 "Расчеты по возмещаемым расходам".

В бухгалтерском учете поверенного операции, связанные с исполнением договора поручения, отражены следующим образом:

Дебет 71 Кредит 50

- 12 000 руб. - выданы деньги в подотчет сотруднику, который будет участвовать в судебном заседании;

Дебет 76 - 6 Кредит 71

- 12 000 руб. - затраты на исполнение договора поручения отнесены на счет доверителя.

На дату исполнения договора поручения:

Дебет 76 - 5 Кредит 90 - 1

- 24 000 руб. - отражена сумма вознаграждения поверенного за оказанные услуги;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 4 000 руб. - начислен НДС с суммы вознаграждения поверенного.

На дату получения денежных средств от доверителя:

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 24 000 руб. - получена от доверителя сумма вознаграждения;

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 12 000 руб. - возмещены расходы, связанные с исполнением договора поручения.

Доверенности

В ходе ведения деятельности некоторые операции организация вправе осуществлять, лишь выдав своему представителю соответствующую доверенность. Доверенность является важным юридическим документом, посредством которого оформляются полномочия представителя организации перед третьими лицами.

В данной главе мы рассмотрим понятие доверенности, ее формы и правила составления этого документа.

Доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Такое определение доверенности приведено в [пункте 1 статьи 185 главы 10 "Представительство. Доверенность"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Причем в качестве доверителя и поверенного могут выступать физические и юридические лица.

Доверенность, выданная от имени юридического лица, должна содержать подпись руководителя или иного лица, уполномоченного на это в соответствии с законом и учредительными документами, на что указывает [пункт 4 статьи 185.1](#) ГК РФ.

Заметим, что указанной [нормой](#) не предусмотрено проставление печати организации на этом документе. Однако это не говорит о том, что сегодня любые доверенности, выданные от имени организации, не заверяются печатью.

Во-первых, все зависит от того, предусмотрена Уставом организации печать или нет. Во-вторых, наличие печати на доверенности, выданной от имени организации, в некоторых случаях прямо предусмотрено законом.

В частности, при ведении дел в суде наличия печати на доверенности представителя организации требует [статья 61](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Если согласно Уставу организация работает с печатью, то доверенность, выданную от имени компании, придется заверить печатью, в противном случае без печати можно обойтись.

Аналогичные разъяснения содержатся в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда

Российской Федерации N 2 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015.

Закон не разъясняет, о какой подписи в данном случае идет речь, в силу чего может возникнуть вопрос: может ли организация выдать доверенность, подписанную факсимильной подписью руководителя? Контролирующие органы считают это неправомерным, на что, в частности, указывает [Письмо](#) Минфина России от 15.03.2010 N 03-02-08/13. Вместе с тем, по мнению автора, такой подход финансистов не совсем соответствует закону, ведь [статья 160](#) ГК РФ прямо указывает на то, что использование при совершении сделок факсимильного воспроизведения подписи с помощью средств механического или иного копирования, электронной подписи либо иного аналога собственноручной подписи допускается в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон.

Тем не менее большинство региональных судов соглашаются с финансистами в плане того, что возможность факсимильного воспроизведения подписи при оформлении доверенности законодательством не предусмотрена. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.11.2012 по делу [N A27-16194/2011](#), ФАС Волго-Вятского округа от 12.01.2011 по делу [N A31-2250/2010](#), ФАС Поволжского округа от 04.02.2011 по делу [N A55-3137/2010](#) и ряд других.

Имеется и решение ВАС РФ, в котором арбитры высшей инстанции считают позицию контролирующих органов соответствующей закону, о чем говорит [Определение](#) ВАС РФ от 26.08.2013 N ВАС-10799/13 по делу N A19-11729/2012.

Учитывая такой подход суда, можно сказать, что самым безопасным вариантом для организации является использование на доверенности собственноручной подписи руководителя или иного лица, уполномоченного заверять доверенности от имени компании.

Заметим, что на практике при проведении проверок налогоплательщиков сотрудники налоговых органов зачастую обращают внимание на то, что доверенности подписаны не руководителями организаций, а иными лицами, в результате чего признают первичные документы недействительными и привлекают налогоплательщиков к ответственности.

В качестве примера приведем [Постановление](#) ФАС Московского округа от 26.07.2006 по делу N КА-А40/6834-06. Судом рассматривалась кассационная жалоба налоговой Инспекции, указывающей на ненадлежащее оформление доверенности, подписание ее лицом, не являющимся руководителем предприятия, и отсутствие у него полномочий на подписание документов, а также на расхождение фамилий руководителя компании в доверенности и в заявлении о ввозе товаров.

Как сказано в [Постановлении](#), доверенность, выданная руководителем покупателя, содержит все необходимые сведения о юридическом лице - доверителе, представителе, сроке действия доверенности и содержания действий, на совершение которых был уполномочен представитель. Имеются подписи уполномоченных лиц с приложением печати организации-доверителя. Поскольку право выдачи доверенности от имени юридического лица принадлежит не только руководителю, как единоличному исполнительному органу, но и иным лицам, уполномоченным на это учредительными документами, то несовпадение фамилий руководителя в заявлении и доверенности не влечет ее недействительность и не свидетельствует о неправомерности лица, ее подписавшего.

Отметим, что до 01.09.2013 доверенность на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей, выданная от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, помимо подписи руководителя должна была содержать еще и подпись главного (старшего) бухгалтера этой организации.

Сегодня такого требования к доверенностям, выданным от имени организаций государственного сектора, [ГК РФ](#) не предъявляет.

Причем правила выдачи доверенности практически не изменились, за исключением того, что теперь [ГК РФ](#) не ограничивает срок действия доверенности какими-то временными рамками (ранее максимальный срок выдачи доверенности был ограничен трехлетним сроком). Следовательно, сегодня выдать доверенность организация может на любой срок, например на 10 лет, и это будет в рамках закона, но вряд ли это будет целесообразным.

Однако если в доверенности не указан срок ее действия, то она сохраняет свою силу только в течение года со дня ее совершения. Иными словами, дата совершения доверенности является по-прежнему обязательным реквизитом данного документа - доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна. С этим соглашаются и суды, на что, в частности, указывают [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2017 N 304-АД16-20481 по делу N А75-5020/2016, [Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 09.03.2017 N Ф05-1576/2017 по делу N А40-75002/2016, [Определение](#) Суда по интеллектуальным правам от 27.01.2014 по делу N СИП-43/2014 "Об оставлении искового заявления без движения" и другие.

Как уже было отмечено, сегодня печать на доверенности, оформленной от лица организации, перестала быть обязательной, что может значительно упростить жизнь хозяйствующим субъектам не только в гражданском обороте, но и в налоговых отношениях.

[Статьей 26](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с [НК РФ](#) и иными федеральными законами, на что прямо указано в [пункте 3 статьи 26](#) НК РФ. Аналогичные разъяснения даны Минфином России в [Письме](#) от 25.04.2017 N 03-02-08/24718. Такой же вывод содержится и в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 03.06.2011 по делу N А56-49110/2010.

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях ([пункт 2 статьи 26](#) НК РФ).

Законными представителями налогоплательщика в соответствии со [статьей 27](#) НК РФ признаются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов. Таким образом, без доверенности в отношениях, регулируемых налоговым правом, может действовать только директор или генеральный директор организации.

[Пунктом 3 статьи 29](#) НК РФ определено, что уполномоченный представитель налогоплательщика организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, которая выдается в порядке, установленном [статьей 185](#) ГК РФ.

Напомним, что уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Обратите внимание! В силу [пункта 2 статьи 29](#) НК РФ уполномоченными представителями налогоплательщика не могут быть должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

В [Письме](#) Минфина России от 25.09.2012 N 03-02-07/1-227 на вопрос о том, является ли лицо, исполняющее обязанности директора акционерного общества на основании приказа без доверенности, уполномоченным представителем налогоплательщика-организации, чиновники разъяснили следующее.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 69](#) Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон N 208-ФЗ) без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени общества, утверждает штаты, издает приказы и дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками общества, только единоличный исполнительный орган общества (директор, генеральный директор).

То, что иное лицо без доверенности на основании приказа законного представителя вправе действовать от имени общества, в том числе представлять его интересы, ни НК РФ, ни [Законом N 208-ФЗ](#) не предусмотрено.

Таким образом, передавая полномочия по представлению интересов организации иным сотрудникам компании в налоговых правоотношениях (например, заместителю генерального директора), также необходимо оформить доверенность в соответствии с правилами [статьи 185](#) ГК РФ.

Если доверенность от имени компании выдана на:

- совершение сделок, требующих нотариальной формы;
- подачу заявлений о государственной регистрации прав или сделок;
- распоряжение зарегистрированными в государственных реестрах правами, то ее придется заверить у нотариуса.

Аналогичное требование касается и выдачи безотзывной доверенности, на что указывает [пункт 2 статьи 188.1](#) ГК РФ.

Как вы знаете, на основании [пункта 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) каждый факт хозяйственной жизни организации подлежит оформлению первичным учетным документом.

Причем с 01.01.2013 пользоваться унифицированными формами первичных документов организации (за исключением организаций бюджетной сферы) могут по своему усмотрению.

Следовательно, теперь оформлять факты своей хозяйственной жизни коммерческие организации могут как типовыми формами бухгалтерской "первички", так и самостоятельно разработанными формами документов. Главное, чтобы в них содержались все обязательные реквизиты первичного документа, перечень которых закреплен в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В отличие от гражданского права, бухгалтерское законодательство содержит унифицированные формы доверенностей на получение материальных ценностей, на что указывает [Постановление](#) Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (далее - [Постановление N 71а](#)). Указанным документом утверждены следующие типовые формы доверенностей:

- [N М-2](#) "Доверенность";
- [N М-2а](#) "Доверенность".

Поэтому при желании организация и в дальнейшем может применять указанные формы доверенностей.

Обратите внимание! В названных формах доверенности печать указана как обязательный реквизит документа, поэтому при наличии в организации печати доверенность в обязательном порядке заверяется печатью компании. Аналогичные разъяснения дают и контролирующие органы, на что, в частности, указывают [Письмо](#) ФНС России от 13.01.2016 N СД-4-3/105@, а также [Письмо](#) Минфина от 06.08.2015 N 03-01-10/45390.

Почти полвека движение доверенностей регулировалось [Инструкцией N 17](#) "О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности" (далее - [Инструкция N 17](#)), утвержденной еще Минфином СССР 14.01.1967. Правда, в условиях рыночной экономики она применялась фирмами в части, не противоречащей [ГК РФ](#) и бухгалтерскому законодательству. Однако в связи с изданием [Приказа](#) Минфина России от 17.01.2012 N 5н "О признании не действующими на территории Российской Федерации нормативных правовых актов Министерства финансов СССР и признании утратившим силу нормативного правового акта Министерства финансов Российской Федерации" [Инструкция N 17](#) окончательно утратила силу.

Тем не менее практически все правила оформления доверенности и отпуска товарно-материальных ценностей по доверенности, установленные [Инструкцией N 17](#), продолжают оставаться актуальными.

Доверенность оформляется бухгалтерией организации в одном экземпляре и выдается под расписку получателю. Доверенность должна быть заполнена полностью и содержать образец подписи лица, на имя которого она выписана.

Заметим, что если в доверенности образец подписи поверенного отсутствует, то это может привести к спору между партнерами, на что указывает [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 16.06.2009 N 750/09.

При выписке доверенности перечень материальных ценностей, предусмотренный на оборотной стороне доверенности, заполняется в случаях, когда в документе на отпуск ценностей, наименование, номер и дата которого указаны на лицевой стороне, не содержится наименования и количества ценностей, подлежащих получению. Если же указанные документы содержат наименования и количество ценностей, подлежащих получению, то перечень ценностей на оборотной стороне доверенности прочеркивается.

Понятно, что сроки выдачи доверенностей, о которых говорится в [Инструкции](#) N 17, уже неактуальны. Тем не менее, как показывает практика, организации по-прежнему придерживаются 15-дневного срока ее выдачи, предусмотренного [Инструкцией](#) N 17.

Для справки. На получение товарно-материальных ценностей в порядке плановых платежей доверенность может быть выдана на один календарный месяц, о чем сказано в [Постановлении](#) N 71а.

Доверенности, независимо от срока их действия, отбираются поставщиком при первом отпуске товарно-материальных ценностей. Если товары отпускаются частями, на каждую часть составляется отдельная накладная, в которой указывается номер доверенности и дата ее выдачи.

Причем если доверенность заверена печатью, то при получении товаров по доверенности присутствие печати на накладной не обязательно, в противном случае накладная заверяется печатью.

Следует отметить, что [форма N М-2](#) отличается от [формы N М-2а](#) лишь наличием корешка доверенности. При выдаче доверенностей [формы N М-2](#) лицо, ответственное за выдачу и регистрацию доверенностей, регистрирует ее в корешке книжки доверенностей.

В книжке доверенностей до начала ее использования следует пронумеровать все листы. На последнем листе делается надпись: "В настоящей книжке пронумеровано _____ листов" (количество листов указывается прописью), которая подтверждается подписью главного (старшего) бухгалтера.

Организации, в которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер, применяют [форму N М-2а](#), которая, как мы уже сказали, не содержит корешка. Регистрация выдачи этих доверенностей производится в журнале "Учет выданных доверенностей", который, как правило, содержит следующие графы:

1. Номер доверенности.
2. Дата выдачи.
3. Срок действия доверенности.
4. Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность.
5. Наименование поставщика.
6. N и дата наряда (счета, спецификации и другого заменяющего наряд документа или)

извещения.

7. Расписка лица, получившего доверенность.
8. Отметки о выполнении поручения по выданной доверенности.

Книжки доверенностей и журнал учета выданных доверенностей должны храниться у лица, ответственного за регистрацию доверенностей.

Хотелось бы обратить ваше внимание на то, что при заполнении доверенности необходимо указывать именно паспортные данные поверенного. [Форма N М-2](#) является унифицированной, а следовательно, удаление и изменение ее реквизитов не допускаются. На практике это означает, что любой иной документ, отличный от паспорта, не может являться документом, пригодным для оформления доверенности.

Также следует учитывать, что заполнять доверенность комбинированным способом не запрещено. Именно так поступают организации на практике: часть доверенности заполняется на компьютере и выводится на печать, а затем дозаполняется от руки.

Рассмотрим на примере порядок заполнения доверенности [формы N М-2](#).

Пример. ООО "Мираж" заключило договор купли-продажи с ООО "Контр-В" на приобретение бумаги для офисной техники в количестве 125 пачек. В соответствии с договором оплата по счету N 418 от 13.05.2019 произведена посредством перечисления денег на расчетный счет контрагента.

Доверенность N 57 от 14.05.2019 на получение бумаги выдана менеджеру организации Сидорову Сергею Васильевичу. При получении бумаги на складе ООО "Контр-В" менеджеру Сидорову С.В. выдана накладная N 364 от 14.05.2019.

Типовая межотраслевая форма N М-2
Утверждена Постановлением
Госкомстата России
от 30.10.1997 N 71а

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия	Должность и фамилия, которому выдана доверенность	Расписка в получении доверенности
1	2	3	4	5
57	11.05.2018	15 дней	Менеджер Сидоров С.В.	Сидоров
	Поставщик	Номер и дата наряда (замещающего наряд документа) или извещения	Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения	
	6	7	8	
	ООО "Контр-В"	N 418 от 11.03.2015	N 364 от 14.05.2018	

Коды
0315001

л и н и я Организация ООО "Мираж" Форма по ОКУД 0315001 по ОКПО |47642094|
 57
 ДОВЕРЕННОСТЬ N -----
 т 11 мая 19
 р Дата выдачи "---" - - - - - 20 - - г.
 е 25 мая 19
 з Доверенность действительна по "---" - - - - - 20 - - г.
 а ООО "Мираж", г. Омск, пр. К. Маркса, 10

 наименование потребителя и его адрес
 ООО "Мираж" г. Омск, пр. К. Маркса, 10

 наименование плательщика и его адрес
 407028102
 450001022 Омское ОСВ N 8634 по Омской
 67 области г. Омска
 Счет N ----- в -----
 наименование банка
 Сидорову Сергею
 Менеджеру Васильевичу
 Доверенность выдана -----
 должность фамилия, имя, отчество
 XX XX XXXXXX
 Паспорт: серия - - - - - N -----
 Советским УВД Советского АО г. Омска
 Кем выдан -----
 15 сентября 02
 Дата выдачи "---" - - - - - 20 - - г.
 ООО "Контр-В"
 На получение от -----
 наименование поставщика
 Счету N 418 от
 11.05.2019
 материальных ценностей по -----
 наименование,

 номер и дата документа

Оборотная сторона формы N М-2

Перечень
материальных ценностей, подлежащих получению

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
1	Бумага офисная	шт.	125

Подпись лица, получившего доверенность - - - - - Сидоров
удостоверяем.

Руководитель - Данилов - Данилов С.В.
подпись расшифровка подписи

М.П.

Главный бухгалтер - Иванцова - Иванцова О.Н.
подпись расшифровка подписи

Образец заполнения доверенности [формы N М-2а](#) мы приводить не будем, поскольку она заполняется аналогично.

Еще раз напоминаем, что если вы пользуетесь унифицированной формой доверенности, то она должна содержать все реквизиты данной формы, в том числе печать и подпись главного бухгалтера.

Обратите внимание! [Инструкция N 17](#) запрещала выдавать доверенности лицам, не состоящим с организацией в трудовых отношениях, однако Верховный Суд Российской Федерации своим [Решением N ГКПИ11-617 от 06.06.2011](#) признал недействующим [абзац 2 пункта 1](#) [Инструкции N 17](#). Арбитры указали, что запрет на выдачу доверенностей лицам, не состоящим в штате организации, не предусмотрен ни [ГК РФ](#), ни действующим в то время [Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"](#).

Сегодня это [Решение](#) суда уже вряд ли понадобится, так как [Инструкция N 17](#) утратила силу. В то же время в [Постановлении N 71а](#) сказано, что выдача доверенностей лицам, не работающим в

организации, не допускается, и при этом [Постановление](#) N 71а продолжает действовать.

Можно предположить, что если Верховный Суд принял [Решение](#) в июне 2011 года, а [Постановление](#) N 71а утверждено более 20 лет назад, в октябре 1997 года, то [Решение](#) суда более адаптировано к условиям стремительно меняющейся экономической среды. Каким положением пользоваться - выбор только за вами.

Оказание посреднических услуг и налоговые нарушения, даже если обе стороны на общей системе, - арбитражная практика

Отношения сторон по оказанию посреднических услуг строятся на основании норм посреднических соглашений, к которым традиционно относят договоры поручения, комиссии и агентский договор. Казалось бы, что нормы [глав 49](#) "Поручение", [51](#) "Комиссия" и [52](#) "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации определяют четкие правила заключения и исполнения указанных гражданско-правовых соглашений. Однако практика показывает, что нередко посредники допускают массу ошибок, влекущих за собой весьма неблагоприятные последствия.

Какие ошибки посредника могут привести к налоговым правонарушениям, читайте в настоящей главе.

Как известно, в налогооблагаемые доходы посредников включаются суммы посреднического вознаграждения и иные доходы, полученные ими при исполнении посреднического соглашения. Однако в связи с тем, что либо положения заключенного посредником договора не соответствуют нормам гражданского законодательства, либо отсутствуют доказательства того, что деятельность субъекта может рассматриваться как посредническая, это зачастую приводит к переквалификации самого договора и, соответственно, доначислению таких налогов, как налог на прибыль и налог на добавленную стоимость.

Напомним, что основным отличием посреднических договоров от обычных договоров купли-продажи, возмездного оказания услуг или подряда выступает условие о переходе права собственности на товары, работы, услуги.

Так, если в условиях прямого договора купли-продажи право собственности на товар от продавца к покупателю переходит в момент его отгрузки, то при посредническом договоре товар переходит в собственность от продавца к покупателю в момент его отгрузки посредником. Следовательно, применение посреднического договора при продаже товаров (работ, услуг) позволяет посреднику уплачивать налоги с посреднического вознаграждения, а не со всей выручки за проданный товар (выполненные работы, оказанные услуги), а заказчику - сдвинуть сроки уплаты таких налогов, как налог на прибыль и налог на добавленную стоимость. Как указано в [Письме](#) Минфина России от 18.05.2007 N 03-07-08/120, отгрузка товара посреднику не признается его реализацией, поэтому НДС в этот момент не начисляется.

Однако для того, чтобы деятельность рассматривалась именно в качестве посреднической, нужно правильно составить сам посреднический договор, согласовав все его существенные условия. Причем в силу гражданского права существенным условием любого посреднического соглашения выступает сам предмет договора.

Так, при договоре поручения условия о юридических действиях поверенного должны иметь четкие и конкретные формулировки, причем действия посредника, поручаемые ему доверителем, должны быть осуществимыми, в противном случае велик риск того, что договор будет признан незаключенным. В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 26.05.2010 по делу N А57-9906/2009, в котором суд, исходя из отсутствия в договоре однозначной формулировки обо всех юридических и фактических действиях поверенного, согласился с тем, что данный договор нельзя считать заключенным. Хорошо еще, что в данном деле спорящими сторонами являлись сами участники договора поручения. Если бы по данному договору претензии возникли у налоговой службы, все могло окончиться значительно хуже.

Для справки. Напоминаем, что с 01.06.2015 общие положения [ГК РФ](#) об обязательствах и договоре существенно изменены Федеральным [законом](#) от 08.03.2015 N 42-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 42-ФЗ). Причем в соответствии со [статьей 2](#) Закона N 42-ФЗ применительно к правоотношениям, возникшим до указанной даты, обновленные нормы [ГК РФ](#) применяются в отношении тех прав и обязанностей по договору, которые возникли после 01.06.2015.

С 01.06.2015 в силу [пункта 3 статьи 432](#) [ГК РФ](#) сторона, которая полностью или частично приняла исполнение по договору либо другим образом подтвердила его действие, не вправе требовать признания договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Применительно к договорам посредничества, которые по общему правилу являются возмездными, это означает, что если заказчик посреднической услуги принял исполнение по договору с несогласованным предметом договора, но не рассчитался с посредником, то при взыскании с него задолженности в судебном порядке его заявления насчет незаключенности договора будут расценены судом как попытка избежать ответственности за нарушение своих договорных обязательств по оплате услуг посредника.

Кроме того, наличие в посредническом договоре признаков иных соглашений может привести к переквалификации договора. Например, к таким последствиям может привести возможность комиссионера, приобретающего для комитента товар, увеличивать его цену при просрочке оплаты товара комитентом, что подтверждает [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 07.02.2011 по делу N А70-3392/2010. Разбираясь в материалах этого дела, арбитры указали, что наличие такого условия в договоре комиссии противоречит его природе и соответствует нормам [главы 30](#) "Купля-продажа" [ГК РФ](#). Основываясь на этом, суд согласился с тем, что комиссионные соглашения лишь прикрывали фактические сделки по купле-продаже нефтепродуктов, способствуя в получении необоснованной налоговой выгоды.

Причем решение региональных арбитров поддержал и ВАС РФ в [Определении](#) от 19.05.2011 N ВАС-6392/11 по делу N А70-3392/2010, которым было отказано в пересмотре данного дела в порядке надзора. Исследуя материалы дела, арбитры высшей инстанции согласились с доводами налоговиков о притворном характере комиссионных соглашений, которые заключались с целью ухода от налогов, так как фактически организацией осуществлялась предпринимательская деятельность по договорам купли-продажи.

Причиной переквалификации договора комиссии в договор купли-продажи может стать и

оплата комиссионером еще не реализованного им товара, на что указывает [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 18.03.2013 по делу N А12-13508/2011. Так как при исполнении договора посредник заранее перечислил деньги комитенту за еще не проданный комиссионный товар, то суд сделал вывод о том, что между сторонами фактически выполнялись обязательства, предусмотренные договором купли-продажи, а не договором комиссии.

Другим ярким примером перекалфикации посреднического соглашения в договор купли-продажи может служить [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 18.09.2012 по делу N А38-4496/2011.

В нем суд согласился с мнением налоговой службы о том, что спорные агентские соглашения на продажу алкогольной продукции носили формальный характер и заключались компанией в целях получения необоснованной налоговой выгоды. В результате арбитры посчитали действия налоговиков в части доначисления налогов, пени и штрафов вполне законными.

К аналогичному решению может привести и отсутствие отчета посредника, на что указывает [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2008 N Ф04-2012/2008(2392-А46 - 19) по делу N А46-6116/2007. Из материалов этого дела следует, что налоговая инспекция, проверяющая деятельность индивидуального предпринимателя, оказывающего услуги агента, не найдя подтверждения о том, что деятельность субъекта носила посреднический характер, доначислила последнему суммы налога на доходы физических лиц и налога на добавленную стоимость. В опровержение выводов инспекции о неправомерном исключении из налогооблагаемой базы определенной суммы доходов индивидуальный предприниматель сослался на агентские договоры, в соответствии с которыми он совершал сделки с третьими лицами от своего имени, но за счет принципала.

[Пунктом 1 статьи 1005](#) ГК РФ предусмотрено, что по условиям агентского договора одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

В соответствии со [статьей 1006](#) ГК РФ принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре. В свою очередь, агент в ходе исполнения агентского договора обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором ([пункты 1, 3 статьи 1008](#) ГК РФ).

Однако достоверных доказательств, подтверждающих исполнение индивидуальным предпринимателем поручения принципала и получения от него сумм вознаграждения, истец суду не представил.

В результате чего арбитры сделали правомерный вывод об отсутствии оснований для признания недействительным решения налоговой инспекции, оспариваемого коммерсантом.

Аналогичное решение было принято арбитрами в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 14.02.2008 по делу N А05-4560/2007 и в отношении индивидуального предпринимателя, пытавшегося доказать в суде, что сделка, осуществленная им по продаже товаров, носила посреднический характер. Однако в ходе разбирательства было установлено, что представленные заявителем документы не подтверждают фактическое исполнение договора комиссии, поэтому в

иске предпринимателю было отказано.

В качестве примера правоприменительной практики, связанной с рассмотрением судами дел, связанных с переквалификацией посреднических договоров, можно привести [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 25.06.2008 N Ф04-3204/2008(5460-А03 - 41) по делу N А03-10065/07-18, в котором судьи поддержали позицию налогового органа о переквалификации договора комиссии в договор купли-продажи. Причем основанием для переквалификации договора стала взаимозависимость сторон посреднической сделки.

Для справки. Взаимозависимым лицам посвящена [статья 105.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), в соответствии с которой организации, участвующие в договоре, могут быть признаны взаимозависимыми в случае общего учредителя, которому принадлежит более 25% в уставном капитале каждого юридического лица.

Исследуя материалы указанного дела, суд установил, что комитент и комиссионер являются взаимозависимыми лицами, поскольку руководителем и учредителем обеих компаний является одно и то же лицо. При этом комитент не исполняет обязанности по уплате налогов, не представляет бухгалтерскую отчетность, не находится по юридическому адресу, не является плательщиком налога на добавленную стоимость, поскольку находится на упрощенной системе налогообложения, отсутствуют товаросопроводительные и другие документы, свидетельствующие о реальности хозяйственных операций, а комиссионер указывает доход и исчисляет налоги исходя из вознаграждения, которое заведомо занижалось. В результате суд согласился с тем, что схема посредничества применялась организациями с целью получения необоснованной налоговой выгоды комитентом, и оставил решение налоговой инспекции в силе.

В [Постановлении](#) ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2003 по делу N А31-223/13 арбитры, всесторонне изучив материалы дела, пришли к выводу о том, что истец не мог выступать посредником между поставщиками и покупателями, поскольку ни в одном из договоров не было указано, что истец является комиссионером. В результате чего налоговый орган сделал вывод о том, что заключенные договоры представляют собой не договоры комиссии, а договоры поставки. Переквалификация договора привела к тому, что посреднику были доначислены суммы налога на добавленную стоимость со всего объема реализации.

Посреднику следует иметь в виду, что возможность уплаты налогов только с посреднического вознаграждения, а не со всего объема реализации у него имеется только при условии, что факт оказания услуг от своего имени по поручению заказчика и за его счет доказан. К такому выводу пришли арбитры в [Постановлении](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 25.06.2008 N Ф04-3917/2008(7334-А46 - 15) по делу N А46-8830/2007.

Всесторонне изучив материалы дела, а именно: агентский договор, субагентские договоры, счета-фактуры, акты приема-сдачи выполненных услуг, отчеты по агентскому договору, акты выполненных работ по предоставлению транспортных услуг, показания водителей, осуществлявших транспортные услуги, а также анализ движения денежных средств на счетах контрагентов заявителя, фигурирующих в договорах комиссии в качестве принципалов, - арбитражный суд пришел к выводу, что компания в проверяемом периоде осуществляла самостоятельные транспортно-экспедиционные услуги вне рамок агентского и субагентских договоров, которые были заключены с целью ухода от уплаты налогов путем занижения

налоговой базы. В результате организация была привлечена к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного [пунктом 1 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), в виде взыскания огромных штрафов по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость.

Исполняя посреднический договор, посредник должен помнить о том, что право собственности на имущество, полученное от заказчика посреднической услуги или приобретенное для него, всегда сохраняется за заказчиком, в связи с чем оно не может отражаться на балансовых счетах посредника. Если же в нарушение этого принципа имущество отражается на балансе посредника, это обязательно привлечет внимание проверяющих органов и в конечном итоге закончится обращением в суд. В качестве подтверждения можно привести [Постановление](#) ФАС Московского округа от 03.07.2007, 04.07.2007 N КА-А41/5937-07-П по делу N А41-К2-16637/05.

О том, что нарушение посредником правил исполнения посреднического соглашения может привести к налоговым правонарушениям посредника, говорит и [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 16.06.2008 по делу N А29-6423/2007. Как следует из материалов указанного дела, при проверке налоговый орган выявил у налогоплательщика занижение налоговой базы по налогу на прибыль. По мнению налогового органа, компания неправомерно занизила доходы по комиссионному (агентскому) вознаграждению, уменьшив их на сумму убытков от реализации товара по цене ниже той, которая была установлена собственником товара.

Изучив материалы дела, судьи отметили, что так как исполнение посреднических договоров (поручения, комиссии и агентских) осуществлялось организацией с нарушениями, то уменьшение доходов посредника на сумму убытка, полученного от реализации экспресс-карт по цене ниже той, которая была согласована с собственником товара, неправомерно. В результате арбитры пришли к выводу, что решение налогового органа о доначислении организации суммы налога на прибыль и соответствующих пеней является правомерным.

Очень много арбитражных дел касается работы посредников, торгующих от своего имени в розницу. Дело в том, что субъект хозяйственной деятельности, торгующий в розницу при выполнении условий, установленных [пунктом 2 статьи 346.26](#) НК РФ, может уплачивать налоги в соответствии с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД). Мы не случайно отметили, что речь идет о праве посредника на применение ЕНВД, так как с 01.01.2013 переход на уплату ЕНВД стал добровольным.

Причем, как считают в Минфине России, возможность применения ЕНВД посредником не зависит от того, на чьих площадях им осуществляется торговля - на своих собственных или на арендуемых. Такая точка зрения изложена в Письмах Минфина России от 22.01.2009 N [03-11-06/3/06](#), от 05.07.2007 N [03-11-04/3/252](#), от 07.02.2006 N [03-11-05/38](#) и в других.

Сами же посредники не соглашаются с Минфином России, считая, что оказание посреднических услуг в принципе не может облагаться единым налогом на вмененный доход, так как налоговое законодательство не содержит указания на то, что посреднические услуги могут облагаться этим налогом. В результате при проверках возникают претензии со стороны налоговиков, и решение спорных вопросов производится в суде.

О том, что данный момент является очень спорным, свидетельствует большое количество правоприменительной практики, при этом в большинстве своем арбитры занимают сторону

налогоплательщика.

Возьмем, к примеру, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 02.02.2009 по делу N А72-4460/2008. Из материалов этого дела следует, что предметом спора между налоговиками и индивидуальным предпринимателем стало применение последним упрощенной системы налогообложения при ведении розничной торговли в рамках договора комиссии. По результатам проверки налоговики доначислили коммерсанту суммы налогов и штрафных санкций.

Предприниматель не согласился с претензиями фискалов и обратился в суд. Арбитры, рассматривающие данный спор, встали на защиту бизнесмена. При этом суд указал, что такой вид предпринимательской деятельности, как оказание услуг по продаже товаров по договору комиссии, не отнесен к виду деятельности, в отношении которого может применяться ЕНВД.

Аналогичной точки зрения арбитры придерживаются и в других округах, о чем свидетельствуют [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 28.03.2011 по делу N А46-8250/2010, [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 05.05.2010 N А25-1177/2008-12 и другие.

Тем не менее быть абсолютно уверенным в том, что судьи поддержат позицию налогоплательщика, нельзя. Так, например, в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2009 по делу N А66-1526/2008 арбитры вполне согласились с мнением налогового органа о применении комиссионером системы налогообложения в виде ЕНВД.

А теперь представьте последствия этого решения для посредника, торгующего в розницу до 01.01.2013. Ведь он уплачивал налоги с суммы своего вознаграждения, и только (независимо от того, какой режим налогообложения он применял - общий или упрощенный). Приходит проверка, и выясняется, что его деятельность должна облагаться налогами в соответствии с ЕНВД, что в результате получается? Огромная сумма недоимки в бюджет по ЕНВД; суммы штрафов и пени и переплата по налогам, которая не может быть зачтена в уплату единого налога на вмененный доход. То есть последствия весьма плачевные.

Радует то, что сейчас в силу добровольного применения ЕНВД такой сценарий уже невозможен, ведь проверить налогоплательщика могут только за три года, предшествующие периоду проведения проверки. А это значит, что финансовые потери по данному основанию сейчас сведены к нулю.

Поэтому, чтобы избежать негативных последствий, посредник очень хорошо должен ориентироваться в правовых основах договоров посредничества, а также в порядке документирования таких операций и их отражения в своем бухгалтерском и налоговом учете. Ведь, как указал суд в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 24.10.2011 N А05-11812/2010, налоговые последствия не возникают сами по себе и непосредственно зависят от предмета гражданско-правового договора и его условий.

Но если все же при проверке налоговики усомнятся в посреднической квалификации договора, исполненного налогоплательщиком, то в суде им придется представить веские аргументы в пользу переквалификации договора. Если арбитры сочтут доводы налоговиков неубедительными, то решение фискалов о доначислении налогов участнику посреднического соглашения будет признано неправомерным. В этой связи, по мнению автора, имеет смысл

ознакомиться с [Постановлением](#) Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.05.2019 N Ф02-1926/2019 по делу N А19-18267/2018.

Из материалов данного дела следует, что в ходе проверки деятельности организации, применяющей упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), налоговики исходили из того, что сделка купли-продажи товаров была заменена посредническим соглашением с целью избежать утраты права на применение УСН.

При этом в ходе проверочных мероприятий налоговики выявили ряд нарушений, допущенных организацией при заключении и исполнении договора комиссии, в результате чего признали комиссионное соглашение фиктивным и доначислили организации налог на прибыль, налог на имущество организаций, НДС, соответствующие им пени и штраф.

Однако организация не согласилась с мнением проверяющих и обратилась в суд. Исследовав доказательства, представленные налоговым органом, арбитры сочли их недостаточными и признали решение налоговиков о доначислении налогов незаконным. При этом арбитры отметили, что незначительные нарушения при заключении договора комиссии и его исполнении не могут являться основанием для переквалификации спорной сделки налогоплательщика на договор купли-продажи.

Оказание посреднических услуг и оформление документов при хранении товара

Особенность посреднической деятельности состоит в том, что право собственности на товары, реализуемые или приобретаемые в рамках посреднических сделок, всегда принадлежит заказчику посреднической услуги. Иначе говоря, посредник осуществляет операции купли-продажи с чужим товаром. Эта особенность не может не сказываться на порядке отражения операций по приему, хранению и списанию товара в бухгалтерском учете посредника. О том, как операции с товаром должны быть оформлены у посредника документально, читайте в настоящей главе.

Традиционно операции по купле-продаже товаров с участием посредника осуществляются в рамках договора комиссии, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 51](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Как сказано в [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 ее исполнению.

Вместе с тем гражданское законодательство не запрещает посреднику продавать либо приобретать товары в рамках договора поручения или агентского договора.

Договору поручения посвящена [глава 49](#) "Поручение" ГК РФ. [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что по договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические

действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Отношения сторон при заключении агентского договора строятся на основании положений [главы 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Из [статьи 1005](#) ГК РФ вытекает, что агент всегда совершает юридические и иные действия за счет принципала, но при этом выступать может либо от своего имени, либо от имени принципала. В зависимости от того, от чьего имени выступает агент в сделках с третьими лицами, обязанным по сделке, заключенной с третьим лицом, может становиться как принципал, так и агент.

Если сделка совершается агентом от своего имени, то права и обязанности по сделке купли-продажи товаров возникают у агента. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если же сделка заключается агентом от имени принципала, то обязанным по сделке купли-продажи является принципал. При такой схеме агентского договора к нему применяются правила о договоре поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, что эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Причем все указанные посреднические договоры объединяет общее правило: к посреднику никогда не переходит право собственности на товар - оно, всегда сохраняется за заказчиком посреднической услуги (комитентом, принципалом или доверителем).

В связи с тем, что по сделкам, заключенным комиссионером от своего имени, обязанным становится комиссионер, комиссионное соглашение обладает самой сложной гражданско-правовой структурой, но, несмотря на это, именно оно применяется при купле-продаже товаров чаще других, видимо потому, что совершение сделок является предметом именно договора комиссии.

Если посредник ведет бизнес как юридическое лицо, то он обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с нормами Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). Это вытекает из [статей 2](#) и [6](#) Закона N 402-ФЗ. Сегодня эта обязанность в полной мере распространяется даже на те организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, что подтверждается [Письмом](#) Минфина России от 27.02.2015 N 03-11-06/2/10013.

Согласно [пункту 1 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта оформляется первичным учетным документом. При этом [Закон](#) N 402-ФЗ запрещает принимать к бухгалтерскому учету документы, оформленные по не имевшим места фактам хозяйственной жизни, в том числе лежащим в основе мнимых и притворных сделок.

Для справки. Под фактами хозяйственной жизни экономического субъекта [Закон](#) N 402-ФЗ понимает сделку, событие, операцию, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Не являются исключением и операции, совершаемые посредником при выполнении поручения заказчика посреднической услуги.

Причем организациям коммерческой сферы [Закон](#) N 402-ФЗ позволяет использовать как унифицированные формы первичной учетной документации, так и самостоятельно разработанные формы документов. Главное, чтобы в них содержались следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичные учетные документы составляются в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания.

Обратите внимание! Формы первичной учетной документации, применяемые организацией, определяет руководитель компании, на что указывает [пункт 4 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ. Причем они могут оформляться как на бумажном носителе, так и в виде электронных документов, подписанных электронной подписью.

Заметим, что в [Законе](#) N 402-ФЗ не уточнен вид электронной подписи, применяемой для подписания электронной "первички".

Минфин России в [Письме](#) от 22.02.2019 N 07-01-09/11672 разъясняет, что до принятия соответствующего федерального стандарта бухгалтерского учета (далее - ФСБУ) организация может использовать при составлении электронных документов бухгалтерского учета любой вид электронной подписи, предусмотренный Федеральным [законом](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" (далее - Закон N 63-ФЗ). Аналогичные разъяснения на этот счет даны и в [Письме](#) ФНС России от 20.02.2018 N ЕД-4-15/3372.

Для справки. Опираясь на [пункт 3 статьи 19](#) Закона N 63-ФЗ, лучше воспользоваться усиленной квалифицированной электронной подписью.

Но, несмотря на возможность использования собственных форм "первички", практика

говорит о том, что бизнес предпочитает пользоваться привычными унифицированными формами документов, а собственные формы использует только в отсутствие типового аналога. С точки зрения автора, этот вариант является самым оптимальным, особенно если учесть, что некоторые типовые бланки документов продолжают оставаться обязательными к применению, на что обращено внимание в [Информации](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В то же время нужно сказать, что унифицированной формы документа, которой собственник товаров должен оформить их передачу посреднику, не существует. Поэтому для этих целей организации всегда применяют самостоятельно разработанные формы документов, использование которых закрепляется в их учетной политике. Обычно передача товара посреднику оформляется специальным актом приема-передачи товаров. Заметим, что так как в акте приема-передачи товаров практически указывается та же информация, что и в накладной [формы N ТОРГ-12](#), то, по мнению автора, можно оформлять передачу товара указанной накладной со специальной пометкой "На комиссию".

Унифицированная [форма](#) накладной N ТОРГ-12 утверждена [Постановлением](#) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

Обратите внимание! Случается, что фирмы, работающие с посредниками, оформляют передачу товара на реализацию Актом о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение ([форма N МХ-1](#)), утвержденным [Постановлением](#) Госкомстата России от 09.08.1999 N 66 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения".

По мнению автора, такое документальное оформление передачи товара посреднику является ошибочным. Как сказано в [Указаниях](#) по заполнению формы N МХ-1, эта [форма](#) применяется для учета приема-передачи товарно-материальных ценностей, переданных от поставщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей) на хранение организации-хранителю. Несмотря на то что посредник отвечает перед собственником товара за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента ([статья 998](#) ГК РФ), он не является организацией-хранителем, для которого хранение товара представляет основной вид деятельности, поэтому применение [формы N МХ-1](#) вряд ли можно считать целесообразным.

В соответствии с допущением имущественной обособленности, закрепленным в [пункте 5](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н (далее - ПБУ 1/2008), посредник не имеет права отражать полученные комиссионные товары у себя на балансе.

Для справки. На основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ до утверждения ФСБУ в их роли у обычных организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) выступают положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 до 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Обращаем ваше внимание на то, что разработка ФСБУ для указанной категории организаций ведется в соответствии с [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н.

В силу [пункта 3 статьи 10](#) Закона N 402-ФЗ бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, систематизированный перечень которых образует план счетов бухгалтерского учета, утверждаемый федеральным стандартом. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

Пока соответствующего ФСБУ нет, в целях ведения учета коммерческие организации пользуются [Планом](#) счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкцией](#) по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Планом счетов для этих целей предусмотрен забалансовый [счет 004](#) "Товары, принятые на комиссию". Товары, принятые на комиссию, учитываются посредником на счете 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах (то есть по ценам, согласованным с собственником товаров с учетом НДС). Аналитический учет по счету 004 "Товары, принятые на комиссию" ведется посредником по видам товаров и организациям (лицам) - комитентам.

Вообще на порядке отражения посредником товаров, предназначенных для продажи на комиссионных началах, нужно остановиться немного подробнее.

К сожалению, среди бухгалтеров бытует мнение, что к ведению забалансовых счетов можно относиться формально, ведь метод двойной записи там не применяется, факт того, отражен или не отражен товар на забалансовом счете, не влияет на валюту баланса посредника и так далее. Такое мнение является глубоко ошибочным и не дает оснований для пренебрежительного отношения к забалансовым счетам.

Неотражение комиссионных товаров на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" может повлечь за собой очень неблагоприятные последствия, вплоть до переквалификации посреднического договора в договор купли-продажи, что, в свою очередь, приведет к уплате налогов не с суммы комиссионного вознаграждения, а со всего объема выручки за проданный товар.

О том, что такое развитие событий вполне вероятно, говорит [Постановление](#) ФАС Московского округа от 03.07.2007, 04.07.2007 N КА-А41/5937-07-П по делу N А41-К2-16637/05.

Таким образом, бухгалтерский учет комиссионных товаров ведется посредником на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" по простой схеме:

- принятие товаров от собственника отражается по дебету счета 004;
- списание при их продаже покупателю производится по кредиту счета 004 ([пункт 158](#) Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н).

Также на забалансовом счете ведется и учет товаров, приобретенных посредником для заказчика, правда, в этом случае уже используется счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Как сказано в Инструкции к данному счету, товары учитываются на [счете 002](#) в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Обращаем ваше внимание на то, что по общему правилу, закрепленному гражданским законодательством, расходы на хранение комиссионного товара признаются расходами посредника и не возмещаются ему заказчиком посреднической услуги, причем в данном случае не имеет значения, на каком складе посредник хранит комиссионные товары - на своем собственном или на арендуемых площадях. Такое правило установлено в [статье 1001](#) ГК РФ.

Следовательно, в общем случае расходы на хранение признаются собственными расходами посредника и, соответственно, покрываются за счет его вознаграждения. Согласно с этим и судебные инстанции, на что указывает [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26.08.2011 N Ф09-4700/11 по делу N А60-39298/2010.

Заметим, что поскольку эта [норма](#) ГК РФ не является императивной, то стороны посреднического соглашения могут установить в договоре и иное. При наличии такой оговорки в посредническом договоре комитент обязан возместить посреднику расходы на хранение. В этом случае расходы на хранение будут признаваться расходами комитента. Правда, чтобы последний имел возможность учесть суммы расходов на хранение в своем бухгалтерском и налоговом учете, посредник обязан передать ему копии соответствующих первичных документов, подтверждающих его расходы, связанные с исполнением поручения.

Обратите внимание! В отличие от договора поручения и агентского договора, требование о представлении комиссионером оправдательных документов законодательно не закреплено. Вместе с тем, чтобы иметь возможность правомерно отразить данные расходы в своем бухгалтерском и налоговом учете, комитент вправе потребовать от посредника вместе с представлением отчета об исполнении комиссионного поручения сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств и так далее). В такой ситуации посредник должен выполнить требование собственника товаров, принятых на комиссию либо приобретенных для комитента. Аналогичные разъяснения дают налоговики столицы в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011. На это указывает и [пункт 14](#) Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии".

Исходя из этого, посредник вместе со своим отчетом должен представить собственнику товаров копии всех оправдательных документов, подтверждающих расходы, произведенные им от своего имени в интересах заказчика.

Если договором предусмотрено возмещение расходов на хранение, то вместе с отчетом посредник должен представить и документы, подтверждающие расходы на хранение комиссионного товара. Если товар хранится посредником на арендованном складе, то в качестве документов, подтверждающих расходы на хранение, посредник должен представить комитенту акт на оказанные услуги по аренде склада и счет-фактуру, выставленный ему арендодателем (при

условии, что последний является плательщиком НДС).

Обратите внимание! [Статья 1001](#) ГК РФ, гарантирующая посреднику возмещение расходов, осуществленных при выполнении комиссионного поручения, создает немало проблем налогоплательщикам. Контролирующие органы зачастую не соглашаются с возмещением сумм расходов, осуществленных комиссионером в интересах комитента, даже если это закреплено в договоре комиссии.

Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать только те расходы, которые напрямую связаны с исполнением договора комиссии. Если из представленных документов явно следует, что возмещение расходов по хранению связано с исполнением поручения по договору комиссии, то при наличии всех необходимых документов расходы комиссионера на хранение возмещаются комитентом в таком же порядке, как и все остальные расходы, подлежащие обязательному возмещению. При таком варианте договора расходы на хранение не отражаются в составе затрат посредника, а учитываются им на счетах расчетов с комитентом.

Пример. Предметом договора комиссии, заключенного организацией "А" (комиссионер) с организацией "В" (комитент) в августе 2019 г., является покупка партии товара, стоимость которого не должна превышать 240 000 руб., в том числе НДС 20% - 40 000 руб.

Согласно договору за оказанные услуги посредник получает фиксированное вознаграждение в размере 12 000 руб. (в том числе НДС 20% - 2 000 руб.). Кроме того, условиями договора комиссии предусмотрено возмещение комиссионеру расходов по хранению товаров на арендованном складе в сумме 3 600 руб., в том числе НДС 20% - 600 руб.

Договором предусмотрено, что расходы комиссионера на хранение товара возмещаются последнему, если они отражены в отчете посредника и подтверждены документально. Документальным подтверждением расходов на аренду склада является акт на услуги аренды и счет-фактура арендодателя.

Выплата комиссионного вознаграждения и возмещаемых расходов производится комитентом в течение 2 рабочих дней с момента утверждения отчета комиссионера.

Для исполнения комиссионного поручения "В" перечислила "А" сумму в размере 240 000 руб.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что операции, совершаемые в рамках договора комиссии, ведутся с применением счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комитентом по сумме, направленной на исполнение поручения";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению";

76 - 7 "Расчеты с комитентом по возмещаемым расходам";

76 - 8 "Расчеты с арендодателем".

Операции, связанные с выполнением комиссионного поручения и возмещением расходов на хранение товара, отражены в учете организации "А" следующим образом:

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 240 000 руб. - получены денежные средства комитента для исполнения договора комиссии;

Дебет 002

- 240 000 руб. - приняты на учет товары, приобретенные для комитента, помещенные на арендованный склад;

Дебет 76 - 5 Кредит 60

- 240 000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком товара, погашаемая за счет комитента;

Дебет 60 Кредит 51

- 240 000 руб. - перечислены денежные средства в оплату товаров;

Дебет 76 - 8 Кредит 51

- 3 600 руб. - перечислена арендная плата арендодателю;

Дебет 76 - 7 Кредит 76 - 8

- 3 600 руб. - отнесены на расчеты с комитентом расходы по аренде склада;

Кредит 002

- 240 000 руб. - списана стоимость приобретенного товара при его передаче комитенту;

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 12 000 руб. - отражена выручка от оказания посреднической услуги;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 2 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76 - 6, 76 - 7

- 15 600 руб. - получены от комитента вознаграждение и сумма возмещаемых расходов.

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 базовая ставка НДС повышена с 18% до 20%, на что указывают положения Федерального [закона](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах".

Так как в данном случае расходы на аренду склада являются расходами комитента, то сумма

"входного" налога, предъявленного арендодателем за свои услуги к оплате комиссионеру, не принимается последним к вычету, а передается комитенту, на что указывают Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Однако, чтобы комитент смог воспользоваться вычетом по приобретенным для него услугам аренды, стороны посреднической сделки должны применить особый порядок выставления счетов-фактур.

При сдаче склада в аренду арендодатель в обычном порядке выставит [счет-фактуру](#) на имя комиссионера, который на основании [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137 регистрирует его в [части 2](#) журнала полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал).

Напоминаем, что с 01.01.2015 по общему правилу [пункта 3 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в своих интересах, Журнал не ведут.

Однако на посредников (комиссионеров и агентов), а также на экспедиторов и застройщиков, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, это правило не распространяется. Они продолжают вести Журнал в общем порядке, даже если сами не являются налогоплательщиками НДС или используют освобождение от уплаты налога.

При этом Журнал ведется только за те налоговые периоды, в которых указанные лица выставляли или получали счета-фактуры в рамках посреднической деятельности.

Более того, посредники, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от его уплаты и не исполняющие обязанности налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца после окончания квартала обязаны представить электронную версию Журнала в свою налоговую инспекцию, на что указывает [пункт 5.2 статьи 174](#) НК РФ.

Для справки. Журнал представляется в налоговую инспекцию по месту учета посредника в соответствии с [Приложением N 3](#) к Приказу ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж в электронной форме", по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Аналогичные разъяснения приведены в [Письме](#) ФНС России от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@ "О порядке представления декларации по НДС, а также журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур за I квартал 2015 года".

В [книгу покупок](#) комиссионера [счет-фактура](#) арендодателя не вносится, на что указывает [пункт 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При этом комиссионер снимает копию со счета-фактуры арендодателя, заверяет ее и передает ее комитенту, который должен ее хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Затем комиссионер должен выставить счет-фактуру по услугам аренды уже на имя комитента, основываясь на показателях счета-фактуры арендодателя. Этот [счет-фактуру](#) комиссионер должен зарегистрировать в [части 1 Журнала без регистрации в книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#), а также [пункт 3 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#).

При возникновении права на вычет по услугам аренды комитент, получивший от посредника [счет-фактуру](#) по услугам аренды на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры арендодателя, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывают [пункты 1 и 2 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

Обратите внимание! При аренде склада в интересах комитента посредник, по сути перевыставляющий счет-фактуру арендодателя на имя комитента, должен:

- в [строке 1](#) счета-фактуры поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре арендодателя, при этом номер документу присвоить в соответствии со своей хронологией счетов-фактур;

- в [строках 2, 2а и 2б](#) счета-фактуры указать данные арендодателя. Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747](#);

- в [строках 3 и 4](#) поставить прочерки, поскольку эти строки заполняются лишь в отношении товаров;

- в [строке 5](#) счета-фактуры:

если аренда склада еще не оплачена - указать реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента посреднику;

если аренда оплачена - дополнительно указать реквизиты платежных поручений на оплату аренды;

- в [строках 6, 6а и 6б](#) указать реквизиты собственника товаров, то есть комитента.

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются посредником на основании данных счета-фактуры арендодателя.

При этом подписать счет-фактуру посредник должен сам, что подтверждается финансистами в [Письме от 02.08.2012 N 03-07-09/103](#).

Обратите внимание! Если в перевыставленном посредником счете-фактуре на аренду склада в [строках 2, 2а и 2б](#) будут указаны реквизиты посредника, то комитент может остаться без вычета.

Такой вывод вытекает из [Решения ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II Приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения \(ведения\) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость"](#).

Оказание посреднических услуг и оформление документов по товарам

Услуги посредников всегда востребованы у субъектов хозяйственной деятельности, особенно ярко это проявляется в торговле, где сделки по купле-продаже товаров через посредника являются очень популярными. Так как совершение сделок составляет предмет договора комиссии, то обычно для этих целей привлекается комиссионер, хотя гражданское законодательство не запрещает совершать сделки по купле-продаже товаров и другим типам посредников - агентам или поверенным. В главе мы расскажем, как посредник должен оформлять документы при совершении сделок с товарами.

Сначала обратимся к правовым основам посреднических договоров - поручения, комиссии и агентского соглашения.

Правила договора поручения установлены [главой 49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

[Статьей 971](#) ГК РФ определено, что в договоре поручения сторонами договора выступают доверитель (собственник товаров) и поверенный (посредник). По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия (в том числе и сделки по купле-продаже товаров) от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. В соответствии со [статьей 990](#) ГК РФ сторонами комиссионного соглашения являются комитент (собственник товаров) и комиссионер (посредник). По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал (собственник товаров) и агент (посредник), это вытекает из [статьи 1005](#) ГК РФ.

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, если эти правила не противоречат нормам главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, основным различием между указанными видами посреднических сделок выступает то, от чьего имени действует посредник в сделках с третьими лицами. Но, несмотря на это, у всех посреднических соглашений имеются и общие признаки, а именно:

- посредник всегда действует в интересах и за счет собственника товаров;
- право собственности на реализуемый или приобретаемый товар никогда не переходит к посреднику;
- об оказанной услуге посредник извещает собственника товаров специальным отчетом;
- услуга оказывается посредником на возмездной основе, кроме того, помимо суммы вознаграждения заказчик обязан возместить посреднику расходы, осуществленные в интересах заказчика;
- расчеты между заказчиком и третьими лицами могут производиться как с участием посредника, так и напрямую.

Квалифицировать действия посредника как посреднические услуги можно только исходя из документов, которыми оформлены операции, совершенные посредником по купле-продаже товаров. Напомним, что организация-посредник, как и любая другая фирма, обязана выполнять требования бухгалтерского законодательства о документальном оформлении каждого факта своей хозяйственной жизни первичным учетным документом. Такое требование к организациям предъявляет [пункт 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Для справки. К фактам хозяйственной жизни Закон N 402-ФЗ относит сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств ([статья 3](#) Закона N 402-ФЗ).

Причем для документального оформления фактов хозяйственной жизни организации коммерческой сферы могут пользоваться не только типовыми формами бухгалтерской "первички", но и самостоятельно разработанными формами бланков, отвечающих требованиям [пункта 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ. Аналогичные разъяснения по данному вопросу даны Минфином России в [Письме](#) от 28.02.2013 N 03-03-06/1/5971.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель организации по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета в компании.

Согласно [пункту 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ обязательными реквизитами любого первичного документа являются:

-
- наименование документа;
 - дата составления документа;
 - наименование экономического субъекта, составившего документ;
 - содержание факта хозяйственной жизни;
 - величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
 - наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
 - подписи вышеназванных лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Порядок оформления документов посредником зависит именно от вида используемого посреднического договора и от чьего имени выступает посредник.

Если купля-продажа товаров является предметом договора поручения, то все документы оформляются от имени доверителя, поверенный лишь подписывает их, действуя на основании доверенности. О том, что заверять документы доверителя поверенный может на основании доверенности, выданной ему доверителем в порядке, установленном [статьей 185 ГК РФ](#), сказано в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Иначе говоря, в этом случае доверитель и третьи лица фактически обмениваются документами.

Иначе дело обстоит с комиссионером или агентом, выступающим от своего имени: в этом случае все документы по сделке (договоры, накладные, счета-фактуры и так далее) оформляются от имени комиссионера (агента), продающего или приобретающего "чужой" товар.

Поскольку самой сложной конструкцией обладает договор комиссии, то документальное оформление операций с товаром мы рассмотрим на примере комиссионера.

В первую очередь документальным подтверждением того, что организация выступает посредником, выступает сам договор комиссии, в котором четко должен быть сформулирован предмет комиссионного соглашения. Напоминаем, что предмет договора комиссии является существенным условием договора и его отсутствие влечет признание договора незаключенным. Это мнение подтверждается и правоприменительной практикой, о чем говорят Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2011 по делу [N A29-5464/2010](#), ФАС Центрального округа от 29.06.2011 по делу [N A68-6922/10](#) и другие.

В то же время не следует забывать, что сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности ([пункт 3](#)

[статьи 432 ГК РФ](#)).

Для справки. В силу [пункта 3 статьи 1 ГК РФ](#) при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно.

Иными словами, если комитент принял исполнение по договору комиссии (с несогласованным предметом договора), но не рассчитался с комиссионером, то при взыскании с него задолженности в судебном порядке его заявления насчет незаключенности договора будут расценены судом как попытка избежать ответственности за нарушение своих договорных обязательств по оплате услуг посредника.

Кроме того, не забывайте, что нечеткость формулировки о предмете комиссионного соглашения может привести к переквалификации договора.

Так, например, в [Постановлении](#) ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2003 по делу N А31-223/13 арбитры, всесторонне изучив материалы дела, пришли к выводу о том, что истец не мог выступать посредником между поставщиками и покупателями, так как ни в одном из договоров не было указано, что истец является комиссионером. В результате чего налоговый орган сделал вывод о том, что заключенные договоры представляют собой не договоры комиссии, а договоры поставки. Переквалификация договора привела к тому, что комиссионеру были доначислены суммы налога на добавленную стоимость со всего объема реализации.

Во-вторых, первичным документом, выступающим у комиссионера основанием для отражения в учете выручки от оказания услуги, выступает отчет, обязанность по представлению которого комитенту закреплена в [статье 999 ГК РФ](#).

Унифицированной формы отчета комиссионера не существует, поэтому воспользоваться типовым аналогом не удастся. Посреднику придется разработать форму отчета самостоятельно и закрепить ее использование в учетной политике компании.

В отчете обычно указываются объем действий, совершенных комиссионером, сумма причитающегося вознаграждения, а также суммы расходов, осуществленных комиссионером при исполнении поручения комитента и подлежащих возмещению.

Обратите внимание! Некоторые специалисты считают, что факт оказания посреднической услуги помимо отчета необходимо оформлять еще и актом об оказании услуг. Скорее всего, такое мнение связано с тем, что на местах налоговой часто указывают на то, что датой признания расходов по услугам является дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг ([пункт 2 статьи 272](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)). По мнению автора, это не является обязательным, поскольку это требование распространяется только на услуги производственного характера, оказанные сторонними фирмами, которые на основании [подпункта 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ](#) представляют собой материальные расходы налогоплательщика, а оплата услуг комиссионера для комитента признается прочими расходами, связанными с производством и реализацией ([пункт 3 статьи 264 НК РФ](#)). Датой признания таких расходов в соответствии с [подпунктом 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#) является дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного

(налогового) периода. Поэтому в данном случае достаточно отчета комиссионера.

Тем не менее тем, кто опасается претензий со стороны налоговых органов, можно порекомендовать следующее: закрепите в договоре комиссии, что отчет комиссионера представляется в форме акта, ведь унифицированной формы акта на оказание посреднических услуг также не существует, поэтому он тоже будет составляться в свободной форме. Такой прием позволит совместить и отчет, и акт об оказании услуги в одном документе.

Помимо этого рекомендуем указать в договоре, в какие сроки комиссионер обязан отчитаться перед собственником товаров, так как гражданским законодательством такие сроки не определены. Между тем в налоговом законодательстве закреплено, что комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация комиссионного товара, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества. Поэтому при установлении в договоре срока представления отчета срок, рекомендуемый [статьей 316 НК РФ](#), нужно учесть в обязательном порядке!

Также в договоре следует указать, когда отчет считается принятым комитентом. Эта дата крайне важна для комиссионера, так как именно на дату принятия отчета комитентом у комиссионера будут выполнены все условия для признания выручки от оказания посреднической услуги в бухгалтерском учете ([пункты 5 и 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99](#), утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99").

Для справки. На основании [статьи 30 Закона N 402-ФЗ](#) до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета, предназначенных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы, положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в качестве федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ).

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Согласно [Программе](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, вступление в действие ФСБУ "Доходы" запланировано на 2022 г.

Эта же дата является и датой признания доходов в налоговом учете комитента, использующего в качестве метода признания доходов и расходов метод начисления ([пункт 3 статьи 271 НК РФ](#)).

Обращаем ваше внимание на то, что игнорирование требований законодательства о представлении отчета комиссионером приведет к неблагоприятным последствиям для посредника. Так, в [Постановлении](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2008 N Ф04-2012/2008(2392-А46 - 19) по делу N А46-6116/2007 арбитры признали правомерным доначисление суммы налогов посреднику в связи с отсутствием у налогоплательщика доказательств, что сделки осуществлялись в рамках договора агентирования.

Обратите внимание! Несмотря на отсутствие прямой обязанности о приложении копий

первичных документов комиссионера к отчету, такая обязанность у него может возникать на основании требований комитента. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент требует представить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то комиссионер обязан удовлетворить эти требования комитента и представить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения даны в [Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011](#).

Кстати, на необходимость приложения к отчету комиссионера копий первичных документов указывают и разъяснения финансового ведомства, приведенные в [Письме Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20](#). В нем сказано, что при приобретении товаров (работ, услуг) в целях применения налоговых вычетов [счет-фактура](#), полученный комитентом от комиссионера, регистрируется комитентом в [книге покупок](#) при наличии копий первичных учетных и расчетных документов, полученных от комиссионера. Причем это касается сделок не только по приобретению товаров комиссионером, но и по суммам затрат, возмещаемых посреднику.

Если предметом договора является продажа товаров комитента, то понятно, что потребуется документ, которым оформляется передача товара от собственника к посреднику. Поскольку унифицированной формы документа, оформляемого при передаче товаров комиссионеру, нет, то для этих целей организации используют либо самостоятельно разработанную форму акта-приема передачи товаров, либо накладную [формы N ТОРГ-12](#) со специальной отметкой "На комиссию".

Для справки. Унифицированные [формы](#) первичной учетной документации по учету торговых операций утверждены [Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132](#) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций" (далее - Постановление N 132).

На практике иногда для оформления передачи товаров комиссионеру используется Акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение ([форма N МХ-1](#)), форма которого утверждена [Постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 N 66](#) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения". Как сказано в [Указаниях](#) по заполнению формы N МХ-1, эта [форма](#) применяется для учета приема-передачи товарно-материальных ценностей, переданных от поставщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей) на хранение организации-хранителю. Несмотря на то что комиссионер отвечает перед собственником товара за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента ([статья 998 ГК РФ](#)), он не является организацией-хранителем, для которой хранение товара представляет основной вид деятельности, поэтому применение [формы N МХ-1](#), по мнению автора, вряд ли уместно.

Так как право собственности на товар не переходит к посреднику, то комиссионер отражает полученное имущество на забалансовых счетах:

- при продаже товара - на счете 004 "Товары, принятые на комиссию";
- при приобретении товара - на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Обратите внимание! Отражение посредником комиссионного товара на счете 41 "Товары" приведет к претензиям со стороны налоговиков, что может закончиться переквалификацией сделки, со всеми вытекающими последствиями для обеих сторон посреднического соглашения.

Так как оказание услуг на российской территории на основании [пункта 1 статьи 146 НК РФ](#) представляет собой объект налогообложения по НДС, то при оказании услуг у посредника - налогоплательщика НДС возникает обязанность исчисления и уплаты указанного налога.

Причем для посредников [глава 21 "Налог на добавленную стоимость"](#) НК РФ предусматривает специальный порядок исчисления НДС.

При оказании посреднических услуг налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с [пунктом 1 статьи 156 НК РФ](#) как сумма дохода, полученная налогоплательщиком в виде вознаграждения (любых иных доходов), полученного при исполнении посреднического договора.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 167 НК РФ](#) моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат:

- дата оказания услуги (дата утверждения отчета);
- дата оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуги.

По общему правилу услуги посредника облагаются налогом по ставке 20% даже в том случае, если он продает товары, освобождаемые от налогообложения. Такое правило вытекает из [пункта 7 статьи 149 НК РФ](#).

Вместе с тем в некоторых случаях при реализации "чужих" товаров услуги посредника также осуществляются в льготном налоговом режиме.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 156 НК РФ](#) это касается оказания:

- посреднических услуг по реализации отдельных медицинских товаров;
- посреднических услуг по реализации похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);
- посреднических услуг по реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

Если посредническая услуга осуществляется в льготном налоговом режиме, то при ее оказании у посредника - налогоплательщика НДС не возникает обязанности выставления счета-фактуры комитенту, принципалу или доверителю, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Для справки. Напоминаем, что это правило является справедливым лишь с 01.01.2014. До указанной даты посредник - плательщик НДС, оказывающий свои услуги с использованием льготы, в обязательном порядке должен был выставить соответствующий счет-фактуру заказчику посреднической услуги. При этом на основании [пункта 5 статьи 168 НК РФ](#) соответствующая сумма НДС в счете-фактуре им не выделялась, а на самом документе указывалась надпись о том, что операция осуществляется в льготном налоговом режиме, или же ставился штамп "Без налога (НДС)".

Сегодня [пунктом 5 статьи 168 НК РФ](#) при оформлении счетов-фактур пользуются:

- налогоплательщики НДС, освобожденные от уплаты налога на основании [статьи 145 НК РФ](#);

- организации - участники проекта "Сколково", получившие освобождение на основании [статьи 145.1 НК РФ](#), о чем сказано в [Письме](#) Минфина России от 12.09.2012 N 03-07-09/129;

- продавцы сырых шкур животных, а также лома и отходов черных и цветных металлов, а также алюминия вторичного и его сплавов при условии, что они не являются плательщиками НДС или освобождены от его уплаты (с 01.01.2018). На это указывает и [Письмо](#) Минфина России от 30.08.2019 N 03-07-11/66759.

К особенностям посреднических сделок можно отнести и специальный порядок выставления счетов-фактур, предусмотренный Правилами заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Это мы рассмотрели документальное оформление отношений между комиссионером и комитентом, но есть еще одна сторона, участвующая в посреднической операции по купле-продаже товаров, - покупатель или продавец товаров.

Как уже было отмечено, в отношениях с ними комиссионер действует от своего имени, следовательно, договоры купли-продажи, накладные, счета на оплату и так далее выписываются на его имя (в случае приобретения товаров) или от его имени при продаже товаров.

При этом операции по движению товара оформляются в обычном порядке, причем документировать операции с товаром можно с применением унифицированных форм "первички", утвержденных [Постановлением](#) N 132.

Унифицированные формы в комиссионной торговле

Торговые организации могут продавать не только свои товары, но и товары третьих лиц, выступая при этом посредниками по договору комиссии. В общепринятом понимании под комиссионной торговлей понимается розничная торговля, предполагающая продажу новых и бывших в употреблении товаров, переданных для реализации торговой организации, населением. И хотя в настоящий момент комиссионные магазины как таковые встречаются нечасто, тем не менее такой бизнес существует и сегодня. Как и любой другой хозяйствующий субъект,

комиссионный магазин оформляет все свои факты хозяйственной жизни соответствующими первичными документами. О том, что это за документы, мы и поговорим в нашей главе.

Правовые основы комиссионного соглашения регулируются нормами [главы 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

[Статьей 990](#) ГК РФ определено, что 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 связи с тем что гражданское законодательство не ограничивает состав сторон комиссионного соглашения, то сторонами данного договора могут выступать любые субъекты гражданского права - как юридические, так и физические лица.

Если комитентом по договору комиссии выступает физическое лицо - гражданин, то помимо самой [главы 51](#) ГК РФ партнерские отношения строятся с учетом [Правил](#) комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.06.1998 N 569 (далее - Правила). Указанные [Правила](#) определяют общий порядок продажи непродовольственных товаров на комиссионной основе, в то же время, особенности их продажи установлены другим документом - [Правилами](#) продажи отдельных видов товаров, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 N 55.

Для справки. Комиссионная торговля транспортными средствами, сельскохозяйственной техникой и запасными частями к ним организуется в соответствии с Типовыми [правилами](#), утвержденными Приказом Минторга СССР от 06.02.1991 N 9. Понятно, что, учитывая "преклонный" возраст этого документа, применять его следует в части, не противоречащей современным требованиям.

В [пункте 9](#) [Правил](#) определено, что комиссионер самостоятельно выбирает тип документа, которым оформляется приемка товара на комиссию. В качестве такового может применяться как договор комиссии, так и квитанция, накладная и иной документ, подписываемый обеими сторонами, главное, чтобы в нем содержались следующие сведения:

- номер документа, дата его составления;
 - наименование и реквизиты сторон (адрес, расчетный счет, телефон комиссионера, паспортные данные или данные иного документа, удостоверяющего личность комитента);
 - наименование товара;
 - степень износа и недостатки бывшего в употреблении товара;
 - цена товара в рублях;
 - размер и порядок уплаты комиссионного вознаграждения;
-

-
- условия принятия товара на комиссию;
 - порядок проведения и размер уценки товара;
 - сроки реализации товара до и после его уценки;
 - условия и порядок возврата товара комитенту, не проданного комиссионером;
 - условия и порядок расчетов между комиссионером и комитентом;
 - размер оплаты расходов комиссионера по хранению товара, принятого на комиссию, если по соглашению сторон эти расходы подлежат возмещению.

Комиссионный магазин как структурное подразделение организации обязан каждый факт своей хозяйственной жизни оформлять первичным учетным документом, такое требование к экономическим субъектам выдвигает Федеральный [закон](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

При этом организациям коммерческой сферы не запрещено применять для этих целей как существующие унифицированные формы первичных бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанные формы документации. Главное требование [Закона](#) в отношении применяемой "первички" - в любом случае она должна удовлетворять всем требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Время, прошедшее с момента вступления в силу [Закона](#) N 402-ФЗ, говорит о том, что бизнес, получивший право на самостоятельный выбор форм первичной учетной документации, не особо стремится к использованию форм, разработанных самостоятельно, понимая насколько этот факт может осложнить "жизнь" компании. Ведь разработка собственных форм всегда требует определенных трудозатрат.

Тем более что некоторые формы бухгалтерской "первички" и сегодня продолжают оставаться обязательными к применению, на что указывает Минфин России в своей [Информации](#) N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

О том, что унифицированные формы некоторых документов являются по-прежнему обязательными, чиновники напомнили в [Письме](#) Минфина России от 06.11.2014 N 03-03-06/1/55918, а также в [Письме](#) ФНС России от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@.

Учитывая это, многие экономические субъекты продолжают применять унифицированные формы "первички", а свои разрабатывают только при отсутствии типового аналога.

[Законом](#) N 402-ФЗ установлено, что первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. При этом лицо, на которого возложено ведение бухгалтерского учета (в том числе на

договорной основе), не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Письменные требования лица, ведущего учет в компании, обязательны для всех работников организации, если они касаются порядка оформления первичных учетных документов и сдачи их в бухгалтерию.

В соответствии с **пунктом 4 статьи 9** Закона N 402-ФЗ формы первичных учетных документов определяет руководитель организации (за исключением организаций бюджетной сферы) по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций в комиссионной торговле утверждены **Постановлением** Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 (далее - Постановление N 132). К ним относятся:

Номер формы	Наименование формы
N КОМИС-1	Перечень товаров, принятых на комиссию
N КОМИС-1а	Перечень принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов)
N КОМИС-2	Товарный ярлык
N КОМИС-3	Акт об уценке
N КОМИС-4	Справка о продаже товаров, принятых на комиссию
N КОМИС-5	Акт о снятии товара с продажи
N КОМИС-6	Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии
N КОМИС-7	Ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров
N КОМИС-8	Журнал учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов)

Как следует из **Указаний** по применению и заполнению форм первичной учетной документации, утвержденных также **Постановлением** N 132 (далее - Указания), для документального оформления операций по приему комиссионного товара используются унифицированные формы перечней **N КОМИС-1** и **N КОМИС-1а**. Форма **N КОМИС-1а** применяется в случае, если на комиссию принимаются транспортные средства - автомобили и мотоциклы, кроме того, она используется и в случае комиссионной продажи номерных узлов (агрегатов).

В Перечне товаров, принятых на комиссию **N КОМИС-1** указываются фамилия, имя и отчество комитента-гражданина, сдающего товар в комиссионный магазин. Как предписано **Правилами**, товары на комиссию от граждан принимаются по предъявлении паспорта или иного документа, удостоверяющего личность. В **форме N КОМИС-1** указываются все сведения о товаре,

принятом на комиссию, его наименование, количество, а также все сведения, характеризующие его состояние (новый, бывший в употреблении, степень износа, основные товарные признаки, а также недостатки товара).

В Перечне принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов) [N КОМИС-1а](#), в сведениях о товаре указывается наименование (тип) транспортного средства, характеристика, марка (модель), год выпуска, идентификационный номер, номер двигателя, шасси (рамы), кузова (прицепа), регистрационного знака, цвет кузова (кабины), размер кузова (рамы), пробег по данным спидометра, серия и номер паспорта транспортного средства, ввезенного на территорию Российской Федерации. Кроме того, указывается номер и дата документа, подтверждающего его таможенное оформление в соответствии с российским законодательством.

В [формы N КОМИС-1](#) и [N КОМИС-1а](#) комиссионером вносятся результаты продажи, уценки товара (транспортных средств), а также возврата комитенту непроданного товара или транспортного средства.

Перечни [N КОМИС-1](#) и [N КОМИС-1а](#) используются как приложение к договору комиссии, составляются комиссионером, как и сам договор комиссии, в двух экземплярах. Один экземпляр вручается комитенту (гражданину), второй - передается в бухгалтерию комиссионера.

Помимо перечней [N КОМИС-1](#) и [N КОМИС-1а](#) при приеме товара и заключении договора комиссии комиссионер заполняет товарный ярлык по [форме N КОМИС-2](#), причем данная [форма](#) выписывается приемщиком в одном экземпляре.

В товарном ярлыке также указываются наименование товара и все сведения, характеризующие его состояние (новый, бывший в употреблении, степень износа, основные товарные признаки, недостатки товара).

По транспортным средствам в графе "Характеристика" записывается наименование (тип), марка, модель транспортного средства, год выпуска, идентификационный номер, номер двигателя, шасси (рамы), кузова (прицепа) и цена продажи.

[Форма N КОМИС-2](#) подписывается приемщиком и комитентом и прикрепляется к каждой вещи, сдаваемой на комиссию.

Если товар в дальнейшем подлежит уценке, то в товарном ярлыке проставляются новая цена, номер акта ([форма N КОМИС-3](#)), дата уценки и подпись материально ответственного лица.

Если в течение определенного периода времени товар не был продан, то комиссионер производит уценку товара или возвращает товар комитенту.

Как указано в [пункте 30](#) Правил, порядок и размеры уценки товаров, принятых на комиссию, определяются сторонами договора комиссии при его заключении. Соглашением сторон устанавливается и способ уведомления комитента о вызове, а также сроки его явки. Если комитент отказывается от уценки, то комиссионер возвращает товар, принятый на комиссию.

Проведение оценок товара отражается в прилагаемом к договору перечне товаров, принятых

на комиссию, товарном ярлыке или ценнике.

Для оформления самой уценки товара применяется акт об уценке [формы N КОМИС-3](#). Составление акта производится комиссией, создаваемой торговой организацией. Обычно в состав комиссии включаются материально ответственное лицо торговой организации и представители администрации фирмы. Составляется [N КОМИС-3](#) в одном экземпляре, подписывается комитентом и всеми членами комиссии, а затем вместе с товарным отчетом передается в бухгалтерскую службу организации-комиссионера.

В бухгалтерии на основании акта об уценке делается отметка об уценке товара в перечне ([N КОМИС-1](#), [N КОМИС-1а](#)), карточке учета товаров ([форма N КОМИС-6](#)) и оборотной ведомости (журнале).

В товарном ярлыке [N КОМИС-2](#) на основании акта проставляется новая цена, номер акта, дата уценки товара, заверяемые подписью материально ответственного лица.

Так как договор комиссии - возмездный договор, то комитент обязан уплатить комиссионеру сумму комиссионного вознаграждения, размер которого обычно предусматривается договором. Если соглашением размер вознаграждения или порядок его уплаты не предусмотрены и размер вознаграждения не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссии в размере, обычно взимаемом при сравнимых обстоятельствах за аналогичные услуги. Как следует из [пункта 33](#) Правил, за проданный товар комиссионер должен рассчитаться с комитентом в течение трех дней после продажи товара.

Продажа товара, принятого на комиссию, оформляется справкой о продаже товаров, принятых на комиссию, по [форме N КОМИС-4](#). Причем данная справка оформляется и в том случае, если комиссионный товар продан не полностью, а частично. В справке указывается номер договора комиссии, наименование проданного товара, количество и сумма.

Составляется [N КОМИС-4](#) работником торговой организации в двух экземплярах. Первый экземпляр справки вместе с товарным отчетом передается в бухгалтерию, второй - остается у материально ответственного лица.

Справка подписывается материально ответственным лицом, бухгалтером и руководителем торговой организации.

Снятие комиссионного товара с продажи по любой причине (уценка, возврат комитенту, отправка в ремонт, в химчистку и так далее) оформляется актом о снятии товара с продажи по [форме N КОМИС-5](#). В акте указываются наименование товара, снимаемого с продажи, цена его реализации, а также номер и дата договора комиссии.

Отдельной строкой указывается причина снятия товара с продажи. Подписывают [N КОМИС-5](#) материально ответственное лицо, бухгалтер и руководитель торговой организации. Составляется он в одном экземпляре сотрудником торговой организации и вместе с товарным отчетом передается в бухгалтерскую службу организации торговли.

Для аналитического учета товаров в комиссионной торговле применяется карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии по [форме N КОМИС-6](#).

Причем форма N КОМИС-6 ведется индивидуально по каждому товару и цене продажи. В карточке по датам указываются поступление, уценка, продажа и остатки товара, а также возврат товара комитенту, начисленная и выплаченная комитенту сумма денежных средств, а также задолженность перед ним.

Карточка учета ведется в одном экземпляре материально ответственным работником торговой организации.

По общему правилу, установленному статьей 1001 ГК РФ, расходы по хранению комиссионного товара не возмещаются комиссионеру. Однако эта норма является диспозитивной, поэтому при желании стороны могут предусмотреть в договоре и иное.

Если условие по возмещению затрат, связанных с хранением товара, закреплено в договоре, то комитент обязан возместить комиссионеру расходы по хранению непроданного товара.

Для учета платежей, полученных за хранение нереализованных товаров, в комиссионной торговле применяется ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров по форме N КОМИС-7. Иначе говоря, в данной ведомости комиссионер отражает суммы денежных средств, полученных от комитентов за услуги по хранению.

Ответственным за составление N КОМИС-7 является кассир, составляется ведомость в одном экземпляре и вместе с кассовым отчетом передается в бухгалтерию организации.

Обращаем ваше внимание на то, что в конце рабочего дня итоги ведомости сверяются с показателями контрольно-кассовой техники.

Ведомость N КОМИС-7 подписывается кассиром, главным бухгалтером и руководителем торговой компании.

Если на комиссию принимается транспортное средство, то информация о его приеме и продаже в обязательном порядке фиксируется в Журнале учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов) по форме N КОМИС-8, который ведется материально ответственным лицом торговой организации.

В форме N КОМИС-8 указываются подробные данные о продавце и покупателе, об автотранспортных средствах и узлах (агрегатах), цене согласно договору с комитентом и цене продажи. Кроме того, в данном журнале покупатель, приобретший транспортное средство в комиссионном магазине, заверяет сделку по купле-продаже своей подписью.

Пример. Предположим, что организация "А" приняла от физического лица по договору комиссии товар для продажи - кожаное пальто, стоимость которого в соответствии с договором составляет 23 600 руб. Договором определено, что вознаграждение комиссионного магазина составляет 5% от цены продажи вещи.

Условиями договора предусмотрено, что в случае, если товар не реализован до конца месяца, он уценивается на 1 000 руб. Товар продан после одной уценки за 22 600 руб.

В ходе осуществления операций по продаже кожаного пальто организация оформила

следующие документы:

1. При приеме товара на комиссию оформлен договор комиссии с комитентом, перечень товаров, принятых на комиссию по [форме N КОМИС-1](#), товарный ярлык по [форме N КОМИС-2](#).

На основании данных документов организация "А" отразила в бухгалтерском учете:

Дебет 004

- 23 600 руб. - принято на учет кожаное пальто, предназначенное для продажи.

Так как на конец месяца пальто осталось непроданным, магазин провел уценку товара. Для этого товар был снят с продажи на основании акта о снятии товара с продажи [N КОМИС-5](#) и уценен актом об уценке по [форме N КОМИС-3](#). Данные об уценке внесены в товарный ярлык [N КОМИС-2](#).

На основании этих документов в учете отражено:

Кредит 004

- 1 000 руб. - произведена уценка товара, не проданного на конец месяца.

При продаже пальто организация "А" оформила справку о продаже товаров, принятых на комиссию [N КОМИС-4](#), в связи с чем в учете отражены следующие записи:

Дебет 50 Кредит 76/товар

- 22 600 руб. - получены денежные средства от покупателя;

Кредит 004

- 22 600 руб. - списана стоимость кожаного пальто;

Дебет 76/возн. Кредит 90 - 1

- 1 130 руб. - отражено вознаграждение комиссионера;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 188,33 руб. - начислен НДС (20%) с услуги, оказанной комиссионером;

Дебет 76/товар Кредит 76/возн.

- 1 130 руб. - произведено удержание вознаграждения, причитающегося комиссионеру;

Дебет 76/товар Кредит 50

- 21 470 руб. - выданы физическому лицу из кассы денежные средства от продажи пальто в рамках договора комиссии.

Напоминаем, что с 01.01.2019 базовая ставка по налогу на добавленную стоимость увеличена с 18% до 20%. Такие изменения в НК РФ были внесены Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах".

Экспорт товаров через посредников у посредников

Нередко экспортные операции с товаром совершает не сам собственник товаров, а посредник, представляющий интересы российского продавца во внешнеторговом контракте.

Как исполняется в данном случае внешнеторговый контракт посредником и как экспортные операции отражаются в его учете, вы узнаете из материала, предлагаемого вашему вниманию.

Вначале отметим, что экспорт товаров представляет собой внешнеторговую деятельность продавца, основы государственного регулирования которой определены Федеральным [законом](#) от 08.12.2003 N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" (далее - Закон N 164-ФЗ).

Экспорт товара представляет собой вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе ([пункт 28 статьи 2](#) Закона N 164-ФЗ). Так как участниками сделки при экспорте товаров выступают представители разных государств, отношения сторон строятся на основании внешнеторгового контракта, определяющего условия продажи товаров, а также права и обязанности каждой из сторон договора. Заключить внешнеторговый контракт с покупателем экспортируемых товаров собственник может не сам, а с помощью посредника, специализирующегося на таких операциях. Практика показывает, что экспорт через посредника, имеющего опыт проведения таких операций, позволяет экспортеру значительно сократить свои издержки.

Гражданское право позволяет экспортерам для привлечения посредника использовать договоры поручения, комиссии или агентский договор, регулируемые соответственно [главами 49, 51 и 52](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Любой из перечисленных договоров позволяет посреднику по поручению и за счет экспортера продать товар за границу. Вместе с тем вопрос о том, от чьего имени посредник будет заключать внешнеторговый контракт с покупателем, зависит именно от того, какой договор заключен между собственником товаров и посредником.

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. При этом права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([пункт 1 статьи 971](#) ГК РФ).

В общем случае предпринимательский статус любой из сторон договора поручения означает, что услуги поверенного осуществляются на платной основе. Исключением является случай, когда в договоре прямо предусмотрено, что поверенный оказывает услуги бесплатно.

Поверенный действует на основании доверенности, выданной ему доверителем. Он вправе переадресовать поручение другому лицу (заместителю), если:

- уполномочен на это доверенностью;
- вынужден прибегнуть к такому шагу в интересах доверителя.

Поверенный исполняет поручение доверителя согласно указаниям последнего, которые должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными, и отступить от них может только на основании предварительного запроса ([статья 973 ГК РФ](#)). Правда в некоторых случаях отступить от указаний доверителя поверенный может и без запроса, а именно:

- если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах доверителя, и поверенный не мог предварительно запросить доверителя либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос;
- поверенный является коммерческим представителем, и это право определено договором.

По договору комиссии посредник (комиссионер) осуществляет сделку уже от своего имени ([пункт 1 статьи 990 ГК РФ](#)), действуя при этом в интересах комитента и за его счет. У него же возникают права и обязанности по сделкам, заключенным с третьими лицами.

В отличие от договора поручения договор комиссии всегда возмездный. Если комиссионное вознаграждение договором не предусмотрено, а условия договора не позволяют определить размер вознаграждения, то оплата услуг посредника производится по цене, которая при сравнимых обстоятельствах взимается за аналогичные услуги.

Обратите внимание! Комиссионер в соответствии с принятым на себя за дополнительную плату ручательством (делькредере) отвечает перед комитентом за исполнение покупателем сделки, заключенной с ним за счет комитента. В этом случае комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение не только за исполнение поручения, но и за ручательство в размере и порядке, установленных в договоре комиссии.

Комиссионер более свободен в действиях, чем поверенный. Договор комиссии может вообще не содержать указаний комитента о том, как исполнять поручение. В этом случае комиссионер поступает в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

По агентскому договору посредник (агент) работает либо от своего имени, либо от имени заказчика (принципала) ([пункт 1 статьи 1005 ГК РФ](#)). То есть агентский договор может исполняться либо по схеме договора поручения ([глава 49 ГК РФ](#)), либо по схеме договора комиссии ([глава 51 ГК РФ](#)).

Обратите внимание! Применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора ([статья 1011 ГК РФ](#)).

Посредник, исполнив поручения экспортера, руководствуясь [статьями 974, 999 и 1008 ГК РФ](#), обязан представить ему отчет с указанием:

- времени перехода права собственности на отгруженные товары к иностранному покупателю (в случае если грузоотправителем выступает посредник);

- сумм полученной экспортной выручки (авансов) и времени их зачисления на транзитный валютный счет (в случае если посредник принимает участие в расчетах с иностранным покупателем);

- сумм произведенных расходов, подлежащих возмещению экспортером.

На основании отчета посредника экспортер (комитент, доверитель, принципал) учитывает доходы и расходы по сделке.

Посредник, обеспечивая экспорт товаров, всегда действует в интересах и за счет своего заказчика. Стоимость оказанных им услуг формирует доходы, в объем которых включаются:

- вознаграждение за совершение юридических и иных действий, полученное в твердой сумме или в процентах от цены сделки;

- вознаграждение за делькредере, полученное комиссионером в случае поручительства перед комитентом за исполнение сделки третьим лицом ([пункт 1 статьи 991 ГК РФ](#));

- дополнительная выгода, полученная комиссионером, совершившим сделку на более выгодных условиях, чем те, которые были указаны комитентом ([статья 992 ГК РФ](#)).

Если посредник - юридическое лицо, то он, как и все иные российские компании, ведет бухгалтерский учет в соответствии с нормами Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). При этом в первую очередь он должен руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренными [Законом](#) N 402-ФЗ для обычных организаций (отличных от организаций бюджетной сферы), утвержденными Минфином России.

Однако пока из всего объема ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ для таких организаций Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н, утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведем в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Таким образом, пока в роли ФСБУ у коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется

ими в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

В бухгалтерском учете посредника вознаграждение, получаемое от экспортера, а также дополнительная выгода (при ее наличии) признаются доходом от обычных видов деятельности, что следует из [пункта 5](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Для признания таких доходов необходимо одновременное выполнение условий, определенных в [пункте 12](#) ПБУ 9/99, а именно:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Вознаграждение посредника, а также дополнительная выгода принимаются к учету как выручка от оказания посреднических услуг, исходя из цены, установленной соглашением сторон.

Если в посредническом договоре цена услуг посредника не предусмотрена и не может быть определена из его условий, то, как уже было отмечено, стоимость услуг посредника определяется по цене аналогичных услуг, а дополнительная выгода в общем случае делится между посредником и экспортером поровну на основании [статьи 992](#) ГК РФ ([пункт 3](#) [статьи 424](#) ГК РФ).

Согласно Плану счетов вознаграждение посредника и дополнительная выгода отражаются на счете 90 "Продажи", [субсчет 90 - 1](#) "Выручка", аналитический счет "Выручка от оказания посреднических услуг".

Налог на прибыль организаций

Для целей [главы 25](#) "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) вознаграждение посредника представляет собой его доход от реализации посреднических услуг.

Для справки. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются 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. При этом прямо отмечено, что к указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение ([подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#)).

Исходя из этого, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль от осуществления посреднической деятельности учитывается только величина вознаграждения и иных подобных доходов, в частности сумма дополнительной выгоды, полученная посредником при реализации товаров (работ, услуг) по более высокой цене, чем установлена их собственником. При этом для целей налогообложения вышеуказанные суммы принимаются в зависимости от момента признания выручки налогоплательщиком.

[Глава 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ](#) устанавливает два возможных метода признания доходов: метод начисления и кассовый метод.

По общему правилу при исчислении налога на прибыль налогоплательщики применяют метод начисления.

Датой признания доходов и расходов посредника при методе начисления признается дата фактического оказания посреднической услуги экспортеру (дата 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 посреднического договора, а именно:

- по окончании исполнения посреднического договора;
- на последнюю дату отчетного периода по договору (если договор долгосрочный или предусматривает выполнение посредником нескольких операций в течение определенного времени);
- на дату представления отчета или на дату подписания акта об оказании услуг (о выплате вознаграждения).

Если посредник признает доходы и расходы по кассовому методу, то датой получения дохода признается день поступления средств от экспортера (в виде вознаграждения) на счета в банках и (или) в кассу посредника в оплату иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед ним иным способом.

При кассовом методе доходы и расходы учитываются для целей налогообложения только по мере их оплаты. При этом согласно [пункту 1 статьи 273 НК РФ](#) возможность использования кассового метода жестко ограничена размером выручки от реализации: в среднем за четыре

предыдущих квартала она не должна превышать одного миллиона рублей за каждый квартал.

Таким образом, условие применения кассового метода, а именно установление [статьей 273 НК РФ](#) ограничения размера выручки, делает этот метод недоступным для большинства налогоплательщиков.

Обложение НДС у посредника

Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из вышеуказанных договоров ([пункт 1 статьи 156 НК РФ](#)).

При этом применяется ставка налога 20% независимо от того, по какой ставке облагается НДС реализуемый товар собственника (доверителя, комитента или принципала). Исключение составляют доходы, полученные от оказания 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 НДС.

В перечисленных ситуациях услуги посредника также осуществляются в льготном налоговом режиме.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат ([пункт 1 статьи 167 НК РФ](#)):

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

Обратите внимание! Датой оказания услуги для посредника считается день принятия отчета экспортером, поэтому обязанность по начислению посредником налога с реализации своих услуг возникает в том налоговом периоде, когда отчет утвержден экспортером и у последнего возникает обязанность по выплате вознаграждения посреднику. Такого же мнения придерживаются и суды, о чем свидетельствует [Постановление ФАС Центрального округа от 10.08.2007 по делу N А14-17099-2006-6/6](#).

Заметим, что услуги посредника оплачиваются заказчиками, как правило, после оказания самой услуги. Между тем посредник может участвовать в расчетах между экспортером и иностранным покупателем товаров, что предполагает получение им денежных средств в счет оплаты товаров.

Так как сумма денежных средств, полученных посредником от покупателя товаров, включает в себя сумму комиссионного вознаграждения, то в момент их получения посредник должен исчислить "авансовый" налог несмотря на то, что отчет экспортером еще не утвержден.

При этом исчислить "авансовый" НДС посредник должен не со всей суммы полученных средств, а только с части, относящейся к стоимости оказываемых им услуг, то есть в части

причитающегося ему вознаграждения. Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 05.12.2007 N 19-11/115925, а также в [Письме](#) Минфина России от 21.06.2004 N 03-03-11/103.

Такого же мнения придерживаются и суды. Так, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 19.03.2007, 26.03.2007 N КА-А40/1751-07 по делу N А40-48250/06-129-283 сказано, что при выполнении налогоплательщиком функций агента налог исчисляется только с суммы предварительно полученного посреднического вознаграждения, а не со всех средств, полученных агентом. Аналогичный вывод сделан судом и в [Постановлении](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 05.02.2013 по делу N А32-2247/2012.

Далее рассмотрим особенности отражения экспортных операций в учете посредника.

Учет расчетов с экспортером посредник ведет на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", предварительно открыв к нему следующие субсчета:

- "Расчеты с экспортером по экспортной выручке";
- "Расчеты с экспортером по авансам иностранных покупателей";
- "Расчеты с экспортером по вознаграждению";
- "Расчеты с экспортером по возмещаемым расходам".

Бухгалтерский учет экспортных операций у посредника зависит от вида посреднического договора, заключенного между экспортером и посредником. Если между ними заключен договор поручения, то посредник заключает контракт от имени и за счет экспортера, у которого и возникает объем прав и обязанностей по договору.

Посредник же, исполнив поручение, формирует доходы после утверждения экспортером представленного отчета. В бухгалтерском учете посредника делаются следующие записи:

Дебет 76, субсчет "Расчеты с экспортером по вознаграждению", Кредит 90 - 1 - начислена задолженность экспортера по вознаграждению;

Дебет 90 - 3 Кредит 68 - начислен НДС с оказанной услуги.

Если вознаграждение посреднику выплачивается в рублях, то в его учете это отражается следующей записью:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с экспортером по вознаграждению" - получена сумма вознаграждения.

Если выплата вознаграждения производится в иностранной валюте, то применяется следующая запись:

Дебет 52 Кредит 76, субсчет "Расчеты с экспортером по вознаграждению" - получена валюта в оплату комиссионного вознаграждения.

Если между экспортером и посредником заключен договор комиссии, то контракт с иностранным покупателем заключается уже от имени посредника. В этом случае сторонами сделки по контракту выступают посредник и иностранный покупатель.

В соответствии с заключенным договором комиссионер может из суммы оплаты, поступившей от покупателя, удержать свое вознаграждение и возмещаемые суммы расходов, а оставшуюся часть выручки перевести экспортеру.

В бухгалтерском учете посредника будут отражаться операции по расчетам с иностранным покупателем (если комиссионер участвует в расчетах) и операции по расчетам с экспортером.

Так как право собственности на товар к посреднику не переходит, он ведет учет экспортного товара на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию", исходя из контрактных цен.

После поступления экспортной выручки комиссионер удерживает из нее вознаграждение и другие возмещаемые расходы, а остаток перечисляет на счет экспортера. В этом случае в бухгалтерском учете посредника делаются следующие записи:

Дебет 004 "Товары, принятые на комиссию" - получен товар по договору комиссии;

Кредит 004 "Товары, принятые на комиссию" - списан товар в момент отгрузки товаров иностранному покупателю;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 76, субсчет "Расчеты с экспортером по экспортной выручке" - отражена задолженность иностранного покупателя перед экспортером;

Дебет 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет", Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - на транзитный валютный счет получены денежные средства в оплату экспортного товара;

Дебет 52 "Валютные счета", субсчет "Текущий валютный счет", Кредит 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет" - зачислено комиссионное вознаграждение на текущий валютный счет комиссионера;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с экспортером по экспортной выручке", Кредит 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет" - переведен с транзитного валютного счета экспортеру остаток выручки.

На практике довольно часто применяется авансовая форма оплаты. Авансы, полученные посредником от иностранного покупателя до отгрузки товаров, подлежат переводу на счет экспортера наряду с экспортной выручкой. В соответствии с условиями договора часть аванса может быть удержана посредником в свою пользу.

Как правило, оплата за экспортный товар производится в иностранной валюте, а бухгалтерский учет ведется в рублях, что установлено [статьей 12](#) Закона N 402-ФЗ.

В соответствии с [пунктом 24](#) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N

34н, записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых посредством пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. В результате такого пересчета образуются курсовые разницы.

Напомним, что в соответствии с [пунктом 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006), курсовая разница - это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Для справки. С 01.01.2019 [ПБУ 3/2006](#), выступающее пока аналогом ФСБУ, устанавливающего порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета, действует в редакции, обновленной [Приказом](#) Минфина России от 09.11.2017 N 180н.

Гражданское законодательство Российской Федерации ([статьи 1001, 1011](#) ГК РФ) предусматривает, что экспортер обязан, помимо уплаты вознаграждения, возместить посреднику затраты, связанные с исполнением поручения. К таковым при экспорте относятся, в частности, расходы в виде курсовых разниц, возникающих от осуществления операций с иностранной валютой при исполнении посреднических договоров.

Порядок учета положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих в рамках договора комиссии, в том числе по авансовым платежам, разъяснен налоговиками в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 22.03.2010 N 16-12/029268@, а также финансистами в [Письме](#) Минфина России от 24.07.2006 N 03-03-04/2/604.

Из данных разъяснений вытекает, что денежные средства в иностранной валюте, поступающие на валютный счет посредника, кроме его вознаграждения, не образуют курсовой разницы у посредника. Это относится и к возмещению его затрат. Так как посредник при экспорте товаров совершает операции с "чужим" товаром, то курсовые разницы, возникающие при динамике курса иностранной валюты, посреднику нужно относить на расчеты с комитентом.

Покажем на примере порядок налогового и бухгалтерского учета курсовых разниц комиссионером, который по условиям договора с российским комитентом должен экспортировать товар.

Пример (цифры условные). ООО "Комитент" заключило договор комиссии с ООО "Комиссионер". По его условиям ООО "Комиссионер" должно экспортировать партию товара стоимостью 100 000 долл. США. Вознаграждение посредника составляет 24 000 долл. США, в том числе НДС - 4 000 долл. США.

17.05.2019 товар получен комиссионером.

24.05.2019 ООО "Комиссионер" реализовало товар иностранному покупателю.

27.05.2019 на валютный счет комиссионера поступила оплата, и в этот же день банк по распоряжению комиссионера перечислил ООО "Комитент" его выручку за вычетом комиссионного вознаграждения - 76 000 долл. США (100 000 долл. США - 24 000 долл. США).

Предположим, что курс долл. США, установленный ЦБ РФ, составил:

- на 17.05.2019 - 64 руб. за долл. США;
- на 24.05.2019 - 63,6 руб. за долл. США;
- на 27.05.2019 - 62,9 руб. за долл. США.

Рабочим планом счетов ООО "Комиссионер" предусмотрено, что расчеты с комитентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с комитентом за экспортируемые товары";
- 76 - 6 "Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете ООО "Комиссионер" операции по продаже экспортного товара будут выглядеть следующим образом:

17.05.2019:

Дебет 004

- 6 400 000 руб. (100 000 долл. США x 64 руб. за долл. США) - получен товар по договору комиссии.

24.05.2019:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 6 360 000 руб. (100 000 долл. США x 63,6 руб. за долл. США) - отражена задолженность перед комитентом за экспортный товар;

Кредит 004

- 6 400 000 руб. - списан товар в момент отгрузки товаров иностранному покупателю;

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 1 526 400 руб. (24 000 долл. США x 63,6 руб. за долл. США) - отражена выручка от оказания посреднических услуг исходя из курса, действующего на дату отгрузки;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 254 400 руб. (4 000 долл. США x 63,6 руб. за долл. США) - начислен НДС исходя из курса, действующего на дату оказания услуги.

27.05.2019:

Дебет 52 Кредит 62

- 6 290 000 руб. (100 000 долл. США х 62,9 руб. за долл. США) - зачислена экспортная выручка на валютный счет посредника;

Дебет 76 - 5 Кредит 62

- 70 000 руб. (100 000 долл. США х (63,6 руб. за долл. США - 62,9 руб. за долл. США)) - отнесена на расчеты с комитентом отрицательная курсовая разница, возникшая в результате колебания курса;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 1 509 600 руб. (24 000 долл. США х 62,9 руб. за долл. США) - удержано комиссионное вознаграждение из суммы экспортной выручки;

Дебет 76 - 5 Кредит 52

- 4 780 400 руб. (76 000 долл. США х 62,9 руб. за долл. США) - перечислена выручка от продажи товара за минусом комиссионного вознаграждения комитенту;

Дебет 51 Кредит 52

- 1 509 600 руб. (24 000 долл. США х 62,9 руб. за долл. США) - зачислена на расчетный счет сумма комиссионного вознаграждения;

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 6

- 16 800 руб. (24 000 долл. США х (63,6 руб. за долл. США - 62,9 руб. за долл. США)) - учтена в составе прочих расходов посредника возникшая в результате колебания курса валюты отрицательная курсовая разница.

В налоговом учете ООО "Комиссионер" включил в состав доходов вознаграждение в сумме 1 272 000 руб. (1 526 400 руб. - 254 400 руб.), а возникшая отрицательная разница в размере 16 800 руб. учтена им в составе внереализационных расходов.

Как видим, в учете посредника отражаются исключительно его курсовые разницы, возникающие при оплате в валюте его комиссионного вознаграждения, все остальные разницы считаются разницами собственника товаров, то есть экспортера.

Импорт товаров через посредников у посредников

Ввозить товары из-за рубежа российские фирмы могут как сами, так и с привлечением посредников. Причем второй вариант используется гораздо чаще, так как посредник-профи, представляющий интересы покупателя во внешнеторговом контракте, всегда лучше владеет ситуацией и позволяет значительно сократить издержки.

Вместе с тем импорт через посредника сказывается как на учете самого собственника приобретаемых товаров, так и на учете посредника. О специфике отражения операций по импорту товаров у посредника и пойдет речь в настоящем материале.

Вначале отметим, что в соответствии с Федеральным [законом](#) от 08.12.2003 N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" импорт товаров представляет собой ввоз товаров в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе. Причем товары ввозятся на российскую территорию на основании внешнеторгового контракта, содержащего условия проведения сделки, права и обязанности каждой из сторон и цену импортируемого товара. Так как сторонами внешнеторгового контракта являются представители разных государств, то, как правило, цена внешнеторгового контракта устанавливается в иностранной валюте, в ней же происходят и расчеты между партнерами.

Как уже было отмечено, при импорте российскому покупателю выгоднее привлечь посредника, нежели завозить товары самому. При этом в силу гражданского права для этих целей импортер может использовать любой из возможных посреднических соглашений - договор комиссии, договор поручения или агентский договор.

Договор комиссии

Гражданско-правовые основы договора комиссии установлены [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Сторонами данного соглашения являются комитент и комиссионер, который при совершении сделок с третьими лицами всегда действует 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 ее исполнению.

Договор поручения

Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании положений [главы 49](#) "Поручение" ГК РФ. В соответствии с [пунктом 1 статьи 971](#) ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор

Этому виду гражданско-правового соглашения посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ.

Как указано в [пункте 1 статьи 1005](#) ГК РФ, по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

При этом из [статьи 1011](#) ГК РФ вытекает, что:

- если агент действует от своего имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре комиссии;

- если агент выступает от имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения.

Между тем следует иметь в виду, что правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существованию агентского договора.

Как видим, основным отличием указанных видов посреднических соглашений является то, от чьего имени выступает посредник, выполняя поручение импортера и, соответственно, у кого при исполнении договоров с третьими лицами возникают права и обязанности.

В то же время у всех типов перечисленных посреднических сделок имеются и общие характерные признаки:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- право собственности на импортируемые товары к посреднику не переходит;
- по общему правилу все посреднические договоры являются возмездными;
- посредник может принимать участие в расчетах между заказчиком и третьими лицами.

Несмотря на то что самым сложным по своей природе является договор комиссии, практика показывает, что предпочтение импортеры отдают именно ему или агентскому договору, исполняемому по схеме комиссионного соглашения.

Как исполняется договор комиссии, предметом которого выступает импорт товаров? Схема состоит в следующем.

Так как при договоре комиссии посредник действует в интересах импортера, то именно комиссионер от своего имени заключает внешнеторговый контракт с иностранным поставщиком. У него же возникает обязанность оплаты импортных товаров, которые, как уже было отмечено, обычно продаются за валюту.

Осуществление расчетов в валюте представляет собой валютные операции, которые являются объектом валютного контроля. Заметим, что при импорте товаров через посредника валютные операции имеют место как с нерезидентом, то есть с иностранным поставщиком, так и с резидентом - собственником приобретаемых товаров.

В силу [статьи 6](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон N 173-ФЗ) валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляется без ограничений. Исключение установлено только для операций по купле-продаже иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинированных в инвалюте, которые в России осуществляются через уполномоченные банки и государственную корпорацию развития "ВЭБ.РФ".

Для справки. Под уполномоченными банками понимаются российские кредитные организации, имеющие право на основании лицензий Центрального банка Российской Федерации осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Согласно общему правилу, установленному [статьей 9](#) Закона N 173-ФЗ, валютные операции между резидентами запрещены. В то же время из данного правила имеются некоторые исключения, в числе которых названы в том числе операции между комиссионерами и комитентами при оказании комиссионерами услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров. Иными словами, осуществление валютных операций между участниками договора комиссии при импорте товаров не противоречит нормам российского валютного законодательства. Это подтверждает и Банк России в Информационном [письме](#) от 22.11.2016 N ИН-015-53/80 "О применении положений статьи 9 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Требуемую для расчетов валюту посредник может получить как от импортера, так и самостоятельно приобрести ее в банке, получив от импортера денежные средства в рублях для исполнения договора.

Забегая немного вперед, отметим, что и свое вознаграждение комиссионер также может получить в валюте, закон этого не запрещает. Напомним, что договор комиссии является возмездным и за свои услуги посредник получает комиссионное вознаграждение, размер и порядок выплаты которого обычно содержатся в договоре комиссии. С тем, что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения комиссионного вознаграждения, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывают [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу N А35-13833/2010 и другие.

Хотя нужно отметить, что на практике посредники предпочитают получать свое вознаграждение в рублях, чтобы не отражать в учете собственные курсовые разницы, возникающие вследствие динамики курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Так как право собственности на товар переходит от зарубежного продавца к импортеру, то посредник собственником товара не становится, он только совершает с "чужим" товаром все необходимые действия.

В силу того что ввоз товаров в Российскую Федерацию представляет собой объект налогообложения по НДС, то обычно именно посредник декларирует товар на таможне, то есть выполняет все таможенные формальности, связанные с ввозом, - подает таможенную декларацию, уплачивает таможенные сборы и пошлины, а также "ввозной" НДС, если ввозимые товары не освобождены от налогообложения в соответствии со [статьей 150](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В общем случае при импорте товаров налоговая база определяется посредником как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (в случае ввоза подакцизных товаров).

Для справки. Таможенная стоимость товаров определяется по правилам, установленным [главой 5](#) Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее - ТК ЕАЭС).

Если ввозимый товар облагается налогом по общей ставке, то "ввозной" налог исчисляется по ставке 20%.

По общему правилу пересчет таможенной стоимости товаров, выраженной в иностранной валюте, производится посредником по курсу иностранной валюты к рублю, действующему на дату регистрации таможенной декларации. На это указывает [статья 38](#) ТК ЕАЭС.

Если импортер (комитент) является налогоплательщиком НДС, то суммы НДС, уплаченные комиссионером на таможне при ввозе товаров, принимаются комитентом к вычету в порядке, предусмотренном [статьей 172](#) НК РФ ([пункт 2 статьи 171](#) НК РФ).

В [Письме](#) от 04.09.2018 N 03-07-08/62931 Минфин России разъясняет, что в случае уплаты при ввозе товаров в Российскую Федерацию налога на добавленную стоимость комиссионером налог принимается к вычету у комитента после принятия на учет приобретенных товаров на основании документов, подтверждающих уплату налога комиссионером, а также таможенной декларации (ее копии) на ввозимые товары, оформленные в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, независимо от налогового режима (в том числе упрощенной системы налогообложения), применяемого комиссионером.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 12.04.2017 N 03-07-08/21708.

При этом на основании [пункта 1.1 статьи 172](#) НК РФ заявить право на вычет комитент может в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет ввезенных товаров, что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 15.02.2017 N 03-07-13/1/8409.

Так как ввезенный товар принадлежит комитенту, то он помещается комиссионером на ответственное хранение - то есть отражается за балансом на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", а затем передается собственнику товаров. Такие правила установлены [пунктом 155](#) Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Об исполнении комиссионного поручения посредник информирует импортера специальным отчетом, обязанность по представлению которого установлена [статьей 999](#) ГК РФ.

Не забудьте, что отчет посредника с точки зрения бухгалтерского законодательства представляет собой первичный учетный документ, следовательно, он должен отвечать всем требованиям Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Обращаем ваше внимание на то, что при заключении договора комиссии стороны должны предусмотреть сроки представления отчета посредником и принятия его комитентом-импортером. В противном случае будет применяться общее правило - отчет считается принятым в течение тридцати дней со дня получения отчета.

В отчете комиссионера как минимум указывается следующая информация:

- о сумме средств, полученных от комитента для исполнения договора;
- о сумме вознаграждения, причитающегося в оплату услуг посредника;
- о сумме расходов, подлежащих возмещению комитентом, если таковые имеются.

В качестве расходов, подлежащих возмещению посреднику, при импорте товаров, помимо стоимости самого товара, обычно выступают расходы, связанные с приобретением валюты, - прибыль или убыток, образующиеся при отклонении курса покупки валюты от курса, установленного Центральным Банком Российской Федерации (далее - ЦБ РФ), таможенные платежи и так далее.

После того как отчет принят комитентом, посредник в учете отражает выручку от оказания посреднической услуги и начисляет НДС при условии, что является его плательщиком.

Итак, при импорте товаров в рамках комиссионного соглашения именно посредник выступает участником внешнеэкономической деятельности, при которой все расчеты ведутся в основном в иностранной валюте. Изменение курса валюты по отношению к рублю всегда вызывает появление курсовых разниц, которые отражаются как в бухгалтерском, так и налоговом учете.

Причем с точки зрения посредника все курсовые разницы, возникающие при импорте через посредника, делятся на "свои" и "чужие".

В качестве "своих" курсовых разниц посредником рассматриваются исключительно курсовые разницы, относящиеся к его валютным обязательствам, то есть к сумме комиссионного вознаграждения, установленного в валюте.

Все остальные курсовые разницы, возникающие в ходе исполнения договора, представляют разницы комитента - собственника приобретаемых товаров и, следовательно, относятся посредником на расчеты с импортером.

Этот вывод подтверждается и мнением контролирующих органов, на что указывают Письма УФНС России по городу Москве от 25.01.2011 [N 16-15/006151@](#), от 22.09.2010 [N 16-15/099696@](#) и ряд других.

Аналогичного мнения придерживается и Минфин России, о чем говорят его Письма от 26.08.2019 [N 03-03-05/65602](#), от 30.12.2014 [N 03-03-06/1/68506](#), от 27.02.2013 [N 03-03-06/1/5561](#) и другие. Согласно с таким подходом и суды, что подтверждается [Постановлением](#) ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2011 по делу [N А21-445/2011](#), [Постановлением](#) ФАС Поволжского округа от 28.04.2010 по делу [N А55-12964/2009](#) и другими.

При отражении в учете курсовых разниц (как "своих", так и "чужих") посредник должен руководствоваться соответствующим федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренным [Законом](#) N 402-ФЗ, на что указывает [подпункт 3 пункта 3 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ.

Между тем пока для организаций, отличных от организаций бюджетной сферы, Минфин России утвердил только один федеральный стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

При этом до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Кроме того, в части, не противоречащей [Законоу](#) N 402-ФЗ, применению подлежат правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России 01.01.2013. На это указывают нормы [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ и [Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом [пункт 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ позволяет Минфину России до утверждения федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, вносить изменения, в том числе обусловленные изменением законодательства РФ, в "старые" правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные ими до 01.01.2013.

Иными словами, пока в роли ФСБУ у обычных организаций внебюджетной сферы выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период.

Следовательно, пока при учете курсовых разниц комиссионер руководствуется нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006).

Как следует из [пункта 3](#) ПБУ 3/2006, в бухгалтерском учете под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

На основании [пункта 4](#) ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит

пересчету в рубли.

Согласно [пункту 5](#) ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, а в случае отсутствия такого курса - по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте ([пункт 6](#) ПБУ 3/2006). [Перечень](#) дат совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведен в Приложении к ПБУ 3/2006.

Пересчет стоимости средств в расчетах (за исключением полученных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату ([пункт 7](#) ПБУ 3/2006).

В соответствии с [пунктом 12](#) ПБУ 3/2006 курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Обратите внимание! Согласно [пункту 6 статьи 15](#) Закона N 402-ФЗ отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

В силу [пункта 4](#) Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н (далее - ПБУ 4/99), отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Как сказано в [пункте 3 статьи 13](#) Закона N 402-ФЗ, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления. При этом она составляется за отчетный период менее отчетного года.

То есть, как видим, большинство фирм в силу [Закона N 402-ФЗ](#) не обязаны составлять промежуточную отчетность, а значит, признавать отчетной датой последний день месяца или квартала у организации нет оснований. По умолчанию такой датой признается последний день календарного года.

В то же время все действующие правила бухгалтерского учета ориентированы на отчетный период, равный месяцу. Поэтому тем, кто не готов адаптировать свои правила учета к реалиям [Закона N 402-ФЗ](#), рекомендуем в учетной политике закрепить положение о том, что в целях ведения бухгалтерского учета отчетной датой считается последний день каждого календарного месяца. Этот прием позволит организации сохранить уже существующую практику ведения учета, не вступая в противоречие с нормами [Закона N 402-ФЗ](#). При этом такое положение учетной политики вовсе не обяжет компанию формировать промежуточную отчетность.

При использовании такого приема активы и обязательства, указанные в [пункте 7](#) ПБУ 3/2006, в число которых входят и средства в расчетах, будут пересчитываться организацией в рубли на дату совершения операции, а также на последнее число каждого месяца.

[Пунктом 13](#) ПБУ 3/2006 определено, что курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы (кроме случаев, предусмотренных [пунктами 14, 14.1 и 19](#) ПБУ 3/2006 или иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету). Заметим, что данным правилом посредник руководствуется лишь при отражении своих курсовых разниц. Все иные разницы посредник относит на расчеты с импортером. Аналогичный принцип применяется посредником и для целей налогового учета.

Пример (цифры условные). Предположим, что в соответствии с договором комиссии организация "А" (комиссионер) приобретает для организации "В" (импортер-комитент) партию товаров у иностранного поставщика, контрактная (совпадает с таможенной) стоимость которых составляет 20 000 евро.

Для исполнения договора комиссии импортер, не имеющий собственного валютного счета, перечислил комиссионеру денежные средства в размере 1 700 000 рублей, из которых 240 000 рублей (в том числе НДС - 40 000 рублей) составляет комиссионное вознаграждение посредника, уплаченное авансом. В тот же день "А" приобрела валюту у банка по курсу 65 рублей за евро, заплатив банку за конвертацию валюты 5 000 рублей, и перечислила аванс иностранному поставщику.

При ввозе товаров в Российскую Федерацию организация "А" уплатила на таможенную пошлину в размере 140 000 рублей, таможенный сбор в размере 5 500 рублей и "ввозной" НДС по ставке 20% в размере: $((20\ 000\ \text{евро} \times 70\ \text{рублей за евро}) + 140\ 000\ \text{рублей}) \times 20\% = 308\ 000\ \text{рублей}$.

Курс ЦБ РФ составляет (условно):

на день приобретения валюты посредником - 60 рублей за евро;

на дату перечисления аванса иностранному поставщику - 66 рублей за евро;

на день подачи таможенной декларации - 70 рублей за евро.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено открытие следующих субсчетов к балансовым счетам:

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками":

60 - 1 "Авансы выданные";

60 - 2 "Расчеты за поступившие ценности";

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

76 - 5 "Расчеты с комитентом";

76 - 6 "Расчеты с банком";

76 - 7 "Расчеты по таможенным платежам";

76 - 8 "Расчеты по НДС с авансов".

В учете посредника операции по приобретению импортных товаров отражены следующим образом:

На дату получения денежных средств от организации "В" (комитента):

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 1 700 000 рублей - получены денежные средства от комитента для исполнения договора комиссии, в том числе предварительная оплата услуг посредника - 240 000 рублей;

Дебет 76 - 8 Кредит 68

- 40 000 рублей - начислен НДС с комиссионного вознаграждения, полученного авансом;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 1 350 000 рублей - перечислено банку для приобретения валюты;

Дебет 52 Кредит 76 - 6

- 1 200 000 рублей - зачислена на валютный счет комиссионера приобретенная валюта (20 000 евро x 60 рублей за евро);

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 100 000 рублей - отнесен на расчеты с комитентом убыток от покупки валюты (20 000 евро x (65 рублей за евро - 60 рублей за евро));

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 5 000 рублей - отнесена на расчеты с комитентом комиссия банка;

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 45 000 рублей - зачислены на расчетный счет деньги, оставшиеся после приобретения валюты (1 350 000 рублей - 1 200 000 рублей - 100 000 рублей - 5 000 рублей).

На дату перечисления аванса иностранному поставщику:

Дебет 60 - 1 Кредит 52

- 1 320 000 рублей - перечислена предварительная оплата поставщику товаров (20 000 евро x 66 рублей за евро);

Дебет 52 Кредит 76 - 5

- 120 000 рублей - отнесена на расчеты с комитентом возникшая курсовая разница (20 000 евро x (66 рублей за евро - 60 рублей за евро)).

На дату подачи таможенной декларации:

Дебет 76 - 7 Кредит 51

- 145 500 рублей - уплачены таможенная пошлина и таможенный сбор (140 000 рублей + 5 500 рублей);

Дебет 76 - 7 Кредит 51

- 308 000 рублей - уплачен "ввозной" НДС;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 7

- 453 500 рублей - отнесены на расчеты с комитентом таможенные платежи;

Дебет 76 - 5 Кредит 60 - 2

- 1 320 000 рублей - получены товары, приобретенные для комитента;

Дебет 60 - 2 Кредит 60 - 1

- 1 320 000 рублей - зачтена предварительная оплата в оплату поступивших товаров;

Дебет 002

- 1 320 000 рублей - учтены на забалансовом счете импортные товары;

Кредит 002

- 1 320 000 рублей - переданы товары комитенту;

Дебет 76 - 5 Кредит 90 - 1

- 240 000 рублей - отражена выручка от оказания услуг;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 40 000 рублей - начислен НДС с оказанной услуги;

Дебет 68 Кредит 76 - 8

- 40 000 - зачтен НДС, исчисленный с полученной предварительной оплаты услуг;

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 298 500 рублей - получены от комитента денежные средства в счет возмещения расходов, осуществленных посредником при исполнении договора.

Так как по условиям примера комиссионное вознаграждение установлено и было уплачено (авансом) в рублях, то собственных курсовых разниц у посредника не возникает.

Оказание посреднических услуг и оформление документов по услугам

Посредник может приобретать для заказчика не только какое-то имущество, но и различные виды услуг. Особой популярностью пользуются посредники у торговых и производственных фирм при приобретении транспортных услуг, а также при приобретении коммунальных услуг в случае аренды объектов недвижимости. О том, какие документы должен оформить посредник при приобретении услуг в рамках посреднических сделок, читайте в настоящей главе.

Оказывать свои услуги другим участникам хозяйственного оборота посредники могут на основании договоров поручения, комиссионного соглашения, агентирования, а также на основе договора транспортной экспедиции, если его условиями предусмотрено, что экспедитор за счет клиента привлекает третьих лиц для выполнения услуг, связанных с перевозкой груза.

Основное различие между перечисленными видами гражданско-правовых соглашений, конечно же, состоит в том, от чьего имени посредник приобретает услуги у их исполнителя. Поэтому начнем с гражданско-правовой конструкции договоров, традиционно относимых гражданским законодательством в состав посреднических.

Договор поручения регулируется нормами [главы 49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). В соответствии со [статьей 971](#) ГК РФ по договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Комиссионному соглашению посвящена [глава 51](#) "Комиссия" ГК РФ. [Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают именно у комиссионера.

Отношения сторон при договоре агентирования строятся на основании положений [главы 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Как указано в [статье 1005](#) ГК РФ, при агентском договоре агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, что эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существованию агентского договора.

Гражданско-правовые основы договора транспортной экспедиции установлены нормами [главы 41](#) "Транспортная экспедиция" ГК РФ. Кроме того, транспортно-экспедиционная деятельность регулируется нормами Федерального [закона](#) от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности", а также [Правилами](#) транспортно-экспедиционной деятельности, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.09.2006 N 554 "Об утверждении Правил транспортно-экспедиционной деятельности".

Согласно [статье 801](#) ГК РФ по договору транспортной экспедиции экспедитор обязуется за вознаграждение и за счет клиента (грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. Договор транспортной экспедиции рассматривается как посредническое соглашение только в той части, в которой экспедитор за счет клиента от своего имени или от имени клиента организует выполнение услуг, предусмотренных договором, связанных с перевозкой груза, третьими лицами. О том, что при таких условиях договора к экспедитору применяются нормы посреднических договоров, сказано в Письмах УМНС России по городу Москве от 12.03.2001 N [02-11/11705](#) и УФНС России по городу Москве от 05.04.2005 N [20-12/22797](#).

О возможной посреднической квалификации договора транспортной экспедиции говорят сегодня как [пункт 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), обязывающий экспедиторов, приобретающих от своего имени работы (услуги) в интересах клиентов, вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, так и Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137).

До внесения изменений в Правила N 1137 [Постановлением](#) Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации" на это указывали и контролирующие органы ([Письмо](#) Минфина России от 10.01.2013 N 03-07-09/01, [Письмо](#) ФНС России от 18.02.2013 N ЕД-4-3/2650@).

Как уже было отмечено, особой популярностью услуги посредников пользуются и у арендаторов объектов недвижимости. Причина кроется в том, что использование услуг посредников при арендных отношениях помогает решить ряд проблем, связанных с оплатой арендатором коммунальных услуг, потребленных им в арендуемом объекте. Ведь для того, чтобы осуществлять деятельность на арендуемых площадях, арендатор должен пользоваться услугами коммунальщиков, а значит, помимо самой арендной платы он должен своевременно рассчитываться с коммунальными службами за потребленные им тепловую и электрическую энергию, газ, воду, услуги связи и так далее. Проблема заключается в том, что энергоснабжающие организации предпочитают заключать договоры на обслуживание не с арендаторами, а с

собственниками указанных объектов. Следовательно, все документы, выставаемые коммунальщиками на свои услуги, оформляются на имя собственника, ведь именно он выступает в договоре энергоснабжения, правовые основы которого установлены [параграфом 6 главы 30](#) "Купля-продажа" ГК РФ, в качестве абонента.

Причем отношения сторон по договору энергоснабжения применяются к отношениям, связанным через присоединенные сети со снабжением не только электроэнергией, но и другими видами специфических товаров, такими как вода, пар и так далее. На это указано в [пункте 2 статьи 548](#) ГК РФ.

Арендатор же производит расчеты с арендодателем, который фактически перевыставляет ему "коммуналку", не являясь при этом поставщиком коммунальных услуг. И хотя арендодатель и арендатор имеют возможность предусмотреть договором аренды, что арендная плата включает в себя стоимость "коммуналки" ([статья 614](#) ГК РФ), практика показывает, что этот вариант расчетов используется сторонами договора аренды нечасто. Связано это с постоянным повышением тарифов на коммунальные услуги, которое не может не сказываться при таком варианте расчетов на размере арендной платы. Постоянное же изменение суммы арендной платы противоречит норме [статьи 614](#) ГК РФ, запрещающей изменять арендную плату чаще одного раза в год.

Поэтому обычно для расчетов по коммунальным платежам арендатора в договор аренды включается положение о том, что расчеты между сторонами аренды за коммунальные услуги производятся на основании посреднических сделок. Помимо дополнительного условия, включенного в сам договор аренды, стороны могут заключить и отдельное соглашение, предметом которого будет являться приобретение арендодателем за счет арендатора коммунальных услуг от своего имени.

По мнению автора настоящей статьи, такая схема оплаты "коммуналки" при арендных отношениях является наиболее безопасной. Единственное, на что следует обратить особое внимание, - так это то, что заключить данное посредническое соглашение нужно только после заключения договора аренды, и не забудьте об оплате услуг арендодателя-посредника!

Ведь посреднические сделки по общему правилу являются возмездными, поэтому услуги арендодателя, приобретающего для арендатора коммунальные услуги, должны быть оплачены, в противном случае избежать претензий налоговиков вряд ли удастся. Такая схема расчетов между арендодателем и арендатором позволит избежать лишних проблем и собственнику объекта, и арендатору, осуществившему коммунальные расходы.

Вместе с тем, чтобы арендатор смог отразить приобретенные для него коммунальные услуги в качестве своих расходов, а также получить вычет по сумме "входного" НДС, у него в наличии должны быть соответствующие документы, подтверждающие, что коммунальные услуги для него приобрел арендодатель-посредник.

Напоминаем, что требование о документальном оформлении каждого факта хозяйственной жизни экономического субъекта установлено [пунктом 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Для справки. Под фактами хозяйственной жизни экономического субъекта [Закон N 402-ФЗ](#) понимает сделку, событие, операцию, которые оказывают или способны оказать влияние на

финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Какие документы могут служить у арендатора таким подтверждением?

Во-первых, это сам посреднический договор. Здесь следует сказать, что поскольку документы на коммунальные услуги энергоснабжающая организация выдает на имя арендодателя, то для этих целей может быть использован либо договор комиссии, либо агентский договор, в котором агент выступает от своего имени.

Во-вторых, это отчет арендодателя, выступающего в данном случае посредником. Обязанность по представлению такого отчета вытекает из норм [статей 999 ГК РФ](#) и [1008 ГК РФ](#).

Заметим, что [Закон N 402-ФЗ](#) не обязывает коммерческие фирмы применять исключительно типовые формы первичной учетной документации, такое требование относится только к организациям бюджетной сферы. Следовательно, оформлять свои факты хозяйственной жизни экономические субъекты могут как типовыми бланками, так и самостоятельными формами, в которых имеются следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи перечисленных лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы используемой первичной документации определяет руководитель экономического субъекта по представлению лица, ведущего в организации бухгалтерский учет.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то понятно, что пользоваться типовой формой арендодатель и арендатор не смогут даже при желании. В такой ситуации арендодателю придется самостоятельно разработать форму отчета и утвердить ее приказом руководителя. А при заключении договора аренды с элементами посредничества или отдельного посреднического договора на приобретение коммунальных услуг нужно включить в договор положение о том, что отчет посредника представляется по данной форме.

В отчете арендодатель-посредник должен указать всю информацию, связанную с выполнением им посреднической функции, в частности суммы, полученные им для оплаты

коммунальных услуг, размер своего вознаграждения, а также расходы, понесенные им при выполнении поручения в интересах арендатора и подлежащие возмещению.

После принятия отчета арендатором посредническая услуга, оказанная ему арендодателем, считается оказанной, и в учете последнего отражается доход от оказания посреднической услуги. При арендных отношениях доходом от обычных видов деятельности, как правило, является арендная плата, получаемая арендодателем за предоставленный в аренду объект недвижимости, а доход от оказания посреднических услуг признается прочим доходом.

Обратите внимание, что к отчету необходимо приложить копии первичных документов по операциям, осуществленным в рамках посреднического соглашения. Несмотря на то что к комиссионеру или агенту, выступающему от своего имени, гражданское законодательство такого требования не выдвигает, такая обязанность у арендодателя-посредника может возникнуть по требованию арендатора, в частности, такой вывод следует из [Письма УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011](#).

Мы уже отметили, что посредническая квалификация арендодателя при приобретении коммунальных услуг выгодна для арендатора с точки зрения налога на добавленную стоимость. Ведь, если арендатор является налогоплательщиком НДС, он заинтересован в применении вычета по суммам "входного" налога, поскольку основная масса энергоснабжающих организаций "работает" с НДС.

Для того чтобы арендатор мог воспользоваться вычетом по услугам коммунальщиков, счета-фактуры в рамках посреднической сделки должны быть выставлены в специальном порядке, определенном Правилами N 1137.

Движение счетов-фактур по приобретаемым арендодателем для арендатора коммунальным услугам мы рассмотрим на примере арендодателя-комиссионера.

Для упрощения примера предположим, что арендодатель применяет упрощенную систему налогообложения, то есть сам не является налогоплательщиком НДС, а значит, на оказанные им посреднические услуги счета-фактуры не выставляются арендатору.

При таком варианте приобретения коммунальных ресурсов энергоснабжающая организация в обычном порядке выставляет счет-фактуру на имя арендодателя. Получив этот [счет-фактуру](#), арендодатель-посредник на основании [пункта 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#) регистрирует его в [части 2](#) журнала полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал).

Для справки. На основании [пункта 3.1 статьи 169 НК РФ](#) арендодатель-"упрощенец", приобретающий для арендатора коммунальные услуги от своего имени, обязан вести Журнал.

При этом арендодатель в [графе 3 части 2](#) Журнала должен указать код вида операции полученного счета-фактуры по Перечню, утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ (далее - Приказ N ММВ-7-3/136@), в нашем случае - это "01".

[Графы 10 - 11](#) придется заполнить если для приобретения коммунальных услуг арендодатель-посредник привлекал субкомиссионера (субагента).

В [графе 12](#) арендодатель должен проставить код вида сделки "1", а в [графе 14](#) показать итоговую стоимость коммунальных услуг с НДС по счету-фактуре, полученному от поставщика коммунальных услуг.

В [графе 15 части 2](#) Журнала арендодатель должен указать сумму НДС по счету-фактуре от поставщика коммунальных услуг (графа 8 счета-фактуры по [строке](#) "Всего к оплате").

Далее арендодатель снимает копию со счета-фактуры, выставленного энергоснабжающей организацией, заверяет ее и передает арендатору, что подтверждается [Письмом](#) ФНС России от 18.04.2014 N ГД-4-3/7473@ "О направлении письма Минфина России" (вместе с [Письмом](#) Минфина России от 14.03.2014 N 03-07-15/11221). Эту копию счета-фактуры продавца коммунальных услуг арендатор должен хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Затем арендодатель выставляет счет-фактуру на имя арендатора, в котором им дублируются все показатели счета-фактуры энергоснабжающей организации - продавца.

Этот [счет-фактура](#) регистрируется арендодателем в [части 1](#) Журнала, на что указывает [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137.

В свою очередь, арендатор, получивший от арендодателя-посредника [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры продавца, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывает [пункт 1 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется арендатором по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172](#) НК РФ. На это указывает [пункт 2 раздела II](#) Приложения N 4 Правил N 1137.

При этом воспользоваться вычетом по суммам "входного" налога арендатор может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет коммунальных услуг, на что указывает [пункт 1.1 статьи 172](#) НК РФ.

Обратите внимание! При приобретении коммунальных услуг арендодатель-посредник, по сути перевыставляющий счет-фактуру поставщика коммунальных услуг на имя арендатора, должен учесть следующее:

В [строке 1](#) счета-фактуры он должен поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре поставщика коммунальных услуг, при этом номер документу он присваивает в соответствии со своей хронологией счетов-фактур.

В [строках 2, 2а и 2б](#) арендодатель-посредник указывает не свои данные, а данные поставщика коммунальных услуг. Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

В [строке 5](#) счета-фактуры арендодателем указываются реквизиты платежных поручений на перечисление ему денег от арендатора и от него поставщику коммунальных услуг. В том случае если за приобретенные ресурсы арендодатель еще не рассчитался с энергоснабжающей

организацией, то в данной **строке** счета-фактуры указываются только реквизиты платежных поручений на получение денег от арендатора.

В **строках 6, 6а и 6б** арендодателем указываются реквизиты арендатора, выступающего по отношению к нему комитентом (принципалом).

При этом подписать счет-фактуру арендодатель-посредник должен сам, что подтверждается финансистами в **Письме** от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

Если же в перевыставленном "коммунальном" счете-фактуре арендодатель укажет свои реквизиты, то арендатор может лишиться вычета по НДС. Такой вывод можно сделать на основании **Решения** ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II Приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Этот **счет-фактура**, выставленный на имя арендатора, на основании **пункта 7 раздела II** Приложения N 3 к Правилам N 1137 регистрируется арендодателем в **части 1** Журнала.

При этом в **графе 3 части 1** Журнала арендодателем указывается код вида операции в соответствии с Приказом N ММВ-7-3/136@ - "01", в **графах 10 - 11** - реквизиты поставщика коммунальных услуг (его наименование, ИНН и КПП), в **графе 12** - номер и дата счета-фактуры поставщика коммунальных услуг, на основании которого арендодатель выставил счет-фактуру арендатору, в **графе 14** - итоговая стоимость коммунальных услуг с НДС по счету-фактуре, перевыставленному в адрес арендатора, а в **графе 15** - сумма НДС по коммунальным услугам.

Если движение и регистрация счетов-фактур будут организованы в порядке, предусмотренном выше, то арендатор без проблем воспользуется вычетом по суммам "входного" налога по коммунальным услугам, приобретенным для него арендодателем.

Обратите внимание! В **Письме** Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20 финансисты указывают, что при приобретении товаров (работ, услуг) в целях применения налоговых вычетов **счет-фактура**, полученный комитентом от комиссионера, регистрируется комитентом в **книге покупок** только при наличии копий первичных учетных и расчетных документов, полученных от комиссионера.

Поэтому к отчету арендодатель-посредник должен приложить копии актов на оказание услуг и счетов-фактур, полученных от энергоснабжающей организации.

В случае приобретения услуг, связанных с перевозкой груза, посредник-экспедитор, помимо перечисленных документов, должен приложить еще и экспедиторские документы, являющиеся неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции. В качестве таких документов выступают: поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка. Формы указанных документов и **порядок** их заполнения утверждены Приказом Минтранса России от 11.02.2008 N 23 "Об утверждении порядка оформления и форм экспедиторских документов". Причем в соответствии с **пунктом 1 статьи 30** Закона N 402-ФЗ, а также согласно разъяснениям, приведенным в **Информации** Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013

г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", они и сегодня являются обязательными к применению.

О том, что названные документы являются неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции, напоминает и Минфин России в [Письме](#) от 11.03.2019 N 03-03-06/1/15512.

Напоминаем, что с 01.10.2017 в Правилах N 1137 для экспедиторов (как и для иных посредников, действующих от своего имени с 01.01.2015) прямо предусмотрены возможность выставления сводных счетов-фактур и особенности заполнения сводных счетов-фактур экспедиторами, организующими перевозки грузов силами сторонних лиц.

Согласно Правилам N 1137 при составлении сводного счета-фактуры экспедитором, приобретающим у одного и более продавцов товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени:

- в [строке 1](#) счета-фактуры указываются дата и номер документа в соответствии с собственной хронологией счетов-фактур;

- в [строке 2](#) счета-фактуры указывается свое полное или сокращенное наименование в соответствии с учредительными документами (если в качестве экспедитора выступает организация). Если экспедитором выступает индивидуальный предприниматель, то указываются его фамилия, имя и отчество;

- в [строках 2а](#) и [2б](#) указываются адрес, ИНН и КПП продавца-экспедитора;

- в [строке 5](#) счета-фактуры указываются реквизиты "платежек" на перечисление денег экспедитором продавцам товаров (работ, услуг), а также на перечисление денег самому экспедитору клиентом;

- в [строках 6, 6а](#) и [6б](#) указываются наименование, адрес, ИНН и КПП клиента.

В табличной части счета-фактуры экспедитором указываются:

- в [графе 1](#) - отдельными позициями наименования товаров (работ, услуг) по каждому продавцу;

- в [графах 2 - 10](#) - по каждому продавцу данные из выставленных ими экспедитору счетов-фактур.

Остальные строки и графы сводного счета-фактуры заполняются экспедитором в общем порядке.

Турагентская деятельность через посреднический договор

По виду деятельности туристические фирмы делятся на две категории - на туроператоров и турагентов. Разница между ними состоит в том, что первые выступают собственниками туристского продукта и всегда имеют его в "запасе" для продажи туристам, а вторые заказывают его лишь при наличии заинтересованности туриста. Иными словами, в большинстве своем

турагенты являются посредниками между туроператорами и туристами, а их доходы складываются из комиссионных, полученных от продажи "чужих" туров. О деятельности турагентов-посредников и пойдет речь в настоящем материале.

В первую очередь отметим, что основным нормативным документом, регулирующим туристскую деятельность в Российской Федерации, является Федеральный закон от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 132-ФЗ), который определяет принципы государственной политики в сфере туризма и регулирует отношения, возникающие при реализации права граждан на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий.

В силу [статьи 1](#) Закона N 132-ФЗ туроператорская деятельность - это деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта (далее - турпродукт, тур), осуществляемая туроператором, в качестве которого может выступать только юридическое лицо.

В свою очередь, к турагентскому бизнесу [Закон N 132-ФЗ](#) относит деятельность по продвижению и реализации турпродукта, осуществляемую турагентами, в качестве которых могут выступать фирмы и коммерсанты.

При этом [Закон N 132-ФЗ](#) определяет турпродукт как комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации турпродукта.

В [Законе N 132-ФЗ](#) под туристом понимается лицо, посещающее страну (место) временного пребывания в лечебно-оздоровительных, рекреационных, познавательных, физкультурно-спортивных, профессионально-деловых и иных целях без занятия деятельностью, связанной с получением дохода от источников в стране (месте) временного пребывания, на период от 24 часов до 6 месяцев подряд или осуществляющее не менее одной ночевки в стране (месте) временного пребывания.

Ну и, наконец, заказчиком турпродукта считается турист или иное лицо, заказывающее тур от имени туриста, в том числе законный представитель несовершеннолетнего туриста.

В силу [Закона N 132-ФЗ](#) туроператор - собственник турпродукта может продвигать и продавать его самостоятельно, а может на договорных началах воспользоваться услугами турагента. Как сказано в [статье 9](#) Закона N 132-ФЗ, продвижение и реализация турпродукта турагентом осуществляются на основании договора, заключенного туроператором и турагентом. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта по поручению туроператора.

Следовательно, отношения между туроператором и турагентом могут оформляться договором поручения, комиссии или агентирования, основы которых установлены соответственно [главами 49, 51 и 52](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Договор поручения

В силу [пункта 1 статьи 971](#) ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические

действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии

Согласно [пункту 1 статьи 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.

Агентский договор

Согласно [пункту 1 статьи 1005](#) ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Как видим, основное отличие перечисленных видов гражданско-правовых соглашений состоит в том, от чьего имени в сделках с третьими лицами выступает посредник - от своего или от имени заказчика (доверителя, комитента или принципала). В зависимости от этого права и обязанности по сделкам с третьими лицами могут возникать как у самого заказчика посреднической услуги (в контексте нашей статьи у туроператора), так и у посредника, то есть у турагента.

На практике самым распространенным вариантом отношений между туроператором и турагентом является агентский договор, так как по сравнению с комиссией и договором поручения он обладает самым широким предметом договора и позволяет турагенту совершать не только юридические, но и фактические действия в интересах туроператора, обойтись без которых в туристическом бизнесе вряд ли возможно.

Как уже было отмечено, основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ, из положений которой вытекает, что сторонами договора агентирования являются принципал (туроператор) и агент (турагент). Причем турагент всегда действует за счет туроператора, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени туроператора ([статья 1005](#) ГК РФ).

Обратите внимание! Как следует из [статьи 1011](#) ГК РФ:

- если турагент действует от своего имени и за счет туроператора, то к такому агентскому

договору применяются правила о договоре комиссии ([глава 51 "Комиссия" ГК РФ](#));

- если турагент выступает от имени и за счет туроператора, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения ([глава 49 "Поручение" ГК РФ](#)).

При этом следует иметь в виду, что правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существованию агентского договора. Кроме того, следует учитывать, что к агентскому договору, в котором турагент действует от имени туроператора и за его счет, применяются общие нормы о представительстве, установленные [главой 10](#) "Представительство. Доверенность" ГК РФ.

Агентский договор является двусторонним, а следовательно, и консенсуальным, который, как известно, признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий. К существенным условиям договора агентирования [глава 52](#) ГК РФ относит только сам предмет договора, поэтому отсутствие в договоре иных условий не влечет признание договора агентирования незаключенным.

В агентском договоре стороны могут предусмотреть, что турагент вправе совершать только определенные виды сделок и иных действий. Вместе с тем при желании туроператор может предоставить турагенту и общие полномочия, позволяющие турагенту совершать любые сделки в интересах туроператора, включив данное условие в письменный текст договора. Но следует иметь в виду, что в этом случае туроператор не вправе отказаться от прав и обязанностей, возникающих у него по таким сделкам с третьими лицами, если только не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении прав турагента ([пункт 2 статьи 1005](#) ГК РФ).

Договор агентирования может быть заключен как на определенный срок, так и без указания срока действия, это установлено [пунктом 3 статьи 1005](#) ГК РФ. В условиях срочного договора агентирования ни одна из его сторон не может расторгнуть договор в одностороннем порядке ([статья 1010](#) ГК РФ). Кстати, именно это обстоятельство отличает агентский договор от договоров комиссии и поручения.

В силу [статьи 1006](#) ГК РФ турагент оказывает услуги туроператору на возмездной основе, при этом размер и порядок выплаты вознаграждения обычно определяется соглашением сторон.

Практика показывает, что агентская комиссия в туризме может иметь следующие формы:

- определенный процент от стоимости реализованных туров (в среднем от 5 до 12%);
- фиксированная сумма, не зависящая от стоимости тура;
- в размере наценки агента на отпускную цену тура.

Последний [вариант](#) достаточно специфичен, поэтому он встречается довольно редко.

Если же в договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, то размер вознаграждения определяется из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги ([пункт 3 статьи 424](#) ГК РФ).

Если договором не определен порядок уплаты агентского вознаграждения, то по общему правилу, закрепленному в [статье 1006](#) ГК РФ, туроператор обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления турагентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Отметим, что ограничения прав туроператора и турагента могут устанавливаться только самим договором. Так, [пунктом 1 статьи 1007](#) ГК РФ установлено, что агентским договором может быть ограничено право туроператора на заключение аналогичных агентских договоров с другими турагентами, действующими на определенной в договоре территории. Кроме этого, договор агентирования может содержать обязательство туроператора воздерживаться от осуществления на территории действия договора самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.

[Пункт 2 статьи 1007](#) ГК РФ допускает ограничение прав турагента в части заключения подобных агентских договоров с другими туроператорами, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

При этом законодательно запрещено включать в агентский договор условия о том, что агент имеет право оказывать свои услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) или покупателям (заказчикам), находящимся или проживающим на определенной в договоре территории. Подобные условия договора агентирования являются ничтожными ([пункт 3 статьи 1007](#) ГК РФ).

Как и другие виды посредников, турагент обязан представлять туроператору отчеты о ходе исполнения поручения. Порядок и сроки представления отчета определяются соглашением сторон. Если в договоре порядок и сроки представления отчета не определены, то турагент отчитывается либо по мере исполнения им договора, либо по окончании действия договора.

Гражданское право не содержит специальной формы отчета агента, в силу чего стороны агентского соглашения вправе использовать любую удобную для них форму отчета.

В то же время нужно иметь в виду, что с точки зрения бухгалтерского учета отчет турагента представляет собой первичный учетный документ, на основании которого туроператор отражает в своем учете расходы в виде агентского вознаграждения, а турагент - доходы от оказания своих услуг. Поэтому отчет агента должен отвечать всем требованиям основного нормативного документа в сфере бухгалтерского учета - Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Напоминаем, что [Закон](#) N 402-ФЗ позволяет организациям коммерческой сферы применять как существующие унифицированные формы бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанные. Главное, чтобы формы используемой "первички" отвечали требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Так как типовой формы отчета агента нет, то стороны используют самостоятельно разработанную форму отчета (обычно ее разрабатывает турагент), в которой в обязательном порядке предусмотрены следующие реквизиты:

-
- наименование документа;
 - дата составления документа;
 - наименование экономического субъекта, составившего документ;
 - содержание факта хозяйственной жизни;
 - величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
 - наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
 - подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В общем случае к отчету турагент должен приложить и необходимые документальные доказательства расходов, произведенных им в рамках договора агентирования за счет туроператора. Так как турагент действует в интересах туроператора и за его счет, то помимо уплаты вознаграждения туроператор обязан возместить турагенту все затраты, осуществленные им при выполнении агентского поручения ([статьи 975 ГК РФ](#), [1001 ГК РФ](#)).

Если туроператор имеет какие-либо возражения по отчету турагента, то он должен проинформировать об этом последнего в течение тридцати дней с момента получения отчета, если иной срок не установлен договором. Если в указанные сроки туроператор не заявил об имеющихся возражениях, то отчет считается принятым.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 1009 ГК РФ](#), если иное не установлено агентским договором, турагент может заключить субагентский договор с другим лицом, при этом ответственность за действия субагента перед туроператором несет он сам. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность турагента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Отметим, что полномочия субагента значительно уже, чем у агента. Так, в соответствии с [пунктом 2 статьи 1009 ГК РФ](#) субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, выступающего туроператором по агентскому договору. Такая возможность может быть им реализована только в порядке исключения, когда агент передает исполнение поручения субагенту в порядке передоверия ([статья 187 ГК РФ](#)). Порядок и последствия такого передоверия определены [статьей 976 ГК РФ](#).

Основаниями прекращения агентского договора в соответствии со [статьей 1010 ГК РФ](#) являются:

- отказ одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
 - смерть турагента, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или
-

безвестно отсутствующим;

- признание индивидуального предпринимателя, являющегося турагентом, несостоятельным (банкротом).

Это мы привели общие положения о договоре агентирования, вытекающие из [главы 52](#) ГК РФ. Вместе с тем [Закон](#) N 132-ФЗ содержит дополнительные требования, предъявляемые к договорам, заключаемым между туроператором и турагентом, а значит, и к договору агентирования.

Согласно [статье 9](#) Закона N 132-ФЗ в агентском договоре, заключаемом между туроператором и турагентом, должны содержаться:

- условия продвижения и реализации турагентом турпродукта;
- полномочия турагента на совершение сделок с туристами и (или) иными заказчиками от имени туроператора;
- условие, предусматривающее возможность (невозможность) заключения турагентом субагентских договоров;
- порядок взаимодействия туроператора и турагента в случае предъявления им претензий туристов или иных заказчиков по договору о реализации турпродукта, а также в случае необходимости оказания экстренной помощи туристу;
- условие, предусматривающее возможность осуществления выплат туристам и (или) иным заказчикам страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора либо уплаты денежной суммы по банковской гарантии в случае заключения договора о реализации турпродукта между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом;
- взаимная ответственность туроператора и турагента, а также ответственность каждой из сторон перед туристом и (или) иным заказчиком за непредставление или представление недостоверной информации о туре, за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта.

На основании [статьи 10](#) Закона N 132-ФЗ реализация турпродукта туристу (независимо от того, кто его продает - сам туроператор или турагент) осуществляется на основании договора, заключаемого в письменной форме, в том числе в форме электронного документа. Причем договоры на реализацию туристического продукта заключаются исключительно по типовым формам, утвержденным Приказом Минэкономразвития России от 19.03.2019 N 135 "Об утверждении типовых форм договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком".

Существенные условия договора о реализации туристского продукта перечислены в [статье 10](#) Закона N 132-ФЗ. Кроме существенных условий, предусмотренных данной [статьей](#), договор о реализации турпродукта, заключаемый между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом, должен содержать следующие существенные условия:

-
- полное и сокращенное наименования, адрес, место нахождения турагента;
 - информацию о том, что лицом (исполнителем), оказывающим туристу и (или) иному заказчику услуги, входящие в туристский продукт, по договору о реализации туристского продукта, является туроператор, в том числе информацию о способах связи с туроператором (номера телефонов, факсов, адрес сайта в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, адрес электронной почты);
 - информацию о том, что турагент является исполнителем и несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность по договору о реализации туристского продукта в отношении обязанностей турагента;
 - обязательство турагента о передаче денежных средств, полученных от туриста и (или) иного заказчика, туроператору, если иной порядок оплаты туристского продукта не предусмотрен договором между турагентом и туроператором;
 - обязательство турагента по уведомлению туроператора, сформировавшего туристский продукт, о заключении договора о реализации туристского продукта;
 - обязательство турагента по согласованию с туроператором, сформировавшим туристский продукт, условий путешествия (в том числе потребительских свойств туристского продукта) на основании запроса туриста и (или) иного заказчика, адресованного турагенту;
 - сведения о порядке и сроках предъявления туристом и (или) иным заказчиком претензий к турагенту в случае нарушения турагентом обязательств по договору о реализации туристского продукта.

Стоит обратить внимание, что турагент несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность перед туристом и (или) иным заказчиком за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей, предусмотренных договором о реализации туристского продукта.

Бухгалтерский учет

Если турагент ведет бизнес как юридическое лицо, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с [Законом](#) N 402-ФЗ. При этом не имеет значения, какой режим налогообложения применяется им в целях уплаты налогов. На это указывают как [статьи 2 и 6](#) Закона N 402-ФЗ, так и разъяснения финансистов, содержащиеся в [Письме](#) от 27.02.2015 N 03-11-06/2/10013.

Порядок ведения бухгалтерского учета у турагента зависит от того, от чьего имени турагент реализует путевки туроператора, при этом самым сложным вариантом ведения учета является случай, когда при реализации тура турагент действует от своего имени.

Исходя из гражданско-правовых основ договора комиссии и агентского договора, исполнение которого производится по схеме комиссионного соглашения, можно выделить специфические признаки названных договоров, определяющие порядок отражения посреднических операций в бухгалтерском учете турагента. К ним относятся:

- турагент всегда действует от своего имени, но за счет туроператора. Следовательно, все первичные документы, в том числе договоры с туристами, накладные, акты, счета-фактуры и так далее, выписываются от имени турагента;

- право собственности на турпродукт к турагенту никогда не переходит, следовательно, имущество, полученное от туроператора, учитывается турагентом на забалансовых счетах;

- услуга турагента считается выполненной в момент перехода права собственности на турпродукт от туроператора к туристу. Об оказанной услуге турагент извещает туроператора специальным отчетом;

- доходом турагента является сумма комиссионного вознаграждения. Кроме того, доходом будет являться и сумма дополнительной выгоды в случае выполнения поручения на более выгодных условиях, а также сумма дополнительного вознаграждения, получаемого турагентом за делькредере;

- турагент может принимать или не принимать участие в расчетах.

Так как турагент в рамках посреднического соглашения занимается продвижением и реализацией "чужого" турпродукта, то бухгалтерский учет у турагента ведется с использованием счета 4 "Товары, принятые на комиссию".

Учет доходов от оказания посреднических услуг ведется турагентом-посредником в соответствии с нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99).

Для справки. На основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ [ПБУ 9/99](#), равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступает в роли федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, до утверждения ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их качестве у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Доходом от обычных видов деятельности турагента признается выручка от оказания посреднических услуг. Признание выручки в учете турагента производится на дату утверждения отчета туроператором, это вытекает из [пунктов 5 и 12](#) ПБУ 9/99.

Согласно Плану счетов учет выручки ведется турагентом в общем порядке с применением балансового счета 90 "Продажи", [субсчет](#) "Выручка".

Учет расчетов с туроператором в соответствии с Планом счетов ведется турагентом на [счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"](#), к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с туроператором за реализованные туры";
- 76 - 6 "Расчеты с туроператором по сумме вознаграждения";
- 76 - 7 "Расчеты с туроператором по возмещаемым расходам".

Суммы, полученные от покупателей туристских путевок, являются собственностью туроператора и подлежат передаче собственнику, поэтому на основании [пункта 3 ПБУ 9/99](#) они не признаются доходом турагента.

Пример. В мае туроператор передал на реализацию турагенту, действующему от своего имени, 20 путевок стоимостью 15 000 руб. за каждую путевку.

Агентским договором предусмотрено, что турагент участвует в расчетах между туроператором и покупателями путевок, агентское вознаграждение составляет 5% от стоимости реализованных путевок (в том числе НДС 20%) и удерживается им из денежных средств, полученных от туристов.

В соответствии с условиями заключенного договора турагент обязан в течение 3 дней начиная с даты реализации предоставить туроператору отчет, а также перечислить выручку, полученную от покупателей, за вычетом своего вознаграждения. В июне месяце турагент реализовал все турпутевки частным лицам.

В бухгалтерском учете турагента операции по продаже турпутевок будут отражены следующим образом:

в мае:

Дебет 004 "Товары, принятые на комиссию"

- 300 000 руб. (20 шт x 15 000 руб.) - учтены путевки, полученные от туроператора;

в июне:

Дебет 50 "Касса" Кредит 76 - 5 "Расчеты с туроператором за реализованные путевки"

- 300 000 руб. - поступили денежные средства от покупателей путевок в пользу туроператора;

Кредит 004 "Товары, принятые на комиссию"

- 300 000 руб. - списаны путевки, реализованные покупателям;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 50 "Касса"

- 300 000 руб. - денежные средства от реализации путевок внесены на расчетный счет;

Дебет 76 - 6 "Расчеты с туроператором по сумме вознаграждения" Кредит 90 - 1 "Выручка"
- 15 000 руб. (300 000 руб. x 5%) - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

Дебет 90 - 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам"
- 2 500 руб. - начислен НДС с суммы посреднического вознаграждения;

Дебет 76 - 5 "Расчеты с туроператором за реализованные путевки" Кредит 76 - 6 "Расчеты с туроператором по сумме вознаграждения"

- 15 000 руб. - произведен зачет взаимных требований;

Дебет 76 - 5 "Расчеты с туроператором за реализованные путевки" Кредит 51 "Расчетные счета"

- 285 000 руб. - перечислены туроператору денежные средства за реализованные турпутевки за минусом посреднического вознаграждения.

Налоговый учет

Налог на прибыль организаций

В соответствии со [статьей 249](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) выручка от реализации посреднических услуг (комиссионное вознаграждение) признается у турагента доходом от реализации.

Отметим, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 248](#) НК РФ при определении доходов турагента из них исключаются суммы НДС, предъявленные туроператору.

Датой признания дохода турагентом, использующим метод начисления, в соответствии с [пунктом 3 статьи 271](#) НК РФ является дата оказания посреднической услуги.

При использовании турагентом кассового метода датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом ([пункт 2 статьи 273](#) НК РФ).

Следует учитывать, что в соответствии с [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ и [пунктом 9 статьи 270](#) НК РФ денежные средства, полученные от туристов в оплату путевок и подлежащие передаче туроператору, не признаются соответственно доходами и расходами турагента.

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ реализация услуг на территории Российской Федерации является объектом обложения по НДС, следовательно, с реализованной услуги турагент обязан исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет.

Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, получающими доход на основе посреднических соглашений, установлены [статьей 156 НК РФ](#). Согласно [пункту 1 названной статьи](#) налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 167 НК РФ](#) моментом определения налоговой базы у турагента является наиболее ранняя из дат:

- день оказания услуги;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг.

По общему правилу налогообложение посреднических услуг осуществляется по ставке 20% ([пункт 3 статьи 164 НК РФ](#)).

Оказав свою услугу, турагент - плательщик НДС в общем порядке выставляет туроператору [счет-фактуру](#) и регистрирует его в [книге продаж](#). На это указывают Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2015 на основании [пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, не ведут [журнал](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур, так как информация о выставленных и полученных [счетах-фактурах](#) отражается в их [книге продаж](#) и в [книге покупок](#).

Валютные разницы у посредника-турагента

Турагенты - это фирмы и коммерсанты, продающие в рамках посреднического соглашения сформированный туроператором туристский продукт. Причем зачастую собственник тура устанавливает его цену в условных денежных единицах (далее - у. е.), так как закон этого не запрещает.

Турист же рассчитывается с турагентом рублями, да и тот, в свою очередь, должен погасить свое денежное обязательство перед туроператором в рублевом эквиваленте. При таких условиях продажи путевок у посредника могут возникать разницы, которые нередко называют валютными. Вместе с тем, такие разницы с точки зрения бухгалтерского учета и налогового учета являются курсовыми. О них и пойдет речь в настоящем материале.

Прежде всего, отметим, что согласно [статье 1](#) Федерального закона от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 132-ФЗ) турагентская деятельность - это деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем. Следовательно, в качестве турагента может выступать как организация, так и коммерсант, при этом деятельность турагента не требует специального разрешения (лицензии).

Продвижение и реализация туристского продукта турагентом осуществляются на основании договора, заключаемого между туроператором и турагентом. [Статьей 9](#) Закона N 132-ФЗ установлено, что турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта по поручению туроператора.

При этом отношения между туроператором и турагентом могут строиться на основе договора поручения, комиссии или агентирования.

Напомним, что договору поручения посвящена [глава 49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что по договору поручения поверенный (турагент) всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя (туроператора). Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным (турагентом), возникают непосредственно у доверителя (туроператора).

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. По договору комиссии комиссионер (турагент) всегда совершает сделки в интересах комитента (туроператора) от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным турагентом с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера (турагента) ([статья 990](#) ГК РФ).

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал (туроператор) и агент (турагент) ([статья 1005](#) ГК РФ). В рамках договора агентирования агент (турагент) может за счет принципала (туроператора) совершать юридические и иные действия, как от своего имени, так и от имени принципала (туроператора). Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, только если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, общим для всех видов посреднических договоров является то, что турагент всегда совершает сделки в интересах и за счет туроператора (доверителя, комитента, принципала), однако при этом может выступать как от своего имени, так и от имени туроператора. Именно от последнего обстоятельства зависит, у кого (у туроператора или у турагента) возникает объем прав и обязанностей по сделкам, заключенным посредником с туристами.

Практическая деятельность турагентов говорит о том, что в основном отношения между собственником туров и турагентом строятся на основании агентского договора, который обладает самым широким предметом и позволяет турагенту осуществлять в интересах туроператора не

только юридические, но иные действия, что немаловажно в туризме.

Как уже было отмечено, общие положения договора агентирования установлены [главой 52](#) ГК РФ. Согласно указанной [главе](#) агентский договор является двусторонним, а следовательно, и консенсуальным, который, как известно, признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий. К существенным условиям договора агентирования [глава 52](#) ГК РФ относит только предмет договора, поэтому отсутствие в договоре иных условий не влечет признание договора агентирования не заключенным.

Заключить агентский договор туроператор и турагент могут как на определенный срок, так и без указания срока его действия, на что указывает [пункт 3 статьи 1005](#) ГК РФ. В силу того, что отношения между туроператором и турагентом обычно носят длительный характер, то, как правило, договоры заключаются без указания срока действия.

Имейте в виду, что в условиях срочного договора агентирования ни одна из его сторон не может расторгнуть договор в одностороннем порядке ([статья 1010](#) ГК РФ). Кстати, именно это обстоятельство отличает агентский договор от договоров комиссии и поручения.

Турагент всегда оказывает услуги туроператору на возмездной основе, это следует из [статьи 1006](#) ГК РФ, при этом размер и порядок выплаты агентского вознаграждения определяются соглашением сторон. На практике агентская комиссия в туризме обычно устанавливается в виде определенного процента (от 5% до 12%) от стоимости реализованных путевок или как фиксированная сумма, не зависящая от стоимости тура.

Так как турагент обязан представлять туроператору отчеты о ходе исполнения поручения, то в договоре следует прописать порядок и сроки представления отчета турагента. В противном случае турагент будет отчитываться перед туроператором либо по мере исполнения им договора, либо по окончании его действия.

Гражданское право не содержит специальной формы отчета агента, в силу чего стороны агентского соглашения вправе использовать любую удобную для них форму. В то же время нужно помнить о том, что с точки зрения бухгалтерского учета отчет турагента представляет собой первичный учетный документ, на основании которого туроператор отражает в своем учете расходы в виде агентского вознаграждения, а турагент - доходы от оказания своих услуг. Поэтому отчет турагента должен отвечать всем требованиям [статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Не забудьте, что [статья 9](#) Закона N 132-ФЗ обязывает вносить в посреднический договор между туроператором и турагентом следующую информацию:

- условия продвижения и реализации турагентом туристского продукта;
- полномочия турагента на совершение сделок с туристами и (или) иными заказчиками от имени туроператора;
- условие, предусматривающее возможность (невозможность) заключения турагентом субагентских договоров;

- порядок взаимодействия туроператора и турагента в случае предъявления им претензий туристов или иных заказчиков по договору о реализации туристского продукта, а также в случае необходимости оказания экстренной помощи туристу;

- условие, предусматривающее возможность осуществления выплат туристам и (или) иным заказчикам страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора либо уплаты денежной суммы по банковской гарантии в случае заключения договора о реализации туристского продукта между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом;

- взаимную ответственность туроператора и турагента, а также ответственность каждой из сторон перед туристом и (или) иным заказчиком за непредставление или представление недостоверной информации о туристском продукте, за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта.

При этом туроператор обязан размещать информацию о турагентах, осуществляющих продвижение и реализацию его туристского продукта, на своем официальном сайте в Интернете.

Обратите внимание! При реализации туристского продукта турагент, действуя в качестве страхового агента от имени и за счет страховщика, вправе заключить с туристом или иным заказчиком в пользу туриста договор добровольного страхования имущественных интересов туриста в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и с учетом положений [статьи 17](#) Закона N 132-ФЗ.

Информацию о страховщиках, от имени которых турагент заключает договоры добровольного страхования, последний обязан размещать на своем официальном сайте.

Итак, деятельность турагента-посредника состоит в том, что он лишь реализует турпродукт, сформированный туроператором, не являясь при этом собственником тура, а его доходы формируются за счет агентского вознаграждения, получаемого от собственников туров при продаже путевок.

Продажа турпродукта туристу всегда осуществляется на основе договора, заключаемого с туристом. Типовая форма такого договора утверждена Приказом Минэкономразвития России от 19.03.2019 N 135 "Об утверждении типовых форм договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком".

Требования, предъявляемые к договору о реализации туристского продукта, установлены [статьей 10](#) Закона N 132-ФЗ. Эти требования распространяются и на случай реализации туров посредниками. Однако в такой ситуации [статья 10.1](#) Закона N 132-ФЗ обязывает турагента включать в договор с туристом следующую дополнительную информацию:

- полное и сокращенное наименования, адрес, место нахождения турагента;

- информацию о том, что лицом (исполнителем), оказывающим туристу и (или) иному заказчику услуги, входящие в туристский продукт, по договору о реализации туристского продукта, является туроператор, в том числе информацию о способах связи с туроператором

(номера телефонов, факсов, адрес сайта в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, адрес электронной почты);

- информацию о том, что турагент является исполнителем и несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность по договору о реализации туристского продукта в отношении обязанностей турагента;

- обязательство турагента о передаче денежных средств, полученных от туриста и (или) иного заказчика, туроператору, если иной порядок оплаты туристского продукта не предусмотрен договором между турагентом и туроператором;

- обязательство турагента по уведомлению туроператора, сформировавшего туристский продукт, о заключении договора о реализации туристского продукта;

- обязательство турагента по согласованию с туроператором, сформировавшим туристский продукт, условий путешествия (в том числе потребительских свойств туристского продукта) на основании запроса туриста и (или) иного заказчика, адресованного турагенту;

- сведения о порядке и сроках предъявления туристом и (или) иным заказчиком претензий к турагенту в случае нарушения турагентом обязательств по договору о реализации туристского продукта.

При этом турагент несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность перед туристом и (или) иным заказчиком за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей, предусмотренных договором о реализации туристского продукта.

Одним из существенных условий договора на реализацию турпродукта выступает общая цена туристского продукта в рублях, на что указывает [статья 10](#) Закона N 132-ФЗ.

Это вполне согласуется с требованием [Закона](#) Российской Федерации от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей" (далее - Закон N 2300-1). Напомним, что в силу [статьи 10](#) Закона N 2300-1 изготовитель (исполнитель, продавец) обязан своевременно предоставлять потребителю необходимую и достоверную информацию о товарах (работах, услугах), обеспечивающую возможность их правильного выбора. Информация о товарах (работах, услугах) в обязательном порядке должна содержать цену в рублях и условия приобретения товаров (работ, услуг). И хотя турпродукт не совсем корректно именовать товаром, это правило в полной мере распространяется и на путевки, реализуемые турагентами в рамках агентского соглашения.

Поэтому даже в случае, если цена путевок установлена туроператором в иностранной валюте или для ее определения используется условная денежная единица, продать путевку туристу турагент может только за рубли. В противном случае ему грозят меры административной ответственности, предусмотренные [статьей 14.8](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

В силу того что расчеты в валюте между резидентами запрещены, рассчитаться с туроператором за путевки, стоимость которых установлена в у. е., посредник обязан также в российской валюте. Причем, как следует из [статьи 317](#) ГК РФ, в этом случае турагент определяет сумму, подлежащую оплате в рублях, исходя из официального курса соответствующей валюты

или у. е. на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены агентским договором. И если курс на дату продажу путевки не совпадает с курсом перечисления денег туроператору, то турагент сталкивается с разницей, которая в бухгалтерском учете носит название курсовой.

Напомним, что при исполнении договоров, цена которых установлена в иностранной валюте или в условных денежных единицах, организации, отличные от организаций бюджетной сферы, пока руководствуются нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006), выступающего в роли федерального стандарта бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), устанавливающего порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета. Это вытекает из [статьи 21](#), а также [пунктов 1 и 1.1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ.

Для справки. Поскольку пока ФСБУ для таких организаций Минфином России не утверждены, в их роли выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Согласно [пункту 3](#) ПБУ 3/2006 курсовая разница - это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Главное правило, установленное [ПБУ 3/2006](#), заключено в [пункте 4](#) ПБУ 3/2006, согласно которому стоимость активов и обязательств организации, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли. Данное правило полностью согласуется с нормами [статьи 12](#) Закона N 402-ФЗ.

Согласно [пункту 5](#) ПБУ 3/2006 пересчет в рубли производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации (далее - ЦБ РФ), а в случае отсутствия такого курса - по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ.

При наличии курса, установленного договором, пересчет производится по договорному курсу.

Причем, так как в данном случае речь идет об обязательстве по договору, то в соответствии с [ПБУ 3/2006](#) оно подлежит пересчету дважды - на день его возникновения и на день его оплаты. В том случае, если на отчетную дату оно не погашено, на основании [пункта 7](#) ПБУ 3/2006 оно как средство в расчетах пересчитывается еще и на отчетную дату.

Из норм [Закона](#) N 402-ФЗ следует, что отчетной датой у большинства организаций является последний день календарного года.

Согласно [пункту 6 статьи 15](#) Закона N 402-ФЗ отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. В силу [пункта 4](#) Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н (далее - ПБУ 4/99), отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

При этом [Закон](#) N 402-ФЗ обязывает организации формировать только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а промежуточная отчетность составляется только в определенных случаях, на что указывает [пункт 4 статьи 13](#) Закона N 402-ФЗ.

Следовательно, считать отчетной датой последний день месяца или квартала у подавляющего числа фирм нет оснований. В то же время подавляющее число компаний под отчетной датой пересчета, на которую ссылается [ПБУ 3/2006](#), понимает последний день календарного месяца, что, в свою очередь, позволяет сблизить бухгалтерский учет курсовых разниц с их налоговым учетом.

Для справки. Тем, кто пользуется такими правилами пересчета, рекомендуем закрепить это положение в учетной политике, что позволит вести учет, не вступая в противоречие с [Законом](#) N 402-ФЗ. При этом такое положение учетной политики не обяжет компанию формировать промежуточную (месячную) бухгалтерскую отчетность.

С учетом вышеизложенного обязательство, выраженное в у. е., должно пересчитываться в рубли на дату совершения операции, на дату его оплаты или на последнее число каждого месяца вплоть до его погашения.

Заметим, что в данном случае речь идет не о простом участнике гражданско-правовых отношений, а о посреднике, который продает не свой, а "чужой" товар. Причем при исполнении агентского договора у турагента формируются несколько обязательств перед разными контрагентами:

- перед туристом, которому он продает путевку туроператора по фиксированной цене в рублях (здесь разниц не возникает, так как оплата путевки производится также в рублях);

- перед туроператором, за счет и в интересах которого продается путевка, стоимость которой для турагента установлена в у. е.

Курсовые разницы у турагента могут возникать лишь по второму обязательству, когда курс валюты на дату перечисления денег туроператору и на дату получения денег от туристов не совпадают. Однако эти разницы не являются разницами самого турагента, так как в рамках агентского соглашения он продает не свой, а "чужой" товар. Поскольку все полученное по посредническому договору принадлежит туроператору, то и возникающие курсовые разницы турагент обязан "передать" собственнику туристского продукта. Этот вывод подтверждают и контролирующие органы, на что указывает [Письмо](#) Минфина России от 07.08.2009 N 03-03-06/1/521, а также [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 25.01.2011 N 16-15/006151@.

В этих же Письмах говорится о том, что у турагента собственные курсовые разницы могут

возникать в случае, если его агентское вознаграждение, так же как и стоимость реализуемых им путевок, установлено в иностранной валюте или в у. е. , а оплачивается туроператором в рублях. Эти курсовые разницы отражаются турагентом в общем порядке, то есть зачисляются турагентом на финансовые результаты как прочие доходы или расходы. Если возникает положительная курсовая разница, то в учете турагента возникают прочие доходы, если же разница является отрицательной, то в учете турагента отражаются прочие расходы.

Как уже было отмечено, [ПБУ 3/2006](#) требует от турагента осуществлять пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, не только на дату возникновения дебиторской задолженности туроператора за оказанные ему услуги и на дату ее оплаты, но и на отчетную дату (последний день каждого месяца).

Учитывая это, можно сказать, что если выручка от оказания посреднической услуги признается в одном отчетном периоде, а оплата от туроператора поступает в другом, то турагенту придется осуществлять пересчет дебиторской задолженности собственника путевок трижды: на дату принятия отчета туроператором, на последний день отчетного периода (месяца) и на дату получения вознаграждения.

Напомним, что в налоговом учете с 2015 г. разницы, возникающие по "валютным" обязательствам, оплачиваемым в рублях, также признаются курсовыми. На это указывают положения [пункта 11 статьи 250](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и [подпункта 5 пункта 1 статьи 265](#) НК РФ.

Порядок их учета регулируется положениями [пункта 8](#) и [подпункта 7 пункта 4 статьи 271](#) НК РФ, а также [пункта 10](#) и [подпункта 6 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ.

В соответствии с указанными нормами "валютные" обязательства, оплачиваемые в рублях, пересчитываются по официальному курсу ЦБ РФ ежемесячно на последнее число текущего месяца или на дату прекращения обязательств в зависимости от того, что произошло раньше.

Обратите внимание! Если договором или законом установлен иной курс пересчета, то обязательства пересчитываются по такому курсу.

Иными словами, в налоговом учете дебиторская и кредиторская "валютная" задолженность, оплачиваемая в рублевом эквиваленте, пересчитывается аналогично правилам бухгалтерского учета:

- на дату ее возникновения;
- на дату ее погашения;
- на последнее число текущего месяца в течение всего срока до завершения расчетов.

Это означает, что с 2015 г. доходы и расходы налогоплательщика в виде образующихся курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете признаются одинаково и у него отпадает необходимость применения [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н (далее - ПБУ 18/02).

Для справки. Поскольку до 01.01.2015 налоговый алгоритм учета разниц по расчетам в у. е. был иным, то у плательщиков налога на прибыль возникала необходимость применения [ПБУ 18/02](#) ([Письмо](#) Минфина России от 17.03.2008 N 03-03-06/1/190).

Если турагент применит общую систему уплаты налогов, то в общем случае он признается плательщиком НДС. Оказав свою услугу туроператору по продаже путевок, на основании [статьи 168](#) НК РФ дополнительно к цене своей услуги он обязан предъявить к оплате туроператору соответствующую сумму НДС, посредством выставления счета-фактуры.

Правда, если туроператор не является плательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения) или же применяет освобождение от его уплаты, то с 01.10.2014 турагент вправе не выставлять туроператору счет-фактуру на свои услуги.

Однако реализовать такую возможность турагент может только при наличии письменного согласия сторон. Оформить его можно как посредством самого договора с туроператором, так и отдельным документом, подписанным сторонами. Можно воспользоваться и электронным согласием сторон, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи, на что обращено внимание в [Письме](#) Минфина России от 21.10.2014 N 03-07-09/52963.

Заметим, что чиновники, давая такие рекомендации, не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Однако из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

Обратите внимание! В случае невыставления [счетов-фактур](#) турагентом в [книге продаж](#) им регистрируются иные документы, отличные от счетов-фактур. Как сказано в [правилах](#) ведения книги продаж, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137), в случае невыставления счетов-фактур на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

В [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704 разъяснено, что в такой ситуации в [книге продаж](#) турагент может зарегистрировать реквизиты своего отчета перед туроператором, на основании которого он отражает в учете выручку от оказанной услуги.

Аналогичный вывод содержится и в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ".

Если агентское вознаграждение оплачивается туроператором после оказания услуги, то налоговая база определяется турагентом на основании [пункта 4 статьи 153](#) НК РФ. Согласно указанной [норме](#) налоговая база по НДС определяется в рублях по курсу, действующему на дату оказания услуги, и впоследствии не изменяется. А возникающие при оплате разницы в сумме налога учитываются в зависимости от их вида в составе внереализационных доходов (расходов) турагента.

Не забывайте, что при расчетах в у. е. счет-фактура выставляется посредником исключительно в рублях, на что указывает **подпункт "м" пункта 1 раздела II** Приложения N 1 к Правилам N 1137.

На основании этого счета-фактуры, оформленного в национальной валюте, туроператор - налогоплательщик НДС при выполнении остальных условий, установленных **главой 21 НК РФ** в части применения вычетов по налогу, принимает "входной" НДС по услугам турагента к вычету. Причем на основании **пункта 1.1 статьи 172 НК РФ** заявить вычет по услугам турагента туроператор может в любом налоговом периоде в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных услуг посредника.

Пример. Предположим, что в 2019 г. турагент "А" по агентскому соглашению продает путевки туроператора "Б", цена которых установлена в у. е. Договором предусмотрено, что 1 у. е. приравнена к 1 евро по официальному курсу ЦБ РФ.

Агентское вознаграждение "А" составляет 5% от стоимости проданных путевок (плюс НДС 20%) и выплачивается в течение 5 дней после утверждения отчета туроператором.

За день турагентом реализовано путевок на общую стоимость 2 000 у. е. , деньги туроператору переведены на следующий день после продажи путевок.

Курс евро (условно) составил:

на дату продажи путевок - 77,52 руб. за евро;

на дату перечисления денег туроператору - 76,93 руб. за евро;

на дату перечисления агентского вознаграждения - 76,38 руб. за евро.

Рабочим планом счетов турагента предусмотрено, что расчеты с туроператором ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с туроператором за проданные путевки";

76 - 6 "Расчеты с туроператором по агентскому вознаграждению".

На дату продажи путевок туристам:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 155 040 руб. (2 000 у. е. x 77,52 руб. за евро) - получены деньги от туристов за проданные путевки и отражена задолженность перед туроператором;

На дату перечисления денег туроператору:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 153 860 руб. (2 000 у. е. x 76,93 руб. за евро) - перечислены деньги за путевки по курсу, действующему на дату платежа;

Дебет 76 - 5 Кредит 91 - 1

- 1 180 руб. (2 000 у. е. х (77,52 руб. за евро - 76,93 руб. за евро)) - возникшая отрицательная курсовая разница отнесена на расчеты с туроператором.

На дату утверждения отчета туроператором:

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 9 302,40 руб. (120 у. е. х 77,52 руб. за евро) - отражена выручка от оказания услуги;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 1 550,40 руб. - исчислен НДС с оказанной услуги.

На дату получения вознаграждения от туроператора:

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 9 165,60 руб. (120 у. е. х 76,38 руб. за евро) - получено агентское вознаграждение;

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 6

- 136,80 руб. (120 у. е. х (77,52 руб. за евро - 76,38 руб. за евро) - учтена возникшая отрицательная курсовая разница в составе прочих расходов.

В налоговом учете турагента на дату оплаты вознаграждения отрицательная курсовая разница в размере 136,80 руб. включена в состав внереализационных расходов.

Перепродажа зарубежных туристических продуктов через посреднический договор

Российская турфирма может реализовывать туристские продукты или отдельные услуги, оказываемые зарубежными компаниями, на основании посреднических договоров, получая за это агентское вознаграждение.

В главе рассмотрим гражданско-правовые основы посреднических договоров, а также в каких случаях турфирма, осуществляющая перепродажу зарубежных туров, выполняет обязанности налоговых агентов по НДС.

Согласно [статье 1](#) Федерального закона от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 132-ФЗ) туристская деятельность - туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий.

К туроператорской деятельности [Закон](#) N 132-ФЗ относит деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемую исключительно юридическими лицами (туроператорами). В свою очередь, под турагентской деятельностью понимается деятельность фирм и коммерсантов, занимающихся продвижением и реализацией

туристских продуктов, сформированных туроператорами.

Причем в качестве туроператоров могут выступать как резиденты Российской Федерации - российские компании, так и нерезиденты. К иностранным туроператорам [Закон](#) N 132-ФЗ относит иностранных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, а также организации, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с законодательством иностранного государства.

Из [Закона](#) N 132-ФЗ вытекает, что в цепочке "туроператор - турагент - турист" турагент выступает посредником, продающим "чужой" товар. При этом следует оговорить, что называть туристский продукт товаром не совсем корректно, ведь под ним понимается комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта. Тем не менее так уж сложилось, что в туризме турпродукт традиционно называют товаром, имеющим форму путевки.

[Статьей 9](#) Закона N 132-ФЗ установлено, что продвижение и реализация туристского продукта осуществляются турагентом на основании договора, заключенного туроператором и турагентом. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта по поручению туроператора. Иными словами, отношения между турагентом и туроператором могут строиться на основании договора поручения, комиссии или агентирования, которые гражданским правом рассматриваются как посреднические соглашения. Особенностью деятельности любого посредника выступает тот факт, что он всегда действует в интересах и за счет заказчика своей услуги, а его доходы формируются за счет получаемого им вознаграждения.

В силу того что из перечисленных типов договоров посредничества самым широким предметом обладает агентский договор, чаще всего отношения между турагентом и туроператором строятся именно на основе агентского соглашения, правовые основы которого установлены [главой 52](#) "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Как указано в [пункте 1 статьи 1005](#) ГК РФ, по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Таким образом, если отношения между турагентом и туроператором построены на основании агентского договора, то турагент в сделках с туристами всегда действует в интересах туроператора, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени туроператора.

Обратите внимание! В силу [статьи 9](#) Закона N 132-ФЗ в агентском договоре, заключаемом между туроператором и турагентом, помимо всего прочего должны содержаться:

-
- условия продвижения и реализации турагентом турпродукта;
 - полномочия турагента на совершение сделок с туристами и (или) иными заказчиками от имени туроператора;
 - условие, предусматривающее возможность (невозможность) заключения турагентом субагентских договоров;
 - порядок взаимодействия туроператора и турагента в случае предъявления им претензий туристов или иных заказчиков по договору о реализации турпродукта, а также в случае необходимости оказания экстренной помощи туристу;
 - условие, предусматривающее возможность осуществления выплат туристам и (или) иным заказчикам страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора либо уплаты денежной суммы по банковской гарантии в случае заключения договора о реализации турпродукта между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом;
 - взаимная ответственность туроператора и турагента, а также ответственность каждой из сторон перед туристом и (или) иным заказчиком за непредставление или представление недостоверной информации о турпродукте, за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта.

На основании [статьи 10](#) Закона N 132-ФЗ реализация турпродукта туристу (независимо от того, кто ее продает - сам туроператор или турагент) осуществляется на основании договора, заключаемого по типовой письменной форме, в том числе в форме электронного документа.

Для справки. Типовые формы договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком, утверждены Приказом Минэкономразвития России от 19.03.2019 N 135 "Об утверждении типовых форм договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком".

Существенные условия договора о реализации туристского продукта перечислены в [статье 10](#) Закона N 132-ФЗ. Кроме существенных условий, предусмотренных данной [статьей](#), договор о реализации турпродукта, заключаемый между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом, должен также содержать следующие существенные условия:

- полное и сокращенное наименования, адрес, место нахождения турагента;
 - информация о том, что лицом (исполнителем), оказывающим туристу и (или) иному заказчику услуги, входящие в туристский продукт, по договору о реализации туристского продукта, является туроператор, в том числе информация о способах связи с туроператором (номера телефонов, факсов, адрес сайта в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, адрес электронной почты);
 - информация о том, что турагент является исполнителем и несет предусмотренную
-

законодательством Российской Федерации ответственность по договору о реализации туристского продукта в отношении обязанностей турагента;

- обязательство турагента о передаче денежных средств, полученных от туриста и (или) иного заказчика, туроператору, если иной порядок оплаты туристского продукта не предусмотрен договором между турагентом и туроператором;

- обязательство турагента по уведомлению туроператора, сформировавшего туристский продукт, о заключении договора о реализации туристского продукта;

- обязательство турагента по согласованию с туроператором, сформировавшим туристский продукт, условий путешествия (в том числе потребительских свойств туристского продукта) на основании запроса туриста и (или) иного заказчика, адресованного турагенту;

- сведения о порядке и сроках предъявления туристом и (или) иным заказчиком претензий к турагенту в случае нарушения турагентом обязательств по договору о реализации туристского продукта.

Стоит обратить внимание на то, что турагент несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность перед туристом и (или) иным заказчиком за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей, предусмотренных договором о реализации туристского продукта.

Заметим, что в общем случае турагентом может быть как организация, так и индивидуальный предприниматель, на что указывает [статья 1](#) Закона N 132-ФЗ.

В то же время на основании [статьи 4.1](#) Закона N 132-ФЗ продажу туров, сформированных иностранным туроператором, вправе осуществлять лишь юридические лица, имеющие финансовое обеспечение ответственности туроператора, полученное в порядке и на условиях, которые предусмотрены Законом N 132-ФЗ.

Иными словами, продавать в Российской Федерации туры иностранных туроператоров в общем случае могут лишь организации, имеющие договор страхования гражданской ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта либо банковской гарантии исполнения обязательств по договору о реализации туристского продукта.

О том, что агент, реализующий тур иностранного туроператора, вправе выбирать одну из указанных форм финансового обеспечения, сказано и в [Письме](#) Минфина России от 15.03.2018 N 03-11-06/2/15878.

То есть в данном случае турфирма, продающая тур иностранного собственника, практически становится туроператором. При этом требования, предъявляемые в соответствии с [Законом N 132-ФЗ](#) к осуществлению туроператорской деятельности, также применяются в отношении юридических лиц, реализующих на территории Российской Федерации туристский продукт, сформированный иностранным туроператором. Именно такого подхода придерживаются и налоговые органы при проверках, о чем свидетельствует [Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 10.02.2015 N Ф05-16235/2014 по делу N А40-108465/2013.

В рассматриваемом деле арбитры поддержали мнение налоговиков о том, что организация, продающая туры иностранного туроператора, фактически вела туроператорскую деятельность.

Обратите внимание! Запрещается осуществление туроператорской деятельности юридическим лицом, сведения о котором отсутствуют в едином федеральном реестре туроператоров, а также осуществление туроператором туроператорской деятельности в определенной сфере туризма (въездной туризм, выездной туризм, внутренний туризм), сведения о которой в отношении такого туроператора отсутствуют в едином федеральном реестре туроператоров ([статья 4.1](#) Закона N 132-ФЗ).

Если имеет место продажа тура иностранного туроператора, да еще и через посредника, то у туристической фирмы, занятой его реализацией, возникает немало вопросов, в том числе и по налогу на добавленную стоимость, правила исчисления и уплаты которого установлены [главой 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Причем ответа требуют два вопроса - порядок налогообложения собственных услуг посредника и будут ли возникать в данном случае обязанности налогового агента по НДС?

Напомним, что из [статьи 161](#) НК РФ вытекает, что посредники, участвующие в расчетах и продающие в Российской Федерации товары (работы, услуги) иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, признаются налоговыми агентами.

Сначала ответим на первый вопрос.

В чем заключается деятельность посредника при перепродаже тура иностранного туроператора? Фактически его бизнес сводится к нахождению им туриста, имеющего желание приобрести иностранный тур, то есть речь идет исключительно об оказании услуг по поиску клиентов туроператора и реализации им путевок.

Реализация услуг в Российской Федерации, как известно, является объектом налогообложения по НДС. Место оказания услуг определяется в соответствии с правилами [статьи 148](#) НК РФ. Причем в данном случае речь идет всего лишь об услугах посредника, а не об оказании туристических услуг, имеющих место у самого иностранного туроператора, который для этих целей руководствуется особым порядком определения места оказания услуг.

Поэтому турагент, занятый поиском туристов и оформлением документов, при определении места оказания своих услуг руководствуется общим правилом определения места реализации услуг, установленным [подпунктом 5 пункта 1 статьи 148](#) НК РФ.

Согласно указанной [норме](#) местом оказания услуги признается место ведения деятельности фирмы - исполнителя услуг. Так как в данном случае речь идет о российском посреднике, то понятно, что услуга считается оказанной в Российской Федерации и на основании [статьи 146](#) НК РФ и [подпункта 5 пункта 1 статьи 148](#) НК РФ облагается налогом.

Напоминаем, что для посредников [глава 21](#) НК РФ содержит специальный порядок исчисления НДС. В силу [пункта 1 статьи 156](#) НК 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. Иными словами, туристическая фирма, продающая тур иностранного туроператора в рамках посреднического соглашения, исчисляет НДС с суммы своего агентского вознаграждения, полученного за свои услуги.

При этом налогообложение услуг производится по ставке 20%, на что указывает [статья 164 НК РФ](#).

Теперь попробуем разобраться с вопросами налогового агента.

В силу [пункта 5 статьи 161 НК РФ](#) при реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами. В этом случае налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога.

Иными словами, для того чтобы у российской турфирмы возникли обязанности налогового агента по НДС, у нее должны одновременно выполняться следующие условия:

- турфирма зарегистрирована в налоговой инспекции как организация;
- является посредником по договору, заключенному с иностранным туроператором;
- иностранный туроператор - собственник тура не зарегистрирован в российских налоговых органах;
- местом оказания туристических услуг признается территория Российской Федерации;
- турфирма участвует в расчетах между туристом и туроператором.

Мы уже отметили, что место реализации туристических услуг определяется в особом порядке. В соответствии с [подпунктом 3 пункта 1 статьи 148 НК РФ](#) место реализации услуг в сфере туризма определяется по месту их фактического оказания, что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 04.07.2016 N 03-07-08/38984.

Если они оказываются на российской территории, то их реализация признается объектом налогообложения по НДС. В том случае, если они оказываются на территории иностранного государства, объекта налогообложения не возникает. На это указывают и контролирующие органы, о чем говорит, например, [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 18.06.2009 N 16-15/61630. Так как при перепродаже тура иностранного туроператора услуги фактически оказываются за рубежом, то у иностранного туроператора не возникает объекта налогообложения, а у российской стороны - обязанностей налогового агента.

Не забудьте, что по общему правилу [пункта 4 статьи 148 НК РФ](#) документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Об этом напоминает и Минфин России в [Письме](#) от 24.09.2007 N 03-07-08/277.

Оказание посреднических услуг и налогообложение налогом на прибыль

Особенность посреднической деятельности состоит в том, что в качестве налогооблагаемых доходов посредника в основном выступает сумма вознаграждения, получаемого им в оплату своих услуг. Так как обычно в качестве посредников выступают субъекты малого бизнеса, то они предпочитают уплачивать налоги в соответствии с упрощенной системой налогообложения. Однако по тем или иным причинам посредник может применять и общую систему налогообложения. В этом случае ему, как налогоплательщику налога на прибыль организаций, следует хорошо ориентироваться в [главе 25](#) "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации, в противном случае сумма налога будет исчислена неправильно, что неизбежно вызовет претензии со стороны проверяющих органов. На что должен обратить внимание посредник при исчислении налога на прибыль, читайте в данной главе.

Чтобы особенности обложения налогом на прибыль организаций посреднической деятельности были понятны читателю, вначале обратимся к гражданско-правовым основам договоров посредничества.

Оказывать свои услуги хозяйствующим субъектам посредник может на основании посреднических договоров, к которым гражданское законодательство традиционно относит договор комиссии, договор поручения и агентский договор. Главным отличием перечисленных видов посреднических соглашений является то, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами.

По договору поручения поверенный всегда совершает сделки от имени и за счет доверителя ([статья 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)). Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера ([статья 990](#) ГК РФ).

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия, как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если это не противоречит нормам главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Между тем независимо от того, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами, для всех типов посредников общими являются следующие признаки:

- посредник всегда действует в интересах и за счет заказчика посреднической услуги;
- право собственности на товары (работы, услуги) никогда не переходит к посреднику;
- об оказанной услуге посредник извещает заказчика услуги специальным отчетом;
- услуга оказывается посредником на возмездной основе, кроме того, помимо суммы вознаграждения заказчик обязан возместить посреднику расходы, осуществленные им в интересах заказчика;
- посредник может принимать (не принимать) участие в расчетах между заказчиком и третьими лицами.

Если фирма-посредник применяет общую систему налогообложения, то при исчислении налога на прибыль организаций она обязана руководствоваться нормами [главы 25](#) "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Напомним, что в силу [статьи 247](#) НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В общем случае у российских компаний под прибылью понимается разница между полученными доходами и произведенными расходами, определенными в соответствии с правилами [главы 25](#) НК РФ, которая предоставляет налогоплательщику право в целях налогообложения доходов и расходов применять либо метод начисления, либо кассовый метод. Первый из указанных является общепринятым методом, а второй можно использовать в виде исключения.

По общему правилу при методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, когда они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав ([пункт 1 статьи 271](#) НК РФ). Тот же принцип применяется и в отношении расходов - расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты.

Для справки. Исключение предусмотрено только для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья. Названные налогоплательщики, применяющие метод начисления, признают доходы (расходы) в особом порядке, на что указывают [пункт 1.1 статьи 271](#) НК РФ и [пункт 1.1 статьи 272](#) НК РФ.

Кассовый метод основан на том, что и доходы, и расходы налогоплательщика признаются в налоговом учете по мере оплаты ([статья 273 НК РФ](#)). В связи с тем что применение кассового метода жестко ограничено размерами выручки, применять его могут лишь небольшие фирмы с малыми объемами выручки. Выше мы уже отметили, что в качестве посредников зачастую выступают субъекты малого предпринимательства, поэтому применение кассового метода у посредников возможно.

Глава 25 НК РФ в отношении посредников содержит две специальные нормы - [подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#) и [пункт 9 статьи 270 НК РФ](#).

В соответствии с [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#) не включается в налогооблагаемые доходы посредника имущество (в том числе денежные средства), поступившее к комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору.

Аналогичное правило касается и сумм, полученных посредником в счет возмещения затрат, произведенных им за заказчика, при условии, что они не включаются в состав расходов посредника в соответствии с условиями заключенных договоров. При этом прямо закреплено, что в состав доходов, не подлежащих налогообложению, не включается комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение фирмы-посредника.

Таким образом, налогооблагаемым доходом фирмы-посредника выступает только сумма посреднического вознаграждения и иных доходов, полученных им по посредническому договору, что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 24.01.2018 N 03-03-07/3581.

Обратите внимание! Если посредник выполняет поручение заказчика на более выгодных условиях, то по общему правилу, закрепленному в [статье 992 ГК РФ](#), дополнительная выгода делится между сторонами посреднического договора поровну, если иной порядок ее распределения не закреплен в договоре. Сумма дополнительной выгоды, полученной посредником, также включается в состав налогооблагаемых доходов посредника. В частности, на это указано в [Письме](#) Минфина России от 05.06.2008 N 03-03-06/1/347. Согласно с этим и налоговые органы, о чем свидетельствует [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 17.04.2007 N 20-12/035144.

О том, что сумма дополнительной выгоды посредника должна учитываться в доходах для целей налогообложения вместе с полученным вознаграждением, сказано и в [Письме](#) Минфина России от 01.11.2013 N 03-11-06/2/46735.

При этом некоторые специалисты считают, что дополнительная выгода посредника, по сути, является его выручкой. Видимо, данный подход основан на [пункте 2 статьи 249 НК РФ](#), согласно которому выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Однако, по мнению автора, так как перечни доходов от реализации ([статья 249 НК РФ](#)) и внереализационных доходов ([статья 250 НК РФ](#)) не являются исчерпывающими, то налогоплательщик вправе самостоятельно решать, в составе каких доходов им будет учитываться дополнительная выгода - в составе выручки или же в составе внереализационных доходов.

Аналогичный вывод подтверждается и [Письмом](#) УФНС России по городу Москве от 17.04.2007 N 20-12/035144.

Решение о варианте учета дополнительной выгоды посредник должен закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения.

Аналогичное правило касается и дополнительного вознаграждения, выплачиваемого посреднику, если он берет на себя ручательство по исполнению сделки третьим лицом (делькредере) ([статья 1001](#) ГК РФ).

Нужно отметить, что на практике обычно иные доходы, получаемые посредниками, включаются ими в состав доходов от реализации.

Заметим, что норма [подпункта 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ может применяться не только к фирмам, профессионально оказывающим посреднические услуги, но и к иным организациям, например к товариществам собственников жилья (далее - ТСЖ), которые сегодня представляют собой один из видов товариществ собственников недвижимости.

Как известно, члены ТСЖ вносят обязательные платежи и (или) взносы, связанные с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также с оплатой коммунальных услуг, в порядке, установленном органами управления ТСЖ. Обязанность внесения таких платежей возникает не в связи с членством в ТСЖ, а в связи с владением и пользованием имуществом в многоквартирном доме. Если в соответствии с Уставом ТСЖ на него возложены обязанности по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; технической инвентаризации жилого дома; предоставлению коммунальных услуг; по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; капитальному ремонту жилого дома и ТСЖ от своего имени заключает договоры с производителями (поставщиками) данных услуг (работ), действуя при этом от имени и за счет членов ТСЖ (то есть является исходя из договорных обязательств посредником, закупающим по поручению членов ТСЖ коммунальные услуги, услуги по обеспечению санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; услуги по технической инвентаризации жилого дома; услуги по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; услуги по капитальному ремонту жилого дома), то налогом на прибыль у ТСЖ будет облагаться только комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение. Такие разъяснения даны Минфином России в [Письмах](#) от 05.02.2018 N 03-03-07/6585, от 04.08.2017 N 03-03-06/3/50062, от 28.07.2017 N 03-03-07/48254 и от 25.10.2010 N 03-07-14/77. Аналогичный вывод можно сделать и на основании [Письма](#) ФНС от 22.04.2011 N КЕ-4-3/6526@ "О налогообложении товариществ собственников жилья".

Порядок признания доходов посредником зависит от используемого им метода признания доходов и расходов. Так, при использовании метода начисления доход признается полученным на дату оказания услуги, на что указано в [пункте 3 статьи 271](#) НК РФ. Напомним, что подтверждением того, что услуга оказана, выступает отчет посредника, принятый заказчиком. Обязанность по предоставлению такого отчета установлена [статьями 974](#) ГК РФ, [999](#) ГК РФ и [1008](#) ГК РФ. В аналогичном порядке признается доходом и дополнительная выгода налогоплательщика, на что указано в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 17.04.2007 N 20-12/035144.

Посреднику следует иметь в виду, что в соответствии с нормами налогового законодательства он обязан отчитаться перед заказчиком услуги в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация имущества на комиссионных началах, таково требование [статьи 316 НК РФ](#).

Если же посредник применяет кассовый метод, то сумма вознаграждения признается доходом на дату его получения, это вытекает из [пункта 2 статьи 273 НК РФ](#). Обращаем ваше внимание на то, что при использовании кассового метода доходом признаются и суммы полученных авансов. Поэтому при получении посредником денежных сумм от покупателей товаров (работ, услуг) или средств от заказчика, предназначенных для исполнения посреднического договора, в доход посредника включается и сумма предварительной оплаты услуги. Правда, это правило касается только тех случаев, когда в сумме средств, полученных посредником, "сидит" его вознаграждение.

Таким образом, при кассовом методе посредник, осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг), признает доход независимо от того, принят отчет заказчиком или нет.

Теперь о [пункте 9 статьи 270 НК РФ](#)...

В соответствии с указанной [нормой](#) у посредников не признается расходами имущество, в том числе и денежные средства, переданные им заказчику посреднической услуги в связи с исполнением посреднического договора. То же самое касается и затрат, оплачиваемых посредником за заказчика при исполнении посреднического договора. Аналогичное мнение изложено в [Письме Минфина России от 08.05.2019 N 03-03-06/1/33662](#), а также в [Письме УФНС России по городу Москве от 06.08.2012 N 16-15/071276@](#) "Об исчислении налога на прибыль организацией, являющейся агентом в рамках заключенного агентского договора".

На этих затратах стоит остановиться поподробнее.

Из гражданско-правовых норм вытекает следующее правило: так как посредник всегда действует в интересах заказчика, то последний обязан возместить ему все расходы, связанные с выполнением посреднического договора.

Обратите внимание! При договоре поручения или агентском договоре (по типу договора поручения) доверитель и поверенный (принципал и агент) вправе согласовывать возможность возмещения расходов посредника и их размер, на что указывают положения [статьи 975 ГК РФ](#).

При договоре комиссии или агентском договоре (по схеме комиссионного соглашения) обязанность возмещения расходов посредника возникает в силу [статьи 1001 ГК РФ](#).

При этом в [статье 1001 ГК РФ](#) закреплено, что комиссионер не имеет права на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное.

Иначе говоря, собственными расходами посредника в соответствии с [ГК РФ](#) признаются только расходы на хранение, которые покрываются за счет вознаграждения, получаемого посредником в оплату своих услуг.

Все остальные расходы в общем случае признаются расходами комитента, и, исходя из буквального прочтения [статьи 1001](#) ГК РФ, стороны посреднического договора изменить данное правило не вправе.

Заметим, что многие трактуют данную [норму](#) ГК РФ как императивную, запрещающую согласовывать порядок возмещения затрат посредника, отличный от того, который предусмотрен [статьей 1001](#) ГК РФ.

Между тем отсутствие в названной [статье](#) прямого запрета на возможность согласования возмещения затрат говорит о том, что она может рассматриваться как диспозитивная, что подтверждается мнением высшей судебной инстанции, изложенным в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 N 16 "О свободе договора и ее пределах".

Как разъясняют столичные налоговые органы в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705, расходы, осуществленные посредником в связи с исполнением обязательств по посредническому договору, в случае их возмещения заказчиком подлежат включению в состав расходов заказчика в порядке, определенном [главой 25](#) НК РФ.

На первый взгляд вроде бы все логично...

Вместе с тем нормы [подпункта 9 пункта 1 статьи 251](#) и [пункта 9 статьи 270](#) НК РФ позволяют сделать вывод, что стороны посреднического договора могут самостоятельно устанавливать состав расходов посредника. В указанных пунктах НК РФ возможность признания расходов, осуществленных посредником в интересах заказчика, собственными расходами "привязана" к условиям посреднического соглашения о возмещении затрат.

Иначе говоря, налоговый учет доходов и расходов организации-посредника предопределяется условиями договора, заключенного сторонами, что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 16.05.2017 N 03-03-06/1/29617.

Чиновники Минфина России, помимо расходов на хранение, позволяют для целей налогообложения признавать собственными расходами посредника и иные расходы, осуществленные им в интересах заказчика, при условии, что они отвечают требованиям [статьи 252](#) НК РФ. Главное, по их мнению, такие расходы в целях налогообложения должны учитываться только у одной из сторон посреднической сделки - либо у посредника, либо у заказчика посреднической услуги.

Так, например, в [Письме](#) Минфина России от 20.11.2007 N 03-03-06/1/817 чиновники разъясняют, что если посредник (агент) осуществляет расходы, отвечающие критериям [статьи 252](#) НК РФ, которые в соответствии с ГК РФ не возмещаются принципалом и, соответственно, не отражаются в его налоговом учете, то указанные расходы могут быть включены агентом в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Это же мнение продублировано столичными налоговиками в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 06.08.2012 N 16-15/071276@ "Об исчислении налога на прибыль организацией, являющейся агентом в рамках заключенного агентского договора". В то же время на местах налоговики не всегда соглашаются с тем, что стороны посреднической сделки вправе самостоятельно устанавливать перечень возмещаемых затрат, упирая на то, что это противоречит нормам ГК РФ.

Чтобы исключить возможные претензии со стороны проверяющих, по мнению автора, все дополнительные услуги, оказываемые посредником при исполнении договора, можно перечислить в посредническом договоре в качестве еще одной гражданско-правовой квалификации договора с совокупным вознаграждением за все оказанные услуги или работы.

Обратите внимание! Право на возмещение затрат, понесенных посредником при исполнении договора, может быть реализовано им только при условии их документального подтверждения, а также доказательства того, что расходы связаны именно с выполнением поручения заказчика. В противном случае у сторон посреднической сделки могут возникнуть негативные последствия, связанные с претензиями налоговых органов. В качестве доказательства можно привести [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2007 N А33-6163/07-Ф02-6153/07 по делу N А33-6163/07.

Рассматривая материалы данного дела, суд указал, что затраты на аренду офиса, оплату услуг связи, почты, банков, на канцелярские товары, оплату труда сотрудников не возмещаются и не должны возмещаться посреднику, поскольку они понесены комиссионером не в интересах комитента в процессе исполнения его поручения, а для ведения деятельности самого комиссионера, направленной на получение дохода.

И, завершая, хочется отметить еще одно...

Нередко на практике заказчики посреднических услуг стимулируют посредников премиями за объем проданных товаров. Обычные продавцы могут учесть такие премии для целей налогообложения на основании [подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#), в связи с чем возникает вопрос - может ли такая премия учитываться комитентом для целей налогообложения прибыли?

Финансисты считают применение [подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#) к премиям, выплаченным посредникам, неправомерным, на что, в частности, указывает [Письмо](#) Минфина России от 24.03.2014 N 03-03-06/1/12690. Так как в [подпункте 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#) речь идет о премии, выплаченной продавцом покупателю, то такой подход поддерживают и суды, на что указывает [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 27.02.2014 по делу N А55-12473/2013.

Между тем, чтобы подобная выплата не привела к спорам с налоговиками, сторонам посреднической сделки достаточно предусмотреть в посредническом соглашении условие о предоставлении дополнительного вознаграждения (бонуса) посреднику за выполнение им определенных условий договора, в частности дополнительного объема продаж. Это позволит учитывать комитенту сумму премии на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#) в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 09.12.2013 N 03-03-06/1/53559.

У посредника сумма такого "бонуса" будет учитываться в общем порядке - в составе его налогооблагаемых доходов.

**НДС при посреднической деятельности,
в том числе если посредник применяет УСН**

В силу особой гражданско-правовой конструкции посреднические сделки имеют свою специфику, которая сказывается у посредника, в том числе на порядке обложения налогом на добавленную стоимость.

Об особенностях исчисления НДС, предусмотренных [главой 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации для посредников, в том числе применяющих упрощенную систему налогообложения, читайте в данной главе.

Гражданско-правовые основы посреднических сделок

Прежде чем рассматривать особенности исчисления и уплаты НДС субъектами, оказывающими посреднические услуги, напомним читателю гражданско-правовые основы посреднических сделок.

Основными видами гражданско-правовых соглашений, в рамках которых оказываются посреднические услуги, являются договоры поручения, комиссии и агентирования, при этом на выбор посреднического договора, заключаемого сторонами, оказывает влияние как сам предмет договора, так и желание заказчика оставаться не названным в сделках, заключенных посредником с третьими лицами.

Договор поручения

Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании положений [главы 49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([пункт 1 статьи 971](#) ГК РФ).

Договор комиссии

Гражданско-правовые основы комиссионного соглашения установлены [главой 51](#) "Комиссия" 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 ([пункт 1 статьи 990](#) ГК РФ).

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 ее исполнению.

Агентский договор

Этому виду гражданско-правового договора посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ. По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала ([пункт 1 статьи 1005](#) ГК РФ).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала,

приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных агентским договором. На это обращено внимание в [Обзоре судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015](#).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

При этом из [статьи 1011](#) ГК РФ следует, что:

- если агент действует от своего имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре комиссии;
- если агент выступает от имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения.

Следует иметь в виду, что правила о договоре комиссии и договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существу агентского договора.

Как видим, ключевым отличием перечисленных договоров является то обстоятельство, от чьего имени в сделках с третьими лицами выступает посредник - от своего или же от имени заказчика посреднической услуги.

Но, несмотря на это, все посреднические договоры обладают и общими признаками. Главной общей чертой всех посреднических соглашений, имеющей определяющее значение для бухгалтерского и налогового учета, является то, что к посреднику никогда не переходит право собственности на товары (работы, услуги), которые он продает или приобретает в интересах заказчика. Иначе говоря, продавая (приобретая) чужие товары (работы, услуги), посредник оказывает заказчику только услугу по их покупке или продаже.

Налогообложение посреднической деятельности

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности ([пункт 5 статьи 38](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)).

Так как реализация услуг на российской территории в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ представляет собой объект налогообложения по НДС, то, оказав услугу комитенту (принципалу, доверителю), посредник обязан исчислить и уплатить в бюджет сумму НДС. При этом посредник должен помнить, что реализация его услуг облагается налогом только на территории Российской Федерации, поэтому если местом оказания посреднической услуги

признается территория иностранного государства, то объекта налогообложения по НДС у посредника возникать не будет.

В силу того что посредническая услуга как таковая не имеет материального выражения, определение места ее реализации нередко вызывает сложности у налогоплательщиков НДС.

Порядок определения места реализации услуг установлен [статьей 148 НК РФ](#), содержащей как общий, так и специальный порядок. Общее правило определения места реализации услуг сформулировано в [подпункте 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ](#) - услуга считается оказанной в России, если местом осуществления деятельности исполнителя услуги является Российская Федерация. В то же время из общего правила имеются исключения, когда место оказания услуг определяется в особом порядке.

В отношении посредников в особом порядке (по месту осуществления деятельности покупателя) определяется лишь место реализации услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных [подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ](#). Следовательно, в большинстве своем местом оказания услуг, оказываемых российскими посредниками, будет признаваться территория Российской Федерации. Аналогичный вывод содержат Письма Минфина России от 02.12.2011 [N 03-07-08/339](#) и от 31.12.2009 [N 03-07-08/280](#).

А раз услуга оказана посредником в России, то он обязан исчислить налог и заплатить его в бюджет. Причем [глава 21 НК РФ](#) в отношении такой категории налогоплательщиков, как посредники, содержит специальный порядок исчисления НДС в части определения налоговой базы, ставки налога по собственным услугам и возможности ведения льготных операций. Порядок применения вычетов по суммам "входного" налога у посредников НДС не отличается от общепринятого, то есть вычетами они пользуются в том же порядке, что и иные налогоплательщики.

Особенности определения налоговой базы посредниками

Налогоплательщики НДС 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 ([пункт 1 статьи 156 НК РФ](#)).

Иными словами, под обложение НДС у посредника подпадает только сумма его вознаграждения, размер которого, а также порядок его выплаты обычно закрепляются сторонами в посредническом соглашении. О том, что налоговой базой по НДС у посредника является только сумма комиссионного вознаграждения, говорят и финансисты в [Письме Минфина России от 17.07.2014 N 03-07-07/35059](#). Аналогичного мнения придерживаются и арбитры в [Постановлении ФАС Уральского округа от 25.03.2010 N Ф09-1948/10-С3 по делу N А07-14241/2009](#).

Для справки. По общему правилу все посреднические договоры являются возмездными. Исключение составляет лишь договор поручения, который может быть безвозмездным, но при условии, если это прямо предусмотрено договором.

Поэтому даже если размер вознаграждения договором не закреплен, то услуги посредника должны быть оплачены заказчиком по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Обратите внимание! В налоговую базу посредника помимо суммы посреднического вознаграждения должны включаться и суммы иных доходов посредника, но при этом законодатель не раскрывает, какие доходы могут рассматриваться в качестве таковых ([статья 156 НК РФ](#)).

По мнению автора, в составе иных доходов посредника учитываются дополнительное вознаграждение за делькредере ([статья 1001 ГК РФ](#)) и дополнительная выгода ([статья 992 ГК РФ](#)), в случае если исполнение посреднического договора произведено посредником на более выгодных для заказчика условиях. В общем случае дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, однако договором стороны могут предусмотреть и иной порядок ее распределения ([статья 992 ГК РФ](#)). Если договором предусмотрено, что дополнительная выгода является доходом посредника, то она включается у него в налоговую базу по НДС, на что указано в Письмах Минфина России от 27.12.2016 [N 03-07-11/78123](#) и от 12.05.2011 [N 03-07-11/122](#).

Момент определения налоговой базы посредника, как и все остальные налогоплательщики НДС, определяют в соответствии с [пунктом 1 статьи 167 НК РФ](#), согласно которому начисление налога производится посредником по наиболее ранней из следующих дат:

- либо на дату оказания услуги;
- либо в момент получения предварительной оплаты в счет оказания услуги.

Датой оказания услуги для посредника считается день принятия отчета заказчиком, поэтому обязанность по начислению налога с реализации услуг возникает у посредника в том налоговом периоде, когда отчет утвержден заказчиком и у последнего возникает обязанность по выплате вознаграждения посреднику. Аналогичного мнения придерживается и правоприменительная практика, о чем свидетельствует [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 10.08.2007 по делу [N А14-17099-2006-6/6](#).

Как правило, услуги посредника оплачиваются заказчиком после оказания самой услуги. Между тем посредник может участвовать в расчетах между заказчиком посреднических услуг и покупателем (продавцом) товаров (работ, услуг), что предполагает получение им денежных средств либо от самого заказчика, предназначенных для выполнения поручения, либо от покупателей в счет оплаты реализованных им товаров (работ, услуг).

Если по условиям договора суммы денежных средств, полученных посредником от заказчика (покупателя), включают в себя сумму комиссионного вознаграждения, то в момент их получения посредник должен исчислить "авансовый" налог, несмотря на то что отчет заказчиком еще не утвержден.

При этом исчислить "авансовый" НДС посредник должен не со всей суммы полученных средств, а только с части причитающегося ему вознаграждения. Аналогичные разъяснения на этот счет даны в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 05.12.2007 [N 19-11/115925](#), а также в [Письме](#) Минфина России от 21.06.2004 [N 03-03-11/103](#).

Такого же мнения придерживаются и суды. Так, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 19.03.2007, 26.03.2007 N КА-А40/1751-07 по делу N А40-48250/06-129-283 сказано, что при выполнении налогоплательщиком функций агента налог исчисляется только с суммы предварительно полученного посреднического вознаграждения, а не со всех средств, полученных агентом. Аналогичный вывод сделан судом и в [Постановлении](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 05.02.2013 по делу N А32-2247/2012.

Ставка налога, используемая посредниками

При налогообложении своих услуг посредники используют ставку налога в размере 20% ([пункт 3 статьи 164 НК РФ](#)). О том, что посредники пользуются общей ставкой налога, говорят и контролирующие органы. В частности, такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 31.03.2010 N 03-07-05/15, в [Письме](#) ФНС России от 10.10.2011 N АС-3-3/3340@, а также в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 19.07.2010 N 16-15/075620.

При этом ставка налога 20% применяется даже в том случае, когда посредник продает товары (работы, услуги) заказчика, освобожденные от налогообложения на основании [статьи 149 НК РФ](#) ([пункт 7 статьи 149 НК РФ](#)).

Исключение касается только реализации товаров (работ, услуг), упоминаемых в [пункте 2 статьи 156 НК РФ](#), - в этом случае услуги посредника также оказываются в льготном налоговом режиме, то есть посреднические услуги освобождаются от НДС при реализации посредником товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС в соответствии с [пунктом 1, подпунктами 1 и 8 пункта 2 и подпункта 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#).

Например, с применением льготы посредник реализует отдельные медицинские товары, ритуальные услуги, похоронные принадлежности или изделия народных художественных промыслов.

Раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС

При наличии операций, облагаемых налогом, и операций, освобожденных от налогообложения, посредник, как и любой другой налогоплательщик НДС, обязан вести раздельный учет таких операций.

В связи с тем что ведение раздельного учета по НДС вызывает трудности даже у опытных бухгалтеров, зачастую посредники готовы отказаться от использования льгот. При отказе от льгот посреднику-налогоплательщику следует помнить, что [статья 149 НК РФ](#) фактически содержит две категории льгот:

- обязательные льготы, от которых налогоплательщик отказаться не вправе. Состав таких льгот перечислен в [пунктах 1 и 2 статьи 149 НК РФ](#);
- добровольные льготы, решение о применении которых налогоплательщик принимает самостоятельно. Такие льготы перечислены в [пункте 3 статьи 149 НК РФ](#).

Следовательно, отказаться от проведения операций в льготном режиме посредник может лишь при реализации изделий народных художественных промыслов.

Выставление счетов-фактур посредниками

По общему правилу при совершении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со [статьей 149 НК РФ](#), [глава 21 НК РФ](#) не обязывает налогоплательщиков составлять счета-фактуры, на что указывает [пункт 3 статьи 169 НК РФ](#).

Для справки. Исключением являются операции по вывозу товаров, освобожденных от налогообложения, в государства - члены Евразийского экономического союза ([подпункт 1.1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#)). В этом случае счет-фактура составляется со ставкой налога 0%.

Следовательно, при оказании посреднических услуг в льготном режиме посредник может не выставить счет-фактуру своему контрагенту (комитенту, принципалу или доверителю), что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 15.02.2017 N 03-07-09/8423. В то же время в названном [Письме](#) чиновники разъясняют, что выставление счета-фактуры по льготной операции не является нарушением, ведь прямого запрета на такие действия в [НК РФ](#) не содержится. Поэтому, если посредником по льготной операции будет выставлен счет-фактура, ничего страшного не случится, но при условии, что в нем не будет выделена сумма налога.

Если же услуги посредника оказываются в общем режиме, то, выполнив поручение заказчика, посредник на сумму своего вознаграждения обязан в течение пяти календарных дней со дня оказания услуги выставить соответствующий счет-фактуру и предъявить его заказчику.

Правда, если заказчик посреднической услуги не является плательщиком НДС или же использует освобождение от уплаты НДС, то при наличии письменного согласия сторон посредник имеет возможность не составлять счет-фактуру на свои услуги.

При этом сам [НК РФ](#) не разъясняет, каким образом должно быть оформлено согласие сторон на несоставление счетов-фактур. По мнению автора, такое условие можно изначально включить в текст посреднического соглашения или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

Заметим, что чиновники, давая такие рекомендации, не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Однако из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

При этом несоставление счета-фактуры по операции, проводимой посредником в общем режиме, вовсе не освобождает его от уплаты налога в бюджет, что следует из [порядка](#) ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Как сказано в [пункте 1 раздела II](#) Приложения N 5 Правил N 1137, в случае невыставления счетов-фактур на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

О том, что в такой ситуации в [книге продаж](#) посредника - налогоплательщика НДС может быть зарегистрирован первичный документ, подтверждающий реализацию посреднической услуги, сказано в [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704, а также в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ". Применительно к посреднику таким документом является отчет, на основании которого в учете посредника отражается выручка от оказанной им услуги.

Для справки. Напоминаем, что с 01.04.2019 в [форму](#) книги продаж и в [форму](#) дополнительного листа книги продаж внесены изменения, связанные с повышением общей ставки НДС, на что указывает [Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 19.01.2019 N 15 "О внесении изменений в приложения N 3 и 5 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137".

В то же время, по мнению автора, при наличии согласия сторон на несоставление счетов-фактур посредник может выписывать [счет-фактуру](#) в одном экземпляре с целью его регистрации в [книге продаж](#), ведь [НК РФ](#) не содержит запрета на подобные действия.

Напоминаем, что официальные формы документов по НДС, в том числе формы счетов-фактур, утверждены Правилами N 1137.

При оформлении счета-фактуры на оказанную им услугу посредник руководствуется общими правилами выставления счетов-фактур с учетом следующих особенностей.

Так как счет-фактура выставляется посредником на реализацию услуг, то [строки 3 и 4](#) счета-фактуры "Грузоотправитель и его адрес" и "Грузополучатель и его адрес" посредником не заполняются - в этих строках документа ставится прочерк, на что указывают [подпункты "е" и "ж" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137, а также [Письмо](#) Минфина России от 02.02.2016 N 03-07-09/4701.

Вместе с тем, если в указанных строках посредник вместо прочерка укажет информацию о грузоотправителе и грузополучателе, это не "испортит" счет-фактуру. Эти данные будут рассматриваться как дополнительная информация, следовательно, их наличие не сможет стать основанием для отказа в применении вычета заказчиком услуги. Такой вывод можно сделать на основании [Письма](#) ФНС России от 26.01.2012 N ЕД-4-3/1193.

[Строка 5](#) счета-фактуры заполняется только в том случае, если заказчик оплатил услуги посредника авансом, что следует из [подпункта 4 пункта 5 статьи 169 НК РФ](#). Кроме того, при реализации услуг в особом порядке заполняются некоторые графы [табличной части](#) счета-фактуры. Так, не нужно заполнять [графу 1а](#), где указывается код вида товара, а также [графы 2, 2а, 3 и 4](#), где соответственно указываются единица измерения, цена и количество работ или услуг, что подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 02.02.2016 N 03-07-09/4701.

В [графе 6](#) нужно указать информацию "Без акциза" (ведь по услугам акциз не начисляется), а

в [графах 10 и 10а](#) необходимо поставить прочерки, так как они заполняются только по товарам. Ну и, конечно, в [графе 1](#) счета-фактуры посреднику необходимо четко сформулировать описание своих услуг, оказанных им в рамках посреднического соглашения. В противном случае заказчик посреднической услуги может столкнуться с претензиями налоговиков в части применения вычета по услуге посредника.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению [Журнала](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), ведь информация о выставленных и полученных ими [счетах-фактурах](#) отражается в [книге покупок](#) и [книге продаж](#).

Это правило не распространяется на посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, которые в обязательном порядке ведут Журнал за те налоговые периоды, в которых они выставляли и (или) получали счета-фактуры при исполнении посреднического договора.

Так как посредниками, выступающими в сделках с третьими лицами от своего имени, являются комиссионеры и агенты (по агентскому договору, исполняемому по типу комиссионного соглашения), то названные посредники в обязательном порядке ведут не только [книги продаж](#) и [покупок](#), но и [Журнал](#).

На обязанность посредника по ведению Журнала статус налогоплательщика НДС не влияет - он ведется посредником даже в том случае, если он не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения - (далее - УСН)) или использует освобождение от уплаты налога.

Но если посредник является плательщиком НДС, то собственные счета-фактуры, выставленные им на сумму посреднического вознаграждения, в Журнале не регистрируются.

Следовательно, выставленный посредником [счет-фактура](#) на собственные услуги регистрируется им только в [книге продаж](#), что следует из [пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137. Согласно указанной [норме](#) комиссионеры, агенты и доверители регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), выставленные доверителю, комитенту или принципалу, на сумму своего вознаграждения по услугам, оказанным ими по таким договорам. Причем в силу [пункта 2 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 в [книге продаж](#) посредника-налогоплательщика НДС этот счет-фактура регистрируется в том налоговом периоде, в котором у посредника возникло налоговое обязательство.

В рамках исполнения поручения заказчика посредник "работает" с третьими лицами, которые также могут являться налогоплательщиками НДС, а значит, при исполнении посреднического договора по реализации товаров (работ, услуг) или их приобретении посреднику приходится сталкиваться со счетами-фактурами третьих лиц.

В отношении этих счетов-фактур Правила N 1137 содержат специальный порядок документооборота по НДС, зависящий от того, от чьего имени выступает посредник в сделке с третьим лицом по продаже или приобретению ресурсов.

Но то, что на порядок выставления счетов-фактур в рамках посредничества оказывает

влияние тип посреднической сделки, налоговики указали еще в [Письме](#) МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

При этом самым сложным вариантом движения счетов-фактур при исполнении посреднических соглашений выступает случай комиссионера и агента, действующего от своего имени, ведь в этом случае вся документация оформляется от имени или на имя посредника.

Специальный порядок движения "транзитных" счетов-фактур рассмотрим на примере комиссионера, продающего товары комитента - налогоплательщика НДС.

В случае продажи товаров комитента - налогоплательщика НДС комиссионер от своего имени выписывает покупателю счет-фактуру в двух экземплярах. При этом совершенно неважно, является ли комиссионер сам налогоплательщиком НДС или применяет освобождение от его уплаты. Ведь операция по реализации товаров имеет место у их собственника, следовательно, выставить счет-фактуру покупателю товаров посредник обязан даже в том случае, если он применяет УСН. Аналогичное мнение содержится в [Письме](#) Минфина России от 16.05.2011 N 03-07-11/126.

Используемая посредником система налогообложения влияет только на его собственные счета-фактуры. В том случае, если посредник применяет УСН, счет-фактура на собственные услуги им не выставляется, ведь в такой ситуации он не признается налогоплательщиком НДС, что подтверждают финансисты в [Письме](#) Минфина России от 28.12.2011 N 02-11-00/6027.

Этот счет-фактура выписывается комиссионером (в том числе применяющим УСН) от своего имени в соответствии с собственной хронологией выставляемых им счетов-фактур, на что указано в [Письме](#) Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665 и в [Письме](#) ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@.

При этом в [строках 2, 2а, 2б](#) счета-фактуры, выставленного на имя покупателя, посредник указывает свои собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН и КПП) ([пункт 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747. Остальные строки и графы этого счета-фактуры заполняются посредником в обычном порядке.

Один экземпляр этого [счета-фактуры](#) передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету, а свой экземпляр счета-фактуры посредник регистрирует в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#) (если посредник является налогоплательщиком НДС) ([пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137).

При регистрации этого счета-фактуры в [части 1](#) Журнала комиссионером указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата выставления счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции по [перечню](#), утвержденному Приказом ФНС России от

14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). В нашем случае таким кодом является 01;

в графе 4 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 5 - номер и дата из строки 1а счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в строке 1а счета-фактуры отсутствуют, то данная графа части 1 Журнала не заполняется;

в графе 8 - наименование покупателя из строки 6 счета-фактуры;

в графе 9 - данные ИНН и КПП покупателя из строки 6б счета-фактуры;

в графе 10 - наименование комитента;

в графе 11 - ИНН/КПП комитента;

в графе 12 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, полученного от комитента на проданные товары. Эти данные вносятся комиссионером в графу 4 части 2 Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от комитента;

в графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

в графе 14 - сумма из графы 9 строки "Всего к оплате" счета-фактуры;

в графе 15 - сумма из графы 8 строки "Всего к оплате" счета-фактуры.

Поскольку в графах 6, 7 а также 16 - 19 части 1 Журнала указывается информация о корректировочных счетах-фактурах, то в нашем случае они посредником не заполняются.

Затем данные этого счета-фактуры передаются посредником комитенту.

Обратите внимание! Так как Правила N 1137 не содержат строгого порядка передачи заказчику данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя, то стороны вправе пользоваться любым способом передачи данных.

Минфин России в Письме от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру воспользоваться своим правом на предоставление копии такого счета-фактуры заказчику.

Получив эти сведения, комитент выставляет счет-фактуру уже от своего имени на имя покупателя и на основании пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 регистрирует его в своей книге продаж.

Причем если комиссионер продает товары комитента одновременно нескольким покупателям

и счета-фактуры в их адрес датированы одним числом, то комитент может выставить комиссионеру сводный счет-фактуру с указанием соответствующих данных сразу из нескольких счетов-фактур, выставленных посредником в адрес покупателей. При этом наименования товаров, а также данные из [граф 2 - 11](#) счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателям, отражаются в соответствующих графах сводного счета-фактуры в отдельных позициях по каждому покупателю ([абзац 2 подпункта "а" пункта 2](#) и [абзац 1 пункта 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137).

В своей [книге продаж](#) комитент регистрирует такой сводный [счет-фактуру](#) один раз, с кодом комитенту придется столько раз, сколько покупателей значится в сводном документе. При каждой регистрации в [книгу продаж](#) комитент занесет реквизиты только одного покупателя и данные о стоимости товаров и сумме НДС, которые относятся к этому покупателю.

Полученный от комитента [счет-фактура](#), выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в [часть 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#) ([пункт 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, [пункт 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137).

При регистрации счета-фактуры, полученного от комитента, в части 2 Журнала посредником указывается:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата получения счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции полученного счета-фактуры по [Перечню](#). В нашем случае это 01. Если комитент выставил сводный счет-фактуру, то кодом операции будет 27;

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного комитентом (принципалом) в адрес покупателя;

в [графе 5](#) - номер и дата из [строки 1а](#) счета-фактуры. Если в этой [строке](#) данные отсутствуют, то [графа 5](#) не заполняется;

в [графе 8](#) - наименование продавца из [строки 2](#) счета-фактуры;

в [графе 9](#) - данные по ИНН и КПП продавца из [строки 2б](#) счета-фактуры;

Обратите внимание! [Графы 10 и 11 части 2](#) Журнала заполняются комиссионером только в том случае, если к продаже товаров комитента привлекался субкомиссионер. В этом случае в [графе 10](#) указывается наименование субкомиссионера, а в [графе 11](#) - его ИНН и КПП.

В [графе 12](#) - код вида сделки "2";

в [графе 13](#) - наименование и код валюты из [строки 7](#) счета-фактуры;

в [графе 14](#) - стоимость товаров (работ, услуг) с НДС из [строки](#) "Всего к оплате" счета-фактуры по [графе 9](#) полученного счета-фактуры;

в [графе 15](#) - сумма НДС из [строки](#) "Всего к оплате" по [графе 8](#) полученного счета-фактуры.

Графы 6, 7 а также **16 - 19 части 2** Журнала в нашем случае посредником не заполняются.

Для справки. **Формат** Журнала в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Если посредник не является налогоплательщиком НДС или использует освобождение от его уплаты и при этом у него нет обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), то электронная версия указанного Журнала в обязательном порядке представляется им в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В частности, комиссионер, применяющий УСН, обязан представить Журнал в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Заметим, что такой порядок выставления счетов-фактур не приводит к обязанности посредника уплачивать в бюджет НДС по реализованным товарам (работам, услугам) заказчика. Аналогичная точка зрения содержится и в **Письме** Минфина России от 28.04.2010 N 03-11-11/123.

Налоговая декларация по НДС

В срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, посредник - налогоплательщик НДС представляет в свою налоговую инспекцию декларацию по НДС, которая подается им по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Причем сведения о посреднических операциях, осуществленных за налоговый период, отражаются непосредственно в налоговой декларации по НДС.

Для справки. Налоговая декларация по НДС представляется по **форме**, утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме". Начиная с отчетности за I квартал 2019 года налоговая декларация подается с учетом изменений, внесенных **Приказом** ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@ "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@".

Изменения в основном коснулись **раздела 3** и **раздела 9** с его **приложением**, и связаны они прежде всего с увеличением с 01.01.2019 ставки НДС с 18% до 20%.

Задекларированная посредником сумма НДС уплачивается им в бюджет в общем порядке, установленном **пунктом 1 статьи 174** НК РФ, - равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

На основании изложенного материала можно сказать, что исчисление собственного налога у посредников хоть и имеет свою специфику, но особых сложностей не вызывает, ведь при

определении суммы налога, подлежащего уплате в бюджет посредником - налогоплательщиком НДС, используется общий порядок движения счетов-фактур, предусмотренный Правилами N 1137.

Оказание посреднических услуг и оформление [счетов-фактур](#) и соответствующих книг при продаже

К специфике деятельности посредников относится не только особый порядок исчисления налога на добавленную стоимость, но и специальный порядок выставления счетов-фактур, в том числе при продаже товаров (работ, услуг). Если собственник товаров (работ, услуг) является налогоплательщиком НДС, то выставлять такие счета-фактуры покупателям посредники обязаны даже в том случае, если сами не являются его плательщиками или же освобождены от его уплаты.

О том, каким образом посредники должны оформлять счета-фактуры при продаже "чужих" товаров (работ, услуг), а также регистрировать их в соответствующих налоговых регистрах по НДС, мы и поговорим в настоящей главе.

Вначале о собственных услугах посредника...

Оказывать свои услуги другим хозяйствующим субъектам посредники могут на основании договора поручения, комиссионного договора или агентского соглашения. Причем в рамках любого из перечисленных видов посреднических сделок посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет. При этом в сделках с третьими лицами он может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика посреднических услуг. Это обстоятельство, определяющее объем прав и обязанностей посредника, кстати сказать, и составляет основное различие между названными видами посреднических соглашений.

Так, при договоре поручения поверенный всегда действует от имени доверителя, поэтому именно доверитель становится обязанным по сделкам, заключенным посредником с третьими лицами. Такое правило содержится в [статье 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Исполнение комиссионного соглашения предполагает, что посредник (комиссионер) всегда заключает сделки с третьими лицами от своего имени, в связи с чем обязанности и права по сделкам возникают именно у комиссионера, причем даже тогда, когда третьему лицу известно, что операция по продаже товаров (работ, услуг) производится посредником. То же самое касается и случая, когда комитент сам вступает в непосредственные отношения с покупателем товаров (работ, услуг). Это вытекает из [статьи 990](#) ГК РФ.

Агентский договор может исполняться либо по типу договора поручения, если агент выступает от имени принципала, либо по схеме комиссионного соглашения - в случае, если агент выступает от своего имени ([статья 1005](#) ГК РФ). Соответственно, права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если агент выступает от имени и за счет принципала, то обязанным становится принципал. Если же при совершении сделок агент выступает от своего имени, то объем прав и обязанностей возникает у агента.

По общему правилу все посреднические договоры являются возмездными, следовательно, за свои услуги посредник взимает с заказчика определенную плату - вознаграждение, которое и признается его налогооблагаемым доходом.

Обратите внимание! Доходом посредника признается и дополнительная выгода (разница в цене), если он при исполнении договора заключил сделку с третьим лицом на более выгодных условиях, чем те, которые были указаны собственником товаров (работ, услуг). По общему правилу, установленному [статьей 992 ГК РФ](#), дополнительная выгода делится между участниками посреднического договора пополам.

Если услуга оказывается посредником на территории Российской Федерации, то в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) у посредника возникает объект налогообложения по НДС, а значит, при оказании услуги он обязан исчислить сумму налога и заплатить ее в бюджет.

Налоговая база определяется посредником в соответствии с правилом, установленным [пунктом 1 статьи 156](#) НК РФ, как сумма дохода, полученная им в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении посреднического договора.

Налогообложение посреднических услуг осуществляется по ставке, предусмотренной [пунктом 3 статьи 164](#) НК РФ, размер которой составляет 20%.

Моментом определения налоговой базы на основании [пункта 1 статьи 167](#) НК РФ является либо дата получения предварительной оплаты, либо дата оказания услуги (момент принятия отчета заказчиком) в зависимости от того, какое событие наступило ранее.

Оказав свои услуги заказчику, посредник на основании [пункта 1 статьи 168](#) НК РФ дополнительно к стоимости своих услуг обязан предъявить к оплате заказчику соответствующую сумму налога. Для этого он в течение пяти календарных дней, считая со дня оказания услуги, выставляет заказчику соответствующий счет-фактуру в порядке, предусмотренном [пунктами 5 и 6 статьи 169](#) НК РФ.

Если услуги оказываются на условии предварительной оплаты, то при ее получении счет-фактура выставляется посредником не позднее пяти календарных дней со дня получения авансового платежа.

Обратите внимание! По общему правилу услуги посредника облагаются налогом по ставке 20% даже в том случае, если он продает товары (работы, услуги), освобожденные от налогообложения. Такое правило вытекает из [пункта 7 статьи 149](#) НК РФ.

Вместе с тем в некоторых случаях при реализации "чужих" товаров (работ, услуг) услуги посредника также осуществляются в льготном налоговом режиме.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 156](#) НК РФ это касается оказания:

- посреднических услуг по предоставлению в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

- посреднических услуг по реализации отдельных медицинских товаров;

- посреднических услуг по реализации ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также по реализации похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

- посреднических услуг по реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

Причем в первых трех случаях льготный режим посреднических услуг является обязательным, поскольку льготы в части указанных товаров (работ, услуг) определены [пунктами 1 и 2 статьи 149 НК РФ](#).

При продаже изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства льготный режим для посредника является добровольным. Так как льгота по реализации данных товаров предусмотрена [пунктом 3 статьи 149 НК РФ](#), то при желании посредник может от нее отказаться в порядке, предусмотренном [пунктом 5 статьи 149 НК РФ](#).

Если посредническая услуга осуществляется в льготном налоговом режиме, то при ее оказании в общем случае у посредника - налогоплательщика НДС не возникает обязанности выставления счета-фактуры комитенту, принципалу или доверителю. Такие правила, предусмотренные [подпунктом 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#), действуют с 01.01.2014.

Для справки. До указанной даты посредник - плательщик НДС, оказывающий услуги с использованием льготы, в обязательном порядке должен был выставить соответствующий счет-фактуру заказчику посреднической услуги. При этом на основании [пункта 5 статьи 168 НК РФ](#) соответствующая сумма НДС в счете-фактуре им не выделялась, а на самом документе указывалась надпись о том, что операция осуществляется в льготном налоговом режиме или же ставился штамп "Без налога (НДС)".

Сегодня [пунктом 5 статьи 168 НК РФ](#) при оформлении счетов-фактур пользуются налогоплательщики НДС, освобожденные от уплаты налога на основании [статьи 145 НК РФ](#), осуществляющие налогооблагаемые операции. Кроме того, в таком же порядке заполняют счета-фактуры и организации - участники проекта "Сколково", получившие освобождение на основании [статьи 145.1 НК РФ](#), о чем сказано в [Письме](#) Минфина России от 12.09.2012 N 03-07-09/129.

С 01.01.2018 [пунктом 5 статьи 168 НК РФ](#) при выставлении счетов-фактур пользуются и продавцы сырых шкур животных, лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а также с 01.01.2019 продавцы макулатуры при условии, что они не являются плательщиками НДС или освобождены от его уплаты.

Обратите внимание! В то же время в [Письме](#) Минфина России от 15.02.2017 N 03-07-09/8423 чиновники разъясняют, что если посредником по льготной операции будет выставлен счет-фактура, в котором сумма налога не выделена, ничего страшного не случится.

Кроме того, с 01.10.2014 посредник может не выставлять счет-фактуру заказчику посреднической услуги, если последний не является плательщиком НДС или освобожден от его уплаты на основании [статьи 145 НК РФ](#) или [145.1 НК РФ](#).

Однако возможность несоставления посредником счета-фактуры по своим услугам имеется лишь при наличии письменного согласия сторон посреднической сделки о том, что счета-фактуры не составляются. На это прямо указано в [подпункте 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

При этом сам [НК РФ](#) не разъясняет, каким образом должно быть оформлено согласие сторон на несоставление счетов-фактур. По мнению автора, такое условие можно прямо включить в текст посреднического соглашения или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

Чиновники, давая такие рекомендации, не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Однако из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

Обратите внимание! [Пунктом 1](#) Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137), закреплено, что в случае невыставления счетов-фактур на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

То есть в случае несоставления счетов-фактур посредником в [книге продаж](#) посредника регистрируются иные документы, отличные от счетов-фактур. В [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704 разъясняется, что в этом случае в [книге продаж](#) посредника может быть зарегистрирован первичный документ, подтверждающий реализацию услуги. Аналогичный вывод содержится и в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ".

Для справки. Применительно к посреднику таким документом является отчет, на основании которого в учете посредника отражается выручка от оказанной услуги посредничества.

Обратите внимание! Если услуга посредника оплачена авансом, то в своей [книге продаж](#) посредник в этом случае должен отразить реквизиты "платежки" на получение авансового платежа.

В то же время, по мнению автора, при наличии согласия второй стороны на несоставление счетов-фактур посредник может выписывать [счет-фактуру](#) в одном экземпляре с целью его регистрации в [книге продаж](#). Ведь [НК РФ](#) не содержит запрета на подобные действия!

Для справки. Официальные формы документов по НДС, в том числе формы счетов-фактур, утверждены Правилами N 1137.

При оформлении счета-фактуры на оказанную посредническую услугу посредник руководствуется нормами [статьи 169](#) НК РФ, а также [разделом II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

При оказании услуг счета-фактуры заполняются посредником по общим правилам, но с учетом следующих особенностей:

- [строки 3](#) и [4](#) счета-фактуры "Грузоотправитель и его адрес" и "Грузополучатель и его адрес" посредником не заполняются;

- в этих строках документа проставляется прочерк. На это указывают как [пункт 1](#) [раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137, так и разъяснения Минфина России в [Письме](#) от 02.02.2016 N 03-07-09/4701.

Вместе с тем, если в указанных строках посредник вместо прочерка укажет информацию о грузоотправителе и грузополучателе, это не "испортит" счет-фактуру. Просто эти данные будут рассматриваться как дополнительная информация, а следовательно, их наличие не сможет стать основанием для отказа в применении вычета заказчиком услуги. Такой вывод можно сделать на основании [Письма](#) ФНС России от 26.01.2012 N ЕД-4-3/1193;

- в табличной части документа, в [графе 6](#) посреднику нужно указать информацию "Без акциза" (ведь по услугам акциз не начисляется), а в [графах 1а, 10, 10а](#) и [11](#) - поставить прочерки, так как они заполняются только по товарам.

Ну и, конечно, в [графе 1](#) счета-фактуры посреднику необходимо четко сформулировать описание своих услуг, оказанных им в рамках посреднического соглашения. В противном случае заказчик посреднической услуги может столкнуться с претензиями налоговиков в части применения вычета по услуге посредника.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению [Журнала](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), ведь информация о выставленных и полученных ими [счетах-фактурах](#) отражается в [книге покупок](#) и [книге продаж](#).

Однако это правило не распространяется на посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, которые в обязательном порядке ведут Журнал в отношении посреднической деятельности.

Так как посредниками, выступающими в сделках с третьими лицами от своего имени, являются комиссионеры и агенты (по агентскому договору, исполняемому по типу комиссионного соглашения), то обязанность по ведению Журнала касается всех комиссионеров и агентов - как налогоплательщиков НДС, так и тех, которые таковыми не являются или же применяют освобождение от его уплаты.

В соответствии с [пунктом 1](#) [раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137 [Журнал](#) ведется комиссионером (агентом) лишь за те кварталы, в которых комиссионеры (агенты) выставили или получали [счета-фактуры](#) в рамках посреднической деятельности. При этом посредники -

налогоплательщики НДС собственные счета-фактуры в Журнале не регистрируют, на что прямо указано в [абзаце 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Обратите внимание! Комиссионеры (агенты), не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от уплаты налога и при этом не являющиеся налоговыми агентами по НДС (по любому основанию), с 01.01.2015 в обязательном порядке представляют указанный Журнал в свою налоговую инспекцию в электронном виде в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для справки. [Формат](#) Журнала в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

В свою очередь, комиссионеры (агенты) - плательщики НДС (налоговые агенты по НДС) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, представляют в свою налоговую инспекцию декларацию по НДС, которая подается по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

При этом сведения, указанные ими в Журнале в отношении посреднической деятельности, на основании [пункта 5.1 статьи 174 НК РФ](#) включаются в декларацию по НДС. Аналогичные разъяснения по этому поводу даны и [Письме](#) ФНС России от 10.11.2014 N ЕД-4-15/22994.

Для справки. Налоговая декларация по НДС представляется по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Но вернемся к порядку выставления посредником счетов-фактур по своим услугам...

Следовательно, выставленный посредником [счет-фактура](#) на собственные услуги регистрируется им только в [книге продаж](#). Основание - [пункт 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Согласно [указанной норме](#) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#) (в том числе корректировочные), выставленные доверителю, комитенту или принципалу, на сумму своего вознаграждения по услугам, оказанным ими по таким договорам. Причем в силу [пункта 2 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 в [книге продаж](#) посредника - налогоплательщика НДС этот счет-фактура регистрируется в том налоговом периоде, в котором у посредника возникло налоговое обязательство.

Теперь о так называемых "транзитных" счетах-фактурах, выставляемых посредниками покупателям при реализации "чужих" товаров (работ, услуг).

В случае выставления счетов-фактур при реализации "чужих" товаров (работ, услуг)

посредник должен руководствоваться специальным порядком, который, кстати сказать, не урегулирован нормами [главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" НК РФ. Однако здесь на помощь придут Правила N 1137, из которых вытекает, что посредники - организации и индивидуальные предприниматели, продающие "чужие" товары (работы, услуги), при выставлении счетов-фактур покупателям последних руководствуются особым порядком выставления счетов-фактур. Причем в данном случае определяющее значение имеет тот факт, от чьего имени действует посредник. О том, что на порядок выставления посреднических счетов-фактур оказывает влияние тип посреднической сделки, налоговики сказали еще в [Письме](#) МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Итак, как уже было отмечено выше, посредник, действующий в интересах продавца (подрядчика, исполнителя), в отношениях с третьими лицами может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика посреднических услуг. А раз так, то существуют два варианта выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) через посредника.

1 вариант - посредник в сделках с третьими лицами выступает от имени заказчика посреднической услуги, то есть имеет место договор поручения или агентское соглашение, в котором агент действует от имени принципала.

Если посредник действует в рамках договора поручения или агентского соглашения, исполнение которого производится по типу договора поручения, то при продаже товаров (работ, услуг) доверитель (принципал) сам в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя покупателя. О том, что выставление счетов-фактур посредниками, действующими от имени заказчика, не предусмотрено нормами [главы 21](#) НК РФ, говорят и финансисты в [Письме](#) Минфина России от 12.10.2010 N 03-07-09/45. Причем, если все-таки посредник выставит такой счет-фактуру покупателю, то последний не сможет воспользоваться вычетом!

Заметим, что на практике обычно выставлением счетов-фактур покупателям товаров (работ, услуг) от имени заказчика занимается посредник, действующий от его имени. В таких условиях, естественно, возникает вопрос о подписании данного документа - вправе ли подписывать счет-фактуру посредник?

Напомним, в [пункте 6 статьи 169](#) НК РФ сказано, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При этом ничего не сказано о том, что лицо, уполномоченное на подписание счетов-фактур от имени компании, должно состоять исключительно в ее штате.

Вместе с тем, чтобы "узаконить" свою подпись на счете-фактуре заказчика, посреднику следует получить от него соответствующую доверенность, выданную в порядке, установленном [статьями 185, 185.1 и 186](#) ГК РФ. Именно так советует поступить Минфин России в своем [Письме](#) от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Обратите внимание! Если в качестве заказчика посреднических услуг выступает организация, то доверенность, выданная от ее имени, должна быть заверена руководителем компании или же иным лицом, уполномоченным на такие действия в соответствии с законом и учредительными документами.

Причем сегодня ГК РФ не требует проставлять на доверенности, выданной от имени организации, оттиск печати, так как данное требование исключено из норм гражданского права. Но если организация, выдающая доверенность, использует форму доверенности, содержащую такой реквизит, то при наличии печати в компании доверенность заверяется печатью в обязательном порядке. Аналогичные разъяснения дают и контролирующие органы, на что, в частности, указывает Письмо ФНС России от 13.01.2016 N СД-4-3/105@, а также Письмо Минфина от 06.08.2015 N 03-01-10/45390.

Заметим, что делегировать посреднику полномочия на подписание счетов-фактур заказчика можно и без оформления отдельного документа в виде доверенности, достаточно это положение отдельно прописать в самом посредническом договоре, на что указывает пункт 4 статьи 185 ГК РФ.

Так как поверенный (агент) в сделках с третьими лицами всегда выступает от имени доверителя (принципала), то требование пункта 3.1 статьи 169 НК РФ о ведении Журнала на него не распространяется.

Абзацем 3 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 установлено, что доверители (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю при получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, а также счета-фактуры (в том числе корректировочные) при реализации указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Следовательно, на основании абзаца 3 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 этот счет-фактура регистрируется доверителем (принципалом) в своей книге продаж.

Если этот счет-фактура выписывается доверителем (принципалом) самостоятельно, то заказчик отдает документ на руки посреднику, который в свою очередь передает его покупателю без регистрации в своей книге покупок.

Так как в момент отгрузки товаров (работ, услуг) покупателю последних услуга посредника считается оказанной, то поверенный (агент) в общем порядке выставляет доверителю (принципалу) счет-фактуру на свои услуги, который на основании абзаца 1 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 вносится посредником в свою книгу продаж.

По мере возникновения права на налоговый вычет в порядке, установленном статьей 172 НК РФ, полученный от поверенного (агента) счет-фактура на сумму посреднического вознаграждения регистрируется доверителем (принципалом) в книге покупок. На это указывают положения пунктов 1, 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Заявить вычет по услугам посредника доверитель (принципал) может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает пункт 1.1 статьи 172 НК РФ.

На основании анализа движения документов можно сказать, что при договоре поручения

(агентирования) на продажу товаров (работ, услуг) доверитель (принципал) и покупатель товаров (работ, услуг) фактически обмениваются документами через поверенного (агента).

Гораздо сложнее выглядит порядок выставления счетов-фактур при исполнении комиссионного соглашения или агентского договора, в котором агент выступает от своего имени.

2 вариант - посредник в сделках с третьими лицами выступает от своего имени, то есть имеет место договор комиссии или агентский договор, исполнение которого производится по схеме комиссионного договора.

В случае продажи товаров (работ, услуг) комиссионер (агент) от своего имени выписывает покупателю счет-фактуру в двух экземплярах. Номер указанному счету-фактуре посредник присваивает в соответствии с хронологией выставляемых им счетов-фактур. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665 и в [Письме](#) ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@.

Поскольку при реализации товаров комитента (принципала) посредник совершает сделки от своего имени, то в [строках 2, 2а, 2б](#) счета-фактуры, выставляемого покупателю, посредник указывает свои реквизиты (наименование, место нахождения, ИНН И КПП). На это указывают как Правила N 1137, так и [Письмо](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

Один экземпляр этого счета-фактуры передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету. Свой экземпляр [счета-фактуры](#) регистрируется посредником в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

При регистрации этого счета-фактуры в [части 1](#) Журнала комиссионером (агентом) указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата выставления счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции по [перечню](#), утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). При продаже товаров (работ, услуг) таким кодом является [01](#);

Для справки. До внесения изменений в [Перечень](#) налоговой рекомандуют применять порядок заполнения Журнала, указанный в [приложении](#) к Письму ФНС России от 16.01.2018 N СД-4-3/480@.

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 5 - номер и дата из строки 1а счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в строке 1а счета-фактуры отсутствуют, то данная графа части 1 Журнала не заполняется;

в графе 8 - наименование покупателя из строки 6 счета-фактуры;

в графе 9 - данные по ИНН и КПП покупателя из строки 6б счета-фактуры;

в графе 10 - наименование комитента (принципала);

в графе 11 - ИНН и КПП комитента (принципала);

в графе 12 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, полученного от комитента (принципала) на проданные товары (работы, услуги). Эти данные вносятся комиссионером (агентом) в графу 4 части 2 Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от комитента (принципала);

в графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

в графе 14 - стоимость товаров из строки "Всего к оплате" по графе 9 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 15 - сумма НДС, указанная в строке "Всего к оплате" по графе 8 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Затем данные этого счета-фактуры посредник передает комитенту (принципалу). Так как Правила N 1137 не регламентируют порядок передачи данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя, заказчику, то стороны вправе пользоваться любым способом. При этом Минфин России в своем Письме от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает посреднику воспользоваться своим правом на предоставление копии такого счета-фактуры заказчику.

Получив эти сведения, комитент (принципал) выставляет счет-фактуру уже от своего имени на имя покупателя и регистрирует его в книге продаж на основании пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! В соответствии с пунктом 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент (принципал) в строке 1 своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату выписки счета-фактуры, выписанного комиссионером (агентом) на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом (принципалом) в соответствии с собственной хронологией выставления счетов-фактур.

Обратите внимание! Если комиссионер (агент) продает товары (работы, услуги) нескольким покупателям и счета-фактуры, выставленные покупателям от имени посредника, датированы одним числом, то комитент (принципал) вправе выставить посреднику сводный счет-фактуру.

Свой экземпляр сводного счета-фактуры комитент в общем порядке регистрирует в своей книге продаж (один раз с кодом 27) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров (работ, услуг) покупателям, а второй экземпляр отдаст посреднику.

Полученный от комитента **счет-фактура**, выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером (агентом) в **часть 2 Журнала без регистрации в книге покупок**. Такой порядок предусмотрен **пунктом 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137**, а также **пунктом 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137**. При регистрации счета-фактуры, полученного от комитента в части 2 Журнала, комиссионером (агентом) указываются следующие сведения:

в **графе 1** - порядковый номер записи;

в **графе 2** - дата получения счета-фактуры;

в **графе 3** - код вида операции полученного счета-фактуры по Перечню (в нашем случае - **01**);

в **графе 4** - номер и дата из **строки 1** счета-фактуры, выставленного комитентом (принципалом) в адрес покупателя;

в **графе 8** - наименование продавца из **строки 2** счета-фактуры;

в **графе 9** - данные по ИНН и КПП продавца из **строки 2б** счета-фактуры;

Обратите внимание! **Графы 10 и 11 части 2 Журнала** заполняются комиссионером посредником только в том случае, если к продаже товаров (работ, услуг) комитента (принципала) привлекался субкомиссионер (субагент). В этом случае в **графе 10** указывается наименование субкомиссионера (субагента), а в **графе 11** - его ИНН и КПП.

в **графе 12** - код вида сделки "**2**";

в **графе 13** - наименование и код валюты из **строки 7** счета-фактуры, полученного от комитента (принципала);

в **графе 14** - стоимость товаров (работ, услуг) с НДС из **строки "Всего к оплате"** счета-фактуры по графе 9 полученного счета-фактуры;

в **графе 15** - сумма НДС из **строки "Всего к оплате"** по графе 8 полученного счета-фактуры.

После того как поручение комитента (принципала) по продаже товаров (работ, услуг) исполнено, посредник - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту (принципалу) **счет-фактуру** на сумму своего комиссионного вознаграждения, который на основании **пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137** регистрируется им в **книге продаж**.

Комитент (принципал) на основании **пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137** регистрирует этот **счет-фактуру** в своей **книге покупок**.

Практически такую же схему выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок предлагали в свое время налоговики в **Письме ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@**.

Следует иметь в виду, что данный порядок выставления счетов-фактур посредником не зависит от применяемой им системы налогообложения. Даже при условии того, что посредник

вообще не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения) или использует освобождение от уплаты налога на основании [статьи 145](#) или [145.1](#) НК РФ, он должен выставлять счета-фактуры в указанном порядке. Об этом напоминает и Минфин России в своем [Письме](#) от 16.05.2011 N 03-07-11/126.

Используемая посредником система налогообложения влияет только на его собственные счета-фактуры. В том случае, если посредник применяет "упрощенку", счет-фактура на оказанные им услуги не выставляется вообще, а в случае освобождения от уплаты налога при выставлении счета-фактуры комитенту (принципалу) посредник не выделяет в нем сумму налога и делает соответствующую надпись или ставит штамп "Без НДС". Как уже было сказано, такие особенности оформления счетов-фактур по налогооблагаемым операциям для посредников - налогоплательщиков НДС, использующих освобождение от уплаты налога, предусмотрены [пунктом 5 статьи 168](#) НК РФ.

В заключение отметим, что у посредника, выступающего в сделках с третьими лицами от своего имени, нет прямой обязанности предоставлять копии первичных документов комитенту (принципалу). Вместе с тем такая обязанность у него может возникнуть на основании требований заказчика. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент (принципал) требует предоставить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то комиссионер (агент) обязан удовлетворить требования комитента (принципала) и предоставить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения дают налоговики в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Оказание посреднических услуг и оформление [счетов-фактур](#) и соответствующих книг при приобретении

Приобретать необходимые для ведения своей деятельности товары (работы, услуги) организации и коммерсанты могут не только самостоятельно, но и через посредников. И если собственником приобретаемых ресурсов является налогоплательщик НДС, то в целях применения вычета по НДС особое значение приобретает движение счетов-фактур при исполнении договора.

Об оказании посреднических услуг и оформлении [счетов-фактур](#) и соответствующих книг при приобретении и пойдет речь в материале, предлагаемом вашему вниманию.

Правовые основы посреднических услуг

Прежде всего отметим, что услуги посредников всегда пользуются большим спросом, в связи с чем посреднической деятельностью занимается огромное число фирм и коммерсантов. С помощью посредников субъекты хозяйственной деятельности могут не только продавать свои товары (работы, услуги) или передавать имущественные права, но и приобретать необходимые ресурсы для ведения бизнеса.

Оказывать свои услуги другим хозяйствующим субъектам посредники могут на основании договора поручения, комиссионного договора или агентского соглашения. Причем в рамках любого из перечисленных видов посреднических сделок посредник всегда действует в интересах и за счет заказчика, но при этом выступать может как от своего имени, так и от имени последнего.

Именно это обстоятельство и составляет основное различие между указанными видами посреднических соглашений.

Так, при договоре поручения поверенный всегда действует от имени доверителя, поэтому именно доверитель становится обязанным по сделкам, заключенным посредником с третьими лицами. Такое правило содержится в [статье 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Исполнение комиссионного соглашения предполагает, что комиссионер всегда заключает сделки с третьими лицами от своего имени, а значит, обязанности и права по сделкам с третьими лицами возникают именно у посредника, причем даже в том случае, когда третьему лицу известно, что операция по купле-продаже производится в рамках посреднического договора, или когда комитент сам вступает в непосредственные отношения с покупателем или продавцом товаров (работ, услуг). Это вытекает из [статьи 990](#) ГК РФ.

Агентский договор может исполняться либо по типу договора поручения, если агент выступает от имени принципала, либо по схеме комиссионного соглашения - в случае, если агент выступает от своего имени ([статья 1005](#) ГК РФ). Соответственно, права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если агент выступает от имени и за счет принципала, то обязанным становится принципал. Если же при совершении сделок агент выступает от своего имени, то объем прав и обязанностей возникает у агента.

По общему правилу все посреднические договоры являются возмездными, то есть за свои услуги посредник взимает с заказчика определенную плату - вознаграждение, которое и признается его налогооблагаемым доходом. Доходом посредника признается и дополнительная выгода (разница в цене), если он при исполнении договора заключил сделку с третьим лицом на более выгодных условиях, чем те, которые были указаны собственником товаров (работ, услуг).

По общему правилу, установленному [статьей 992](#) ГК РФ, дополнительная выгода делится между участниками посреднического договора пополам. Но в силу того, что данная [норма](#) Закона не является императивной, стороны договора своим соглашением могут предусмотреть и иное распределение дополнительной выгоды.

Обложение посреднических услуг налогом на добавленную стоимость

Если услуга оказывается посредником на российской территории, то в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) у него возникает объект налогообложения по НДС, поэтому при ее оказании посредник обязан исчислить сумму НДС и заплатить ее в казну.

Налоговая база определяется посредником в соответствии с [пунктом 1 статьи 156](#) НК РФ как сумма дохода, полученная им в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении посреднического договора. Исчисление суммы налога производится посредником по ставке налога 20% ([пункт 3 статьи 164](#) НК РФ).

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 в отношении товаров (работ, услуг), указанных в [пункте 3 статьи 164 НК РФ](#), налоговая ставка по НДС увеличена с 18% до 20%. Такие изменения в НК РФ внесены Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" (далее - Закон N 303-ФЗ). При этом исключений в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых по договорам, заключенным до 01.01.2019, в том числе предусматривающим перечисление авансовых платежей, [Законом](#) N 303-ФЗ не предусмотрено. При наличии таких договоров рекомендуем ознакомиться с [Письмом](#) ФНС России от 23.10.2018 N СД-4-3/20667@ "О порядке применения налоговой ставки по НДС в переходный период".

Моментом определения налоговой базы на основании [пункта 1 статьи 167 НК РФ](#) является либо дата получения предварительной оплаты, либо дата оказания услуги (момент принятия отчета заказчиком), в зависимости от того, какое событие наступило ранее.

Оказав свои услуги заказчику, посредник в силу [пункта 1 статьи 168 НК РФ](#) дополнительно к стоимости своих услуг обязан предъявить к уплате заказчику соответствующую сумму налога. Исключение касается лишь тех посреднических услуг, которые оказываются посредником в льготном налоговом режиме, так как [пунктом 3 статьи 169 НК РФ](#) прямо предусмотрено, что в общем случае налогоплательщики по операциям, освобождаемым от налогообложения на основании [статьи 149 НК РФ](#), счета-фактуры не составляют.

[Пунктом 7 статьи 149 НК РФ](#) установлено, что освобождение от налогообложения в соответствии с положениями [статьи 149 НК РФ](#) не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

Иное установлено [пунктом 2 статьи 156 НК РФ](#), в силу которого в льготном налоговом режиме могут оказываться посреднические услуги, связанные с реализацией товаров (работ, услуг), указанных в [пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#).

Так как в льготном налоговом режиме посредник может оказывать свои услуги только в части реализации товаров (работ, услуг), перечисленных в [пунктах 2 статьи 156 НК РФ](#), то правилом о невыставлении счетов-фактур по льготным операциям может воспользоваться исключительно посредник, продающий "чужие" товары (работы, услуги). К посредникам, приобретающим ресурсы в интересах заказчика, данное положение неприменимо.

Вместе с тем одна возможность несоставления счета-фактуры у посредника, приобретающего товары (работы, услуги) для заказчика, все же имеется. Как вы уже, наверное, поняли, такое возможно, если собственник приобретаемых ресурсов не является налогоплательщиком НДС (например, применяет специальный налоговый режим) или использует освобождение от уплаты налога. На это указывает все тот же [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Однако в этом случае посредник и заказчик должны сразу договориться о том, что посредник не будет выставлять заказчику услуги счета-фактуры на оказанные услуги. Условие о невыставлении счетов-фактур можно включить в текст самого посреднического договора или оформить отдельным документом, подписанным с двух сторон. Оформить такое согласие сторон можно даже в электронном виде, о чем сказано в [Письме](#) Минфина России от 21.10.2014 N

03-07-09/52963.

Обратите внимание! Если в дальнейшем собственник ресурсов, приобретаемых для него посредником, приобретет статус налогоплательщика НДС (например, утратит право на применение упрощенной системы налогообложения), то ему следует позаботиться о расторжении такого соглашения с посредником, на что обращено внимание Минфина России в [Письме](#) от 30.03.2016 N 03-07-09/17700.

Таким образом, налогоплательщики имеют право не составлять счета-фактуры в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

В то же время запрета на составление счетов-фактур при осуществлении указанных операций нормами [статьи 169](#) НК РФ не предусмотрено. В связи с этим составление счетов-фактур с отметкой "Без налога (НДС)" при реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии со [статьей 149](#) НК РФ, нормам НК РФ не противоречит. Аналогичные разъяснения на этот счет даны и в [Письме](#) Минфина России от 15.02.2017 N 03-07-09/8423.

Обратите внимание! [Пунктом 1](#) Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137), закреплено, что в случае невыставления счетов-фактур на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

То есть в случае несоставления [счетов-фактур](#) посредником в [книге продаж](#) посредника регистрируются иные документы, отличные от счетов-фактур. В [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704 разъясняется, что в этом случае в [книге продаж](#) посредника может быть зарегистрирован первичный документ, подтверждающий реализацию услуги. Аналогичный вывод содержится и в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ".

Таким образом, в такой ситуации в [книге продаж](#) можно отражать как реквизиты первичных учетных документов, так и реквизиты выписанного в одном экземпляре [счета-фактуры](#).

Для справки. Напоминаем, что с 01.04.2019 в [форму](#) книги продаж и в [форму](#) дополнительного листа книги продаж внесены изменения, связанные с повышением общей ставки НДС, на что указывает [Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 19.01.2019 N 15 "О внесении изменений в приложения N 3 и 5 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137".

Оформление [счетов-фактур](#) при оказании посреднических услуг и регистрация их в [книге покупок](#) и [книге продаж](#)

Итак, для предъявления суммы налога к уплате заказчику услуги посредник в течение пяти календарных дней, считая со дня оказания услуги, выставляет заказчику соответствующий

счет-фактуру в порядке, предусмотренном [статьей 169](#) НК РФ.

При оформлении счета-фактуры на свои услуги посредники руководствуются нормами [статьи 169](#) НК РФ и [разделом II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

При оказании услуг счета-фактуры заполняются посредником по общим правилам, но с учетом следующих особенностей.

Так как в данном случае счет-фактура выставляется на реализацию услуг, то [строки 3](#) и [4](#) счета-фактуры "Грузоотправитель и его адрес" и "Грузополучатель и его адрес" посредником не заполняются - в этих строках документа проставляется прочерк, на что указывает [пункт 1](#) [раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. В то же время в силу [пункта 2](#) [статьи 169](#) НК РФ заполнение указанных строк документа не делает его недействительным, что подтверждается [Письмом](#) ФНС России от 26.01.2012 N ЕД-4-3/1193.

В табличной части документа, в [графе 6](#) посреднику нужно указать информацию "Без акциза" (ведь по услугам акциз не начисляется), а в [графах 1а](#), [10](#), [10а](#) и [11](#) - поставить прочерки, так как они заполняются только по товарам.

При этом в [графе 1](#) счета-фактуры посреднику необходимо четко сформулировать описание своих услуг, оказанных им в рамках посреднического соглашения. В противном случае заказчик посреднической услуги может столкнуться с претензиями налоговиков в части применения вычета по услуге посредника.

Практика расчетов показывает, что посредник может работать с заказчиком посреднических услуг и по предоплате. В случае предварительной оплаты своих услуг на сумму полученного аванса посредник также обязан выставить заказчику счет-фактуру, который в деловой практике получил название "авансового".

Этот документ, как и [счет-фактура](#) на реализацию, регистрируется посредником в [книге продаж](#).

Как известно, с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в своих интересах (в целях сокращения излишнего документооборота по НДС), отменена обязанность ведения такого налогового регистра по НДС, как журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), на что указывает [пункт 3](#) [статьи 169](#) НК РФ.

Обязанность по ведению данного Журнала сохранена только у лиц, которые как:

- посредники от своего имени продают товары (работы, услуги) налогоплательщиков НДС;
 - посредники от своего имени приобретают товары (работы, услуги) у налогоплательщиков НДС;
 - экспедиторы перевыставляют счета-фактуры на приобретенные работы (услуги) в рамках договоров транспортной экспедиции;
 - застройщики перевыставляют инвесторам счета-фактуры на приобретенные в ходе строительства товары (работы, услуги).
-

Причем в данном случае не важно, являются или нет перечисленные лица налогоплательщиками НДС, равно как и то, применяют ли они освобождение от уплаты налога, - Журнал по счетам-фактурам, выставленным (полученным) ими при исполнении посреднических сделок от своего имени, ведется ими в любом случае.

При этом в силу прямого указания закона налогоплательщики НДС в Журнале не регистрируют счета-фактуры, выставленные на сумму дохода в виде вознаграждения при исполнении договоров, указанных в [пункте 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Обратите внимание! Лица, ведущие Журнал, не являющиеся налогоплательщиками или использующие освобождение от уплаты налога, обязаны в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, представлять в свою налоговую инспекцию электронную версию данного Журнала, на что указывает [пункт 5.2 статьи 174 НК РФ](#).

В свою очередь, у посредников - налогоплательщиков НДС информация о посреднических операциях отражается непосредственно в налоговой декларации по НДС, которая представляется ими в электронной форме в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по НДС представляется по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме". При этом начиная с отчетности за I квартал 2019 года налоговая декларация подается с учетом изменений, внесенных [Приказом ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@](#) "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@".

Изменения в основном коснулись [раздела 3](#) и [раздела 9](#) с его [приложением](#) и связаны прежде всего с увеличением с 01.01.2019 ставки НДС с 18% до 20%.

В части "авансовых" счетов-фактур по услугам посредников нужно отметить один нюанс...

Если предметом посреднического соглашения выступает приобретение ресурсов для заказчика, то понятно, что последний должен перечислить посреднику денежные средства на исполнение договора (например, на закупку товара).

Если перечисляемые заказчиком деньги содержат комиссионное вознаграждение, то с него посредник обязан начислить НДС и выставить заказчику "авансовый" счет-фактуру на свои услуги. Налог исчисляется им по расчетной ставке в размере 20/120, уплачивается в бюджет, а впоследствии - на дату утверждения отчета заказчиком - при начислении суммы НДС с оказанной услуги принимается посредником к вычету.

Обратите внимание! Сейчас при взаимном согласии сторон и наличии соответствующих технических возможностей посредник и заказчик могут обмениваться между собой электронными счетами-фактурами.

Для справки. [Порядок](#) выставления и получения электронных счетов-фактур утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н "Об утверждении Порядка выставления и

получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи".

В период с 02.02.2019 по 31.12.2019 (включительно) электронные счета фактуры могут выставляться по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, или по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@. С 01.01.2020 электронные счета-фактуры должны выставляться исключительно по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

Заметим, что применение электронного документооборота по НДС между заказчиком и посредником не обязывает последнего применять счета-фактуры в электронной форме по сделкам с третьими лицами. Такие же разъяснения на этот счет содержатся в [Письме](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769.

Но вернемся к "авансовому" счету-фактуре посредника по вознаграждению, получаемому авансом...

То есть при авансовой схеме расчетов с заказчиком после оказания услуги посредник обязан в течение пяти календарных дней выставить [счет-фактуру](#) на реализацию услуг в порядке, предусмотренном [пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ](#), который регистрируется им в [книге продаж](#). Одновременно на дату оказания услуги "авансовый" счет-фактура регистрируется посредником в [книге покупок](#), на что указывают нормы [пункта 22 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При этом воспользоваться вычетом по сумме "авансового" налога посредник может только в том отчетном периоде, в котором он оказал свои услуги заказчику. При этом в [Письме](#) Минфина России от 17.10.2017 N 03-07-11/67480 обращено внимание на то, что перенести вычет "авансового" НДС на другие периоды нельзя.

Обратите внимание! Если вознаграждение, удержанное авансом, превышает фактическую стоимость услуг посредника, то "авансовый" НДС принять к вычету можно только в сумме, соответствующей стоимости оказанных посреднических услуг. На это обращают внимание налоговики столицы в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 31.01.2007 N 09-14/8397.

Помните, что при предварительной оплате услуг посредника в [строке 5](#) счета-фактуры на реализацию посредником обязательно указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа, подтверждающего перечисление оплаты по договору.

Если предварительная оплата услуг посредника производится неденежными средствами, то в [строке 5](#) счета-фактуры проставляется прочерк, на что прямо указывают Правила N 1137.

[Пунктом 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 определено, что посредники (по всем видам посреднических договоров) регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения по услугам, оказанным по таким договорам.

При получении денежных средств от комитента (принципала, доверителя) в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания посреднических услуг комиссионеры (агенты, поверенные) регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#), выставленные комитенту (принципалу,

доверителю) на полученную сумму оплаты, частичной оплаты.

При получении от комитента (принципала, доверителя) суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания посреднических услуг при использовании комитентом (принципалом, доверителем) безденежной формы расчетов комиссионеры (агенты, поверенные) составляют [счета-фактуры](#), которые регистрируются в [книге продаж](#).

Теперь поговорим о счетах-фактурах, которые выставляются сторонами посреднического соглашения в части приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав у третьих лиц.

О выставлении счетов-фактур в такой ситуации [глава 21](#) НК РФ умалчивает. В то же время из Правил N 1137 следует, что в данном случае стороны посреднической сделки применяют особый порядок выставления счетов-фактур. При этом определяющее значение имеет тот факт, от чьего имени действует посредник при исполнении договора, предметом которого является приобретение товаров (работ, услуг).

О том, что тип посреднического договора оказывает влияние на порядок выставления счетов-фактур, налоговики указали еще в [Письме](#) МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Если товары (работы, услуги), имущественные права приобретаются посредником, действующим от имени заказчика, то покупка ресурсов осуществляется в рамках договора поручения или агентского договора, исполнение которого производится по модели договора поручения.

При такой схеме покупки счет-фактура выставляется продавцом товаров (работ, услуг) на имя доверителя (принципала). Данный [счет-фактура](#) фиксируется продавцом товаров (работ, услуг) в общем порядке в своей [книге продаж](#).

Один экземпляр этого счета-фактуры остается у продавца, а второй получает посредник для передачи его доверителю (принципалу). В [книге покупок](#) посредника этот [счет-фактура](#) не регистрируется.

Как уже было отмечено, обязанность по ведению Журнала возникает только у посредников, приобретающих от своего имени товары (работы, услуги) у продавцов - налогоплательщиков НДС. Так как поверенный (агент в агентском соглашении по типу договора поручения) выступает от имени доверителя (принципала), то у него отсутствует обязанность по ведению Журнала.

Доверитель (принципал), получивший от поверенного (агента) [счет-фактуру](#) продавца, выписанный на свое имя, регистрирует этот документ в [книге покупок](#). Такие правила установлены [абзацем 2 пункта 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Так как поручение посредником исполнено, то поверенный (агент) выставляет доверителю (принципалу) счет-фактуру на свои собственные услуги, который на основании [абзаца 1 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 регистрируется посредником в своей [книге продаж](#).

По мере возникновения права на налоговый вычет по приобретенным услугам этот [счет-фактура](#) регистрируется доверителем (принципалом) в своей [книге покупок](#).

Как видим, приобретение ресурсов через посредника, действующего от имени заказчика, особых проблем не вызывает.

Совсем иначе выглядит ситуация, когда товары (работы, услуги), имущественные права приобретаются в рамках договора, где посредник выступает от своего имени. В этом случае товары (работы, услуги), имущественные права приобретаются заказчиком либо в рамках договора комиссии, либо по агентскому договору, исполнение которого производится по комиссионной схеме.

При таком варианте приобретения ресурсов продавец последних в обычном порядке выставляет счет-фактуру на имя посредника (комиссионера, агента).

Один остается у продавца, а второй экземпляр продавец отдает комиссионеру (агенту), который регистрирует его в [части 2 Журнала без регистрации в книге покупок](#). Такие правила вытекают из [пункта 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#) и [пункта 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

При этом комиссионер (агент) снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает ее комитенту (принципалу). Эту копию счета-фактуры продавца ресурсов заказчик услуг должен хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#).

Затем комиссионер (агент) выставляет счет-фактуру на имя комитента (принципала), в котором им дублируются все показатели счета-фактуры продавца. Этот [счет-фактура](#) регистрируется посредником только в [части 1 Журнала без регистрации в книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#), а также [пункт 3 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#).

В свою очередь, комитент (принципал), получивший от посредника [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры продавца, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывает [пункт 1 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется заказчиком (комитентом, принципалом) по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#). На это указывает [пункт 2 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

Обратите внимание! При приобретении ресурсов посредник, по сути, перевыставляющий счет-фактуру продавца на имя комитента (принципала), должен учесть следующее:

В [строке 1](#) счета-фактуры он должен поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре продавца, при этом номер документу он присваивает в соответствии со своей хронологией счетов-фактур.

В [строках 2, 2а и 2б](#) посредник указывает не свои данные, а данные фактического продавца товаров (работ, услуг). Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747](#).

В [строках 3 и 4](#) счета-фактуры посредник должен проставить прочерки (если приобретаются работы или услуги).

В [строке 5](#) счета-фактуры, если приобретаемые ресурсы еще не оплачены, посредником указываются только реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента (принципала) ему самому. В том случае, если за приобретенные ресурсы посредник уже рассчитался с продавцом, в данной [строке](#) дополнительно указываются реквизиты платежных поручений на перечисление оплаты продавцу товаров (работ, услуг).

В [строках 6, 6а и 6б](#) посредником указываются реквизиты комитента (принципала).

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются посредником на основании данных счета-фактуры продавца товаров (работ, услуг).

При этом подписать счет-фактуру посредник должен сам, что подтверждается финансистами в [Письме](#) от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

По мнению чиновников, в качестве дополнительной информации в счете-фактуре посредник может указать и свои данные (наименование, адрес, ИНН, КПП), данные о посредническом договоре. При этом, как сказано в [Письме](#) Минфина России от 20.07.2012 N 03-07-09/87, дополнительная информация не должна нарушать последовательности расположения обязательных реквизитов [формы](#) счета-фактуры.

Обратите внимание! В том случае, если в счете-фактуре, полученном от посредника, в [строках 2, 2а и 2б](#) будут указаны реквизиты самого посредника, комитент (принципал) рискует потерять налоговый вычет по НДС. Такой вывод следует из [Решения](#) ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Если ресурсы приобретаются посредником для нескольких комитентов (принципалов), то в [графе 3](#) счета-фактуры, выставяемого в адрес заказчика, посредником указывается именно то количество ресурсов, которое приобретается для конкретного комитента (принципала). В этой ситуации комитент (принципал) получит вычет в размере, соответствующем его части покупки. Такой вывод следует из [Письма](#) Минфина России от 14.03.2014 N 03-07-15/11221. Согласно с таким подходом и налоговые органы, о чем говорит [Письмо](#) ФНС России от 18.04.2014 N ГД-4-3/7473@ "О направлении письма Минфина России".

Напоминаем, что с 01.01.2015 у комиссионера (агента) имеется возможность выставления сводного счета-фактуры для комитента (принципала), если ресурсы закупаются им у нескольких поставщиков на одну дату, то есть на руках у посредника имеется несколько счетов-фактур, датированных одним числом. На это указывает [абзац 6 подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Заметим, что до 2015 г. Минфин России считал применение сводных счетов-фактур посредниками неправомерным, на что, в частности, указывает [Письмо](#) Минфина России от 06.05.2008 N 03-07-09/09. В свою очередь, арбитражная практика считала это вполне возможным,

о чем говорит, например, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 21.03.2013 по делу N А55-23526/2012.

Теперь "хождение" сводных счетов-фактур закреплено на законодательном уровне.

Заполняется сводный счет-фактура по тому же принципу, что и обычный счет-фактура, перевыставляемый посредником. При этом посредник:

- в [строке 1](#) счета-фактуры указывает номер сводного счета-фактуры в соответствии с собственной нумерацией и дату, указанную в счетах-фактурах продавцов;

- в [строках 2, 2а и 2б](#) указывает реквизиты каждого из продавцов (наименование, адрес, ИНН/КПП) через точку с запятой;

- в [строках 3 и 4](#) счета-фактуры указывает наименования грузоотправителей и грузополучателей, а также их почтовые адреса через точку с запятой;

- в [строке 5](#) указывает реквизиты "платежек" на перечисление денег ему заказчиком и от него продавцам товаров (работ, услуг);

- в [строках 6, 6а и 6б](#) указывает наименование, адрес, ИНН и КПП комитента (принципала).

[Графы 1 - 11](#) табличной части счета-фактуры заполняются посредником на основании счетов-фактур продавцов ресурсов в отдельных позициях по каждому продавцу.

Остальные строки сводного счета-фактуры заполняются в общем порядке.

Получив сводный счет-фактуру от посредника, заказчик (комитент, принципал) делает единственную запись в своей книге покупок, указав в [графе 2](#) этой книги код операции [27](#).

Обратите внимание! При отражении сводного счета-фактуры, полученного от комиссионера, [графы 9 и 10](#) книги покупок не заполняются комитентом (принципалом), на что указывают подпункты "м" и "н" пункта [6](#) раздела [II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Информация о посреднике указывается комитентом (принципалом) в [графах 11 - 12](#) книги покупок (в [графе 11](#) указывается наименование посредника, а в [графе 12](#) - его ИНН и КПП).

В [графе 15](#) книги покупок комитент (принципал) укажет итоговую стоимость приобретенных ресурсов, указанную в [графе 9](#) счета-фактуры, а в [графе 16](#) - сумму НДС, принимаемую к вычету. На это указывает [пункт 6](#) раздела [II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Если счета-фактуры, оформленные участниками посреднической сделки, будут выставлены в указанном порядке с учетом перечисленных особенностей, то комитент (принципал) без проблем получит вычет по сумме "входного" налога по ресурсам, приобретенным через посредника.

Обратите внимание! В [Письме](#) ФНС России от 02.08.2006 N 03-4-03/1446@ "О порядке применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость" основанием у комитента (принципала) для принятия сумм "входного" налога к вычету является счет-фактура, полученный

от посредника.

Заметьте, что в соответствии с разъяснениями, приведенными чиновниками в [Письме Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20](#), суммы налога на добавленную стоимость, принимаемые к вычету, указываются в счетах-фактурах, составленных комиссионером для комитента на основании показателей счетов-фактур, выставленных комиссионеру третьими лицами, и подлежат вычету у комитента при выполнении условий, предусмотренных [статьями 171 и 172 НК РФ](#), а также при наличии копий первичных учетных и расчетных документов, полученных от комиссионера.

В то же время у посредника, выступающего в сделках с третьими лицами от своего имени, нет прямой обязанности предоставлять копии первичных документов комитенту (принципалу). Тем не менее такая обязанность у него может возникнуть на основании требований заказчика. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент (принципал) требует предоставить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то посредник обязан удовлетворить требования комитента и предоставить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения содержатся в [Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011](#).

После того как поручение комитента (принципала) по покупке товаров (работ, услуг) исполнено, посредник - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту (принципалу) счет-фактуру на сумму своего комиссионного вознаграждения, который на основании [пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#) регистрируется им в [книге продаж](#).

При возникновении права на вычет на основании [пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#) комитент (принципал) регистрирует этот [счет-фактуру](#) в своей [книге покупок](#).

Заявить вычет по услугам посредника комитент может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает [пункт 1.1 статьи 172 НК РФ](#).

Обращаем ваше внимание на тот факт, что рассмотренный порядок выставления счетов-фактур посредником при приобретении товаров (работ, услуг) не зависит от применяемой им системы налогообложения. Используемая посредником система налогообложения влияет только на его собственные счета-фактуры. В том случае, если он применяет "упрощенку", счет-фактура на оказанные им услуги не выставляется вообще, а при использовании освобождения от уплаты налога при выставлении счета-фактуры комитенту (принципалу) посредник не выделяет в документе сумму налога и делает соответствующую надпись или ставит штамп "Без НДС". Об этом говорится в [пункте 5 статьи 168 НК РФ](#).

Оказание посреднических услуг и курсовые разницы

Среди участников внешнеэкономической деятельности услуги посредников пользуются повышенным спросом, так как взаимодействие с иностранными партнерами с помощью "профи", специализирующегося в этой сфере, позволяет значительно снизить издержки.

В то же время исполнение внешнеторгового контракта с участием посредника сопряжено с

массой проблем, ведь расчеты с иностранными контрагентами, как правило, ведутся не в рублях, а в иностранной валюте. Динамика курса валюты, используемой при расчетах, вызывает появление курсовых разниц, учет которых у посредника имеет свои особенности.

О том, как учитываются посредником курсовые разницы, возникающие при исполнении внешнеторговых контрактов, читайте в настоящей главе.

Для того чтобы порядок учета курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете посредника был наиболее понятен читателю, вначале напомним гражданско-правовые основы договоров, на основании которых посредник может оказывать свои услуги.

Как известно, таковыми выступают договор поручения, договор комиссии и агентский договор. Кроме того, воспользоваться услугами посредника можно и на основании договора транспортной экспедиции, условиями которого предусмотрено, что экспедитор за вознаграждение и за счет клиента организует выполнение определенных договором услуг, связанных с перевозкой груза. О том, что в этом случае к договору транспортной экспедиции могут применяться правила о договоре комиссии, агентирования и договоре поручения, сказано в [Письме УМНС России по городу Москве от 12.03.2001 N 02-11/11705](#).

О возможной посреднической квалификации договора транспортной экспедиции говорят сегодня как [пункт 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), обязывающий экспедиторов, приобретающих от своего имени работы (услуги) в интересах клиентов, вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, так и Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137).

До внесения изменений в Правила N 1137 [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 19.08.2017 N 981 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации" на это указывали и контролирующие органы ([Письмо](#) Минфина России от 10.01.2013 N 03-07-09/01, [Письмо](#) ФНС России от 18.02.2013 N ЕД-4-3/2650@).

Основным отличием перечисленных видов посреднических соглашений выступает то, от чьего имени выступает посредник при заключении внешнеторгового контракта.

Для справки. В преамбуле любого внешнеторгового контракта в обязательном порядке указываются название и номер договора, место и дата его заключения. При отсутствии в контракте упоминания о применимом праве в общем случае будет применяться право страны, где на момент заключения договора находится место жительства или основное место деятельности стороны, осуществляющей исполнение, имеющее решающее значение для содержания договора.

В частности, на основании [статьи 1211](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) стороной, которая осуществляет исполнение, имеющее решающее значение для содержания договора:

купли-продажи, признается продавец;

договора подряда, - подрядчик;

договора перевозки, - перевозчик и так далее.

Договору поручения, как известно, посвящена [глава 49](#) "Поручение" ГК РФ. [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что по договору поручения одна сторона (поверенный) совершает определенные юридические действия от имени и за счет другой стороны (доверителя). Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. По договору комиссии комиссионер совершает сделки в интересах комитента от своего имени, но за счет комитента ([статья 990](#) ГК РФ). При этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал и агент ([статья 1005](#) ГК РФ). В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала. Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, только если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, общим для всех видов посреднических договоров является то, что посредник всегда совершает сделки в интересах и за счет заказчика (комитента, принципала или доверителя), однако при этом может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика.

Таким образом, если между посредником и заказчиком заключен договор поручения или агентский договор, в котором агент выступает от имени и за счет принципала, то обязанности по внешнеторговому контракту будут возникать у доверителя (принципала). В случае заключения договора комиссии или агентского договора, в котором агент выступает от своего имени и за счет принципала, обязанным по внешнеторговому контракту будет являться посредник.

Если посредническим договором предусмотрено, что посредник участвует в расчетах, то расчеты с иностранным партнером при исполнении контракта производятся через него. Причем обычно эти расчеты производятся в иностранной валюте, которая в случае покупки ресурсов может перечисляться заказчиком или приобретаться посредником самостоятельно. Кроме того,

расчеты в валюте при экспорте или импорте через посредника осуществляются и между непосредственными участниками посреднической сделки.

Использование иностранной валюты в расчетах представляет собой валютные операции, при осуществлении которых необходимо учитывать нормы валютного законодательства Российской Федерации. Порядок осуществления валютных операций в Российской Федерации регулируется нормами Федерального [закона](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон N 173-ФЗ), в котором основными участниками валютных операций выступают резиденты и нерезиденты. Состав лиц, признаваемых для целей валютного регулирования резидентами и нерезидентами, приведен в [подпунктах 6 и 7 пункта 1 статьи 1](#) Закона N 173-ФЗ соответственно.

Заметим, что при исполнении внешнеторгового контракта с участником посредника задействованы три стороны, две из которых (российский заказчик и посредник) являются резидентами, а третья (иностраный партнер) - нерезидентом. Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются практически без ограничений, на что указывает [статья 6](#) Закона N 173-ФЗ. Единственным исключением из данного правила выступают операции по купле-продаже валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте. На основании [пункта 1 статьи 11](#) Закона N 173-ФЗ такие операции в Российской Федерации проводятся только через уполномоченные банки и государственную корпорацию развития "ВЭБ.РФ".

При этом в качестве уполномоченного банка может выступать исключительно российский банк, имеющий право на основании лицензии Центрального банка Российской Федерации (далее - ЦБ РФ) осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

В свою очередь, между резидентами валютные операции запрещены, на что указывает [статья 9](#) Закона N 173-ФЗ, за исключением тех, которые прямо в ней поименованы. Одним из таких исключений являются операции между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании посредниками услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров, выполнении работ, об оказании услуг, о передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, включая операции по возврату комитентам (принципалам, доверителям) денежных сумм (иного имущества).

Следовательно, расчеты в валюте между резидентом-посредником и резидентом-заказчиком не противоречат нормам валютного законодательства Российской Федерации. Аналогичные разъяснения даны и в Информационном [письме](#) Банка России от 22.11.2016 N ИН-015-53/80 "О применении положений статьи 9 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Так как платежи осуществляются посредником в валюте, то при изменении курса иностранной валюты по отношению к рублю у посредника возникают курсовые разницы.

Причем при исполнении контрактов курсовые разницы у посредника могут возникать при покупке-продаже валюты, при пересчете дебиторской или кредиторской задолженности перед иностранным покупателем (продавцом), а также при переоценке валютных средств на банковском счете. Заметим, что все вышеперечисленные разницы признаются курсовыми разницами только в

целях налогового учета.

В бухгалтерском же учете разницы, возникающие при покупке-продаже иностранной валюты, представляют собой прочие доходы или расходы, а остальные считаются также курсовыми разницеми. Учет первых ведется в общем порядке с применением [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, или [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, а в части учета остальных курсовых разниц применяются нормы [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006).

Для справки. На основании [пункта 1.1 статьи 30](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для организаций, отличных от организаций бюджетной сферы, в их качестве выступают действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у коммерческих фирм выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период.

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 [ПБУ 3/2006](#) действует в редакции, обновленной [Приказом](#) Минфина России от 09.11.2017 N 180н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. N 154н" (далее - Приказ N 180н).

Поправки, внесенные в [ПБУ 3/2006 Приказом](#) N 180н, связаны с:

- возможностью использования кросс-курса при пересчете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (при отсутствии официального курса ЦБ РФ);
- установлением механизма пересчета начисленной "валютной" выручки, не предъявленной к оплате;
- определением порядка учета курсовых разниц при хеджировании валютных рисков;
- унификаций правил пересчета в рубли "валютных" активов и обязательств организации, используемых ею для ведения деятельности за границей.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 12.12.2017 N ИС-учет-10 "Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ

3/2006)".

Пунктом 3 ПБУ 3/2006 установлено, что в бухгалтерском учете под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Согласно **пункту 5** ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации (далее - ЦБ РФ), а в случае отсутствия такого курса - по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (**пункт 6** ПБУ 3/2006). **Перечень** дат совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведен в Приложении к ПБУ 3/2006.

Пересчет стоимости средств в расчетах (за исключением полученных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату (**пункт 7** ПБУ 3/2006).

В соответствии с **пунктом 12** ПБУ 3/2006 курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Пунктом 13 ПБУ 3/2006 определено, что в общем случае курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы.

В налоговом учете курсовыми разницами признаются разницы, возникающие при купле-продаже иностранной валюты, а также при переоценке валютных ценностей, требований и обязательств. В зависимости от того, являются ли они положительными или отрицательными, они учитываются в составе внереализационных доходов (расходов) налогоплательщика.

В соответствии со статьей 250 НК РФ внереализационными доходами признаются:

- положительные (отрицательные) курсовые разницы, образующиеся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту при купле-продаже валюты (**пункт 2 статьи 250** НК РФ);

- положительные курсовые разницы (за исключением положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов), возникающие при переоценке имущества в виде валютных ценностей, требований и обязательств (**пункт 11 статьи 250** НК РФ).

В свою очередь, внереализационными расходами согласно статье 265 НК РФ признаются:

- расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту ([подпункт 6 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#));

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы (за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов), возникающей при переоценке имущества в виде валютных ценностей, требований и обязательств ([подпункт 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#)).

Для справки. В налоговом учете авансы, задатки полученные (выданные) оцениваются на дату получения (выдачи) и в дальнейшем переоценке не подлежат. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 16.07.2013 N 03-03-06/1/27685.

При использовании метода начисления (общепринятый метод признания доходов и расходов) курсовые разницы, возникающие при приобретении или продаже валюты, включаются в состав налогооблагаемых доходов (расходов) на дату ее покупки или продажи, на что указывают положения [пункта 2 статьи 250 НК РФ](#), [подпункта 6 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#), [подпункта 10 пункта 4 статьи 271 НК РФ](#) и [подпункта 9 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#).

Причем большинство банков за операции купли-продажи валюты взимает комиссию, которую можно учесть в расходах на основании [подпункта 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#). Аналогичные разъяснения по этому поводу даны Минфином России в [Письме](#) от 18.01.2017 N 03-03-06/1/1916.

Датой получения доходов и расходов в виде курсовых разниц, возникающих при переоценке валютных ценностей, требований и обязательств, признается дата перехода права собственности на валютные ценности, дата погашения (исполнения) обязательств и требований или последнее число текущего месяца, в зависимости от того, что произошло раньше. На это указывают нормы [пункта 8 статьи 271 НК РФ](#) и [подпункта 7 пункта 4 статьи 271 НК РФ](#), а также положения [пункта 10 статьи 272 НК РФ](#) и [подпункта 6 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#).

Заметим, что особенность деятельности посредника состоит в том, что он только осуществляет операции по купле-продаже чужих товаров (работ, услуг), поэтому отражение операций по продаже или по приобретению товаров (работ, услуг) производится в учете собственника последних (доверителя, комитента, принципала). Но так как посредник участвует в расчетах, то именно он получает валютные денежные средства на свой валютный счет либо от заказчика посреднической услуги для выполнения посреднического договора, либо от иностранного покупателя в счет оплаты проданных товаров, работ или услуг. При получении этой валюты посредник в соответствии с нормами [ПБУ 3/2006](#) обязан ее переоценить и учесть возникшие курсовые разницы. Однако каким образом посредник должен их учесть, [ПБУ 3/2006](#) не разъясняет.

Между тем если исходить из того, что в рамках посреднического договора посредник всегда продает или покупает чужой товар, то все курсовые разницы, возникающие при исполнении договора, посредник должен разделить на "свой" и "чужие".

В качестве первых будут выступать курсовые разницы, относящиеся к сумме его вознаграждения, выплачиваемого в валюте, все остальные разницы, возникающие при исполнении договора, по сути, являются курсовыми разницами собственника товаров (работ, услуг).

Именно такой вывод можно сделать на основании разъяснений налоговиков, изложенных в Письмах УФНС России по городу Москве от 25.01.2011 N [16-15/006151@](#), от 22.09.2010 N [16-15/099696@](#) и в других.

Аналогичного мнения придерживается и Минфин России, о чем говорят его Письма от 26.08.2019 N [03-03-05/65602](#), от 30.12.2014 N [03-03-06/1/68506](#), от 27.02.2013 N [03-03-06/1/5561](#) и другие.

Например, в [Письме](#) Минфина России от 20.03.2006 N 03-03-04/1/259 чиновники разъясняют, что посредник должен определить и учесть у себя только курсовую разницу в части своего вознаграждения, ведь денежные средства, полученные посредником, за исключением платы за его услуги, не являются его собственностью. Они принадлежат заказчику посреднической услуги, и именно он должен производить переоценку валюты. В противном случае это приведет к двойному налогообложению. Чтобы его избежать, посредник должен самостоятельно разделить денежные средства на те, которые являются его вознаграждением, и те, которые являются собственностью заказчика. Основанием для этой операции является посреднический договор, а также первичные документы, применяемые посредником.

При таком варианте учета посредник должен учитывать для формирования своего финансового результата только курсовые разницы, которые относятся к сумме его вознаграждения. Все остальные курсовые разницы должны относиться им на счета учета расчетов с заказчиком посреднической услуги (доверителем, комитентом, принципалом), как суммы, уменьшающие или увеличивающие расходы, связанные с исполнением поручения. Аналогичный принцип должен применяться посредником и для целей налогового учета.

И хотя, по мнению автора, такой подход к учету посредником курсовых разниц, возникающих в ходе исполнения посреднических договоров, является вполне логичным, нельзя не сказать, что эту логику можно и оспорить.

Подтверждением тому является [Письмо](#) Минфина России от 09.11.2006 N 03-03-04/1/744, в котором чиновники разъясняют, что, поскольку при осуществлении сделок от своего имени и за счет заказчика обязанным становится посредник, следовательно, несмотря на то, что все полученное по посредническому договору принадлежит заказчику, курсовые разницы по всем обязательствам (требованиям) посредника, возникающим в связи с выполнением посреднического договора, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются у посредника для целей налогообложения прибыли.

Кстати, есть и судебная практика, соглашающаяся с такой точкой зрения, о чем можно судить на основании [Постановления](#) ФАС Московского округа от 04.02.2011 N КА-А40/17731-10 по делу N А40-29260/10-35-170.

Между тем большинство региональных судов все-таки считает, что курсовые разницы должны учитываться собственником (принципалом, комитентом), на что, в частности, указывают [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2011 по делу N А21-445/2011,

Постановление ФАС Поволжского округа от 28.04.2010 по делу N А55-12964/2009 и другие.

Пример (цифры условные). Предположим, что организация "А" (комиссионер) приобретает для организации "В" (комитент) партию товаров у иностранного поставщика, контрактная стоимость которых составляет 15 000 евро.

Для исполнения договора комиссии организация "В", не имеющая собственного валютного счета, перечислила комиссионеру денежные средства в размере 1 100 000 руб., из которых 120 000 руб. (в том числе НДС 20 000 руб.) составляет комиссионное вознаграждение посредника, оплаченное ему авансом.

Исполняя поручение комитента, организация "А" приобрела валюту у уполномоченного банка по курсу 62 руб. за евро, заплатив банку комиссию за конвертацию валюты 5 000 руб., и на следующий день после покупки валюты перечислила аванс иностранному поставщику.

При ввозе товаров в Российскую Федерацию организация "А" уплатила на таможене:

таможенную пошлину в размере 10% от таможенной стоимости товара - 92 250 руб.;

таможенный сбор в размере 2 000 руб.;

"ввозной" НДС по ставке 20% в размере 202 950 руб. (((15 000 евро x 61,50 руб. за евро) + 92 250 руб.) x 20%).

Курс ЦБ РФ составляет (условно):

на день приобретения валюты посредником - 61,40 руб. за евро;

на дату перечисления аванса иностранному поставщику - 61,20 руб. за евро;

на день подачи таможенной декларации - 61,50 руб. за евро.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено открытие следующих субсчетов к балансовым счетам:

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками":

60 - 1 "Авансы выданные";

60 - 2 "Расчеты за поступившие ценности";

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

76 - 5 "Расчеты с комитентом";

76 - 6 "Расчеты с банком";

76 - 7 "Расчеты по таможенным платежам";

76 - 8 "Расчеты по НДС с авансов".

В учете посредника операции по приобретению импортных товаров отражены следующим образом:

на дату получения денежных средств от организации "В" (комитента):

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 1 100 000 руб. - получены денежные средства от комитента для исполнения договора комиссии;

Дебет 76 - 8 Кредит 68

- 20 000 руб. - начислен НДС с комиссионного вознаграждения, полученного авансом;

на дату приобретения валюты:

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 930 000 руб. (15 000 евро x 62 руб. за евро) - перечислено уполномоченному банку для приобретения валюты;

Дебет 52 Кредит 76 - 6

- 921 000 руб. (15 000 евро x 61,40 руб. за евро) - зачислена приобретенная валюта на валютный счет комиссионера по курсу ЦБ РФ;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 9 000 руб. (930 000 руб. - 921 000 руб.) - отнесена на расчеты с комитентом разница от покупки валюты по менее выгодному курсу, чем курс ЦБ РФ;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 5 000 руб. - уплачена сумма комиссии за конвертацию валюты;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 5 000 руб. - отнесена комиссия банка на расчеты с комитентом;

на дату перечисления аванса иностранному поставщику:

Дебет 60 - 1 Кредит 52

- 918 000 руб. (15 000 евро x 61,20 руб. за евро) - перечислена предварительная оплата иностранному поставщику товаров;

Дебет 76 - 5 Кредит 52

- 3 000 руб. (15 000 евро x (61,40 руб. за евро - 61,20 руб. за евро)) - отнесена на расчеты с комитентом отрицательная курсовая разница, возникшая в результате пересчета валюты на дату перечисления предварительной оплаты;

на дату подачи таможенной декларации:

Дебет 76 - 7 Кредит 51

- 94 250 руб. (92 250 руб. + 2 000 руб.) - уплачены таможенная пошлина и таможенный сбор;

Дебет 76 - 7 Кредит 51

- 202 950 руб. - уплачен "ввозной" НДС;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 7

- 297 200 руб. (202 950 руб. + 92 250 руб. + 2 000 руб.) - отнесены таможенные платежи на расчеты с комитентом;

Дебет 76 - 5 Кредит 60 - 2

- 918 000 руб. - получены товары, приобретенные для комитента;

Дебет 60 - 2 Кредит 60 - 1

- 918 000 руб. - зачтена предварительная оплата в оплату поступивших товаров;

Дебет 002

- 918 000 руб. - учтены принятые товары на забалансовом счете;

Кредит 002

- 918 000 руб. - переданы товары комитенту;

на дату утверждения отчета комитентом:

Дебет 76 - 5 Кредит 90 - 1

- 120 000 руб. - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 20 000 руб. - начислен НДС с оказанной услуги;

Дебет 68 Кредит 76 - 8

- 20 000 руб. - зачтен НДС, исчисленный с полученной предварительной оплаты услуг;

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 252 200 руб. - получены от комитента денежные средства по возмещаемым расходам.

Так как по условиям примера комиссионное вознаграждение установлено в рублях, то собственных курсовых разниц у посредника в данном случае не возникает.

Оказание посреднических услуг и разницы при расчетах в условных единицах

Заключить сделку с третьим лицом на продажу или покупку товаров (работ, услуг) в интересах заказчика посредник может не только в рублях, но и в условных денежных единицах (далее - у. е.), гражданское законодательство этого не запрещает. Вместе с тем расчеты на внутреннем рынке Российской Федерации могут производиться только в рублях, поэтому суммы, подлежащие уплате, пересчитываются в общем случае на день платежа по официальному курсу ЦБ РФ.

Если в ходе исполнения посреднического договора курс используемой валюты - эквивалента у. е. колеблется, то возникают так называемые курсовые разницы.

В каких случаях курсовые разницы являются собственными разницами посредника и как они отражаются в его учете, читайте в данной главе.

Напомним, что согласно [статье 12](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте Российской Федерации.

По общему правилу, установленному [пунктом 2 названной статьи](#), стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли.

При этом [подпунктом 3 пункта 3 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ установлено, что порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета устанавливается федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), утвержденным Минфином России.

Однако пока из всего объема ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#) для обычных организаций (отличных от организаций бюджетной сферы), Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в

Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период.

Следовательно, при учете объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, применяется [Положение](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006), причем независимо от того, в какой валюте была произведена их оплата.

Если на даты пересчета "валютных" объектов бухгалтерского учета курс иностранной валюты меняется, то возникают так называемые курсовые разницы.

[Пунктом 3](#) ПБУ 3/2006 определено, что в бухгалтерском учете под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Настоящая статья посвящена посредникам, оказывающим свои услуги хозяйствующим субъектам на основе договоров комиссии, агентирования и поручения, которые рассматриваются гражданским законодательством в качестве договоров посредничества. Особенностью посреднических сделок является тот момент, что в отношениях между продавцом и покупателем всегда участвует посредник, продающий или покупающий чужой товар (работы, услуги). Чтобы механизм возникновения и отражения в учете посредника разниц по расчетам в у. е. был более понятен, вначале следует обратиться к гражданско-правовым основам посреднических соглашений.

Отметим, что отношения сторон по договорам поручения, комиссии и агентирования строятся на основании правил, установленных [главами 49](#) "Поручение", [51](#) "Комиссия" и [52](#) "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) соответственно. В основном разница между указанными видами посреднических договоров состоит в том, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами.

По договору поручения одна сторона (поверенный) совершает определенные юридические действия от имени и за счет другой стороны (доверителя). Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ).

[Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии одна сторона (комиссионер) совершает по поручению другой стороны (комитента) сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают именно у комиссионера.

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за

счет принципала либо от имени и за счет принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Несмотря на то что каждый из перечисленных видов посреднических договоров обладает своей спецификой, позволяющей выделить их в самостоятельные гражданско-правовые соглашения, у них есть и общие признаки:

- независимо от чьего имени выступает посредник, он всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- свои услуги посредник оказывает на возмездной основе, причем о том, что его услуга оказана, посредник извещает заказчика специальным отчетом;
- право собственности на товары (работы, услуги) никогда не переходит к посреднику;
- посредник может принимать и не принимать участие в расчетах.

Нужно сказать, что самой сложной структурой обладает договор комиссии, однако в связи с тем, что совершение сделок, в том числе по купле-продаже товаров (работ, услуг), является предметом комиссионного соглашения, именно он чаще других применяется на практике. На его примере мы и рассмотрим учет разниц, возникающих у посредника при исполнении договора комиссии, заключенного в у. е.

Исполнение комиссионером поручения комитента может быть связано как с продажей товаров (работ, услуг), так и с их приобретением. При этом, в рамках посреднического соглашения у посредника существует два вида обязательств, по которым у него могут возникать разницы по расчетам в у. е.

1. Обязательства по договору купли-продажи, заключенному комиссионером с третьим лицом

Заметим, что на возможность возникновения курсовых разниц по данному обязательству значительное влияние оказывают сами договорные условия, согласованные комиссионером с продавцом или покупателем товаров (работ, услуг).

Если договором купли-продажи, заключенным посредником с покупателем (продавцом) товара, стороны договора зафиксировали, что товар оплачивается по курсу у. е. , действовавшему

на момент отгрузки товара, то курсовые разницы не возникнут. Не будут возникать курсовые разницы, если отгрузка товара производится комиссионером (продавцом) на условиях 100%-ной предварительной оплаты, а также в случае, если курс стабилен или даты отгрузки и оплаты совпадают. Во всех иных ситуациях по договору купли-продажи возможно возникновение курсовых разниц по расчетам в у. е.

Несмотря на то что в договоре с третьим лицом комиссионер действует от своего имени, курсовые разницы, возникающие при исполнении договора купли-продажи, заключенного в у. е. , не имеют отношения к посреднику. Так как в рамках договора комиссии посредник всегда совершает операции с чужим товаром, то и курсовые разницы, возникающие при исполнении таких договоров купли-продажи, являются собственностью комитента. На это указывают:

- [пункт 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99);

- [пункт 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

Согласно [первой](#) из указанных норм не признаются доходами комиссионера поступления от третьих лиц в пользу комитента, а в соответствии со [второй](#) - не признаются расходами комиссионера выбытие активов по посредническим договорам. Следовательно, не могут признаваться доходами или расходами комиссионера курсовые разницы, возникающие при исполнении договоров купли-продажи, заключенных комиссионером с покупателем или продавцом товаров. Тот же принцип применяется и в налоговом учете посредника.

Такой вывод можно сделать на основании разъяснений финансистов, изложенных в Письмах Минфина России от 27.02.2013 N [03-03-06/1/5561](#), от 29.11.2010 N [03-03-06/1/743](#), а также в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 25.01.2011 N 16-15/006151@.

2. Обязательства по договору комиссии, заключенному между комиссионером и комитентом

На возможность появления этих курсовых разниц также влияют договорные условия, но уже самого договора комиссии.

Если договором определено, что вознаграждение посредника установлено в у. е. , то при изменении курса иностранной валюты, к которой приравнена у. е. , у посредника возникают собственные курсовые разницы.

Этот вид курсовых разниц практически не имеет спорных моментов: они имеют непосредственное отношение к самому комиссионеру и отражаются им в бухгалтерском и налоговом учете в общем порядке.

Бухгалтерский учет доходов от оказания посреднических услуг ведется комиссионером по общим правилам - в соответствии с нормами [ПБУ 9/99](#). Доходом от обычных видов деятельности комиссионера признается выручка от оказания посреднических услуг. Признание выручки в учете комиссионера производится на дату утверждения отчета комитентом, так как именно в этот момент у посредника выполняются все условия, перечисленные в [пункте 12](#) ПБУ 9/99. Выручка

принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если комиссионное вознаграждение посредника выражено в у. е. , то на дату оказания своих услуг он обязан пересчитать свое вознаграждение (дебиторскую задолженность комитента) в рубли, на что указывает [пункт 4 ПБУ 3/2006](#). Если между датой оказания услуги и датой ее оплаты курс меняется, то у посредника возникает курсовая разница, которая в зависимости от роста или падения курса зачисляется им в состав прочих доходов или расходов. На это указывает [пункт 13 ПБУ 3/2006](#).

Обращаем ваше внимание на то, что [ПБУ 3/2006](#) требует от комиссионера осуществлять пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, не только на дату возникновения задолженности комитента за оказанные услуги и на дату ее оплаты, но и на отчетную дату.

Напомним, что согласно [пункту 6 статьи 15 Закона N 402-ФЗ](#) отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. В силу [пункта 4 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" \(ПБУ 4/99\)](#), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н (далее - ПБУ 4/99), отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Как сказано в [пункте 3 статьи 13 Закона N 402-ФЗ](#) годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления. При этом она составляется за отчетный период менее отчетного года.

Поскольку [Закон N 402-ФЗ](#) не обязывает большинство фирм составлять промежуточную отчетность, следовательно, считать отчетной датой последний день месяца или квартала у большинства организаций нет оснований. По умолчанию такой датой признается последний день календарного года.

В то же время все действующие правила бухгалтерского учета ориентированы на отчетный период, равный месяцу. Поэтому тем, кто не готов адаптировать свои правила учета к реалиям [Закона N 402-ФЗ](#), рекомендуем в учетной политике закрепить положение о том, что в целях ведения учета отчетной датой считается последний день каждого календарного месяца. Этот прием позволит организации не только сохранить уже существующую практику ведения учета, не вступая в противоречие с нормами [Закона N 402-ФЗ](#), но и сблизить бухгалтерский и налоговый учет курсовых разниц.

При этом такое положение учетной политики вовсе не обязывает компанию формировать промежуточную отчетность.

С учетом такого положения в учетной политике активы и обязательства, указанные в [пункте 7 ПБУ 3/2006](#), в число которых входят и средства, в расчетах будут пересчитываться в рубли на дату совершения операции, а также на последнее число каждого месяца.

Если выручка от оказания посреднической услуги признана в одном месяце, а оплата от комитента поступила в другом, то комиссионеру придется осуществлять пересчет дебиторской

задолженности комитента трижды: на дату оказания услуги, на последний день месяца и на дату ее оплаты.

В налоговом учете комиссионера возникающие курсовые разницы по сумме комиссионного вознаграждения признаются либо внереализационными доходами на основании [пункта 11 статьи 250 НК РФ](#), либо включаются в состав внереализационных расходов на основании [подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#).

Для справки. Напоминаем, что с начала 2015 года в налоговом учете все разницы вне зависимости от валюты платежа по договорным обязательствам сторон считаются курсовыми, учет которых ведется по единым правилам.

Пересчет суммы комиссионного вознаграждения посредника, установленного в у. е. , осуществляется ежемесячно на последнее число месяца или на дату его оплаты.

Следовательно, курсовая разница по сумме вознаграждения, установленного в у. е. , будет признаваться доходом (расходом) посредника либо на последнее число месяца, либо на дату получения вознаграждения.

Если посредник признается налогоплательщиком НДС, то налоговая база определяется им с учетом [пункта 4 статьи 153 НК РФ](#).

Напомним, что названной [нормой](#) установлено, что если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав налоговая база не корректируется.

Разницы в сумме налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со [статьей 250 НК РФ](#) или в составе внереализационных расходов в соответствии со [статьей 265 НК РФ](#).

Иными словами, если вознаграждение посредника выражено в у. е. , то налоговая база по НДС пересчитывается им в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату оказания услуги. При последующей уплате суммы вознаграждения в рублях налоговая база по НДС не корректируется, а возникающие разницы вместе с приходящимися на них суммами налога учитываются посредником в составе своих внереализационных доходов (расходов). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 28.05.2015 N 03-03-06/1/30847.

Таким образом, если сумма вознаграждения посредника установлена договором в у. е. , но оплачивается в рублях, курсовые разницы, возникающие в бухгалтерском и налоговом учете, на исчисление НДС не влияют и полностью учитываются в расходах или доходах при налогообложении прибыли. Такие же разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина от 28.12.2017 N

03-07-09/87714.

Отметим, что в [пункте 4 статьи 153](#) НК РФ ничего не сказано, каким образом посреднику следует исчислять НДС при оказании услуг на условиях предварительной оплаты. Вместе с тем, из [Письма](#) Минфина России от 06.07.2012 N 03-07-15/70 вытекает, что в данном случае применяется общий порядок, то есть при получении комиссионного вознаграждения авансом посредник исчисляет НДС дважды - в момент получения аванса и в момент отгрузки. Авансовый НДС исчисляется из фактически поступивших рублевых средств от покупателя.

При этом, как разъясняют чиновники при определении налоговой базы на день оказания услуги в счет ранее поступившей полной предоплаты в рублях налоговую базу следует определять исходя из полученной полной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки. Следовательно, при оказании услуги НДС будет исчислен по курсу, действующему на дату получения аванса, а "авансовый" налог будет им принят к вычету.

О том, что сумма НДС, начисленная с оказанной услуги посредником, будет равна сумме НДС, исчисленного с полученного аванса, сказано и в [Письме](#) ФНС России от 21.07.2015 N ЕД-4-3/12813.

Пример (цифры условные). Предположим, что организация "А" (комиссионер) 13.05.2019 получила от комитента товар для продажи, стоимость которого составляет 12 000 евро, в том числе НДС 2 000 евро.

Договором комиссии предусмотрено, что вознаграждение посредника составляет 3% от продажной цены товара (360 евро), в том числе НДС (60 евро). Вознаграждение перечисляется комитентом отдельно в течение пяти дней с момента утверждения отчета.

Комиссионный товар отгружен посредником покупателю 21.05.2019, и в этот же день посредником направлен отчет об исполнении поручения, который утвержден комитентом 22.05.2019.

Товар оплачен покупателем 23.05.2019, а денежные средства комитенту перечислены 24.05.2019.

Вознаграждение получено посредником 27.05.2019.

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ, составил:

на дату получения товара (13.05.2019) - 74,23 руб. за евро;

на дату отгрузки покупателю (21.05.2019) - 73,64 руб. за евро;

на дату утверждения отчета (22.05.2019) - 73,64 руб. за евро;

на дату оплаты товара (23.05.2019) - 73,17 руб. за евро;

на дату получения вознаграждения (27.05.2019) - 73,67 руб. за евро.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с комитетом ведутся на

балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комитентом за товары";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете организации "А" операции по продаже комиссионного товара отражены следующим образом:

13.05.2019:

Дебет 004

- 890 760 руб. (12 000 евро x 74,23 руб. за евро) - отражена стоимость комиссионного товара исходя из курса, действующего на дату передачи товара комитентом;

21.05.2019:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 883 680 руб. (12 000 евро x 73,64 руб. за евро) - отражена стоимость проданного товара и сумма задолженности перед комитентом, исходя из курса, действующего на дату отгрузки;

Кредит 004

- 890 760 руб. - списана стоимость комиссионного товара;

22.05.2019:

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 26 510,40 руб. (360 евро x 73,64 руб. за евро) - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 4 418,40 руб. (60 евро x 73,64 руб. за евро) - начислен НДС с оказанной услуги;

23.05.2019:

Дебет 51 Кредит 62

- 878 040 руб. (12 000 евро x 73,17 руб. за евро) - получена оплата от покупателя;

Дебет 76 - 5 Кредит 62

- 5 640 руб. (12 000 евро x (73,64 руб. за евро - 73,17 руб. за евро)) - отнесена на расчеты с комитентом положительная курсовая разница;

24.05.2019:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 878 040 руб. - перечислены денежные средства комитенту за проданный товар;

25.05.2019:

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 26 521,20 руб. (360 евро x 73,67 руб. за евро) - получено вознаграждение от комитента;

Дебет 76 - 6 Кредит 91 - 1

- 10,80 руб. (360 евро x (73,67 руб. за евро - 73,64 руб. за евро)) - учтена положительная курсовая разница по расчетам с комитентом по сумме вознаграждения в составе прочих доходов.

В налоговом учете посредника курсовая разница в размере 10,80 руб. 25.05.2019 включена в состав внереализационных доходов.

Оказание посреднических услуг налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения

Спрос на услуги посредников сегодня чрезвычайно высок, в связи с чем многие фирмы специализируются на их оказании. Чаще всего в качестве посредников выступают субъекты малого бизнеса, использующие упрощенную систему налогообложения, регулируемую [главой 26.2 "Упрощенная система налогообложения"](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Об особенностях оказания услуг посредниками, применяющими эту систему налогообложения, читайте в настоящей главе.

Основными видами соглашений, в рамках которых оказываются посреднические услуги, выступают договор поручения, договор комиссии и агентский договор.

Главным отличием перечисленных видов посреднических соглашений является то, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами.

Договор поручения

По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)).

Договор комиссии

По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими

лицами, всегда возникают у комиссионера ([статья 990 ГК РФ](#)).

Агентский договор

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005 ГК РФ](#)).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре, на что обращено внимание в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре поручения.

При этом правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к договору агентирования, если эти правила не противоречат положениям [главы 52 ГК РФ](#) или существу агентского договора.

Все перечисленные посреднические договоры, помимо названного нами основного различия, обладают еще рядом специфических признаков, позволяющих рассматривать их в качестве самостоятельных соглашений, но, несмотря на это, всем им присущи и общие характерные черты:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- услуги посредника оказываются на платной основе (исключение: договор поручения при наличии соответствующего условия в договоре);
- право собственности на товары (работы, услуги) к посреднику не переходит;
- факт оказания услуги посредник подтверждает отчетом;
- расчеты с третьими лицами могут осуществляться как с участием посредника, так и без него.

Анализ правовых норм договоров поручения, комиссии и агентирования, установленных

соответственно [главами 49, 51 и 52](#) ГК РФ, позволяет сделать вывод, что самой сложной конструкцией обладает договор комиссии, где посредник в сделках с третьими лицами, исполняя поручение комитента, действует от своего имени и за счет комитента.

Поэтому особенности применения упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) мы рассмотрим на примере комиссионера, продающего товары комитента, тем более что все нижеизложенное будет справедливо и в отношении агента, действующего в интересах принципала от своего имени.

Начнем с налогооблагаемых доходов комиссионера, применяющего УСН

Особенность посреднической деятельности состоит в том, что доходом посредника является сумма комиссионного вознаграждения, полученная им от заказчика посреднической услуги.

Значит, в первую очередь следует определить, что считается доходом комиссионера, применяющего УСН.

С точки зрения [главы 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогооблагаемые доходы посредника, применяющего УСН, делятся на две категории:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации), определяемые в порядке, установленном [статьей 249](#) НК РФ (в составе названных доходов учитывается выручка от оказания посреднических услуг);

- внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном [статьей 250](#) НК РФ.

Порядок определения доходов установлен [статьей 346.15](#) НК РФ, согласно которой доходы определяются в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248](#) НК РФ.

При этом из состава налогооблагаемых доходов исключаются доходы:

- указанные в [статье 251](#) НК РФ;

- облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным [пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284](#) НК РФ, в порядке, установленном [главой 25](#) НК РФ;

- доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным [пунктами 2, 4 и 5 статьи 224](#) НК РФ, в порядке, установленном [главой 23](#) НК РФ;

- доходы, полученные товариществами собственников жилья, товариществами собственников недвижимости, управляющими организациями, садоводческими, огородническими или дачными некоммерческими товариществами (некоммерческими партнерствами), жилищными, садоводческими, огородническими, дачными или иными специализированными потребительскими кооперативами от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями.

Обратите внимание! С 01.01.2020 состав фирм, применяющих УСН, которые не учитывают при определении объекта налогообложения доходы, полученные от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, будет уточнен, а из налогооблагаемой базы дополнительно будут исключаться и доходы, полученные в оплату услуг по обращению с твердыми бытовыми отходами. Такие поправки в [подпункт 4 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ](#) внесены Федеральным [законом](#) от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

В отношении посредников статья 251 НК РФ содержит специальную норму, согласно которой у комиссионера не признаются налогооблагаемым доходом доходы в виде имущества (в том числе денежные средства) поступившего комиссионеру в связи с исполнением комиссионного поручения, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером в интересах комитента (если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника), при этом прямо отмечено, что к указанным доходам не относится комиссионное вознаграждение ([подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#)).

Таким образом, доходом комиссионера, применяющего УСН, является исключительно комиссионное вознаграждение, а не общая сумма средств, полученных по договору комиссии. На это указывают и контролирующие органы в [Письме](#) Минфина России от 14.08.2017 N 03-11-11/51901, а также в [Письме](#) ФНС России от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@.

Особо следует отметить, что имущество (включая денежные средства), переданное комиссионером комитенту в связи с исполнением договора комиссии, не признается расходом комиссионера-упрощенца, о чем свидетельствует закрытый перечень расходов, установленный [статьей 346.16 НК РФ](#).

Для справки. Напоминаем, что расходная часть имеется только у посредников, применяющих УСН и уплачивающих "упрощенный" налог с объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Вместе с тем практика показывает, что иногда организации-посредники, применяющие УСН с объектом доходы, уменьшенные на величину расходов, неверно определяют базу по налогу: в составе доходов отражают всю сумму, полученную от покупателей, а в составе расходов - суммы, перечисленные комитенту, что может привести к занижению налоговой базы по налогу. Кроме того, у комиссионера-упрощенца такой учет доходов обязательно приведет к неправильному исчислению предельного уровня дохода, достижение которого налогоплательщиком влечет утрату права на применение УСН ([пункт 4 статьи 346.13 НК РФ](#)).

Следует помнить, что в соответствии с [пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ](#) для сохранения права применения УСН с 01.01.2017 размер доходов плательщика "упрощенного" налога по итогам отчетного (налогового) периода не должен превышать 150 млн руб.

Причем названная предельная величина доходов в течение трех лет (с 01.01.2017 по 01.01.2020) не подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, на что указывает [пункт 4 статьи 5](#) Федерального закона от 03.07.2016 N 243-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий

по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование".

Заметим, что в силу [статьи 991](#) ГК РФ комиссионер может принять на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом. В этом случае комитент помимо комиссионного вознаграждения обязан выплатить комиссионеру и дополнительное вознаграждение, которое также будет признано его доходом.

Кроме того, если комиссионер исполняет поручение комитента на более выгодных условиях, то образуется дополнительная выгода, которая по общему правилу делится между комиссионером и комитентом поровну, хотя договором может быть предусмотрено и иное. Если по договору дополнительная выгода является доходом посредника, то она включается у него в состав налогооблагаемых доходов. О том, что дополнительная выгода посредника наряду с вознаграждением признается его доходом, сказано в [Письме](#) Минфина России от 12.05.2011 N 03-07-11/122, а также в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 17.04.2007 N 20-12/035144.

Теперь о возмещаемых затратах. [Статьей 1001](#) ГК РФ определено, что все затраты, осуществленные комиссионером при исполнении договора комиссии, возмещаются комитентом. По общему правилу расходами комиссионера являются только расходы на хранение комиссионного товара, которые комиссионер-упрощенец учитывает при определении своей налоговой базы. При использовании арендованных складов расходы на хранение признаются расходом упрощенца на основании [подпункта 4 пункта 1 статьи 346.16](#) НК РФ, если же для ведения деятельности используются собственные склады, то уменьшение налогооблагаемой базы производится по тем статьям расходов, которые предусмотрены [пунктом 1 статьи 346.16](#) НК РФ.

Мы уже отметили, что на основании [подпункта 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ суммы, полученные комиссионером в счет возмещения затрат, не включаются в состав его налогооблагаемых доходов. При этом следует обратить внимание, что налоговое законодательство содержит в отношении возмещаемых затрат одно условие: они не признаются доходом комиссионера только в том случае, если не включаются в состав его расходов, на что указывает Минфин России в [Письме](#) от 18.05.2007 N 03-07-14/14.

Итак, доходом комиссионера, применяющего УСН, признается сумма комиссионного вознаграждения и иных доходов, полученных им по договору комиссии, при этом не имеет значения, какой объект налогообложения используется комиссионером - доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

Напоминаем, что в соответствии со [статьей 346.14](#) НК РФ налогоплательщик вправе выбирать самостоятельно, с какого объекта налогообложения он будет платить налог: с доходов или с доходов, уменьшенных на величину расходов. При использовании первого из указанных объектов налогообложения применяется ставка налога 6 процентов, во втором случае налог уплачивается исходя из ставки 15 процентов.

Обратите внимание! Названные ставки налога, уплачиваемого при применении УСН, являются общими.

Между тем власти регионов в зависимости от категорий плательщиков могут предусматривать дифференцированные налоговые ставки в пределах ([статья 346.20](#) НК РФ):

- от 1 до 6 процентов - при объекте налогообложения "доходы", а в случаях, предусмотренных [пунктами 3 и 4 статьи 346.20](#) НК РФ, - в размере 0 процентов;

- от 5 до 15 процентов - при объекте налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Следующей особенностью посредника-упрощенца выступает момент признания доходов. В отличие от налогоплательщиков налога на прибыль, имеющих право признавать доходы и расходы либо методом начисления, либо кассовым, упрощенцы такой возможности лишены: они признают доходы только кассовым методом ([пункт 1 статьи 346.17](#) НК РФ). А это означает, что датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

В отношении момента признания доходов комиссионером, использующим УСН, проблем не возникает только в случае, если он не участвует в расчетах. В этом случае комиссионное вознаграждение перечисляется комитентом либо на расчетный счет посредника, либо вносится наличными в кассу. День получения комиссионного вознаграждения признается датой получения дохода.

Но обычно договором комиссии предусматривается, что расчеты комитента с третьими лицами производятся с участием комиссионера, причем последний нередко самостоятельно удерживает сумму своего вознаграждения из сумм, полученных от покупателей, а остаток средств перечисляет комитенту.

Датой признания дохода комиссионера и в этом случае является именно дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации, при этом не имеет значения, принял или нет его отчет комитент, то есть дата оказания услуги роли не играет.

Если услуга еще не оказана (отчет не принят), то сумма комиссионного вознаграждения, сидящая внутри оплаты, полученной от третьих лиц, признается для комиссионера авансом, который, как известно, при кассовом методе включается в состав доходов.

О том, что при УСН авансы, полученные под предстоящую отгрузку товаров (работ, услуг), учитываются в составе доходов, сказано в [Письме](#) Минфина России от 22.01.2016 N 03-03-06/1/2265.

Налог на добавленную стоимость

Как следует из [пунктов 2 и 3 статьи 346.11](#) НК РФ, налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели), применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со [статьями 161 и 174.1](#) НК РФ.

Следовательно, при реализации товаров (работ, услуг) у них отсутствует обязанность по предъявлению к уплате покупателям товаров (работ, услуг) соответствующей суммы налога. В [Письме](#) Минфина России от 10.10.2007 N 03-11-04/2/253 сказано, что такие организации при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) не оформляют счета-фактуры. Следовательно, при оказании посреднической услуги комиссионер-упрощенец не выставляет на свои услуги счет-фактуру комитенту. Аналогичная точка зрения содержится и в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 12.10.2006 N 18-12/3/89548@.

Однако все это справедливо только в отношении собственных услуг посредника. Но ведь по договору комиссии комиссионер продает чужой товар (работы, услуги), собственник которого (комитент) при этом может являться налогоплательщиком НДС. Должен ли в этом случае комиссионер-упрощенец выставить счет-фактуру?

Мы уже отметили, что комиссионер в сделках с третьими лицами всегда действует от своего имени, в том числе и при продаже "чужих" товаров. И если собственник товаров является плательщиком НДС, то комиссионер обязан предъявить покупателю сумму налога к уплате путем выставления счета-фактуры, несмотря на то, что сам плательщиком налога не является ([пункт 1 статьи 169 НК РФ](#)).

Исключением является:

- продажа товаров комитента, освобождаемых от налогообложения на основании [статьи 149 НК РФ](#) (за некоторым исключением);

- продажа товаров комитента лицу, не являющемуся налогоплательщиком НДС или использующему освобождение от его уплаты, при которой по взаимному согласию сторон сделки счета-фактуры могут не выставляться.

Причем выставить счет-фактуру комиссионер обязан в течение пяти календарных дней, считая с момента отгрузки товара покупателю ([пункт 3 статьи 168 НК РФ](#)).

Напоминаем, что официальные формы счетов-фактур, порядок их заполнения, а также регламенты ведения всех налоговых регистров по НДС утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Правила N 1137 содержат особый порядок выставления счетов-фактур для организаций и индивидуальных предпринимателей, занятых в сфере посреднических услуг. Согласно [пункту 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения по услугам, оказанным по таким договорам.

Если услуга посредника оплачивается заказчиком заранее, то посредники в [книге продаж](#) регистрируют авансовые [счета-фактуры](#), выставленные комитенту (принципалу, доверителю) на полученную сумму оплаты, частичной оплаты. Это правило является справедливым и при

безденежной форме расчетов между сторонами посреднического соглашения.

Заказчики посреднических услуг, продающие свои товары, работы, услуги или имущественные права через посредников, действующих от своего имени, регистрируют в [книге продаж](#) выданные посреднику [счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), в которых отражены показатели счетов-фактур (в том числе корректировочных), выставленных посредником покупателю, а также авансовые счета-фактуры, выданные посреднику, в которых отражены показатели авансовых счетов-фактур, выставленных посредником покупателю.

Заказчики посреднических услуг, продающие свои товары, работы, услуги или имущественные права через посредника, действующего от имени заказчика, регистрируют в [книге продаж](#) [счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), выставленные покупателю при реализации указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. Это правило распространяется и на авансовые счета-фактуры, выставленные этой категорией заказчиков при получении от покупателей авансовых платежей.

Обратите внимание! По общему правилу в [книге продаж](#) посредника, продающего товары, работы, услуги, имущественные права от своего имени, не регистрируются [счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), выставленные им покупателю указанных товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также авансовые счета-фактуры, выставленные покупателю при получении от него сумм предварительной оплаты ([пункт 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#)).

Таким образом, комиссионер в [книге продаж](#) регистрирует только [счета-фактуры](#), выставленные комитенту на сумму своего вознаграждения за оказанные посреднические услуги. [Счета-фактуры](#), выставленные покупателям при реализации товаров комитента, в [книге продаж](#) комиссионера не регистрируются.

В то же время Правила N 1137 определяют движение [счетов-фактур](#) в условиях посредника, который сам уплачивает НДС, так как в предлагаемом алгоритме имеются отсылки к таким налоговым регистрам посредника, как [книга покупок](#) и [книга продаж](#), обязанность по ведению которых возлагается только на налогоплательщиков НДС, на что указывает [пункт 3 статьи 169 НК РФ](#). В нашем же случае комиссионер применяет УСН, а значит, налогоплательщиком НДС не является, следовательно, и обязанности, установленные [главой 21 НК РФ](#), на него не распространяются.

Исключение составляет только требование главы 21 НК РФ о ведении журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), в котором посредник, действующий от своего имени, регистрирует все выставленные и полученные им счета-фактуры при исполнении комиссионного соглашения ([пункт 3.1 статьи 169 НК РФ](#)).

Напомним, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в своих интересах и не осуществляющие посреднических сделок, освобождены от ведения указанного Журнала ([пункт 3 статьи 169 НК РФ](#)).

С 01.01.2015 указанный Журнал в обязательном порядке ведется всеми посредниками, действующими от своего имени, перевыставляющими счета-фактуры тем лицам, в интересах которых оказывается услуга посредничества, на что указывает [пункт 3.1 статьи 169 НК РФ](#). При

этом не важно, является ли при этом посредник сам налогоплательщиком НДС или нет - этот факт влияет у посредника лишь на способ представления этого Журнала в свою налоговую инспекцию. Если посредник не является налогоплательщиком НДС и не исполняет обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), то в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, он обязан представлять электронную версию данного Журнала в свою налоговую инспекцию. В случае если посредник является налогоплательщиком НДС или же он исполняет обязанности налогового агента, то сведения о посреднических операциях включаются непосредственно в его налоговую декларацию. Аналогичные разъяснения по этому поводу даны в [Письме](#) ФНС России от 10.11.2014 N ЕД-4-15/22994.

Для справки. Электронный [формат](#) Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

С учетом вышесказанного рассмотрим порядок выставления счетов-фактур комиссионером, применяющим УСН, на примере договора комиссии, предметом которого является продажа товаров комитента - налогоплательщика НДС.

В случае продажи товаров комиссионер от своего имени выписывает покупателю счет-фактуру в двух экземплярах. Номер указанному счету-фактуре посредник присваивает в соответствии с принятой им нумерацией счетов-фактур.

Поскольку при реализации товаров комитента посредник совершает сделки от своего имени, то в [строках 2, 2а, 2б](#) счета-фактуры, выставяемого покупателю, посредником указываются свои реквизиты (наименование, место нахождения, ИНН И КПП). На это указывают как Правила N 1137, так и [Письмо](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

Один экземпляр этого счета-фактуры передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету. Свой экземпляр счета-фактуры комиссионер регистрирует в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#), на что указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

При регистрации счета-фактуры в части 1 Журнала комиссионером указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата выставления счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции по [перечню](#), утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). В нашем случае таким кодом является [01](#);

в графе 4 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 5 - номер и дата из строки 1а счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в строке 1а счета-фактуры отсутствуют, то данная графа части 1 Журнала не заполняется;

в графе 8 - наименование покупателя из строки 6 счета-фактуры;

в графе 9 - данные ИНН и КПП покупателя из строки 6б счета-фактуры;

в графе 10 - наименование комитента;

в графе 11 - ИНН/КПП комитента;

в графе 12 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, полученного от комитента на проданные товары. Эти данные вносятся комиссионером в графу 4 части 2 Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от комитента;

в графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

в графе 14 - стоимость товаров из строки "Всего к оплате" по графе 9 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 15 - сумма НДС, указанная в строке "Всего к оплате" по графе 8 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Затем данные этого счета-фактуры посредник передает комитенту. Так как Правила N 1137 не регламентируют порядок передачи комитенту данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя, то стороны вправе пользоваться любым способом. При этом Минфин России в Письме от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру воспользоваться правом на предоставление копии такого счета-фактуры комитенту.

Получив эти сведения, комитент выставляет счет-фактуру уже от своего имени на имя покупателя и регистрирует его в книге продаж на основании пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! В соответствии с пунктом 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент в строке 1 своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату выписки счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с собственной хронологией выставления счетов-фактур.

Если комиссионер продает товары комитента нескольким покупателям и счета-фактуры, выставленные покупателям от имени посредника, датированы одним числом, то комитент вправе выставить посреднику сводный счет-фактуру.

Свой экземпляр сводного счета-фактуры комитент в общем порядке регистрирует в своей книге продаж (один раз с кодом 27) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров (работ, услуг) покупателям, а второй экземпляр отдаст посреднику.

Полученный от комитента **счет-фактура**, выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в **часть 2** Журнала без регистрации в **книге покупок**. Такой порядок предусмотрен **пунктом 11** раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также **пунктом 19** раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При регистрации счета-фактуры, полученного от комитента в части 2 Журнала, комиссионером указываются следующие сведения:

в **графе 1** - порядковый номер записи;

в **графе 2** - дата получения счета-фактуры;

в **графе 3** - код вида операции полученного счета-фактуры по Перечню (в нашем случае - **01**);

в **графе 4** - номер и дата из **строки 1** счета-фактуры, выставленного комитентом (принципалом) в адрес покупателя;

в **графе 8** - наименование продавца из **строки 2** счета-фактуры;

в **графе 9** - данные по ИНН и КПП продавца из **строки 2б** счета-фактуры;

Обратите внимание! **Графы 10 и 11** части 2 Журнала заполняются комиссионером только в том случае, если к продаже товаров комитента привлекался субкомиссионер. В этом случае в **графе 10** указывается наименование субкомиссионера, а в **графе 11** - его ИНН и КПП.

В **графе 12** - код вида сделки "**2**";

В **графе 13** - наименование и код валюты из **строки 7** счета-фактуры;

В **графе 14** - сумма из графы 9 **строки** "Всего к оплате" счета-фактуры;

В **графе 15** - сумма из графы 8 **строки** "Всего к оплате" счета-фактуры.

Так как комиссионер применяет УСН и не является плательщиком НДС, то на свои услуги счет-фактура им в адрес комитента не выставляется!

Заметим, что такой порядок выставления счетов-фактур не приводит к обязанности посредника уплачивать в бюджет НДС по реализованным товарам комитента. Аналогичные разъяснения дает и Минфин России в **Письме** от 28.04.2010 N 03-11-11/123. О том, что комиссионеры, применяющие УСН, используют такой порядок выставления счетов-фактур, сказано и в **Постановлении** ФАС Поволжского округа от 19.06.2007 по делу N А55-16825/06.

Согласны с официальным мнением Минфина России и налоговые органы (**Письмо** УФНС России по городу Москве от 08.05.2007 N 19-11/042197).

Обратите внимание! У комиссионера, выступающего в сделках с третьими лицами от своего имени, нет прямой обязанности предоставлять копии первичных документов комитенту. Вместе с тем такая обязанность у него может возникнуть на основании требований комитента. Если в целях

правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент требует предоставить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то комиссионер обязан удовлетворить требования комитента и предоставить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения дают столичные налоговики в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Бухгалтерский учет

Как известно, с 01.01.2013 в соответствии со [статьей 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) организации, применяющие УСН, обязаны вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность на общих основаниях. Это подтверждают и финансисты в [Письме](#) от 27.02.2015 N 03-11-06/2/10013.

Если организация-посредник, применяющая УСН, относится к субъектам малого предпринимательства и при этом не входит в круг лиц, названных в [пункте 5 статьи 6](#) Закона N 402-ФЗ, то она вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность ([пункт 4 статьи 6](#) Закона N 402-ФЗ). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Информации](#) Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности".

В бухгалтерском учете комиссионера операции по исполнению посреднического соглашения отражаются в обычном порядке.

Имущество, полученное по договору комиссии, отражается комиссионером на забалансовых счетах.

Если предметом договора комиссии выступает продажа комиссионного товара, то товары, полученные комиссионером для продажи, учитываются им на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

В случае приобретения товаров для комитента используется [счет 002](#) "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", на что указывают План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Для справки. В силу [подпункта 5 пункта 3 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения устанавливается федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), которые для обычных организаций (отличных от организаций бюджетной сферы) практически еще не утверждены Минфином России.

На сегодняшний день для таких компаний Минфин России утвердил только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды" (Приказ от 16.10.2018 N 208н), обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся на этапе разработки или существуют в виде проектов, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

До утверждения федеральных и отраслевых стандартов при ведении бухгалтерского учета применяются правила ведения учета и составления отчетности, утвержденные Минфином России до вступления в силу Закона № 402-ФЗ ([пункт 1 статьи 30](#) Закона № 402-ФЗ).

На основании [пункта 1.1 статьи 30](#) Закона № 402-ФЗ пока в роли ФСБУ выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 № ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Таким образом, пока в роли ФСБУ у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Учет доходов от оказания посреднических услуг (до появления ФСБУ "Доходы") ведется комиссионером в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99).

Доходом от обычных видов деятельности комиссионера признается выручка от оказания посреднических услуг. Признание выручки в учете комиссионера производится на дату утверждения отчета комитентом ([пункты 5 и 12](#) ПБУ 9/99). Учет выручки ведется комиссионером с применением балансового счета 90 "Продажи", субсчет "Выручка".

В момент отгрузки товаров покупателю в учете комиссионера отражаются дебиторская задолженность покупателя за отгруженный товар и кредиторская задолженность перед комитентом.

Учет расчетов с комитентом в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета ведется комиссионером на балансовом [счете 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому, как правило, открываются следующие субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с комитентом за проданный товар";
- 76 - 6 "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению".

Поступления, полученные комиссионером от других юридических и физических лиц по договорам комиссии, не признаются доходом комиссионера на основании [пункта 3](#) ПБУ 9/99. Равно как и выбытие активов по договорам комиссии не признается расходами комиссионера на основании [пункта 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

Пример. 09.04.2019 организация "А" (комитент, применяющий общую систему налогообложения) передала организации "В" (комиссионер, применяющий УСН) партию товара, предназначенного для продажи, стоимость которого составляет 600 000 руб., в том числе НДС -

100 000 руб. Договором комиссии предусмотрено, что "В" участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3 процента от стоимости проданного товара и удерживается комиссионером из средств, полученных от покупателя товара.

Комиссионер продал товар 17 апреля и в этот же день направил "А" отчет о выполнении поручения. Отчет получен "А" 18.04.2019 и утвержден этой же датой.

Оплата от покупателя получена на расчетный счет организации "В" 19 апреля, денежные средства комитенту перечислены 22.04.2019.

Рабочим Планом счетов организации "В" предусмотрено, что расчеты с комитентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с комитентом за проданный товар";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по сумме комиссионного вознаграждения".

В бухгалтерском учете организации "В" данные операции отражены следующим образом:

09.04.2019:

Дебет 004

- 600 000 руб. - отражены товары, принятые от комитента для продажи;

17.04.2019:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 600 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом за проданный товар;

Кредит 004

- 600 000 руб. - списан товар с забалансового счета;

18.04.2019:

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 18 000 руб. - отражена выручка от оказания посреднических услуг;

19.04.2019:

Дебет 51 Кредит 62

- 600 000 руб. - получена оплата от покупателя товара;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 18 000 руб. - удержана сумма вознаграждения из средств, причитающихся комитенту;

22.04.2019:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 582 000 руб. - перечислены комитенту денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения.

Исходя из условий примера, в книге доходов и расходов, форма которой утверждена Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения", организация "В" 19.04.2019 отразит сумму дохода в размере 18 000 руб.

Оказание посреднических услуг для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения

Услуги посредников пользуются большим спросом, ведь с их помощью заказчик может не только увеличить объем реализации товаров (работ, услуг) или решить проблемы снабжения, но и осуществить иные не менее важные задачи. Зачастую посредниками выступают субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему налогообложения, однако использовать этот специальный налоговый режим может и сам заказчик. Что нужно учесть посреднику при оказании услуг фирме-упрощенцу, читайте в настоящей главе.

В соответствии с гражданским законодательством оказывать свои услуги заказчику посредник может на основании договора комиссии, агентского договора или договора поручения. На выбор посреднического договора, по которому будут строиться отношения между посредником и заказчиком, оказывает влияние и сам предмет договора, и желание заказчика оставаться не названным в сделках, заключенных посредником с третьими лицами.

Договор комиссии

Гражданско-правовые основы данного договора установлены [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Из [пункта 1 статьи 990](#) ГК РФ следует, что 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 ее исполнению.

Договор поручения

Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании норм [главы 49](#) "Поручение" ГК РФ. В соответствии с [пунктом 1 статьи 971](#) ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя)

определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор

Этому виду гражданско-правового соглашения посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Как указано в [пункте 1 статьи 1005](#) ГК РФ, по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Для справки. Если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая правовая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Как видим, самым узким предметом договора обладает договор комиссии - в рамках комиссионного соглашения комиссионер вправе совершать только сделки. Напомним, что в гражданском праве понятие сделки содержится в [статье 153](#) ГК РФ, в соответствии с которой сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Если сделка содержит более одного участника, то речь идет о договоре.

Как уже было отмечено, по договору комиссии посредник всегда выступает от своего имени и в сделках с третьими лицами именно у него возникает объем прав и обязанностей.

Характерной чертой договора поручения является то, что права и обязанности по договору поручения всегда возникают непосредственно у доверителя. Кроме того, данный вид договора обладает самым широким предметом - по договору поручения поверенный может не только заключать сделки, но и осуществлять иные юридические действия, влекущие юридические последствия, например представлять интересы доверителя в суде и так далее.

Особенность агентского договора заключается в том, что он может исполняться как по типу договора комиссии, так и по типу договора поручения в зависимости от того, от чьего имени выступает агент.

Таким образом, главное отличие используемых посреднических соглашений состоит в том, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами - от своего или от имени

заказчика. Но, несмотря на это, для всех типов посредников - комиссионеров, поверенных и агентов, существуют и общие правила:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет, поэтому расходы, осуществленные посредником для исполнения договора, по общему правилу являются расходами заказчика;

- право собственности на товары (работы, услуги) к посреднику не переходит;
- об оказанной услуге посредник извещает заказчика специальным отчетом;
- услуги оказываются посредником на возмездной основе;
- посредник может принимать участие в расчетах между заказчиком и третьими лицами.

Понятно, что самой сложной конструкцией обладает договор комиссии. В силу того что самым распространенным видом посреднической деятельности является купля-продажа товаров через посредника, а совершение сделок является предметом договора комиссии, то несмотря на все сложности, связанные с отражением операций в бухгалтерском и налоговом учете как заказчика, так и посредника, именно он применяется чаще других. Поэтому взаимоотношения между посредником и заказчиком, применяющим упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), по мнению автора, следует рассмотреть на примере договора комиссии, тем более что все рассмотренное ниже будет справедливо и для агента, выступающего от своего имени.

В отношении условий заключаемого договора комиссии нужно сказать, что тут каких-либо особенностей не возникает. Заключается он в обычном порядке в соответствии с требованиями [ГК РФ](#). Главное, чтобы он не содержал условий, противоречащих природе посреднического соглашения, иначе у комиссионера может возникнуть риск переквалификации договора.

Вместе с тем при заключении договора следует обратить внимание на следующие моменты:

1. В какой форме посредник будет отчитываться перед заказчиком.

Обычно посредник отчитывается по форме, разработанной самостоятельно, причем для целей бухгалтерского учета отчет посредника представляет собой первичный учетный документ, на основании которого посредник признает в учете доход от оказания посреднической услуги, а заказчик - расход в виде комиссионного вознаграждения, подлежащего выплате.

Как известно, с 01.01.2013 основным нормативным документом в сфере бухгалтерского учета является Федеральный [закон](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ), который не обязывает организации коммерческой сферы применять исключительно унифицированные формы первичных учетных документов. В качестве таковых могут использоваться как типовые бланки документов, так и самостоятельно разработанные, содержащие обязательные реквизиты, поименованные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Для справки. Собственные формы первичной учетной документации могут содержать как обязательные реквизиты, предусмотренные [пунктом 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ, так и дополнительные реквизиты. В связи с этим рекомендуем обратить внимание на [Письмо](#) Минфина

России от 04.02.2015 N 03-03-10/4547, где финансисты рассуждают об ошибках в первичных учетных документах, способных привести к непризнанию расходов для целей налогообложения. Мнение Минфина России на этот счет поддерживают и налоговые органы, на что указывает [Письмо](#) ФНС России от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@ "О направлении письма Минфина России от 4 февраля 2015 года N 03-03-10/4547 о несущественности ошибок в первичных учетных документах".

Так как унифицированной формы отчета комиссионера не существует, то, по понятным причинам, сторонам посреднического соглашения придется остановиться на форме, разработанной комиссионером, отвечающей всем требованиям [Закона](#) N 402-ФЗ.

Например, стороны могут договориться, что комиссионер будет предоставлять отчет в виде акта на оказание услуг.

В силу [главы 26.2](#) "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) комитент, применяющий УСН, может уплачивать "упрощенный" налог с доходов или с доходов, уменьшенных на величину расходов. В первом случае налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя, во втором - денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Поэтому признание расходов в виде комиссионного вознаграждения у комитента, применяющего доходно-расходную УСН, при отсутствии отчета по посредническим услугам обязательно приведет к претензиям со стороны налоговых органов.

В Письмах УФНС России по городу Москве от 25.05.2010 N [16-15/054712@](#), от 02.09.2010 N [20-14/2/092620@](#), от 05.03.2007 N [18-11/3/19844@](#) сказано, что комитент, применяющий УСН, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет право признать в качестве расходов только те расходы, которые предусмотрены в [пункте 1 статьи 346.16](#) НК РФ, при условии их соответствия требованиям [статьи 252](#) НК РФ. Однако отсутствие отчета посредника в такой ситуации может поставить под сомнение посреднический характер сделки, а значит, не исключены претензии со стороны контролирующих органов к порядку отражения операций по купле-продаже в бухгалтерском учете.

2. Установить сроки предоставления отчета. Законодательно такие сроки не определены, поэтому во избежание проблем рекомендуем закрепить сроки предоставления отчета в самом договоре.

3. Определить дату принятия отчета. Если такое положение не будет предусмотрено в посредническом договоре, то по общему правилу отчет будет считаться принятым в течение тридцати дней со дня получения отчета ([статья 999](#) ГК РФ, [статья 1008](#) ГК РФ).

Заметим, что эта дата крайне важна для комиссионера. Именно в момент принятия отчета комитентом у комиссионера выполняются все условия, необходимые для признания выручки от оказания услуг в бухгалтерском учете. Напомним, что условия, о которых идет речь, перечислены в [пункте 12](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Для справки. На основании [пункта 1.1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ до утверждения

федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ, у обычных организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) в качестве ФСБУ выступают действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 до 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Кроме того, на основании пункта 1 статьи 30 Закона N 402-ФЗ для ведения учета применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России до дня вступления в силу Закона N 402-ФЗ.

Таким образом, ПБУ 9/99 в настоящий момент играет роль ФСБУ "Доходы", утверждение которого согласно Программе разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, запланировано на 2022 г.

В налоговом учете при методе начисления доход посредника, применяющего традиционную систему налогообложения, признается на дату оказания услуги, то есть на дату принятия отчета комитентом (пункт 3 статьи 271 НК РФ). При кассовом методе доход признается на дату получения денежных средств на расчетный счет или в кассу посредника.

Обращаем ваше внимание на то, что при кассовом методе в доходы налогоплательщика включаются и суммы полученных авансов.

Комитент, применяющий упрощенную систему налогообложения, определяет доходы по кассовому методу.

Обратите внимание! Доходом комитента от операций по реализации товаров комиссионером признается вся полученная выручка от реализации товаров в рамках договоров комиссии, включая комиссионное вознаграждение комиссионера, на что указывает Минфин России в Письмах от 28.01.2019 N 03-11-11/4474, от 18.11.2013 N 03-11-06/2/49405, от 06.12.2012 N 03-11-11/363, от 02.08.2011 N 03-11-11/202, а также УФНС РФ по городу Москве в Письме от 02.09.2010 N 20-14/2/092620@.

При этом объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов), с которого комитент уплачивает "упрощенный" налог, значения не имеет.

Так как комиссионное вознаграждение комиссионера на основании подпункта 24 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ представляет собой расходы комитента, то в составе налогооблагаемых доходов последнего учитывается вся выручка от реализации товаров. При определении налоговой базы комитент-упрощенец, уплачивающий налог с разницы, может уменьшить свои доходы на величину комиссионного вознаграждения, уплаченного посреднику. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 07.05.2007 N 03-11-05/95, от 22.04.2009 N 03-11-09/145 и других.

На этом же основании комитент не вправе уменьшать свои доходы на сумму расходов на оплату оказанных ему услуг сторонних организаций, если такие расходы по поручению комитента

осуществляет комиссионер.

Обратите внимание! Датой признания доходов для комитента, применяющего УСН, будет являться день поступления денежных средств, перечисленных комиссионером на счет в банке и (или) в кассу комитента. Такие разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 20.04.2017 N 03-11-11/23918 и от 29.07.2016 N 03-11-06/2/44819.

В то же время ФНС России считает, что доход комитента возникает уже на дату поступления выручки на расчетный счет (в кассу) посредника. В частности, такие разъяснения приведены в [Письме](#) ФНС России от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@.

Что касается судебной практики, то арбитры, как правило, исходят из того, что до момента поступления денежных средств на счет комитента-"упрощенца" основания для признания дохода у него отсутствуют. Такая позиция изложена в [Постановлении](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.07.2013 по делу N А33-17140/2012, в [Постановлении](#) ФАС Центрального округа от 28.08.2009 по делу N А35-2578/08-С15 и в ряде других.

Комитент, применяющий УСН, на основании [пункта 2 статьи 346.11](#) НК РФ не признается налогоплательщиком НДС, следовательно, у него отсутствует обязанность по выставлению счетов-фактур при продаже товара покупателям (как в случае самостоятельной продажи, так и через посредника). Кстати, о том, что организации, применяющие УСН, не выставляют счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг), сказано в [Письме](#) Минфина России от 10.10.2007 N 03-11-04/2/253. Соответственно, не возникает такой обязанности и у комиссионера при продаже товаров на комиссионных началах, иначе говоря, он не должен выставлять счет-фактуру от своего имени на имя покупателя. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 01.04.2013 N 03-07-14/10455 и от 31.05.2011 N 03-07-11/152.

Однако если комиссионер не был своевременно поставлен комитентом в известность о применяемом им налоговом режиме, то не исключено, что посредник выставит такой счет-фактуру на имя покупателя.

В случае выставления счета-фактуры лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, налог подлежит уплате в бюджет ([пункт 5 статьи 173](#) НК РФ). Однако кто в данном случае должен его платить - комитент или комиссионер? [Глава 21](#) "Налог на добавленную стоимость" НК РФ ответа на этот вопрос не дает. Среди специалистов также нет единого мнения на этот счет. Кто-то считает, что налог должен заплатить комиссионер, проявивший излишнюю инициативу, кто-то настаивает на уплате налога комитентом.

Не исключено, что налоговики будут настаивать на уплате налога комитентом, ведь в силу норм гражданского права собственником товаров является именно он, а не посредник, выставивший счет-фактуру по ошибке. Ведь специальный порядок выставления счетов-фактур посредником, действующим в сделке с третьим лицом от своего имени, не приводит к обязанности уплаты НДС за комитента. А раз так, то в любом случае этот налог "ляжет" на плечи собственника товаров (работ, услуг).

Более того, до 01.01.2016 сумму НДС, полученную от покупателя, комитент, применяющий УСН, должен был включить в свои налогооблагаемые доходы. Такие разъяснения давал Минфин России в [Письме](#) от 13.03.2008 N 03-11-04/2/51.

Сейчас эти разъяснения Минфина России уже не являются актуальными, поскольку с указанной даты налогоплательщики, применяющие УСН, определяют свои доходы в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ](#). [Пунктом 1 статьи 248 НК РФ](#) установлено, что при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Следовательно, включать в свою доходную часть сумму налога, полученного от покупателя, комитенту, применяющему УСН, не придется.

При этом комитент-упрощенец, уплачивающий налог с разницы между доходами и расходами, не сможет учесть этот НДС в своей расходной части в силу прямого указания [подпункта 22 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ](#).

Мало того, из-за ошибки посредника комитенту придется не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, подать в свою налоговую инспекцию еще и налоговую декларацию по НДС, на что указывает [пункт 4 статьи 174 НК РФ](#). Причем задекларировать налог комитенту придется исключительно в электронной форме.

Для справки. [Форма](#) налоговой декларации по НДС, [порядок](#) ее заполнения, а также [формат](#) представления в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Если комитент не представит в указанный срок такую декларацию по НДС, то в соответствии со [статьей 119 НК РФ](#) ему грозит штраф в размере 5 процентов не уплаченной суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 руб.

Обратите внимание! Чтобы избежать такого развития событий, стороны при заключении посреднического договора сразу должны оговорить применяемые системы уплаты налогов!

Пример. 08.04.2019 организация "В" по договору комиссии получила от организации "А" товар, предназначенный для продажи. Минимальная цена продажи установлена комитентом в размере 300 000 руб. Цена товара установлена без НДС, так как комитент применяет УСН.

16 апреля товар был продан покупателю, о чем был составлен отчет и направлен "А". 17.04.2019 отчет был утвержден организацией "А".

Договором комиссии определено, что посредник участвует в расчетах. Сумма вознаграждения посредника составляет 3% от стоимости проданного товара и удерживается комиссионером из сумм, полученных от покупателя. Остаток перечисляется на расчетный счет комитента.

Денежные средства от покупателя поступили на расчетный счет организации "В" 18 апреля, перечислены комитенту 19.04.2019.

Комиссионер применяет общую систему налогообложения.

Рабочим планом счетов организации "В" предусмотрено, что расчеты с комитентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комитентом за проданные товары";

76 - 6 "Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете комиссионера данные операции отражены следующим образом:

08.04.2019:

Дебет 004

- 300 000 руб. - отражены на забалансовом счете товары, полученные от комитента;

16.04.2019:

Дебет 62 Кредит 76 - 5

- 300 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом за проданный товар;

17.04.2019:

Дебет 76 - 6 Кредит 90 - 1

- 10 800 руб. $((300\ 000\ \text{руб.} \times 0,03) + (300\ 000\ \text{руб.} \times 0,03) \times 20\%)$ - отражена сумма комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 1 800 руб. - начислен НДС;

18.04.2019:

Дебет 51 Кредит 62

- 300 000 руб. - получены денежные средства от покупателя;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 10 800 руб. - произведен зачет задолженности с комитентом;

19.04.2019:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 289 200 руб. - перечислена комитенту сумма за минусом комиссионного вознаграждения.

Выполнив поручение заказчика, посредник - налогоплательщик НДС на сумму своего

вознаграждения обязан в течение пяти календарных дней со дня оказания услуги выставить соответствующий счет-фактуру и предъявить его заказчику. Счет-фактура на сумму своего вознаграждения выставляется посредником в общем порядке, установленном [главой 21 НК РФ](#).

Обратите внимание! Если заказчик посреднической услуги применяет УСН, то, как уже было отмечено, он не является налогоплательщиком НДС, а значит, при наличии письменного согласия сторон посредник на свою услугу может не выставлять счет-фактуру заказчику, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Сам [НК РФ](#) не разъясняет, каким образом должно быть оформлено согласие сторон на несоставление счетов-фактур. По мнению автора, такое условие можно прямо включить в текст посреднического соглашения или оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

Чиновники, давая такие рекомендации, не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Однако анализ положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" позволяет говорить о том, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

Если в дальнейшем комитент станет плательщиком НДС (например, утратит право на применение УСН), то он должен позаботиться о расторжении соглашения с комиссионером о невыставлении счетов-фактур. Такие разъяснения даны Минфином России в [Письме](#) от 30.03.2016 N 03-07-09/17700.

Известно, что у упрощенцев с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, НДС представляет собой отдельный вид расхода, который предъявляется к уплате посредством счета-фактуры.

При согласии сторон на несоставление счетов-фактур такой документ посредником не выставляется. Тем не менее, несмотря на отсутствие счета-фактуры комитент, применяющий УСН, сможет учесть НДС по услугам посредника в составе своей расходной части, на что указывает [Письмо](#) Минфина России от 08.09.2014 N 03-11-06/2/44863. Согласно разъяснениям финансистов, изложенным в [письме](#), комитент, применяющий УСН, в этом случае должен указать сумму НДС отдельной строкой в графе 5 [раздела I](#) Книги учета доходов и расходов (далее - КУДИР) организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, утвержденной Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н. При этом первичными документами, на основании которых производятся записи в [КУДИР](#), являются платежно-расчетные документы, кассовые чеки или бланки строгой отчетности, заполненные в установленном порядке, с выделением отдельной строкой суммы налога на добавленную стоимость.

Применение турагентом упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения популярна во многих сферах деятельности, в том числе и в туризме. Особенно активно она применяется турагентами, реализующими "чужие" туры на основе посреднических соглашений.

Как сказывается на деятельности турагента применяемая им упрощенная система налогообложения, мы и поговорим в настоящей главе.

Прежде чем рассматривать применение упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) турагентом, обратимся к основам туристской деятельности в Российской Федерации, которые закреплены в Федеральном законе от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 132-ФЗ).

Под туристской деятельностью понимается деятельность туроператоров и турагентов, а также иная деятельность по организации путешествий. При этом бизнес туроператора состоит из формирования, продвижения и реализации туристского продукта, а бизнес турагента - из продвижения и реализации туристского продукта ([статья 1](#) Закона N 132-ФЗ).

Для справки. Под туристским продуктом [Закон](#) N 132-ФЗ понимает комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта.

Туроператорской деятельностью занимаются исключительно юридические лица, а турагентскую деятельность могут вести как организации, так и индивидуальные предприниматели. При этом чтобы стать турагентом, получать специальное разрешение (лицензию) не нужно. Также нет необходимости сертифицировать услуги турагента, так как на основании Федерального [закона](#) от 27.12.2002 N 184-ФЗ "О техническом регулировании" услуги не являются объектом обязательного подтверждения соответствия. Хотя при желании турагент может пройти добровольную сертификацию своих услуг, [Закон](#) этого не запрещает.

В соответствии со [статьей 9](#) Закона N 132-ФЗ продвижение и реализация туристского продукта осуществляются турагентом на основании договора, заключенного туроператором и турагентом. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта по поручению туроператора.

Таким образом, турагент - это посредник между собственником тура (туроператором) и туристом, причем отношения между турагентом и туроператором могут быть оформлены договором поручения, договором комиссии или агентским договором.

Правовые основы названных договоров регулируются гражданским законодательством Российской Федерации, а именно [главами 49, 51 и 52](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) соответственно.

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.

Иными словами, в рамках договора комиссии турагент реализует туры туроператора от

своего имени, но за счет туроператора. При этом объем прав и обязанностей по сделке, заключенной с туристом, возникает непосредственно у турагента, даже если туроператор и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

По договору поручения турагент (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет туроператора (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной турагентом, возникают непосредственно у туроператора ([статья 971 ГК РФ](#)).

В рамках агентского соглашения турагент всегда действует за счет туроператора, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени туроператора.

По сделке, совершенной турагентом с третьим лицом от своего имени и за счет туроператора, приобретает права и становится обязанным турагент, хотя бы туроператор и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

По сделке, совершенной турагентом с третьим лицом от имени и за счет туроператора, права и обязанности возникают непосредственно у туроператора. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011 ГК РФ](#) правила о договоре комиссии и договоре поручения применяются к договору агентирования, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, основное отличие перечисленных видов гражданско-правовых соглашений состоит в том, от чьего имени в сделках с третьими лицами (в нашем случае с туристами) выступает турагент - от своего или от имени туроператора. В зависимости от этого права и обязанности по сделкам с третьими лицами могут возникать как у самого турагента, так и у собственника тура.

На практике самым распространенным вариантом отношений между туроператором и турагентом является агентский договор, в котором помимо общих норм агентирования в обязательном порядке указываются:

- условия продвижения и реализации турагентом турпродукта;
 - полномочия турагента на совершение сделок с туристами и (или) иными заказчиками от имени туроператора;
 - условие, предусматривающее возможность (невозможность) заключения турагентом субагентских договоров;
 - порядок взаимодействия туроператора и турагента в случае предъявления им претензий туристов или иных заказчиков по договору о реализации турпродукта, а также в случае необходимости оказания экстренной помощи туристу;
 - условие, предусматривающее возможность осуществления выплат туристам и (или) иным заказчикам страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора либо
-

уплаты денежной суммы по банковской гарантии в случае заключения договора о реализации турпродукта между туристом и (или) иным заказчиком и турагентом;

- взаимная ответственность туроператора и турагента, а также ответственность каждой из сторон перед туристом и (или) иным заказчиком за непредставление или представление недостоверной информации о туре, за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта.

Для справки. В силу [статьи 10](#) Закона № 132-ФЗ реализация тура туристу осуществляется турагентом на основании договора, заключаемого в письменной форме, в том числе в форме электронного документа. С 01.10.2019 турагенты обязаны применять типовую форму договора, утвержденную Приказом Минэкономразвития России от 19.03.2019 № 135 "Об утверждении типовых форм договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком".

Экономической выгодой (доходом) от осуществления предпринимательской деятельности у турагента является посредническое вознаграждение, выплачиваемое туроператором, ведь турагент оказывает свои услуги туроператору на возмездной основе, при этом размер и порядок выплаты вознаграждения обычно определяются соглашением сторон. Практика показывает, что агентская комиссия в туризме может иметь следующие формы:

- определенный процент от стоимости реализованных туров (в среднем от 3 до 12%);
- фиксированная сумма, не зависящая от стоимости тура;
- в размере наценки агента на отпускную цену тура (этот вариант встречается крайне редко и используется, как правило, при формировании индивидуальных туров).

Обратите внимание! Если в агентском договоре размер вознаграждения турагента не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, то размер вознаграждения определяется из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги ([пункт 3 статьи 424](#) ГК РФ).

Если договором не определен порядок уплаты агентского вознаграждения, то по общему правилу, закрепленному в [статье 1006](#) ГК РФ, туроператор обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления турагентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Напомним, что УСН регулируется нормами [главы 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), в соответствии с которой данная система уплаты налогов применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, отвечающими требованиям [статей 346.12](#) и [346.13](#) НК РФ.

Чтобы применять УСН с начала следующего календарного года, турагент (действующая фирма или коммерсант) должен уведомить об этом свою налоговую инспекцию не позднее 31 декабря года текущего. В частности, для перехода на УСН с 2020 г. налоговую инспекцию следует

уведомить не позднее 31.12.2019.

Для справки. Если в текущем году 31 декабря выпадает на выходной день, то подать уведомление нужно не позднее ближайшего рабочего дня после новогодних каникул. На это указывает [пункт 7 статьи 6.1 НК РФ](#).

Вновь созданная организация, равно как и вновь зарегистрированный бизнесмен, могут уведомить о переходе на УСН не позднее 30 календарных дней с даты постановления на учет, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с [пунктом 2 статьи 84 НК РФ](#). В этом случае организация или индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими УСН, с даты постановления их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе ([пункт 2 статьи 346.13 НК РФ](#)).

Срок для подачи уведомления о переходе на УСН в порядке, предусмотренном [пунктом 2 статьи 346.13 НК РФ](#), исчисляется в календарных днях, на что указано в [Письме](#) Минфина России от 10.10.2017 N 03-11-11/66025.

Уведомление о переходе подается налоговикам по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 02.11.2012 N ММВ-7-3/829@ "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения". Направить в налоговую инспекцию такое уведомление можно даже в электронном виде в соответствии с [форматом](#), утвержденным Приказом ФНС России от 16.11.2012 N ММВ-7-6/878@ "Об утверждении форматов представления документов для применения упрощенной системы налогообложения в электронной форме".

Для справки. [Порядок](#) электронного документооборота утвержден Приказом ФНС России от 18.01.2013 N ММВ-7-6/20 "Об утверждении Порядка информационного обмена документами, используемыми при применении упрощенной и патентной систем налогообложения, единого сельскохозяйственного налога и налога на игорный бизнес, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи".

В уведомлении в обязательном порядке турагент указывает выбранный объект налогообложения, так как в рамках УСН налог может уплачиваться с доходов или с доходов, уменьшенных на величину расходов.

Если турагент ведет бизнес в форме юридического лица, то в уведомлении им дополнительно указывается размер доходов и остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 октября года, в котором подается уведомление, поскольку [глава 26.2 НК РФ](#) запрещает переходить на УСН организациям, у которых:

- доходы за девять месяцев текущего года, определяемые в соответствии со [статьей 248 НК РФ](#), превысили 112,5 млн руб.;

- остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 150 млн руб. В целях контроля этого ограничения учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с [главой 25 НК РФ](#).

Итак, как видим, для возможности перехода на УСН у турагента, ведущего бизнес в форме юридического лица, в первую очередь должны выполняться условия об уровне доходов за 9 месяцев и остаточной стоимости основных средств.

Кроме того, если по итогам отчетного (налогового) периода размер доходов турагента превысит предельный размер доходов в 150 млн руб., установленный [пунктом 4 статьи 316.13 НК РФ](#), то он утрачивает право применения УСН с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение.

Для справки. В течение трех лет (с 01.01.2017 до 01.01.2020) действие нормы об индексации предельных значений доходов в размере 112,5 и 150 млн руб. приостановлено, на что указывают [пункты 1 и 4 статьи 5](#) Федерального закона от 03.07.2016 N 243-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование".

Обратите внимание! Для турагента - юридического лица дополнительным ограничением для применения УСН может стать и доля участия других организаций в его уставном капитале. Если эта доля превышает 25%, то применять УСН он не сможет ([подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ](#)).

В том случае, если речь идет об организации, уже применяющей УСН, при невыполнении данного условия она теряет право на применение УСН с начала того квартала, в котором произошло превышение предельно допустимой доли участия организаций в уставном капитале упрощенца.

Еще одним ограничением в части применения УСН, касающимся как турагентов - юридических лиц, так и турагентов - предпринимателей, является показатель средней численности работников за отчетный (налоговый) период. В соответствии с требованиями налогового законодательства средняя численность персонала турагента не должна превышать 100 человек включительно ([подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ](#)).

Для справки. С 01.01.2020 при расчете средней численности наемных работников следует руководствоваться [Приказом](#) Росстата от 27.11.2019 N 711 "Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности и заработной плате работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации".

Если турагент соответствует всем требованиям [главы 26.2 НК РФ](#), то он вправе применять УСН, уплачивая налог либо с доходов, либо с доходов, уменьшенных на величину расходов.

В первом случае по общему правилу налог исчисляется исходя из ставки налога в 6%, во втором - 15%. В то же время власти регионов в зависимости от категорий плательщиков могут предусматривать дифференцированные налоговые ставки в пределах:

- от 1 до 6% при объекте налогообложения "доходы";

- от 5 до 15% при объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Итак, как уже было сказано, бизнес турагента - это посредническая деятельность, особенность которой состоит в том, что экономической выгодой (то есть доходом) является сумма комиссионного вознаграждения, полученная турагентом от туроператора.

Значит, в первую очередь следует определить, что считается доходом турагента, применяющего УСН, и каким образом он учитывается в целях исчисления налога.

С точки зрения [главы 26.2](#) НК РФ доходы турагента, применяющего УСН, делятся на две категории:

- доходы от реализации, в составе которых учитывается выручка от оказания посреднических услуг;
- внереализационные доходы.

Порядок определения доходов установлен [статьей 346.15](#) НК РФ, согласно которой доходы определяются в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248](#) НК РФ. При этом из состава налогооблагаемых доходов организации-турагента исключаются доходы, указанные в [статье 251](#) НК РФ, доходы, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным [пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284](#) НК РФ в порядке, установленном [главой 25](#) НК РФ.

Для справки. Поскольку доходы, названные в [подпункте 4 пункта 1.1 статьи 346.15](#) НК РФ, касаются определенной категории юридических лиц, то к турагенту они отношения не имеют.

В отношении посредников [статья 251](#) НК РФ содержит специальную норму, согласно которой у турагента не признаются налогооблагаемым доходом доходы в виде имущества (в том числе денежные средства), поступившего ему в связи с исполнением агентского договора, а также в счет возмещения затрат, произведенных им в интересах туроператора. При этом прямо отмечено, что к указанным доходам не относится агентская комиссия.

Таким образом, доходом турагента, применяющего УСН, является исключительно его агентское вознаграждение, а не общая сумма средств, полученных в рамках агентского договора. На это указывают и контролирующие органы в [Письме](#) Минфина России от 14.08.2017 N 03-11-11/51901, а также в [Письме](#) ФНС России от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@.

Особо отметим, что имущество (включая денежные средства), переданное турагентом туроператору в связи с исполнением посреднического договора, не признается расходом турагента, о чем свидетельствует закрытый перечень расходов, установленный [статьей 346.16](#) НК РФ. Аналогичные разъяснения содержатся в [Письмах](#) Минфина России от 07.11.2006 N 03-11-04/2/232 и от 20.09.2007 N 03-11-04/2/229.

Для справки. Расходная часть имеется только у турагентов, применяющих объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Вместе с тем на практике бывает, что посредники, применяющие УСН с объектом доходы,

уменьшенные на величину расходов, неверно определяют базу по налогу: в составе доходов они отражают всю сумму, полученную от туристов и (или) иных заказчиков за проданные туры, а в составе расходов - суммы, перечисленные туроператору, что приводит к занижению налоговой базы по налогу.

Более того, у турагента-упрощенца такой учет доходов обязательно приведет к неправильному исчислению предельного уровня дохода, достижение которого влечет утрату права на применение упрощенного режима ([пункт 4 статьи 346.13 НК РФ](#)).

Итак, доходом турагента, применяющего УСН, признается сумма агентского вознаграждения и иных доходов, полученных им по агентскому договору, при этом не имеет значения, какой объект налогообложения им используется.

Причем в отличие от налогоплательщиков налога на прибыль, имеющих право признавать доходы и расходы либо методом начисления, либо кассовым, упрощенцы такой возможности лишены: они признают доходы только кассовым методом, на что указано в [пункте 1 статьи 346.17 НК РФ](#). Это означает, что датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

В части момента признания доходов у турагента, применяющего УСН, проблем не возникает только в случае, если он не участвует в расчетах за проданные туристам путевки. В этом случае комиссия перечисляется туроператором либо на расчетный счет турагента, либо вносится наличными в кассу последнего. День получения денег признается у турагента датой получения дохода.

Но обычно за приобретенные путевки туристы рассчитываются не с собственником тура, а с посредником, который самостоятельно удерживает сумму своего вознаграждения из сумм, полученных от туристов, а остаток средств перечисляет туроператору.

Датой признания дохода турагента в этом случае является именно дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации, при этом не имеет значения, принял или нет его отчет туроператор, то есть дата оказания услуги здесь роли не играет.

Если услуга еще не оказана (отчет не принят), то сумма вознаграждения турагента, "сидящая" внутри оплаты, полученной от туристов, признается для турагента авансом, который, как известно, при кассовом методе также включается в состав доходов.

В соответствии с положениями [статьи 346.11 НК РФ](#) налогоплательщики, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС. Исключение касается "ввозного" налога и налога, уплачиваемого в соответствии со [статьями 161 и 174.1 НК РФ](#).

В [Письме](#) Минфина России от 10.10.2007 N 03-11-04/2/253 сказано, что такие организации при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) не оформляют счета-фактуры. Следовательно, при оказании посреднической услуги турагент-упрощенец не выставляет на свои услуги счет-фактуру туроператору. Аналогичная точка зрения содержится и в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 12.10.2006 N 18-12/3/89548@.

Вместе с тем это правило справедливо лишь в отношении собственных услуг турагента, применяющего "упрощенку". Но ведь по посредническому договору турагент реализует "чужой" товар - туристский продукт, принадлежащий туроператору, который может применять общую систему налогообложения и являться плательщиком НДС.

Если туроператор является плательщиком НДС, а продажа путевок осуществляется турагентом непосредственно туристам (населению) (за наличный расчет или с применением электронных средств платежа), на основании [статьи 168](#) НК РФ обязанности по выставлению счета-фактуры являются исполненными в случае выдачи туристу кассового чека или иного документа установленной формы.

Если же покупателем тура выступает организация, то при реализации турпродукта посредник обязан предъявить организации (покупателю тура) к уплате сумму НДС посредством выставления счета-фактуры, несмотря на то, что сам плательщиком налога не является. Причем сделать это он обязан в течение пяти дней, считая со дня оказания услуг или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг ([пункт 3 статьи 168](#) НК РФ).

Для справки. Формы и регламенты заполнения (ведения) всех документов, применяемых по НДС, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Напомним, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие бизнес в собственных интересах, освобождены от ведения такого налогового регистра по НДС, как [журнал](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), поскольку у них вся информация о выставленных и полученных [счетах-фактурах](#) заносится в [книги продаж](#) и [покупок](#).

Обратите внимание! Турагенты, реализующие туры по договорам комиссии и агентирования, исполнение которых осуществляется по типу комиссионного соглашения, применяющие УСН, в обязательном порядке ведут Журнал, где ими фиксируются выставленные и (или) полученные счета-фактуры, на что указывает [пункт 3.1 статьи 169](#) НК РФ. При этом применяемый ими режим уплаты налогов роли не играет - его ведут как налогоплательщики НДС, в том числе освобожденные от его уплаты, так и лица, не признаваемые налогоплательщиками.

Причем турагенты-упрощенцы, ведущие такой Журнал, не имеющие при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), представляют его электронную версию в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом ([пункт 5.2 статьи 174](#) НК РФ).

Для справки. [Формат](#) Журнала в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Обратите внимание! Помимо форм и регламентов заполнения документов, используемых при расчетах по НДС, Правила N 1137 содержат особый порядок выставления счетов-фактур сторонами посреднического соглашения, причем этот порядок зависит от чьего имени при

реализации турпродукта выступает турагент - от своего имени или же от имени туроператора. Иными словами, при реализации турпродукта у турагента существует два варианта выставления счетов-фактур.

1 вариант - туристский продукт реализуется турагентом от имени туроператора

Если турагент действует в рамках договора поручения или агентского соглашения, исполнение которого производится по типу договора поручения, то при реализации туристского продукта туроператор сам в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя приобретателя турпродукта.

О том, что выставление счетов-фактур посредниками, действующими от имени заказчика, не предусмотрено нормами [главы 21](#) НК РФ, говорят и финансисты в [Письме](#) Минфина России от 12.10.2010 N 03-07-09/45. Причем если все-таки посредник выставит такой счет-фактуру покупателю, то последний не сможет воспользоваться вычетом!

Вместе с тем на практике обычно выставление такого счета-фактуры на имя приобретателя турпродукта производится самим турагентом, действующим от имени туроператора. При этом он его и подписывает, однако чтобы подпись турагента, проставленная на счете-фактуре туроператора, считалась законной, туроператор должен выдать турагенту соответствующую доверенность в порядке, установленном [статьей 185](#) ГК РФ. На это указывают финансисты в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

На основании [пункта 20](#) [раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 этот [счет-фактура](#) регистрируется туроператором (доверителем, принципалом) в своей [книге продаж](#).

Счет-фактуру, выписанный на имя покупателя, доверитель (принципал) передает поверенному (агенту), который в свою очередь просто передает его покупателю.

Так как турагент (поверенный, агент) применяет УСН и не признается налогоплательщиком НДС, то на свои услуги счет-фактуру туроператору он не выставляет.

2 вариант - туристский продукт реализуется турагентом, действующим от своего имени

В случае продажи тура от своего имени турагент, применяющий УСН, обязан составить счет-фактуру на имя покупателя тура и предъявить ему к уплате НДС, несмотря на то, что сам налогоплательщиком не является.

Дата и номер счета-фактуре присваиваются турагентом в общем порядке - в соответствии со своей хронологией выставляемых счетов-фактур.

При этом в [строках 2, 2а, 2б](#) счета-фактуры, выставленного на имя покупателя, посредник указывает свои собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН и КПП), на что указывает [пункт 1](#) [раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747. Остальные строки и графы этого счета-фактуры заполняются турагентом в обычном порядке.

Один экземпляр этого счета-фактуры посредник передает покупателю тура, у которого этот документ служит основанием для принятия суммы налога к вычету (если выполняются все условия для принятия "входного" налога к вычету).

Свой экземпляр этого [счета-фактуры](#) турагент регистрирует в [части 1](#) Журнала, на что указывает [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137.

При регистрации этого счета-фактуры в [части 1](#) Журнала турагентом указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата выставления счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции по [перечню](#), утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). В нашем случае таким кодом является [01](#);

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя тура;

в [графе 5](#) - номер и дата из [строки 1а](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя тура. Если данные в [строке 1а](#) счета-фактуры отсутствуют, то данная [графа части 1](#) Журнала не заполняется;

в [графе 8](#) - наименование покупателя из [строки 6](#) счета-фактуры;

в [графе 9](#) - данные ИНН и КПП покупателя из [строки 6б](#) счета-фактуры;

в [графе 10](#) - наименование туроператора;

в [графе 11](#) - ИНН и КПП туроператора;

в [графе 12](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, полученного от туроператора на проданные туры. Эти данные вносятся турагентом в [графу 4 части 2](#) Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от туроператора;

в [графе 13](#) - наименование и код валюты из [строки 7](#) счета-фактуры;

в [графе 14](#) - стоимость товаров из [строки](#) "Всего к оплате" по [графе 9](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в [графе 15](#) - сумма НДС, указанная в [строке](#) "Всего к оплате" по [графе 8](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Поскольку в [графах 6, 7](#), а также [16 - 19 части 1](#) Журнала указывается информация о

корректировочных счетах-фактурах, то в нашем случае они посредником не заполняются.

Затем данные этого счета-фактуры передаются турагентом туроператору.

Поскольку Правила № 1137 не содержат строгого порядка передачи туроператору данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя тура, то стороны вправе пользоваться любым способом передачи данных.

Минфин России в [Письме](#) от 27.07.2012 № 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает турагенту воспользоваться своим правом на предоставление копии такого счета-фактуры туроператору.

Получив эти сведения, туроператор выставляет [счет-фактуру](#) уже от своего имени на имя покупателя тура и на основании [пункта 20 раздела II](#) Приложения № 5 к Правилам № 1137 регистрирует его в своей [книге продаж](#).

Если турагент продает туры одновременно нескольким покупателям туров (отличным от граждан) и счета-фактуры в их адрес датированы одним числом, то туроператор может выставить турагенту своего рода сводный счет-фактуру, в котором указываются соответствующие данные сразу из нескольких счетов-фактур, выставленных посредником в адрес покупателей туров.

При этом наименования товаров, а также данные из [граф 2 - 11](#) счетов-фактур, выставленных турагентом покупателям, отражаются в соответствующих графах сводного счета-фактуры в отдельных позициях по каждому покупателю, на что прямо указано в [абзаце 2 подпункта "а" пункта 2](#) и [абзаце 1 пункта 2\(1\) раздела II](#) Приложения № 1 к Правилам № 1137.

Свой экземпляр сводного [счета-фактуры](#) туроператор в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#) (один раз с кодом [27](#)) в том налоговом периоде, когда туры были проданы, а второй экземпляр отдаст турагенту.

На основании [пункта 11 раздела II](#) Приложения № 3 к Правилам № 1137 полученный от туроператора счет-фактура, выставленный им на имя покупателя тура, вносится турагентом в часть 2 Журнала, при этом указываются:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата получения счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции полученного счета-фактуры по [Перечню](#). В нашем случае это [01](#). Если туроператор выставил сводный счет-фактуру, то кодом операции будет [27](#);

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного туроператором в адрес покупателя тура;

в [графе 5](#) - номер и дату из [строки 1а](#) счета-фактуры. Если в этой [строке](#) данные отсутствуют, то [графа 5](#) не заполняется;

в [графе 8](#) - наименование продавца из [строки 2](#) счета-фактуры;

в графе 9 - данные по ИНН и КПП продавца из строки 26 счета-фактуры;

Обратите внимание! Графы 10 и 11 части 2 Журнала заполняются турагентом только в том случае, если к продаже туров привлекался субагент. В этом случае в графе 10 указывается наименование субагента, а в графе 11 - его ИНН и КПП.

В графе 12 - код вида сделки "2";

В графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

В графе 14 - сумма из графы 9 строки "Всего к оплате" счета-фактуры;

В графе 15 - сумма из графы 8 строки "Всего к оплате" счета-фактуры.

Графы 6, 7, а также 16 - 19 части 2 Журнала в нашем случае посредником не заполняются.

Так как турагент применяет УСН, то на свои услуги им счет-фактура не выставляется.

Данный порядок выставления счетов-фактур не обязывает турагента, применяющего УСН, уплачивать налог в бюджет по реализованным туристским продуктам. Так как право собственности на турпродукт переходит от туроператора к потребителю туристского продукта, то налоговые обязательства возникают у туроператора, который и уплачивает налог в бюджет.

Оказание транспортно-экспедиционных услуг

Деятельность экспедитора, оказывающего услуги клиенту на основании договора транспортной экспедиции, по условиям которого экспедитор за вознаграждение и за счет клиента организует выполнение определенных договором услуг, связанных с перевозкой груза, можно рассматривать как посредническую.

О том, какие документы должны быть оформлены экспедитором для подтверждения того, что его услуги квалифицируются именно как посреднические, а также о том, как эти операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете экспедитора, мы расскажем в настоящей главе.

Отношения сторон по договору транспортной экспедиции регулируются нормами главы 41 "Транспортная экспедиция" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Кроме того, при оказании транспортно-экспедиционных услуг следует руководствоваться Федеральным законом от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Закон N 87-ФЗ), а также Правилами транспортно-экспедиционной деятельности, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.09.2006 N 554 (далее - Правила N 554).

Итак, сторонами договора транспортной экспедиции выступают экспедитор и клиент (грузоотправитель или грузополучатель) (статья 801 ГК РФ).

Для справки. Экспедитор - это лицо, выполняющее или организующее выполнение определенных договором транспортной экспедиции транспортно-экспедиционных услуг (пункт 4 Правил N 554).

По договору транспортной экспедиции экспедитор обязуется за вознаграждение и за счет клиента выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

Договором могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой.

В качестве дополнительных услуг договором может быть предусмотрено осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения, а также выполнение иных операций и услуг.

Подробную классификацию транспортно-экспедиционных услуг содержит [ГОСТ Р 52298 - 2004](#) "Национальный стандарт Российской Федерации. Услуги транспортно-экспедиторские. Общие требования", утвержденный [Приказом](#) Ростехрегулирования от 30.12.2004 N 148-ст (далее - ГОСТ 52298-2004).

Услуги, оказываемые грузоотправителю и грузополучателю экспедитором, подразделяют следующим образом ([пункт 3.1](#) ГОСТ 52298-2004):

- участие в переговорах по заключению контрактов купли-продажи товаров (услуги экспедитора в данном случае предоставляют с целью оказания клиенту консультаций по выбору маршрута, транспортных средств, условий перевозки товаров при обеспечении безопасности услуг, сохранности товаров, своевременной и экономичной доставки);

- оформление документов, прием и выдача грузов.

К таким услугам относят:

оформление экспедиторских документов (поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка), комплекта перевозочных документов, а также товаросопроводительной, товаротранспортной, фитосанитарной, карантинной, консульской и иной требуемой документации;

получение необходимых согласований и разрешений, в том числе от собственников (балансодержателей) автомобильных дорог и иных объектов транспортной инфраструктуры, подтверждающих правомерность и возможность использования этих объектов для перемещения груза;

получение специальных разрешений или согласований на движение транспортных средств, осуществляющих перевозки крупногабаритных и (или) тяжеловесных грузов;

оформление переадресовки грузов;

оформление коммерческих актов о недостатке, излишках, порче, повреждениях и утрате груза и тары;

предъявление грузов к перевозке в местах общего и необщего пользования в пунктах отправления (на станциях, в портах, на площадках, на причалах и т.п.);

выдача грузов в пунктах назначения (на станциях, в портах, на площадках, на причалах и т.п.);

подготовка отчета экспедитора (по требованию);

- разработка документов для проектных перевозок (разработка проекта перевозки тяжеловесного и (или) крупногабаритного груза; разработка проекта организации дорожного движения при перевозке крупногабаритного груза; разработка специального проекта автомобильной перевозки тяжеловесного и (или) крупногабаритного груза; разработка иных технических документов, предусмотренных правилами перевозок грузов по видам транспорта);

- организация и выполнение перевозки грузов.

К данным услугам отнесены:

организация (при необходимости) обследования избранного маршрута перевозки, включая водные пути, дороги, пересекающие их сооружения и инженерные коммуникации, причальные сооружения, пункты погрузки, выгрузки, перегрузки и временного хранения;

организация работ согласно проектам и иным техническим документам, указанным в [п. 3.1.11 ГОСТ 52298-2004](#) и необходимым для осуществления проектной перевозки;

организация подачи транспортных средств соответствующей грузоподъемности и их использование на весь период перевозки;

организация погрузки и крепления груза, перегрузки, выгрузки и (или) контроль за выполнением этих операций;

получение специальных разрешений и (или) согласований на перевозку крупногабаритных и (или) тяжеловесных грузов;

выбор перевозчика и заключение с ним договора перевозки;

выполнение перевозки избранным перевозчиком согласно заключенному договору;

- завоз-вывоз грузов (услуги по доставке грузов от склада грузоотправителя до станции (порта) и от станции (порта) до склада грузополучателя автомобильным транспортом экспедитора или других организаций, выполняющих указанные услуги на основе договора);

- погрузочно-разгрузочные и складские услуги (погрузка и выгрузка транспортных

средств, в том числе автомобильного транспорта, соответственно в пунктах отправления и назначения (на станциях, в портах, на площадках, на причалах и т.п.), на складах грузоотправителей и грузополучателей; перегрузка груза в пути следования; сортировка грузов; хранение, подработка и перевалка грузов; комплектование мелких партий товаров в поездные отправки и укрупнение грузовых единиц; разукрупнение поездных отправок для доставки грузополучателям; формирование и расформирование пакетов; прием и выдача товаров, проверка количества мест, веса, внешнего вида груза, состояния тары и упаковки; погрузка грузов в контейнеры и выгрузка из них; маркировка грузов; упаковка, увязка, обшивка грузов; ремонт транспортной тары и упаковки);

- информационные услуги (уведомление грузополучателя об отправке грузов по его адресу, о продвижении груза и подходе к станции (порту) назначения; слежение за продвижением груза от станции (порта) отправления до станции (порта) назначения; уведомление грузополучателя или грузоотправителя о подходе груженого или порожнего автотранспорта, о прибытии груза на станцию (в порт) назначения; уведомление грузоотправителя о выдаче груза грузополучателю; уведомление о пересечении грузом Государственной границы; уведомление о погрузке груза на подвижной состав (борт судна) и прибытии к месту назначения);

- подготовка и дополнительное оборудование транспортных средств (очистка вагонов, трюмов судов, кузовов автомобилей и контейнеров от остатков грузов и их промывка; обеспечение грузоотправителей средствами пакетирования; оборудование вагонов, судов, автомобилей устройствами и материалами, необходимыми для погрузки и перевозки грузов; организация (при необходимости), разработка и изготовление оснастки для крепления груза на транспортных средствах; предоставление запорно-пломбировочных устройств);

- страхование грузов (подготовка и заключение договора страхования; оплата страховых взносов; оформление документов при наступлении страхового случая и получение страхового возмещения);

- платежно-финансовые услуги (оформление и оплата провозных платежей, сборов и штрафов; внесение платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами; проведение расчетных операций за перевозку и перевалку грузов с отдельными станциями, портами и пристанями, за проведение погрузочно-разгрузочных, складских и иных работ, выполняемых в начальных, перевалочных и конечных пунктах);

- таможенное оформление грузов и транспортных средств (декларирование грузов в таможенных органах; консультации грузоотправителя и грузополучателя по вопросам, связанным с декларированием груза и иного имущества; оформление таможенной декларации (ТД) и сопутствующих документов на отправляемый (прибывший) груз; выполнение платежей по таможенным сборам);

- экспедиторское сопровождение (сопровождение грузов и документов в пути следования специально назначенным для этого лицом, контроль исполнения перевозчиком условий договора перевозки, а также контроль состояния грузов);

- прочие транспортно-экспедиторские услуги, к которым отнесены:

разработка и согласование технических условий погрузки и крепления грузов;

розыск груза после истечения срока доставки;

контроль за соблюдением комплектной отгрузки оборудования;

перемаркировка грузов;

обслуживание и ремонт универсальных контейнеров грузоотправителей;

обслуживание рефрижераторных контейнеров;

сдача в аренду транспортных средств, контейнеров, средств механизации погрузочно-разгрузочных работ, складов, погрузочно-разгрузочных площадок, земельных участков, предназначенных для оказания транспортно-экспедиторских услуг;

хранение грузов в складских помещениях экспедитора;

другие услуги по требованию заказчика.

Если договорные обязательства по перевозке груза экспедитор выполняет не самостоятельно, а привлекает к этому третье лицо, то деятельность экспедитора рассматривается в качестве посреднической.

О том, что к деятельности экспедитора могут применяться правила о договоре комиссии, агентирования или поручения, сказано в Письмах УМНС России по городу Москве от 12.03.2001 [N 02-11/11705](#) и УФНС России по городу Москве от 05.04.2005 [N 20-12/22797](#).

Подтверждает это и [Письмо](#) Минфина России от 10.01.2013 [N 03-07-09/01](#). В нем финансисты допускают возможность выставления экспедиторами, действующими в интересах клиента, счетов-фактур по специальной схеме, вытекающей из Правил заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 [N 1137](#) "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила [N 1137](#)).

Согласны с таким подходом и налоговые органы, на что указывает [Письмо](#) ФНС России от 18.02.2013 [N ЕД-4-3/2650@](#) "О направлении письма Минфина России".

О том, что деятельность экспедитора может рассматриваться как посредническая, с 01.01.2015 прямо говорит и [пункт 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), обязывающий посредников, действующих в сделках с третьими лицами от своего имени, вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) при исполнении посреднических сделок. Среди договоров, поименованных в данном [пункте](#), назван и договор транспортной экспедиции.

При этом [пунктом 3.1 статьи 169](#) НК РФ прямо предусмотрено, что:

- экспедиторы - налогоплательщики НДС ведут Журнал в том случае, если налоговая база по

НДС определяется ими как сумма дохода, полученного в виде вознаграждения при исполнении договора;

- экспедиторы, не являющиеся налогоплательщиками либо являющиеся налогоплательщиками НДС, но использующие освобождение от его уплаты, ведут Журнал, если при определении ими налоговой базы в порядке, установленном [главами 23, 25, 26.1 и 26.2](#) НК РФ, в составе доходов учитываются доходы в виде вознаграждения при исполнении договоров транспортной экспедиции.

Иными словами, [правила](#) ведения журнала в части посреднической деятельности в полной мере распространяются и на экспедиторов, которые от своего имени приобретают для клиента работы (услуги), связанные с перевозкой грузов.

Чтобы услуги экспедитора носили посреднический характер:

1) необходимо составить договор транспортной экспедиции таким образом, чтобы из него четко следовало, что экспедитор за счет клиента организует перевозку груза, причем в договоре следует указать, от чьего имени экспедитор будет заключать договор на перевозку груза с третьими лицами - от своего имени или от имени клиента.

Если для выполнения экспедитором его обязанностей необходима доверенность, то клиент должен ее выдать ([пункт 2 статьи 802](#) ГК РФ).

Следует иметь в виду, что в случае самостоятельного выполнения экспедитором части услуг, предусмотренных договором, эти услуги не могут рассматриваться как посреднические. Поэтому во избежание споров состав таких услуг лучше закрепить в договоре отдельно, кроме того, размер вознаграждения экспедитора за организацию услуг по перевозке и стоимость дополнительно оказываемых услуг следует указать обособленно;

2) заключение договора транспортной экспедиции в силу [Закона](#) N 87-ФЗ, а также [Правил](#) N 554 должно подтверждаться соответствующими экспедиторскими документами.

Этот вывод подтверждает и правоприменительная практика, о чем свидетельствует, например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 18.09.2007 N Ф04-6401/2007(38245-А46 - 12) по делу N А46-16278/2006.

Таким образом, исполнение экспедитором договорных обязательств подтверждается еще и экспедиторскими документами, состав которых зависит от вида услуг, оказываемых экспедитором.

К экспедиторским документам относятся ([пункт 5](#) [Правил](#) N 554):

- поручение экспедитору (определяет перечень и условия оказания экспедитором клиенту транспортно-экспедиционных услуг в рамках договора транспортной экспедиции). Для оказания транспортно-экспедиционных услуг клиент должен выдать экспедитору заполненное и оформленное поручение экспедитору, содержащее достоверные и полные данные о характере груза, его маркировке, весе, объеме, а также о количестве грузовых мест. То есть заполнение бланка "Поручение экспедитору" возлагается на клиентов, что следует из [пункта 8](#) [Правил](#) N 554;

- экспедиторская расписка (заполняется экспедитором, подтверждает факт получения экспедитором для перевозки груза от клиента либо от указанного им грузоотправителя).

Обращаем внимание на то, что экспедиторская расписка не является достаточным документом для подтверждения в целях налогообложения прибыли расходов на доставку товаров, осуществленную транспортно-экспедиционными компаниями, так как не содержит информации о стоимости оказанных услуг, что подтверждает [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 29.08.2008 N 20-12/082058;

- складская расписка (подтверждает факт принятия экспедитором у клиента груза на складское хранение).

Вопрос о документальном подтверждении для целей налога на прибыль расходов при оказании услуг транспортной экспедиции был рассмотрен Минфином России в [Письме](#) от 16.01.2018 N 03-03-06/1/1533. В нем сказано, что неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются экспедиторские документы, а именно поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка.

В целях подтверждения расходов при оказании услуг транспортной экспедиции в рамках [главы 25](#) НК РФ достаточно любых документов, подтверждающих фактическое выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза, а также экспедиторских документов, в том числе экспедиторской расписки, которая является неотъемлемой частью экспедиторских документов договора транспортной экспедиции. При этом отмечено, что [пунктом 6](#) Правил N 554 состав экспедиторских документов может быть расширен, а не заменен.

В случае если оказываемые налогоплательщиком услуги не регулируются договором транспортной экспедиции, то вышеуказанные требования для них необязательны.

Обратите внимание! Формы указанных документов и [порядок](#) их заполнения утверждены Приказом Минтранса России от 11.02.2008 N 23 "Об утверждении порядка оформления и форм экспедиторских документов". Причем в соответствии с [Информацией](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) они и сегодня являются обязательными к применению.

Экспедиторские документы являются неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции. На это указывает как [пункт 7](#) Правил N 554, так и [Письмо](#) Минфина от 11.03.2019 N 03-03-06/1/15512.

Кроме того, как отмечено в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 17.10.2011 N 16-15/100092@, необходимо учитывать, что Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2011 N 272 утверждены [Правила](#) перевозок грузов автомобильным транспортом (далее - Правила перевозки грузов), которыми установлено следующее:

- правила перевозки грузов устанавливают порядок организации перевозки различных видов грузов автомобильным транспортом, обеспечения сохранности грузов, транспортных средств и контейнеров, а также условия перевозки грузов и предоставления транспортных средств для такой

перевозки ([пункт 1](#) Правил перевозки грузов);

- перевозка груза осуществляется на основании договора перевозки груза, который может заключаться посредством принятия перевозчиком к исполнению заказа, а при наличии договора об организации перевозки груза - заявки грузоотправителя, за исключением случаев, указанных в [пункте 13](#) Правил перевозки грузов.

Заключение договора перевозки груза подтверждается транспортной накладной, составленной грузоотправителем (если иное не предусмотрено договором перевозки груза) по [форме](#) согласно Приложению N 4 ([пункт 6](#) Правил перевозки грузов).

Таким образом, в рамках оказания услуг транспортной экспедиции для подтверждения расходов на перевозку грузов оформляются:

- договор транспортной экспедиции;
- акт сдачи-приемки оказанных услуг;
- экспедиторские документы;
- доверенность на право заключения договора перевозки от имени клиента, договор перевозки, доверенность, выданная экспедитором организации-перевозчику на право последней получить груз (в случае, если транспортировка осуществляется третьим лицом);
- перевозочные документы.

При этом транспортная накладная является основным перевозочным документом, оформляемым экспедитором вне зависимости от того, чьим транспортом осуществляется перевозка.

При оказании транспортно-экспедиторских услуг должны оформляться экспедиторские документы, определенные правилами транспортно-экспедиционной деятельности, а также иные документы, установленные нормативными правовыми актами Российской Федерации ([пункт 4.4](#) ГОСТ Р 52298 - 2004).

Заметим, что неправильное и некачественное оформление необходимых документов может привести к судебным разбирательствам, что подтверждает [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 14.09.2012 по делу N А45-13898/2011. Исследовав представленные налогоплательщиком заявки-договоры, товарно-транспортные накладные на перевозку грузов, акты выполненных работ, суд установил, что заявки составлены не в соответствии с условиями заключенных договоров, а именно: в них не указаны полностью номера автомобилей и фамилии водителей; в большей части заявок указана только цифровая часть государственных номеров автомобилей; вместо водителей в некоторых заявках указаны владельцы грузов; сведения, содержащиеся в товарно-транспортных накладных, невозможно соотнести с заявками ввиду отсутствия в них ссылок на заявки, отсутствия наименований организаций-перевозчиков; акты выполненных работ не содержат информации об автотранспорте, о пунктах погрузки (выгрузки), виде груза, водителях.

Исходя из изложенного, учитывая, что первичные документы не соответствуют требованиям Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", арбитры указали, что представленные документы не подтверждают факта перевозки груза и передачу его грузополучателям.

Кроме того, арбитражный суд исходил из того, что согласно условиям договоров контрагенты должны выполнять обязанности не только перевозчика, но и экспедитора. Вместе с тем налогоплательщиком не представлены экспедиторские расписки, складские расписки, доверенности экспедиторов, которые в соответствии с пунктом 5 Правил N 554 относятся к экспедиторским документам, являющимся неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции.

При таких обстоятельствах суд согласился с мнением налоговиков о том, что представленные налогоплательщиком первичные документы не подтверждают фактов оказания транспортно-экспедиционных услуг;

3) несмотря на то, что ГК РФ не выдвигает такого требования к экспедитору, ему, как и обычному посреднику, следует отчитаться перед клиентом, что будет являться дополнительным подтверждением, что деятельность экспедитора является посреднической.

Поскольку унифицированной формы отчета экспедитора нет, может быть использована любая форма отчета, содержащая обязательные реквизиты, установленные законодательством о бухгалтерском учете. В отчете следует указать всю необходимую информацию, связанную с выполнением договорных обязанностей, в частности суммы, полученные от клиента для организации услуг по перевозке, сумму вознаграждения, причитающегося экспедитору, а также суммы расходов, подлежащие возмещению, если таковые имеются.

Напоминаем, что в соответствии с пунктом 2 статьи 5 Закона N 87-ФЗ клиент в порядке, предусмотренном договором транспортной экспедиции, обязан уплатить причитающееся экспедитору вознаграждение, а также возместить понесенные им расходы в интересах клиента.

К отчету необходимо приложить копии перевозочных документов, полученных от перевозчика (договор на оказание услуг по перевозке, акт об оказании услуг, товарно-транспортные, железнодорожные накладные, счета-фактуры перевозчика и так далее).

Услуги, самостоятельно оказанные экспедитором, следует оформить актом приема-передачи услуг, причем в акте следует избегать расплывчатых формулировок, а конкретно указывать, какие услуги оказаны экспедитором и какова их стоимость. Унифицированной формы акта нет, поэтому факт оказания услуг экспедитор может подтверждать самостоятельно разработанной формой, содержащей все обязательные реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Закона N 402-ФЗ.

Если услуги экспедитора имеют посредническую классификацию, то отражение операций по договору транспортной экспедиции в бухгалтерском учете экспедитора производится как у обычного посредника. Поскольку договор транспортной экспедиции является возмездным, то за свои услуги экспедитор получает вознаграждение, признаваемое его доходом.

Учет доходов от оказания посреднических услуг ведется экспедитором в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом

Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Сделаем небольшое отступление и напомним, что при ведении бухгалтерского учета организации внебюджетной сферы в первую очередь обязаны применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), утвержденные Минфином России.

Однако пока для указанной категории фирм Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у таких организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у коммерческих фирм выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов бухгалтерского учета).

Доходом от обычных видов деятельности экспедитора в данном случае признается выручка от оказания посреднических услуг. Признание выручки в учете производится на дату утверждения отчета клиентом, что следует из [пунктов 5 и 12](#) ПБУ 9/99.

Учет выручки ведется экспедитором в общем порядке с применением балансового счета 90 "Продажи", [субсчет 90 - 1](#) "Выручка", предусмотренном для этих целей [Планом](#) счетов бухгалтерского учета. Обращаем ваше внимание, что в соответствии с [пунктом 3](#) ПБУ 9/99 не признаются доходом экспедитора суммы, полученные им от клиента, для оплаты услуг перевозчика, с которым экспедитор заключил договор на перевозку груза. Аналогичное правило предусмотрено и в отношении выплат, осуществленных экспедитором в адрес перевозчика, привлеченного для перевозки ([пункт 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

При налогообложении доходов экспедитора-посредника следует помнить о специальных нормах, установленных в отношении посреднической деятельности.

По налогу на прибыль организаций следует учитывать нормы [подпункта 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ и [пункта 9 статьи 270](#) НК РФ, согласно которым посредники не учитывают при налогообложении прибыли имущество (в том числе денежные средства), поступившее к ним или переданное ими в связи с исполнением договорных обязательств по посредническим сделкам, а также в счет возмещения или оплаты затрат за счет заказчика посреднических услуг.

Иными словами, в целях налогообложения прибыли у посредника-экспедитора доходом признается только сумма вознаграждения, полученного им при выполнении транспортно-экспедиционных услуг. Напоминаем, что в соответствии со [статьей 248 НК РФ](#) при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ экспедитором клиенту.

Отметим, что экспедиторы нередко являются участниками внешнеэкономической деятельности, при которой расчеты обычно производятся в иностранной валюте. Динамика иностранной валюты по отношению к рублю вызывает появление курсовых разниц, в связи с чем у экспедиторов с посреднической квалификацией часто возникает вопрос о возможности учета таких разниц для целей налогообложения.

Ответом на него может служить [Письмо](#) Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/1/743, где чиновники рассуждают о возникающих в рамках договора транспортной экспедиции курсовых разницах.

Как известно, на основании [пункта 11 статьи 250 НК РФ](#) внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде положительной курсовой разницы, за исключением положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

При этом положительной курсовой разницей в целях [главы 25 НК РФ](#) признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

В свою очередь, согласно [подпункту 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#) внереализационными расходами налогоплательщика признаются расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

Отрицательной курсовой разницей в целях [главы 25 НК РФ](#) признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при дооценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

В названном [Письме](#) со ссылками на [подпункт 9 пункта 1 статьи 251](#) и [пункт 9 статьи 270 НК РФ](#) сказано, что посредник, исполняя определенные договором юридические и иные действия, не ведет налоговый учет операций, совершенных им по агентским договорам. Налоговый учет операций по указанным сделкам осуществляет комитент, принципал (иной доверитель), который и определяет налоговую базу по совершенным операциям для исчисления налога на прибыль организаций и представления налоговой декларации в налоговый орган.

В то же время если посредник в рамках договора осуществляет расходы, не возмещаемые заказчиком (комитентом, принципалом, доверителем) и, соответственно, не учитываемые в налоговом учете заказчика, то, по мнению Минфина России, такие расходы посредник вправе включить в состав расходов, учитываемых им при определении налоговой базы по налогу на

прибыль организаций. При этом указанные расходы должны отвечать требованиям [статьи 252 НК РФ](#), в том числе соответствовать заключенному в соответствии с [ГК РФ](#) договору.

Иными словами, при определенных условиях финансисты допускают возможность признания экспедитором курсовых разниц, возникающих по расчетам с перевозчиками, собственными расходами, учитываемыми в составе внереализационных доходов (расходов) в соответствии с положениями [статей 250 и 265 НК РФ](#).

Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше ([пункт 8 статьи 271 НК РФ](#)).

Экспедитор осуществляет переоценку требования, выраженного в иностранной валюте, на дату его исполнения и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше, и в случае образования положительной (отрицательной) курсовой разницы отражает ее в составе внереализационных доходов (расходов). Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся и в [Письме](#) Минфина России от 16.11.2009 N 03-03-06/1/757, при этом особо обращено внимание на то, что возникновение курсовых разниц у экспедитора возможно лишь в том случае, если в налоговом учете он применяет метод начисления.

При налогообложении налогом на добавленную стоимость (далее - НДС) экспедитор-посредник определяет налоговую базу как сумму дохода, полученную им в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении договора транспортной экспедиции ([пункт 1 статьи 156 НК РФ](#)).

Так как реализация услуг на территории Российской Федерации в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ](#) является объектом налогообложения, то при оказании транспортно-экспедиционных услуг экспедитор обязан предъявить клиенту сумму налога к уплате.

Обратите внимание! Транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров, на основании [подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#) облагаются НДС по ставке налога 0%.

Для справки. Под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.

Нулевая ставка НДС применяется в отношении транспортно-экспедиционных услуг, перечень которых приведен в самом [подпункте 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#). К таковым относятся:

- участие в переговорах по заключению контрактов купли-продажи товаров;

-
- оформление документов;
 - прием и выдача грузов;
 - завоз-вывоз грузов;
 - погрузочно-разгрузочные и складские услуги;
 - информационные услуги;
 - подготовка и дополнительное оборудование транспортных средств;
 - услуги по организации страхования грузов;
 - платежно-финансовые услуги;
 - услуги по таможенному оформлению грузов и транспортных средств;
 - разработка и согласование технических условий погрузки и крепления грузов;
 - розыск груза после истечения срока доставки;
 - контроль за соблюдением комплектной отгрузки оборудования;
 - перемаркировка грузов;
 - обслуживание и ремонт универсальных контейнеров грузоотправителей;
 - обслуживание рефрижераторных контейнеров;
 - хранение грузов в складских помещениях и на открытых площадках экспедитора.

В [Письме](#) Минфина России от 01.02.2016 N 03-07-08/4526 сказано, что при применении [подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#) необходимо учитывать мнение арбитров, изложенное в [пункте 18](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость". В нем отмечено, что оказание вышеуказанных услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению нулевой ставки НДС всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим данную ставку налога применяют как перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки, ([абзацы первый и второй подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#)), так и лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг ([абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#)). При этом действие [подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#) распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

Следовательно, названные услуги, оказываемые экспедитором по договору транспортной экспедиции, облагаются налогом по ставке 0%. Причем в данном случае не имеет значения, как оказываются названные виды услуг в рамках договора - все вместе или по отдельности, что подтверждает [Письмо](#) Минфина России от 29.07.2011 N 03-07-08/244.

Если услуги, предусмотренные [абзацем пятым подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ](#), оказываются не на основании договора транспортной экспедиции, то операции по реализации таких услуг подлежат налогообложению на основании [пункта 3 статьи 164 НК РФ](#) по ставке 20 процентов, что следует из [Писем ФНС России от 15.09.2017 N СД-4-3/18435@](#), Минфина России от 22.12.2015 N 03-07-08/75087, от 25.11.2015 N 03-07-08/68448, от 14.08.2015 N 03-07-08/46977.

О том, каким образом экспедитор выставляет счет-фактуру клиенту при оказании услуг по договору транспортной экспедиции, Минфин России разъяснил в [Письме](#) от 29.12.2012 N 03-07-15/161. В [Письме](#) сказано, что если экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение, определяет налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную им в виде вознаграждения, заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, в котором предусмотрено возмещение расходов экспедитора, понесенных в интересах клиента, и моментом оказания услуги экспедитором является выдача груза в пункте назначения, то на основании [пункта 3 статьи 168 НК РФ](#) при реализации услуг соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня их оказания.

Согласно [пункту 3 статьи 168 НК РФ](#) и [пункту 3 статьи 169 НК РФ](#) счета-фактуры выставляются налогоплательщиком НДС при реализации товаров (работ, услуг) и поэтому в счетах-фактурах указываются данные по реализуемым товарам (работам, услугам).

Поскольку экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение и заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, то в счете-фактуре по услуге экспедитора следует отражать сумму его вознаграждения без указания стоимости услуг, определенных договором транспортной экспедиции, приобретаемых экспедитором от своего имени за счет клиента.

Напомним, что до 01.01.2017 Правила N 1137 не содержали специальных положений по движению и оформлению счетов-фактур экспедиторами, приобретающими от своего имени для клиента услуги третьих лиц. Сейчас благодаря [Постановлению](#) Правительства Российской Федерации от 19.08.2017 N 981 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации" (далее - Постановление N 981) ситуация изменилась.

Анализ поправок, внесенных [Постановлением](#) N 981, позволяет сказать, что теперь специальный порядок выставления счетов-фактур, предусмотренный Правилами N 1137 для участников посреднических сделок, прямо распространен и на экспедиторов, приобретающих от своего имени и за счет клиента услуги третьих лиц.

Так, на основании [подпункта "а" пункта 1, подпункта "а" пункта 2 и пункта 2\(1\) раздела II Приложения 1 к Правилам N 1137](#) экспедитор обязан составлять счета-фактуры по услугам третьих лиц, приобретенным им в интересах клиента от своего имени за счет клиента. О том, какие действия при этом он должен выполнить, разберем на примере экспедитора, приобретающего от своего имени за счет клиента услуги перевозчика.

Поскольку при заключении договора перевозки экспедитор действует от своего имени, то перевозчик - плательщик НДС, оказавший ему услуги, в обычном порядке выставляет счет-фактуру на имя экспедитора.

Один экземпляр остается у перевозчика, а второй - перевозчик отдает экспедитору, который регистрирует его в [части 2 Журнала без регистрации в книге покупок](#). Такие правила следуют из [пункта 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#) и [пункта 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

При этом экспедитор снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает клиенту, который должен хранить ее в течение четырех лет ([пункт 11 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#)).

Затем экспедитор перевыставляет счет-фактуру перевозчика на имя клиента, в котором им дублируются все показатели счета-фактуры перевозчика. Этот [счет-фактура](#) регистрируется экспедитором в [части 1 Журнала без регистрации в книге продаж](#) ([пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#), [пункт 3 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#)).

В свою очередь клиент, получивший от экспедитора [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры перевозчика, регистрирует его в [книге покупок](#) ([пункт 1 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#)).

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется клиентом по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#) ([пункт 2 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#)).

Обратите внимание! Составление счетов-фактур экспедиторами, приобретающими услуги третьих лиц в интересах клиентов, имеет ряд особенностей.

В частности, при перевыставлении счета-фактуры перевозчика на имя клиента экспедитор, в отличие от комиссионеров и агентов, в [строках 2, 2а и 2б](#) должен указывать не реквизиты фактического исполнителя услуг, а свои собственные (наименование, адрес, ИНН и КПП). Кроме того, у него нет права датировать перевыставляемый счет-фактуру датой выставления документа перевозчиком. Следовательно, в [строке 1](#) счета-фактуры им указываются номер и дата в соответствии с собственной хронологией составления счетов-фактур, что подтверждает и [абзац 7 подпункта "а" пункта 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#).

Если при исполнении договора транспортной экспедиции экспедитор воспользовался услугами нескольких третьих лиц, то он может выставлять сводный счет-фактуру с указанием стоимости всех услуг третьих лиц, возмещаемой клиентом ([подпункт "а" пункта 1, подпункт "а" пункта 2, пункт 2\(1\) раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#)).

При этом правило выставления сводных счетов-фактур посредниками о датировании счетов-фактур третьих лиц одним числом на экспедиторов не распространяется, то есть они вправе составить сводный счет-фактуру для клиента в отношении счетов-фактур, имеющих разные даты.

В этом случае на основании [абзаца 4 подпункта "а" пункта 2 раздела II Приложения N 1 к](#)

Правилам N 1137 экспедитором приводится описание выполненных работ, оказанных услуг в отдельных позициях по каждому исполнителю.

При этом в **графах 2 - 11** сводного счета-фактуры указываются в отдельных позициях соответствующие данные из счетов-фактур, выставленных исполнителями услуг экспедитору, по каждому исполнителю в доле, предъявленной клиенту.

Пример. Организация "А" заключила с организацией "В" договор транспортной экспедиции, по которому она от своего имени, но за счет "В" организует перевозку груза автомобильным транспортом. Стоимость груза - 500 000 руб.

Организация "В" для выполнения обязательств по договору перечислила "А" сумму в размере 127 440 руб. (в том числе НДС 20% - 21 240 руб.), предназначенную для оплаты услуг перевозчика. Договором предусмотрено, что услуги "А" по организации перевозки груза составляют 14 160 руб. (в том числе НДС 20% - 2 360 руб.).

В бухгалтерском учете организации "А" данные операции отражены следующим образом:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции",

- 127 440 руб. - получены денежные средства от клиента для оплаты услуг перевозчика;

Дебет 002

- 500 000 руб. - принят груз от клиента, предназначенный к перевозке;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с перевозчиком", Кредит 51

- 127 440 руб. - перечислены денежные средства перевозчику;

Кредит 002

- 500 000 руб. - передан груз перевозчику;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции", Кредит 76, субсчет "Расчеты с перевозчиком",

- 127 440 руб. - оказаны услуги по перевозке груза;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции", Кредит 90 - 1

- 14 160 руб. - отражена выручка от оказания услуг экспедитора;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 2 360 руб. - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции",

- 14 160 руб. - получена от клиента сумма вознаграждения.

Оказание медицинских услуг у посредника

Оказывать необходимые пациенту медицинские услуги лечашее его учреждение может не только самостоятельно, но и через медицинского посредника. Такое случается, например, когда для постановки диагноза необходимы специальные исследования, провести которые больница пациента не может ввиду отсутствия специальной лицензии, необходимого оборудования или профильного специалиста.

В этом случае отношения между медицинской организацией и медицинским посредником строятся на основании договора поручения, комиссии или агентирования.

Рассмотрим правовые основы посреднических договоров, порядок отражения хозяйственных операций при оказании медицинских услуг через посредника на счетах бухгалтерского учета посредника, а также особенности налогообложения дохода, полученного на основе посреднических соглашений.

Традиционными видами посреднических соглашений считаются:

- договор поручения;
- договор комиссии;
- агентский договор.

Остановимся подробнее на предмете каждого из указанных договоров.

Договор поручения. Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании положений главы 49 "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), согласно [пункту 1 статьи 971](#) которой по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Конкретный перечень таких действий устанавливает поверенному доверитель в соответствии с [пунктом 1 статьи 973](#) ГК РФ. Поскольку поверенный действует от имени доверителя, последний обязан наделять посредника полномочиями, выдав ему доверенность ([пункт 1 статьи 975](#) ГК РФ).

Договор комиссии регулирует [глава 51 "Комиссия"](#) ГК РФ.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента ([пункт 1 статьи 990](#) ГК РФ).

Сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей ([статья 153](#) ГК РФ).

Таким образом, предметом договора комиссии также является совершение юридических действий, но обозначенных законодателем более конкретно, чем в случае с договором поручения. Комиссионер (в отличие от поверенного) действует от своего имени. Поэтому права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом, возникают именно у комиссионера на основании [пункта 1 статьи 990 ГК РФ](#).

Агентский договор. Этому виду гражданско-правового соглашения посвящена [глава 52 "Агентирование" ГК РФ](#).

По агентскому договору агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала ([пункт 1 статьи 1005 ГК РФ](#)).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

На практике отношения между медицинскими организациями, как правило, оформляются комиссионным соглашением, предметом которого является оказание медицинских услуг от имени комиссионера, но за счет комитента.

Если посредник ведет бизнес в качестве юридического лица, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Федеральным [законом](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Рассмотрим более подробно порядок отражения хозяйственных операций по оказанию медицинских услуг по договору комиссии в бухгалтерском учете организации-комиссионера.

Исходя из гражданско-правовых основ договора комиссии, можно выделить специфические признаки данного соглашения, определяющие порядок отражения посреднических операций в бухгалтерском учете комиссионера:

- комиссионер всегда действует от своего имени, но за счет комитента. Следовательно, все первичные документы, в том числе договоры с третьими лицами, накладные, акты, счета-фактуры и так далее выписываются от имени комиссионера;

- право собственности к посреднику никогда не переходит, следовательно, имущество, полученное от комитента или приобретенное для него, учитывается комиссионером на забалансовых счетах;

- услуга посредника считается выполненной в момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Об оказанной услуге комиссионер извещает комитента специальным отчетом;

- доходом комиссионера является сумма комиссионного вознаграждения. Кроме того, доходом будет являться и сумма дополнительной выгоды в случае выполнения поручения на более выгодных условиях, а также сумма дополнительного вознаграждения, получаемого комиссионером за делькредере;

- комиссионер может принимать или не принимать участие в расчетах.

Учет доходов от оказания посреднических услуг ведется комиссионером в соответствии с нормами [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99).

Для справки. [ПБУ 9/99](#), равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в роли федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы ([статья 30](#) Закона N 402-ФЗ).

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, до утверждения ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их качестве у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Доходом от обычных видов деятельности комиссионера признается выручка от оказания посреднических услуг. Признание выручки в учете комиссионера производится на дату утверждения отчета комитентом, что следует из [пунктов 5](#) и [12](#) ПБУ 9/99.

Согласно Плану счетов учет выручки ведется комиссионером в общем порядке с применением балансового счета 90 "Продажи", [субсчет 90 - 1](#) "Выручка".

В момент оказания медицинских услуг пациенту в учете комиссионера отражаются дебиторская задолженность пациента за оказанные ему услуги и кредиторская задолженность перед комитентом.

Учет расчетов с комитентом в соответствии с Планом счетов ведется комиссионером на балансовом [счете 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с комитентом за оказанные услуги";
- 76 - 6 "Расчеты с комитентом по сумме комиссионного вознаграждения";
- 76 - 7 "Расчеты с комитентом по возмещаемым расходам".

Суммы, полученные от пациентов, являются собственностью комитента и подлежат передаче

собственнику, поэтому на основании [пункта 3](#) ПБУ 9/99 не признаются доходом комиссионера.

Далее рассмотрим особенности налогообложения дохода комиссионера, полученного при исполнении посреднического соглашения.

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС)

В соответствии с нормами [подпункта 1 пункта 1 статьи 146 главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) реализация услуг на территории Российской Федерации является объектом обложения по НДС, следовательно, с реализованной им услуги посредник обязан исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет.

Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, получающими доход на основе посреднических соглашений, установлены статьей 156 НК РФ, из [пункта 1](#) которой следует, что для комиссионера налоговой базой по НДС является сумма комиссионного вознаграждения и сумма иных доходов, полученных им по договору комиссии.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 167](#) НК РФ моментом определения налоговой базы у комиссионера является наиболее ранняя из дат:

- день оказания услуги;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг.

По общему правилу налогообложение посреднических услуг производится по ставке 20% ([пункт 3 статьи 164](#) НК РФ).

Так как оказание услуг на территории Российской Федерации является объектом налогообложения по НДС, то при оказании своей услуги комиссионер (в нашем случае - медицинский посредник) обязан предъявить к уплате больнице пациента сумму налога на добавленную стоимость, на что указывает [пункт 1 статьи 168](#) НК РФ.

Несмотря на то что основная масса медицинских услуг оказывается медиками в льготном налоговом режиме, услуги медицинского посредника облагаются налогом в общем порядке ([пункт 7 статьи 149](#) НК РФ).

Предъявление суммы налога к уплате производится посредством выставления счета-фактуры, [форма](#) и [порядок](#) заполнения которого утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137).

Правда, если лечащая пациента медицинская организация не является налогоплательщиком НДС или же использует освобождение от его уплаты, то медицинская организация - посредник может не выставлять счет-фактуру своему партнеру, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ.

Вместе с тем реализовать возможность невыставления счета-фактуры в такой ситуации можно только при наличии письменного согласия сторон посреднического соглашения. Оформить такое согласие можно самим посредническим договором или в виде отдельного документа,

подписанного обеими сторонами.

Счет-фактура выставляется посредником в общем порядке - в двух экземплярах, один из которых вносится посредником в свою **книгу продаж**, а второй - отдается на руки медицинской организации - комитенту и служит у нее основанием для принятия к вычету суммы налога по приобретенной услуге посредника.

Напоминаем, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, не ведут **журналы** учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) (**пункт 3 статьи 169 НК РФ**). Следовательно, **счет-фактура** медицинского посредника регистрируется комитентом только в **книге покупок**.

Это что касается непосредственно посреднической услуги, оказываемой медицинским посредником лечащему учреждению пациента.

Между тем при исполнении комиссионного договора посредник оказывает медицинские услуги пациентам от своего имени, которые при этом рассчитываются с ним, как правило, наличными или с помощью банковских карт. В таком случае возникает вопрос: должен ли выставлять медицинский посредник счета-фактуры пациентам непосредственно по медицинским услугам?

В первую очередь отметим: медицинские услуги, как правило, осуществляются в льготном налоговом режиме, а по льготным операциям реализации счета-фактуры не выставляются.

Не забывайте, что "медицинские" льготы предусмотрены **пунктом 2 статьи 149 НК РФ**, значит, они являются обязательными, отказаться от их использования нельзя.

Но даже если медицинская услуга, оказываемая посредником, не является льготной, то у него не возникает обязанности по выставлению счетов-фактур пациентам, оплачивающим услугу наличными или с помощью "пластика". Основанием служит **пункт 7 статьи 168 НК РФ**, согласно которому при оказании платных услуг населению за наличный расчет требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы. Запись в **книге продаж** у такого посредника, оказывающего услуги за наличный расчет, может быть сделана на основании такого фискального документа, как отчет о закрытии смены. Такой вывод можно сделать на основании **пункта 1 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 и положений Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации"**. Подтверждает такой подход и Минфин России в **Письме** от 15.07.2019 N 03-07-09/52125.

Однако здесь встает вопрос, каким образом в целях НДС подтвердить, что эти услуги оказываются медиком не в рамках прямого договора на возмездное оказание услуг, а именно в рамках посреднического договора. Ответа на этот вопрос в законодательстве нет, а значит, у медицинского посредника всегда существует риск, что налоговики предложат уплатить налог со всего объема оказанных им медицинских услуг, а не с суммы своего вознаграждения.

Чтобы этого избежать, медицинским посредникам нужно особое внимание уделить оформлению самого посреднического соглашения с медицинской организацией, в интересах

которой посредник действует от своего имени, и отчета, составляемого посредником при исполнении комиссионного соглашения.

Налог на прибыль организаций

В соответствии с нормами [статьи 249 главы 25](#) "Налог на прибыль организаций" НК РФ выручка от реализации посреднических услуг (комиссионное вознаграждение) признается у комиссионера доходом от реализации.

Напомним, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 248](#) НК РФ при определении доходов комиссионера из них исключаются суммы НДС, предъявленные комитенту.

Датой признания дохода комиссионером, использующим метод начисления, является дата оказания посреднической услуги ([пункт 3 статьи 271](#) НК РФ).

При использовании комиссионером кассового метода датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом ([пункт 2 статьи 273](#) НК РФ).

Организации-комиссионеры при формировании состава доходов и расходов, принимаемых для целей налогообложения, должны учитывать следующие особенности.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав доходов не включаются средства, поступившие комиссионеру в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером за комитента, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера в соответствии с условиями заключенного договора. К таким доходам не относится комиссионное вознаграждение ([подпункт 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ).

В состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, не включаются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет оплаты затрат, произведенных комиссионером за комитента, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера в соответствии с условиями заключенного договора ([пункт 9 статьи 270](#) НК РФ).

Таким образом, в состав доходов комиссионера для целей исчисления налога на прибыль включаются суммы причитающегося ему вознаграждения (без учета НДС), поскольку согласно [статье 249](#) НК РФ указанный доход признается доходом от реализации. В состав его расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, включаются любые обоснованные и документально подтвержденные расходы, связанные с осуществлением хозяйственной деятельности организации, за исключением тех, которые прямо поименованы в [статье 270](#) НК РФ.

ЭЛЕКТРОННЫЕ РАСЧЕТЫ КАК ПОСРЕДНИЧЕСКИЙ ДОГОВОР

Долевое участие в строительстве при наличии вознаграждения у застройщика (заказчик - посредник)

Основным субъектом долевого строительства в соответствии с федеральным законодательством является застройщик. Он привлекает денежные средства дольщиков на строительство, а также обеспечивает возведение объекта. Деятельность застройщика не является бесплатной, и за выполнение своих функций он получает определенное вознаграждение. Об особенностях установления вознаграждения застройщика по договору долевого участия в строительстве мы и поговорим в настоящей главе.

Поскольку речь мы будем вести о долевом участии в строительстве, то в первую очередь обратимся к Федеральному [закону](#) от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ).

Согласно [пункту 1 статьи 2](#) Закона N 214-ФЗ застройщиком является хозяйственное общество:

а) которое или основное общество которого либо любое из дочерних хозяйственных обществ основного общества имеет опыт (не менее трех лет) участия в строительстве (создании) многоквартирных домов (далее - МКД) общей площадью не менее 5 000 квадратных метров в совокупности, при наличии полученных в порядке, установленном законодательством о градостроительной деятельности, разрешений на ввод в эксплуатацию таких МКД в качестве застройщика, и (или) технического заказчика, и (или) генерального подрядчика в соответствии с договором строительного подряда;

б) которое имеет в собственности или на праве аренды, на праве субаренды либо в предусмотренных Федеральным [законом](#) от 24.07.2008 N 161-ФЗ "О содействии развитию жилищного строительства" (далее - Закон N 161-ФЗ), [подпунктом 15 пункта 2 статьи 39.10](#) Земельного кодекса Российской Федерации (далее - ЗК РФ) случаях на праве безвозмездного пользования земельный участок и привлекает денежные средства участников долевого строительства в соответствии с [Законом](#) N 214-ФЗ для строительства (создания) на этом земельном участке МКД и (или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании полученного разрешения на строительство;

в) наименование которого содержит слова "специализированный застройщик".

Под застройщиком также понимается некоммерческая организация (далее - НКО), созданная в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации от 15.04.1993 N 4802-1 "О статусе столицы Российской Федерации", или унитарная НКО в организационно-правовой форме фонда, созданная в соответствии с Федеральным [законом](#) от 29.07.2017 N 218-ФЗ "О публично-правовой компании по защите прав граждан - участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 218-ФЗ), а также указанный в [пункте 3 части 4 статьи 1](#) Закона N 214-ФЗ Фонд субъекта Российской Федерации.

Для справки. Фонд субъекта РФ создается в соответствии с нормативным правовым актом субъекта РФ в целях урегулирования обязательств застройщиков-банкротов перед участниками долевого строительства для завершения строительства МКД и (или) иных объектов недвижимого имущества, в том числе для завершения строительства объектов инженерно-технической инфраструктуры, объектов социальной инфраструктуры, объектов транспортной инфраструктуры

и объектов капитального строительства, обеспечивающих подключение (технологическое присоединение) объектов строительства к сетям инженерно-технического обеспечения. Особенности правового положения Фонда субъекта РФ регулируются [статьями 21.1 - 21.3](#) Закона N 214-ФЗ.

Обратите внимание! В рамках долевого участия в строительстве невозможно возведение объектов производственного назначения. Строительство таких объектов осуществляется на основании заключаемых инвестиционных договоров, а также с использованием других правовых конструкций, например договора о совместной деятельности.

На основании [пункта 1 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ застройщик вправе привлекать денежные средства дольщиков для строительства (создания) МКД и (или) иных объектов недвижимости только после:

- получения в установленном порядке разрешения на строительство;
- опубликования, размещения и (или) представления проектной декларации в соответствии с Законом N 214-ФЗ;
- государственной регистрации права собственности на земельный участок, предоставленный для строительства (создания) МКД и (или) иных объектов недвижимости, в состав которых будут входить объекты долевого строительства, либо договора аренды, договора субаренды такого земельного участка или в случаях, предусмотренных [Законом N 161-ФЗ](#) либо [подпунктом 15 пункта 2 статьи 39.10](#) ЗК РФ, договора безвозмездного пользования таким земельным участком.

Согласно [пункту 1.2 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ застройщик вправе осуществлять строительство (создание) МКД и (или) иных объектов недвижимости в пределах одного или нескольких разрешений на строительство с привлечением денежных средств дольщиков при соблюдении одного из условий:

- выполнения требований [пункта 4 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ;
- размещения денежных средств дольщиков на счетах эскроу в порядке, предусмотренном [статьей 15.4](#) Закона N 214-ФЗ.

Для справки. [Пункт 1.2 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ не применяется к застройщикам, получившим разрешение на строительство до 01.07.2018, что следует из [пункта 7 статьи 8](#) Федерального закона от 01.07.2018 N 175-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Обратите внимание! В силу [пункта 1 статьи 3.1](#) Закона N 214-ФЗ застройщик, привлекающий денежные средства участников долевого строительства, обеспечивает свободный доступ к информации (раскрывает информацию), предусмотренной Законом N 214-ФЗ, путем размещения ее в единой информационной системе жилищного строительства. Информация считается раскрытой после ее размещения в указанной системе.

Для справки. Согласно [Постановлению](#) Правительства РФ от 25.09.2018 N 1133 "Об установлении адреса сайта единой информационной системы жилищного строительства в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" адресом сайта единой информационной системы жилищного строительства является сайт <https://наш.дом.рф/>.

Договору участия в долевом строительстве (далее - ДУДС, договор) посвящена [статья 4](#) Закона N 214-ФЗ.

По ДУДС одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) МКД и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства дольщику, а дольщик обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию МКД и (или) иного объекта недвижимости ([пункт 1 статьи 4](#) Закона N 214-ФЗ).

Договор заключается в письменной форме, подлежит государственной регистрации и в общем случае считается заключенным с момента такой регистрации. Договор может быть заключен в форме электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью.

Он должен содержать, в частности, описание приобретаемого жилого (нежилого) помещения, срок его передачи, цену договора и порядок ее уплаты, гарантийный срок, а также одно из условий привлечения денежных средств дольщиков ([пункты 3, 4 статьи 4](#) Закона N 214-ФЗ).

Как видим, одним из обязательных условий ДУДС является цена договора, под которой понимается размер денежных средств, подлежащих уплате дольщиком для строительства (создания) объекта долевого строительства ([пункт 1 статьи 5](#) Закона N 214-ФЗ).

В договоре может быть указана как стоимость всего объекта строительства, так и порядок определения цены, в частности может быть предусмотрено, что цена договора определяется как произведение цены единицы общей площади жилого (нежилого) помещения, являющегося объектом долевого строительства, и соответствующей общей площади или площади объекта долевого строительства. В случае если частью жилого помещения, являющегося объектом долевого строительства, являются лоджия, веранда, балкон, терраса, то цена договора может быть определена с применением понижающих коэффициентов.

Обратите внимание! Если договор с первым дольщиком был заключен до 20.10.2017, то цена договора может быть определена двумя способами:

- как общая цена договора (в случае если строительство осуществляется собственными силами либо собственными силами с привлечением подрядных организаций);

- как сумма, состоящая из двух частей: денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика (в случае если строительство ведется только с привлечением подрядных организаций без осуществления строительных работ собственными силами).

Величина затрат на строительство объекта определяется на основании сметного расчета, в который стоимость услуг застройщика не включается при условии, что застройщик не осуществляет строительных работ собственными силами. Следует также отметить, что в ДУДС вознаграждение, причитающееся застройщику, может быть установлено как в твердой сумме, так и в виде процентного соотношения от сметной стоимости строительства.

Если застройщик для осуществления строительных работ привлекает подрядные организации и строительство собственными силами не ведет, то в данном случае он выступает своего рода посредником между участниками долевого строительства и подрядными организациями. Застройщик, по сути, только организует процесс строительства и именно за эти действия он получает свое вознаграждение по ДУДС.

Посредническая квалификация деятельности застройщика сказывается на порядке его налогообложения.

В первую очередь отметим, что суммы денежных средств, полученные от дольщиков для строительства объекта, в данном случае не подлежат включению у застройщика в налоговую базу по НДС.

Минфин России в [Письме](#) от 20.11.2012 N 03-07-10/29 указал, что на основании [подпункта 2 пункта 1 статьи 162](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в случае, если денежные средства, полученные налогоплательщиком, не связаны с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), то такие денежные средства в налоговую базу по НДС не включаются. Таким образом, денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство объекта долевого строительства, не подлежат включению в налоговую базу у застройщика при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика.

При этом сумма денежных средств, получаемая застройщиком по договору участия в долевом строительстве на оплату его услуг, не освобождаемых от налогообложения, облагается НДС в общеустановленном порядке.

Если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщикам части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученных застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по передаваемой части объекта недвижимости, то на основании указанного [подпункта 2 пункта 1 статьи 162](#) НК РФ суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика в связи с оказанием дольщикам услуг, не освобождаемых от налогообложения, подлежат налогообложению НДС.

Обратите внимание! Положения [пункта 3 статьи 5](#) Закона N 214-ФЗ допускают два способа внесения денежных средств дольщиками: уплата цены договора производится после государственной регистрации договора путем внесения платежей единовременно или в установленный договором период в безналичном порядке.

Напомним, что услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с [Законом](#) N 214-ФЗ (за исключением услуг застройщика,

оказываемых при строительстве объектов производственного назначения), освобождаются от налогообложения на основании [подпункта 23.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#). При этом в целях использования данной льготы под объектами производственного назначения следует понимать объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Аналогичное мнение содержится и в [Письме](#) Минфина России от 24.04.2019 N 03-07-11/30014.

Поскольку эта льгота является добровольной, застройщик, руководствуясь [пунктом 5 статьи 149 НК РФ](#), вправе отказаться от ее использования, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться от освобождения.

Следует помнить, что такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых застройщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами [пункта 3 статьи 149 НК РФ](#). Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Таким образом, можно сказать, что услуги застройщика по договору участия в долевом строительстве могут осуществляться как с применением льготы, так и без нее.

В последнее время строится большое количество жилых домов с подземными автостоянками и встроенными нежилыми помещениями.

По мнению Минфина России, изложенному в [Письме](#) от 18.08.2017 N 03-07-07/53092, услуги застройщика, оказываемые физическим лицам по договорам участия в долевом строительстве, заключенным в соответствии с [Законом N 214-ФЗ](#), согласно которым объектами долевого строительства являются нежилые помещения, входящие в состав МКД, освобождаются от налогообложения НДС, если такие объекты не являются объектами производственного назначения. Иными словами, финансисты исходят из того, что обоснованность применения льготы оценивается в отношении каждого отдельного объекта долевого строительства, а не в целом по объекту строительства.

О том, что позиция финансового ведомства остается неизменной, говорит и [Письмо](#) Минфина России от 03.09.2018 N 03-07-11/62699.

В [Письмах](#) Минфина России от 23.03.2012 N [03-07-10/06](#), от 31.10.2016 N [03-07-15/63397](#), от 29.03.2017 N [03-07-11/18093](#) сказано, что в отношении услуг застройщика, оказываемых по договорам участия в долевом строительстве, предусматривающим передачу застройщиком участнику долевого строительства нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в доме и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождение от налогообложения НДС, установленное [подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#), не применяется.

Кроме того, указанное освобождение от налогообложения не применяется в отношении услуг застройщика, оказываемых юридическим лицам на основании договоров участия в долевом

строительстве, согласно которым объектами долевого строительства являются офисные помещения ([Письмо](#) Минфина России от 27.02.2013 N 03-07-10/5670).

В то же время судебная практика исходит из того, что МКД (как здание в целом) является объектом непроизводственного назначения (независимо от наличия в нем нежилых помещений), а значит, освобождение от НДС у застройщика применяется независимо от наличия в строящемся жилом доме нежилых помещений. В частности, такой вывод суда содержится в [Постановлении](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.02.2017 N Ф07-12970/2016 по делу N А56-13907/2016, в [Постановлении](#) Арбитражного суда Уральского округа от 28.06.2016 N Ф09-6721/16 по делу N А47-9364/2015 и в ряде других. Согласны с региональными арбитрами и представители высшей судебной инстанции, на что указывает [Определение](#) Верховного Суда РФ от 21.09.2016 N 302-КГ16-11410 по делу N А78-10467/2015.

Итак, если застройщик воспользовался правом, предоставленным [пунктом 5 статьи 149](#) НК РФ, и отказался от освобождения от налогообложения оказываемых им услуг, то налогообложение его услуг будет осуществляться в общем порядке.

Если вознаграждение застройщика выделено в договоре отдельно и по условиям договора дольщики уплачивают цену договора одновременно в порядке предварительной оплаты, застройщик обязан исчислить НДС с полученного аванса, выставить счет-фактуру и внести соответствующую сумму налога в бюджет. Напомним, что согласно [пункту 1 статьи 154](#) НК РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. Порядок выставления счетов-фактур при получении предварительной оплаты установлен [пунктом 5.1 статьи 169](#) НК РФ.

Если уплата цены договора осуществляется дольщиками периодическими платежами, то в данном случае для целей исчисления НДС застройщику следует выделить из общей суммы периодического платежа величину своего вознаграждения и с данной суммы исчислить и заплатить налог. Сделать это наиболее удобно, если вознаграждение застройщика определяется как процентное отношение от сметной стоимости строительства.

На практике случается и так, что при осуществлении строительства подрядным способом вознаграждение застройщика не выделяется в договоре отдельно. По мнению налогоплательщиков, в данном случае НДС со стоимости услуг застройщика необходимо заплатить только по окончании процесса строительства, поскольку именно к этому моменту будет окончательно сформирована налоговая база по НДС. Однако налоговые органы не согласны с таким подходом и настаивают, чтобы вся сумма, перечисляемая застройщику, включалась в налоговую базу по НДС. Между тем эксперты в области налогообложения советуют налогоплательщикам закрепить в учетной политике алгоритм расчета налоговой базы по НДС в случае, если в договоре долевого участия в строительстве вознаграждение застройщика отдельной суммой не выделено.

Обратите внимание! Если строительство ведется с привлечением подрядных организаций и застройщик сам не осуществляет строительных работ, то он не может принять к вычету суммы НДС, предъявленные подрядными организациями. Данные суммы НДС принять к вычету застройщик сможет только в том случае, если непосредственно сам будет осуществлять строительную деятельность.

Для целей применения положений [главы 25](#) "Налог на прибыль организаций" НК РФ денежные средства дольщиков, получаемые застройщиком и направляемые им на оплату работ подрядных организаций в рамках долевого участия в строительстве, признаются средствами целевого финансирования и не подлежат включению в доходы застройщика на основании положений [статьи 251](#) НК РФ. В частности, [абзацем 13 подпункта 14 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ установлено, что к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом застройщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии отдельного учета у застройщика полученные средства будут рассматриваться как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Соответственно, расходы, понесенные организацией-застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли на основании [пункта 17 статьи 270](#) НК РФ ([Письмо](#) Минфина России от 20.11.2012 N 03-07-10/29).

Причем из [абзаца 13 подпункта 14 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ не следует, что его применение поставлено в зависимость от статуса застройщика (является ли он только посредником или же совмещает функции застройщика с подрядчиком).

В то же время в [Письме](#) от 07.09.2017 N 03-03-06/1/57504 Минфин России разъяснил, что положения данной [нормы](#) применяются в отношении денежных средств дольщиков и (или) инвесторов, полученных организацией-застройщиком в рамках обеспечения строительства объектов капитального строительства в соответствии с [Законом](#) N 214-ФЗ, в случае, если организация-застройщик не является непосредственным исполнителем строительства объектов капитального строительства.

Если же организация-застройщик выступает в качестве непосредственного исполнителя строительства объектов капитального строительства (осуществляет строительство собственными силами, в том числе с привлечением подрядных организаций), то денежные средства, поступающие от покупателей объектов жилого фонда, а также нежилых помещений, учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в качестве выручки от реализации в общеустановленном порядке.

Согласна с таким подходом и налоговая служба, о чем свидетельствует [Письмо](#) ФНС России от 22.09.2017 N СД-4-3/19111@.

Заказчик как посредник

В строительстве, как правило, участвуют несколько субъектов, одним из которых является заказчик, осуществляющий функции по организации строительства.

Если заказчик не строит объект сам, а привлекает для этого застройщика, который непосредственно занимается возведением объекта, то заказчик, по сути, выступает в роли посредника. О том, какие особенности учета существуют при реализации данной функции у

заказчика, мы расскажем в этой главе.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, на основании [пункта 1 статьи 4](#) Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ) являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капвложений и другие лица.

Заказчиками могут выступать физические и юридические лица, уполномоченные инвесторами осуществлять реализацию инвестиционного проекта ([пункт 3 статьи 4](#) Закона N 39-ФЗ).

Другими словами, на плечи заказчика ложатся обязанности по организации процесса строительства, разработке технической документации, организации строительной площадки, осуществлению технического надзора и многие другие. Конкретный набор функций, возлагаемых на заказчика как субъекта строительства, определяется договором, заключаемым между инвестором и заказчиком.

Помимо [Закона N 39-ФЗ](#), статус заказчика определен [Положением](#) о заказчике-застройщике (едином заказчике, дирекции строящегося предприятия) и техническом надзоре, утвержденным [Постановлением](#) Госстроя СССР от 02.02.1988 N 16 (далее - Положение). Несмотря на то что этот документ был принят более тридцати лет назад, он до настоящего времени не отменен и им можно руководствоваться в части, не противоречащей действующему законодательству. Этот документ содержит перечень основных функций, которыми может быть наделен заказчик. О том, что нормы указанного [Положения](#) до сих пор применяются на практике, говорит и [Постановление](#) Арбитражного суда Центрального округа от 06.11.2019 N Ф10-1961/2019 по делу N А35-1528/2018.

Заказчик по договору с инвестором может реализовывать инвестиционный проект в части его возведения одним из следующих способов:

- вести строительство самостоятельно (то есть выступать в роли генерального подрядчика);
- привлекать для строительства только подрядные организации;
- часть работ выполнять собственными силами, а часть - передавать подрядным организациям, то есть выступать в роли застройщика.

В ситуации, когда заказчик привлекает для строительства подрядные организации, он выступает своего рода посредником между инвестором и данными организациями, поскольку действует от своего имени, но все сделки совершает за счет финансовых ресурсов инвесторов строительства. Поэтому в данной ситуации к инвестиционному контракту между инвестором и заказчиком будут применяться положения гражданского законодательства, касающиеся посреднических договоров, в частности договора комиссии, что подтверждает и [пункт 22](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

По договору комиссии одна сторона (комиссионер, в рассматриваемом случае заказчик-застройщик) обязуется по поручению другой стороны (комитента, в рассматриваемом случае инвестора) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента ([статья 990](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)).

В рамках договора комиссии по сделке, совершенной заказчиком-застройщиком с третьим лицом (подрядной организацией), приобретает права и становится обязанным заказчик-застройщик, даже при условии того, что инвестор и был назван в сделке или вступил с третьим лицом (подрядной организацией) в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Гражданско-правовая квалификация заказчика-застройщика как посредника определяет особенности бухгалтерского и налогового учета данного субъекта строительства.

В соответствии с [пунктом 1.4](#) Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, ведение бухгалтерского учета в рамках осуществления строительства возлагается на заказчика (застройщика).

Для справки. На основании [статьи 30](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) и [Информации](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 указанный документ применяется в части, не противоречащей [Закону](#) N 402-ФЗ.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов бухгалтерского учета), установлено, что расходы на осуществление строительства, независимо от способа их осуществления (хозяйственный или подрядный), отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", [субсчет 08 - 3](#) "Строительство объектов основных средств", аналитический учет на котором следует вести по каждому строящемуся объекту.

Затраты на строительство объекта отражаются по дебету счета 08 - 3 в корреспонденции со счетами учета затрат, материалов, заработной платы и других счетов. Так, например, запись по дебету счета 08 - 3 и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" означает отражение в составе затрат на строительство объекта стоимости услуг подрядных организаций.

При этом сумма "входного" налога на добавленную стоимость (далее - НДС), предъявленного подрядной организацией, будет отражаться записью:

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

После завершения процесса строительства собранный "входной" НДС у заказчика-застройщика подлежит передаче инвестору, что в бухгалтерском учете заказчика-застройщика оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 86 "Целевое финансирование" и кредиту 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

По окончании строительного процесса, когда объект уже завершен, заказчик-застройщик в соответствии с инвестиционным контрактом обязан передать его инвестору (инвесторам). Данная

операция оформляется записью:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Обратите внимание: когда заказчик ведет строительные работы с привлечением подрядных организаций, ему необходимо обеспечить ведение отдельного учета на счете 08, при этом на одних аналитических субсчетах он будет отражать стоимость услуг, оказанных подрядными организациями, а на других - стоимость своих услуг за выполнение функций заказчика. Наличие отдельного учета в данном случае значительно облегчит заказчику процесс оформления сводных счетов-фактур при передаче объекта инвестору.

Для справки. Отдельные вопросы, касающиеся бухгалтерского учета у заказчика, приведены в [Письме](#) Минфина России от 18.05.2006 N 07-05-03/02.

Как уже отмечалось в статье, строительно-монтажные работы подрядных организаций заказчик оплачивает за счет средств инвестора (инвесторов), перечисляемых на счет заказчика перед непосредственным началом строительства. Организации-заказчики для учета полученных на строительство финансовых ресурсов используют [счет 86 "Целевое финансирование"](#), ведь именно на этом счете согласно Плану счетов бухгалтерского учета собирается информация о целевом финансировании, поступившем от организаций и физических лиц, а также средства бюджетов.

Для учета обязательств участников договора участия в долевом строительстве по внесению денежных средств и обязательств застройщика перед участниками договора участия в долевом строительстве по передаче прав на объект строительства после получения разрешения на ввод его в эксплуатацию применяется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Данная позиция подтверждается и мнением финансового ведомства, изложенным в [Письме](#) от 24.05.2007 N 07-05-06/132.

В бухгалтерском учете заказчика получение денежных средств от инвестора отражается записью:

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Для целей налогового учета передача средств от инвестора к заказчику приравнивается к взносам инвестиционного характера и не облагается НДС на основании [пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Данное положение касается не только правоотношений между субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в рамках [Закона](#) N 39-ФЗ, но и взаимоотношений между участниками долевого строительства в рамках [Федерального закона](#) от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ).

В то же время существует точка зрения, согласно которой деятельность в рамках договора участия в долевом строительстве в соответствии с [Законом](#) N 214-ФЗ не носит инвестиционного характера, вследствие чего взносы дольщиков застройщику (заказчику в рамках [Закона](#) N 39-ФЗ) рассматриваются как денежные средства, связанные с оплатой за предстоящие строительные

работы, которые подлежат включению в налоговую базу застройщика и подлежат обложению НДС. Однако такой подход представляется автору неверным, поскольку положения [Закона](#) [№ 214-ФЗ](#) не содержат прямого запрета на применение норм инвестиционного законодательства к правоотношениям в рамках долевого участия в строительстве.

Итак, при получении средств от инвесторов у заказчика не возникает объекта налогообложения по НДС. При привлечении подрядных организаций, которые, как правило, являются плательщиками НДС, подрядные организации на имя заказчика-застройщика выставляют счета-фактуры на стоимость своих услуг. Такая обязанность возникает у них в соответствии с положениями [статьи 168](#) НК РФ, согласно которой счет-фактура выставляется в пятидневный срок со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

На основании [пункта 3.1 статьи 169](#) НК РФ полученные счета-фактуры заказчик, выполняющий функции застройщика, регистрирует в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - Журнал).

[Форма](#) Журнала и [правила](#) его ведения утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Постановление № 1137). Причем с 01.01.2015 ведение этого Журнала входит в обязанности заказчика-застройщика, действующего от своего имени, вне зависимости от того, является он сам налогоплательщиком НДС или применяет освобождение от уплаты налога.

Более того, заказчики-застройщики, не являющиеся налогоплательщиками или применяющие освобождение от уплаты налога, не исполняющие обязанности налогового агента по НДС (по любому основанию), представляют электронную версию данного Журнала в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом, что установлено [пунктом 5.2 статьи 174](#) НК РФ.

Электронный [формат](#) Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Для справки. С 01.01.2015 по общему правилу налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в своих интересах, не ведут Журнал. Но если налогоплательщик, выполняя функции посредника, выставляет или получает счета-фактуры, то счета-фактуры, относящиеся к посредническим операциям, регистрируются им в Журнале. Это касается всех посредников, действующих в сделках с третьими лицами от своего имени!

В дальнейшем сведения о посреднических сделках налогоплательщика НДС включаются им непосредственно в налоговую декларацию по НДС, представляемую в налоговую инспекцию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом. У посредников, не являющихся налогоплательщиками (освобожденных от его уплаты), не имеющих обязанностей налоговых агентов по НДС, сведения о посреднических операциях отражаются в Журнале, представляемом в налоговую инспекцию.

В [книге покупок](#) заказчика-застройщика [счета-фактуры](#) подрядчиков не отражаются,

поскольку в рамках инвестиционного строительного договора заказчик выступает посредником в отношениях между инвестором и подрядными организациями, следовательно, он не имеет права принять к вычету суммы "входного" НДС, предъявленные ему подрядными организациями. Этот "входной" НДС собирается им на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". Причем к счету 19 заказчику необходимо открыть два субсчета, чтобы разделить суммы налога, приходящиеся на инвестора, и суммы "входного" НДС, не связанные с деятельностью заказчика в рамках договора инвестирования на строительство. Обособленный учет сумм "входного" НДС, предъявленных заказчику в рамках инвестиционного договора строительства, необходим для удобства составления сводного счета-фактуры в дальнейшем, ведь по завершении объекта строительством и при передаче его инвестору заказчик должен составить сводный счет-фактуру на стоимость работ, выполненных подрядными организациями (при условии, что сам заказчик не выполняет строительно-монтажных работ), и вместе с копиями счетов-фактур и платежных документов, подтверждающих факт оплаты работ (услуг), передать этот сводный счет-фактуру инвестору.

Заметим, что сам НК РФ не содержит специальных норм в части выставления счетов-фактур заказчиками-застройщиками. До недавнего времени особенности выставления счетов-фактур заказчиками-застройщиками отсутствовали и в Правилах N 1137, с чем соглашался и Минфин России в [Письме](#) от 01.11.2016 N 03-07-09/63831.

О том, как в условиях отсутствия специальных норм заказчиком-застройщиком следовало выставить счета-фактуры инвесторам, Минфин России разъяснял в письмах.

Так, в [Письме](#) Минфина России от 04.02.2013 N 03-07-10/2254 чиновники разъясняли, что заказчик выставляет инвестору сводный счет-фактуру на основании счетов-фактур, ранее полученных от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и поставщиков товаров (работ, услуг). При этом в данном счете фактуре строительно-монтажные работы и товары (работы, услуги) целесообразно выделить в самостоятельные позиции. Выставляется сводный счет-фактура в двух экземплярах. Один остается у заказчика-застройщика и регистрируется им в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#) (по аналогии с обычными посредниками).

Второй экземпляр счета-фактуры заказчик-застройщик передает инвестору, причем к этому экземпляру следует приложить копии счетов-фактур, полученных им от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг), а также копии соответствующих первичных документов.

Обратите внимание! Полученные копии счетов-фактур третьих лиц инвестор должен хранить в течение четырех лет!

Между тем благодаря поправкам, внесенным в Правила N 1137 [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 19.08.2017 N 981 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации", с 01.10.2017 ситуация изменилась. Теперь особенности составления счетов-фактур застройщиками или заказчиками, выполняющими функции застройщика, прямо предусмотрены Правилами N 1137.

Чтобы инвестор смог получить вычет по суммам "входного" НДС, относящимся к построенному объекту, заказчик-застройщик, организующий строительство и приобретающий от своего имени необходимые ресурсы для стройки, составляет для инвестора так называемый

сводный счет-фактуру.

Для справки. Несмотря на то что в Правилах N 1137 речь идет о выставлении счетов-фактур, составляемых застройщиком или заказчиком, выполняющим функции застройщика, приобретающими у одного и более продавцов товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, в деловой практике названный документ обычно называют сводным счетом-фактурой.

В [строке 1](#) сводного счета-фактуры заказчик-застройщик указывает дату составления и номер документа в соответствии с собственной нумерацией счетов-фактур, на что указывает [подпункт "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

В [строке 2](#) (в отличие от обычных посредников, приобретающих от своего имени товары (работы, услуги) для комитента (принципала)) заказчик-застройщик указывает собственные реквизиты. Если заказчик-застройщик действует в форме юридического лица, то в [строку 2](#) счета-фактуры им вносится полное или сокращенное наименование компании в соответствии с учредительными документами организации. Если заказчик-застройщик действует как индивидуальный предприниматель, то в [строке 2](#) сводного счета-фактуры им указываются Ф.И.О. индивидуального предпринимателя.

В [строке 2а](#) сводного счета-фактуры заказчик-застройщик указывает свой адрес (для организаций - адрес, указанный в ЕГРЮЛ, для коммерсантов - место жительства, указанное в ЕГРИП).

В [строке 2б](#) заказчик-застройщик указывает собственный ИНН/КПП.

Заметим, что в аналогичном порядке заказчикам-застройщикам рекомендовал заполнять названные строки счетов-фактур и Минфин России в [Письме](#) от 01.11.2016 N 03-07-09/63831.

В [строке 5](#) счета-фактуры заказчиком-застройщиком, приобретающим у одного и более продавцов товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетных документов о перечислении денег заказчиком-застройщиком продавцам ресурсов и инвестором - заказчику-застройщику (через знак точка с запятой).

Заполнение [табличной части](#) счета-фактуры также имеет свои особенности. В частности, в [графе 1](#) счета-фактуры заказчиком-застройщиком в отдельных позициях указываются наименования выполненных строительно-монтажных работ, а также товаров (работ, услуг), имущественных прав из счетов-фактур, выставленных продавцами застройщику или заказчику, выполняющему функции застройщика.

При этом в [графах 2 - 11](#) счета-фактуры заказчик-застройщик в отдельных позициях должен указать суммарные данные счетов-фактур по строительно-монтажным работам, выставленных подрядными организациями, и суммарные данные счетов-фактур по товарам (работам, услугам), имущественным правам, выставленным поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав, в доле, предъявленной инвестору, на что указывает [пункт 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Сама принципиальная схема движения счетов-фактур и регистрация их в налоговых регистрах по НДС у заказчиков-застройщиков, приобретающих от своего имени в интересах инвестора у третьих лиц ресурсы, необходимые для строительства, практически не изменилась. Входящие [счета-фактуры](#) третьих лиц заказчик-застройщик регистрирует в [части 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#).

При этом, как и обычный посредник, заказчик-застройщик должен снять копии со счетов-фактур, полученных им от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученных им в ходе строительства от третьих лиц, заверить их и передать инвестору, который на основании [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137 должен их хранить в течение 4 лет. Оригиналы счетов-фактур третьих лиц остаются у заказчика-застройщика!

А выставленный на имя инвестора сводный [счет-фактура](#) регистрируется заказчиком-застройщиком в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#).

Обратите внимание! При наличии двух и более инвесторов в [графах 14 и 15 части 1](#) Журнала заказчик-застройщик указывает данные из счетов-фактур третьих лиц, полученных застройщиком, указанные в [графах 9 и 8 по строке](#) "Всего к оплате" в доле, предъявленной заказчиком-застройщиком каждому инвестору. Такие разъяснения по этому поводу даны Минфином России в [Письме](#) от 07.08.2017 N 03-07-11/50286.

Инвестор, получивший от заказчика-застройщика сводный [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счетов-фактур подрядных организаций и поставщиков, регистрирует его в своей [книге покупок](#) ([пункт 1 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137). Причем в [книге покупок](#) данный счет-фактура регистрируется по мере возникновения у инвестора права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#), на что указывает [пункт 2 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Следует иметь в виду, что на стоимость своих услуг заказчик-застройщик (налогоплательщик НДС) выставляет инвестору отдельный [счет-фактуру](#), который в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#).

По мнению некоторых специалистов, заказчик-застройщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, не вправе выставлять сводный счет-фактуру инвестору. В противном случае в силу вступает [пункт 5 статьи 173 НК РФ](#), в соответствии с которым "упрощенец", выставивший счет-фактуру, обязан заплатить данный налог в бюджет и подать налоговую декларацию за соответствующий налоговый период. Автор статьи считает такую точку зрения весьма странной, поскольку в сводном счете-фактуре заказчик указывает не стоимость своих услуг, а стоимость работ и услуг подрядных организаций. Выполняя функции посредника, в данной ситуации он не уплачивает НДС. Доказательством этого может служить аналогия с документооборотом по НДС в рамках посреднического договора.

О том, что в данном случае норма [пункта 5 статьи 173 НК РФ](#) не применима, говорят и арбитры, о чем свидетельствует [Постановление Президиума ВАС РФ](#) от 26.06.2012 N 1784/12.

Что касается налогового учета в целях налогообложения прибыли заказчика-застройщика, то здесь необходимо отметить следующее: чтобы средства инвесторов не были включены в

налоговую базу заказчика-застройщика, ему следует организовать отдельный учет сумм целевого финансирования и прочих поступлений. В противном случае полученные от инвестора денежные средства будут включены в налоговую базу по налогу на прибыль у заказчика-застройщика в том налоговом (отчетном) периоде, в котором поступили деньги.

Напомним, что перечень доходов, не учитываемых в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций, содержит статья 251 НК РФ, в соответствии с [подпунктом 14 пункта 1](#) которой к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Однако вывод из-под налогообложения таких сумм у заказчика-застройщика возможен только при наличии отдельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, что подтверждает мнение Минфина России, содержащееся в [Письме](#) от 19.08.2011 N 03-03-06/1/504.

Порядок учета у заказчика-застройщика рассмотрим на типичных бухгалтерских записях в его учете с применением следующих счетов и субсчетов:

08 "Вложения во внеоборотные активы";

19 - 1 "НДС по инвестиционной деятельности (предъявленный заказчику подрядными организациями)";

19 - 2 "НДС, предъявленный заказчику (не подлежащий передаче инвестору)";

51 "Расчетные счета";

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

68 "Расчеты по налогам и сборам";

76 - 1 "Расчеты с инвестором по финансированию строительства";

76 - 2 "Расчеты с инвестором за выполнение функций заказчика";

76 - 3 "НДС, начисленный с авансов полученных";

90 - 1 "Выручка";

90 - 3 "Налог на добавленную стоимость".

Дебет 51 Кредит 76 - 1 - отражены суммы денежных средств, поступившие от инвестора на финансирование строительства;

Дебет 51 Кредит 76 - 2 - отражены денежные средства за услуги заказчика;

Дебет 76 - 3 Кредит 68 - начислен заказчиком НДС с полученного от инвестора аванса;

Дебет 08 Кредит 60 - принята к учету стоимость работ подрядных организаций, переданных

заказчику;

Дебет 19 - 1 Кредит 60 - отражен "входной" НДС, предъявленный подрядными организациями;

Дебет 76 - 1 Кредит 08 - списана стоимость строительных работ, выполненных подрядными организациями;

Дебет 76 - 1 Кредит 19 - 1 - передан инвестору НДС, предъявленный подрядными организациями;

Дебет 08 Кредит 90 - 1 - отражена стоимость услуг заказчика по организации строительства (за вычетом НДС);

Дебет 90 - 3 Кредит 68 - начислен НДС со стоимости услуг заказчика;

Дебет 68 Кредит 76 - 3 - принят к вычету НДС, исчисленный с аванса;

Дебет 76 - 2 Кредит 08 - списана стоимость услуг заказчика.

Банковский кредит, займы как расход у заказчика посредника

Инвестиционный договор может иметь посредническую квалификацию, где заказчик действует от своего имени, но за счет финансовых ресурсов инвестора. На практике может возникнуть ситуация, когда инвестор по той или иной причине не в состоянии перечислить необходимые для строительства средства. В таком случае заказчик, чтобы соблюсти сроки строительства, может привлечь заемные денежные средства для осуществления функций, возложенных на него инвестиционным договором. О порядке учета расходов за пользование кредитными ресурсами заказчиком в рамках инвестиционного договора читайте в настоящей главе.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 4](#) Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ) заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические или юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов.

Между инвестором и заказчиком заключается договор, получивший название инвестиционного, согласно которому инвестор направляет денежные средства заказчику на реализацию инвестиционного проекта. Специфика данного договора состоит в том, что деньги инвестора являются целевыми - заказчик не вправе использовать их по своему усмотрению, а обязан их направить исключительно на строительство или реконструкцию объекта недвижимости.

Заметим, что Гражданский [кодекс](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ) не содержит такого вида самостоятельного договора, как инвестиционный договор, следовательно, нет и порядка его заключения.

Несуществующим с точки зрения гражданского права инвестиционный договор признают и суды, о чем свидетельствует [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 N 54 "О некоторых

вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем". В нем арбитры указывают, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам [глав 30](#) ("Купля-продажа"), [37](#) ("Подряд"), [55](#) ("Простое товарищество") ГК РФ и так далее.

Если не установлено иное, то при разрешении споров договорные отношения сторон инвестиционной деятельности надлежит рассматривать как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи.

Из этого решения суда можно сделать вывод, что стороны, заключая инвестиционный договор, вправе самостоятельно формулировать его условия, ориентируясь на условия договоров, предусмотренных гражданским правом. При этом квалификация инвестиционного договора допускается только в том случае, если оценка всех его условий и практика отношений сторон позволяет рассматривать его либо как один из видов существующих гражданско-правовых договоров, предусмотренных [ГК РФ](#), либо как смешанный договор. В противном случае инвестиционный контракт может быть квалифицирован как договор купли-продажи будущей недвижимой вещи.

Аналогичный вывод содержит и [Письмо УФНС России по городу Москве от 29.12.2011 N 16-15/126141@](#) "Об учете расходов на строительство, связанных с новым строительством, в целях исчисления налога на прибыль".

На практике инвестиционные договора имеют много квалификаций, но чаще всего они рассматриваются как посреднические договоры, в которых заказчик действует от своего имени, но за счет инвестора. Это подтверждает и [пункт 22](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Мы уже отметили, что в какой-то момент строительства инвестор по ряду причин может приостановить финансирование проекта и в целях соблюдения сроков строительства объекта заказчик вправе привлечь заемное финансирование, закон этого не запрещает. Однако здесь возникает немаловажный вопрос - у кого возникают расходы, связанные с привлечением "чужих" денег?

Напомним, что отношения кредита и займа регулируются [главой 42](#) ГК РФ, в соответствии с положениями [статьи 807](#) которой по договору займа одна сторона (заимодавец) передает или обязуется передать в собственность другой стороне (заемщику) деньги, вещи, определенные родовыми признаками, или ценные бумаги, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество полученных им вещей того же рода и качества либо таких же ценных бумаг.

Если заимодавцем в договоре займа является гражданин, договор считается заключенным с момента передачи суммы займа или другого предмета договора займа заемщику или указанному им лицу.

Если же заимодавцем выступает организация, то стороны договора могут сами определить,

каким будет договор займа - реальным или консенсуальным. Первый вариант предполагает, что заемные отношения возникнут с момента передачи денег (вещей), второй - с момента согласования суммы займа.

В последнем случае любая из сторон договора займа при определенных условиях может в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора займа ([пункт 3 статьи 807 ГК РФ](#)).

В частности, при появлении обстоятельств, очевидно указывающих на то, что заемщик не сможет вовремя вернуть заем, заимодавец может отказаться от исполнения договора. В свою очередь заемщик, осуществляющий предпринимательскую деятельность, которому заимодавец обязался предоставить заем, вправе отказаться от получения займа полностью или частично, уведомив об этом заимодавца до установленного договором срока передачи предмета займа, а если такой срок не установлен, в любое время до момента получения займа, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или самим договором.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за пользование ею, а также предусмотренные кредитным договором иные платежи, в том числе связанные с предоставлением кредита ([статья 819 ГК РФ](#)).

То есть по кредитному договору кредитором может выступать только банк или иная кредитная организация, а предметом договора - исключительно денежные средства, при этом к отношениям по кредитному договору применяются правила о договоре займа, если иное не предусмотрено правилами о кредитном договоре и не вытекает из существа кредитного договора, на что прямо указано в [пункте 2 статьи 819 ГК РФ](#).

Заметим, что согласно [пункту 2 статьи 807 ГК РФ](#) заемные средства могут предоставляться как в рублях, так и в иностранной валюте. Если заем или кредит предоставляется в иностранной валюте, то при оформлении заемных отношений нужно учитывать положения [Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле"](#) (далее - Закон N 173-ФЗ), в соответствии с которыми иностранная валюта не может быть объектом договора займа или кредита между резидентами Российской Федерации, поскольку это противоречит валютному законодательству. Единственное исключение - если кредит заемщику предоставляет уполномоченный банк, который в силу [подпункта 1 пункта 3 статьи 9 Закона N 173-ФЗ](#) вправе предоставить российскому заказчику - застройщику кредит в иностранной валюте.

Итак, по договору займа или кредита заемщиком выступает заказчик (заказчик-застройщик). Следовательно, обязанности по возврату денежных средств, а также по внесению периодических платежей за пользование финансовыми ресурсами возложены именно на заказчика (заказчика-застройщика).

Обратите внимание! Порядок начисления процентов, а также их размер не являются существенными условиями договора займа, поэтому при отсутствии в договоре между заказчиком (заказчиком-застройщиком) и кредитором соответствующих положений проценты будут уплачиваться ежемесячно до дня возврата займа включительно исходя из ключевой ставки Банка России, действовавшей в соответствующие периоды.

Для справки. С 16.12.2019 ключевая ставка Банка России составляет 6,25% годовых (Информационное [сообщение](#) Банка России от 13.12.2019 "Банк России принял решение снизить ключевую ставку на 25 б.п., до 6,25% годовых").

Если заказчик-застройщик, выступающий в качестве заемщика, ведет бизнес в форме юридического лица, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность, что следует из [статей 2 и 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

При ведении учета заказчик-застройщик в первую очередь обязан применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ, утверждение которых отнесено к компетенции Минфина России ([статья 21](#) Закона N 402-ФЗ).

Между тем на сегодняшний день Минфином России утверждена лишь часть (18) стандартов для организаций бюджетной сферы, которые официально именуется федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Для обычных организаций (нефинансовых организаций, отличных от организаций бюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкцией](#) по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

В бухгалтерском учете проценты за пользование заемными денежными средствами учитываются заказчиком в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н (далее - ПБУ 15/2008).

Расходы по займам и кредитам в соответствии с [пунктом 3](#) ПБУ 15/2008 включают в себя расходы в виде процентов, причитающихся к уплате займодавцу (кредитору), а также

дополнительные расходы, к которым относятся расходы на информационные и консультационные услуги, расходы на экспертизу договоров займа или кредита, а также иные расходы, непосредственно связанные с получением займа или кредита.

Расходы по кредитам и займам в бухгалтерском учете учитываются отдельно от основной суммы долга ([пункт 4 ПБУ 15/2008](#)). В зависимости от срока привлечения заемных денежных средств основная сумма долга в соответствии с Планом счетов может учитываться либо в составе долгосрочных кредитов и займов на [счете 67](#) "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", либо в составе краткосрочных кредитов и займов на [счете 66](#) "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", на что указывает [пункт 19](#) Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)", утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)".

По общему правилу проценты по займам признаются прочими расходами, исключение составляет та их часть, которая подлежит включению в состав инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов ([пункт 7 ПБУ 15/2008](#)).

При этом следует помнить, что в стоимость инвестиционного актива включаются только проценты за пользование заемными денежными средствами. Дополнительные расходы в стоимости актива не учитываются и относятся в состав прочих расходов.

Таким образом, если объект строится с целью продажи, то проценты по заемным обязательствам не будут увеличивать его первоначальную стоимость.

В рамках же инвестиционного договора, когда заемные средства привлекаются заказчиком (заказчиком-застройщиком), вопрос о включении в стоимость инвестиционного актива процентов за пользование займом или кредитом будет решаться в зависимости от условий инвестиционного договора.

Если инвестиционным договором между инвестором и заказчиком предусмотрено возмещение расходов заказчика, то, по мнению автора, проценты, уплаченные заказчиком (заказчиком-застройщиком), могут включаться в первоначальную стоимость актива (если строящийся объект не предназначен для продажи). Если же подобная компенсация затрат инвестиционным договором не предусмотрена, то проценты за пользование кредитом и займом не увеличивают первоначальную стоимость объекта.

Поскольку на практике необходимость привлечения заемных средств заказчиком (заказчиком-застройщиком) возникает вследствие непредвиденных обстоятельств, в инвестиционном договоре могут отсутствовать условия о компенсации затрат заказчика (заказчика-застройщика). По мнению автора, стороны вправе заключить дополнительное

соглашение к инвестиционному договору, прописав порядок компенсации затрат заказчика (заказчика-застройщика) инвестором.

Обратите внимание! Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут признавать все расходы по займам прочими расходами ([пункт 7 ПБУ 15/2008](#)).

Состав субъектов экономической деятельности, которым предоставлено право применения упрощенных способов бухгалтерского учета, определен [пунктом 4 статьи 6 Закона N 402-ФЗ](#).

Теперь обратимся к положениям налогового законодательства.

В соответствии со [статьей 257](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

В то же время [главой 25](#) НК РФ предусмотрены особенности учета при налогообложении расходов по отдельным операциям, в том числе расходов в виде процентов по кредитам, займам и иным долговым обязательствам.

Расходы в виде процентов по кредитам, займам и иным долговым обязательствам учитываются в составе внереализационных расходов в соответствии с [подпунктом 2 пункта 1 статьи 265](#) НК РФ.

Таким образом, проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости амортизируемого имущества, на что обращено внимание в [Письме](#) ФНС России от 23.03.2015 N ГД-4-3/4568@ "О направлении разъяснений по вопросу учета в целях налогообложения прибыли организаций сумм процентов по долговым обязательствам" (вместе с [Письмом](#) Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339).

Порядок признания процентов за пользование заемными денежными средствами в налоговом учете заказчика (заказчика-застройщика) также будет зависеть от условий инвестиционного договора.

По логике если условиями договора компенсация затрат заказчика (заказчика-застройщика) не предусмотрена, то расходы по кредитам и займам должны относиться заказчиком (заказчиком-застройщиком) на внереализационные расходы с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 269](#) НК РФ. Однако это не совсем так.

Дело в том, что затраты налогоплательщика только тогда могут быть признаны налогооблагаемым расходом, когда они удовлетворяет критериям [статьи 252](#) НК РФ.

Согласно положениям [статьи 252](#) НК РФ одним из ключевых условий признания расходов для целей налогообложения является то, что расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласны с таким подходом и арбитры, о чем в частности, говорит [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.02.2016 N Ф05-1080/2016 по делу N А40-77398/14](#).

Затраты в виде процентов за пользование заемными средствами, которые заказчик (заказчик-застройщик) направляет на реализацию функций заказчика (заказчика-застройщика), не связаны с извлечением доходов заказчиком, поскольку производятся в интересах инвестора (инвесторов).

Поэтому с данной точки зрения проценты за пользование заемными денежными средствами в учете заказчика (заказчика-застройщика) признать налогооблагаемым расходом нельзя.

Теперь рассмотрим вариант, когда заемные средства привлекаются заказчиком по согласованию с инвестором, который в дальнейшем компенсирует заказчику данные расходы, в том числе проценты за пользование "чужими" деньгами.

Как известно, денежные средства, получаемые заказчиком от инвестора, с точки зрения [главы 25 НК РФ](#) представляют собой средства целевого финансирования, которые не включаются в налоговую базу заказчика-застройщика на основании [подпункта 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#).

Если расходы, связанные с привлечением заемных средств, компенсируются инвестором за счет средств целевого финансирования, то они не признаются расходом заказчика-застройщика, поскольку на основании [пункта 17 статьи 270 НК РФ](#) расходы налогоплательщика, произведенные за счет средств целевого финансирования, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Поэтому если в инвестиционном договоре между инвестором и заказчиком (заказчиком-застройщиком) будет предусмотрена компенсация затрат заказчика по привлеченным займам и кредитам, то такие расходы не будут учитываться в целях обложения налогом на прибыль заказчика (заказчика-застройщика). В случае необходимости стороны вправе заключить и дополнительное соглашение к договору. Если же инвестиционным договором между инвестором и заказчиком (заказчиком-застройщиком) не предусмотрена компенсация затрат, то такие расходы не могут уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организации в учете заказчика на основании требований [статьи 252 НК РФ](#).

Рассмотрим конкретный пример учета заемных средств у заказчика.

Пример. (При расчете процентов исходим из того, что количество календарных дней в году - 365.)

Допустим, что заказчик вследствие того, что инвестор приостановил финансирование строительства, взял кредит в банке сроком на 30 дней под 21% годовых. Между инвестором и заказчиком подписано дополнительное соглашение к инвестиционному договору, в соответствии с которым инвестор компенсирует затраты заказчика по кредиту.

Сумма кредита составляет 10 000 000 руб., сумма процентов, начисленных за период пользования заемными денежными средствами - 172 602,74 руб.

В бухгалтерском учете заказчика к счету 66 "Краткосрочные займы и кредиты" открыты

следующие аналитические счета:

66 - 1 "Расчеты по основной сумме долга";

66 - 2 "Расчеты по процентам за пользование заемными денежными средствами".

В бухгалтерском учете заказчика будут сформированы следующие записи:

Дебет 51 Кредит 66 - 1

- 10 000 000 руб. - получены денежные средства в соответствии с кредитным договором;

Дебет 91 - 2 Кредит 66 - 2

- 172 602,74 руб. - начислены проценты за пользование кредитом;

Дебет 66 - 2 Кредит 51

- 172 602,74 руб. - уплачены проценты за пользование заемными денежными средствами;

Дебет 76 Кредит 86

- 172 602,74 руб. - отражена задолженность инвестора по целевому финансированию в части компенсации затрат по обслуживанию кредита;

Дебет 51 Кредит 76

- 172 602,74 руб. - получена компенсация затрат заказчика по уплате процентов;

Дебет 08 Кредит 91 - 2

- 172 602,74 руб. - включены в первоначальную стоимость объекта проценты за пользование заемными денежными средствами (условиями договора предусмотрено строительство инвестиционного объекта).

Экономия заказчика как дополнительное вознаграждение по возмездному договору

По инвестиционному договору инвестор обязан предоставить заказчику, организующему ход строительства объекта, необходимый объем финансирования. Если в ходе строительства расходы заказчика окажутся меньше предусмотренного финансирования, то разница, традиционно именуемая экономией заказчика, может стать его дополнительным вознаграждением. Какие условия для этого должны быть выполнены и как экономия заказчика учитывается в учете последнего, вы узнаете из настоящего материала.

Прежде всего напомним читателю, что инвестор и заказчик являются субъектами инвестиционной деятельности, правовое регулирование которой осуществляется в соответствии с Федеральным [законом](#) от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ).

Инвестор осуществляет капитальные вложения, используя для этого как собственные, так и привлеченные средства, а заказчик осуществляет реализацию инвестиционного проекта ([статья 4](#) Закона N 39-ФЗ).

Заказчиком может выступать как сам инвестор, так и иное лицо. Заказчик, не являющийся одновременно инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены инвестиционным договором с инвестором. Помимо этого, заказчик организует учет затрат на строительство. Отношения между инвестором и заказчиком строятся на основании договора, который в деловой практике называют инвестиционным договором.

В силу того что гражданское право не содержит такого вида самостоятельного соглашения, как инвестиционный договор, при его заключении инвестор и заказчик должны ориентироваться на условия договоров, предусмотренных в Гражданском [кодексе](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ). В том случае, если оценка всех условий соглашения и практика отношений, сложившаяся между партнерами, не позволяет рассматривать инвестиционный договор как один из договоров, предусмотренных [ГК РФ](#), или как смешанный договор, то при возникновении споров инвестиционный договор следует рассматривать как договор купли-продажи будущей вещи. Такие разъяснения на этот счет приведены в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 N 54 "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем". О том, что позиция суда по этому вопросу не претерпела изменений, свидетельствует и [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 07.05.2018 N 306-ЭС15-3282 по делу N А65-22387/2008.

Согласны с таким подходом и налоговики, что подтверждает [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 29.12.2011 N 16-15/126141@ "Об учете расходов на строительство, связанных с новым строительством, в целях исчисления налога на прибыль".

Практика свидетельствует о том, что зачастую договор, заключаемый между инвестором и заказчиком, имеет посредническую квалификацию, то есть представляет собой соглашение, где заказчик возводит объект от своего имени, но за счет ресурсов инвестора. О том, что такой инвестиционный договор рассматривается как посреднический, свидетельствует и [пункт 22](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Если в процессе строительства объекта заказчик израсходовал не весь объем денежных средств, полученных от инвестора, то у него появляется положительная разница между полученными средствами и суммой расходов на строительство, которую, как уже было отмечено, называют экономией заказчика. При этом она может возвращаться заказчиком инвестору, а может выступать и дополнительным вознаграждением заказчика - все зависит от условий инвестиционного соглашения.

Если заказчик ведет деятельность в форме юридического лица, то он, как и все иные российские компании, обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным [законом](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

При этом на основании [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ в первую очередь он обязан

руководствоваться положениями федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ, утверждение которых входит в компетенцию Минфина России.

Между тем на сегодняшний день Минфином России утверждена лишь часть (18) федеральных стандартов для организаций бюджетной сферы, которые официально именуется федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Для обычных организаций (нефинансовых организаций, отличных от организаций бюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкцией](#) по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Нормативными документами, учитывающими специфику строительной деятельности, являются [Положение](#) по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160 (далее - Положение N 160), и [ПБУ 2/2008](#), утвержденное Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)". [ПБУ 2/2008](#) предназначено для подрядчиков, исполняющих долгосрочные договоры, а непосредственно к заказчикам имеет отношение [Положение](#) N 160.

Несмотря на то что [Положение](#) N 160 было утверждено еще в 1993 году, оно до сих пор используется на практике в части, не противоречащей более поздним нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету. Такие разъяснения в свое время давал Минфин России в [Письме](#) от 30.11.2005 N 07-05-06/322. О том, что данный документ может использоваться для ведения учета сегодня, говорит и [Письмо](#) Минфина России от 15.05.2013 N 07-01-10/16961, а также [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2013 N БС-4-11/6278. Применение [Положения](#) N 160 допускают и суды, что подтверждается [Постановлением](#) Арбитражного суда Центрального округа от 06.11.2019 N Ф10-1961/2019 по делу N А35-1528/2018.

На самом деле [Положение](#) N 160 предназначено для использования застройщиками, но оно может применяться и заказчиками, если строительные работы выполняются подрядным способом. Кроме того, в нем изложены правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определения инвентарной стоимости объектов этих инвестиций на предприятиях и в организациях.

На основании [пункта 3.1.6](#) Положения N 160 можно сделать вывод, что разница между суммой, полученной от инвестора, и фактическими затратами на строительство объекта является экономией средств, выделенных инвестором. Такая экономия определяется по окончании строительства.

Порядок учета заказчиком возникающей экономии зависит от условий инвестиционного договора. Если условиями договора на строительство дальнейшая судьба возникшей экономии не определена, то она подлежит возврату инвестору.

При этом, по мнению автора, стороны договора могут заключить дополнительное соглашение к инвестиционному договору, в котором определяют дальнейшую судьбу выявленной в ходе строительства экономии средств.

Обратите внимание! Если в качестве инвестора выступает само государство, то сумма выявленной экономии в обязательном порядке подлежит возврату в тот бюджет, за счет средств которого производилось финансирование строительства.

В учете заказчика операция по возврату сэкономленных средств инвестору оформляется следующей записью:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 51 "Расчетные счета".

Если условиями инвестиционного договора определено, что экономия остается в распоряжении заказчика, то порядок ее учета будет зависеть от того, как будет расцениваться данная экономия с точки зрения вознаграждения заказчика.

Если инвестиционный договор рассматривается как посреднический договор, то заказчик выступает своего рода посредником между инвестором и подрядчиками, привлеченными заказчиком для строительства объекта.

Порядок учета затрат на строительство осуществляется с учетом [Положения](#) N 160, о котором мы говорили выше. Затраты на содержание заказчика, а также суммы его вознаграждения подлежат включению в сметную стоимость строящегося объекта, следовательно, формируют его первоначальную стоимость.

В рамках же отношений возмездного характера заказчик оказывает определенные услуги инвестору по организации строительного процесса, контролю над ходом строительства, а также выполняет иные функции, предусмотренные договором между ними. За реализацию данных функций инвестор выплачивает заказчику вознаграждение. Сумма экономии средств целевого финансирования над фактическими затратами на строительство может оставаться в распоряжении заказчика в виде его дополнительного вознаграждения. В таком случае указанные средства расцениваются как выручка заказчика за услуги, оказанные инвестору.

Если заказчик является налогоплательщиком НДС, то сумма экономии, остающаяся в распоряжении заказчика по окончании строительства, связанная с оказанием им услуг, не освобождаемых от НДС, подлежит обложению этим налогом в общеустановленном порядке. На это указывают положения [пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и [подпункта 2 пункта 1 статьи 162](#) НК РФ.

Аналогичный вывод следует из [Письма](#) Минфина России от 29.03.2017 N 03-07-11/18093.

В бухгалтерском учете заказчика величина экономии средств, если она расценивается как дополнительное вознаграждение, отражается следующим способом:

Дебет 08 - 3 "Строительство объектов основных средств" Кредит 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", - отражена сумма экономии в составе выручки заказчика без учета суммы НДС;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", - отражена в составе сумм "входного" НДС, подлежащего передаче инвестору, сумма НДС с величины экономии;

Дебет 90 - 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС", - исчислен НДС с величины экономии;

Дебет 90 - 9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки" - отражена величина экономии (прибыль);

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 08 - 3 "Строительство объектов основных средств" - списана величина экономии (без НДС) за счет источника целевого финансирования;

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - передан НДС с величины экономии инвестору.

В то же время инвестиционным договором может быть предусмотрено, что экономия средств остается в распоряжении заказчика, но при этом не является его дополнительным вознаграждением.

Тогда учет заказчика будет строиться следующим образом:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91 - 1 "Прочие доходы", - отражена сумма экономии средств в составе прочих доходов;

Дебет 91 - 2 "Прочие расходы" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС", - начислен НДС к уплате в бюджет с суммы экономии, оставшейся в распоряжении заказчика;

Дебет 91 - 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки" - отражен финансовый результат.

Рассмотрим конкретный пример учета экономии заказчика, когда она является дополнительным вознаграждением по инвестиционному договору.

Пример (цифры условные). ООО "Заказчик" ведет строительство офисного центра. Сметная

стоимость строительства составляет 300 000 000 руб. Стоимость услуг заказчика определяется как 3% от сметной стоимости строительства (9 000 000 руб., в том числе НДС 2% - 1 500 000 руб.) плюс сумма возможной экономии. Срок строительства офисного центра составляет 36 месяцев. Вознаграждение заказчику выплачивается ежемесячно равными долями. По окончании строительства сумма превышения средств целевого финансирования инвестора над фактическими затратами на строительство составила 2 400 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Заказчик" ежемесячно будут сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 250 000 руб. - отражено вознаграждение заказчика в составе его выручки;

Дебет 90 - 3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",

- 41 666,66 руб. - отражена сумма НДС с вознаграждения заказчика в составе себестоимости услуг заказчика;

Дебет 51 Кредит 62

- 250 000 руб. - поступили денежные средства в оплату услуг заказчика.

Как уже отмечалось в статье, стоимость услуг заказчика включается в первоначальную стоимость строящегося объекта.

По окончании строительства в учете заказчика образуется сумма экономии. При этом договором между инвестором и заказчиком предусмотрено, что данная экономия рассматривается как дополнительное вознаграждение заказчика. В таком случае учет будет организован следующим образом:

Дебет 08 - 3 Кредит 90 - 1

- 2 000 000 руб. - отражена сумма экономии (без НДС) в составе расходов на строительство объекта;

Дебет 19 Кредит 90 - 1

- 400 000 руб. - отражен НДС с величины экономии в составе налога, подлежащего передаче инвестору;

Дебет 90 - 3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",

- 400 000 руб. - исчислен НДС с величины экономии заказчика;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 2 000 000 руб. - учтена сумма средств экономии как финансовый результат заказчика.

Величина экономии, когда она выступает финансовым результатом в виде выручки

заказчика, подлежит обложению НДС в соответствии с положениями [статей 146](#) и [162](#) НК РФ, о чем мы сказали выше. При этом попытки налогоплательщиков обосновать неправомерность такого подхода, ссылаясь на то, что сумма экономии средств, остающаяся в распоряжении заказчика, не поименована в качестве отдельного объекта налогообложения в положениях [статьи 146](#) НК РФ, не увенчались успехом. Налоговые органы рассматривают экономию в рамках реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации. Суд поддерживает налогоплательщиков, что подтверждают [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 17.06.2013 по делу N А26-5720/2011, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26.03.2012 N Ф09-1984/12 по делу N А07-2765/2011 и ряд других.

Если сумма экономии целевых средств над фактическим затратами на строительство определяется как вознаграждение заказчика (заказчика-застройщика), то возникают трудности с порядком обложения вознаграждения заказчика НДС. Дело в том, что окончательная величина налоговой базы по НДС будет сформирована только после окончания строительства, следовательно, уплатить налог заказчик должен только после сдачи объекта инвестору.

Такая позиция не устраивает налоговые органы, настаивающие на том, чтобы сумма налогового обязательства определялась расчетным путем, а впоследствии, по окончании строительства, корректировалась с учетом фактически причитающихся сумм. Однако судебные органы все чаще принимают позицию налогоплательщика, согласно которой величина налога может быть определена только по окончании строительства и, следовательно, налог необходимо заплатить только после сдачи объекта инвестору. Примером может являться [Постановление](#) ФАС Московского округа от 31.05.2005 по делу N КА-А41/4403-05.

По мнению некоторых экспертов, не желающих спорить с налоговыми органами, в учетной политике организации-заказчика следует прописать отдельный порядок расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Отметим, что существуют примеры судебной практики, свидетельствующие о том, что суммы экономии денежных средств, остающиеся в распоряжении заказчика, не подлежат обложению НДС. В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 15.10.2010 по делу N А46-23193/2009, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.11.2010 по делу N А33-22092/2009, [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 09.10.2007 по делу N А28-4176/2007-145/21 и ряд других. В последнем из указанных решений суд отметил, что сумма экономии не связана с реализацией услуг застройщика (заказчика-застройщика) и не подлежит обложению НДС. И действительно, при решении такого вопроса следует руководствоваться причинами, приведшими к возникновению указанной положительной разницы. Так, одной из причин может быть снижение цен на строительные материалы, которые в соответствии с инвестиционным договором должен был приобрести заказчик, или же предоставление скидки подрядной организацией.

Обратите внимание! В указанном [Постановлении](#) суд, признавая позицию налогоплательщика, сослался на то, что денежные средства, перечисляемые инвестором заказчику, имеют инвестиционный характер, следовательно, на основании положений [статьи 39](#) НК РФ такие средства не подлежат обложению НДС. Здесь следует отметить, что данные финансовые ресурсы носят инвестиционный характер лишь для инвестора. Для организации-заказчика эти средства расцениваются как целевое финансирование и не носят инвестиционного характера.

Если же экономия средств согласно инвестиционному договору не рассматривается как дополнительное вознаграждение заказчика, то она подлежит обложению НДС на основании [статьи 162](#) НК РФ. Аналогичный вывод подтверждает [Письмо](#) Минфина России от 25.03.2008 N 03-07-10/02. Однако, по мнению автора, для целей налогового учета в части обложения НДС не будет иметь значения, в какой форме рассматривается экономия денежных средств согласно инвестиционному договору. Разница же будет состоять только в порядке отражения указанных средств в бухгалтерском учете организации-заказчика.

Если инвестиционным договором предусмотрено, что экономия средств остается в распоряжении заказчика, то она признается доходом организации и подлежит обложению налогом на прибыль организаций. При этом следует отметить, что наряду с экономией средств в ходе строительства может возникнуть и их перерасход. Так вот, согласно позиции финансового ведомства, изложенной в [Письме](#) от 20.04.2009 N 03-03-06/1/263, убыток, полученный как разница между средствами целевого финансирования и фактическими затратами на строительство, не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организации застройщика. Однако такая позиция актуальна прежде всего для договоров долевого участия в строительстве.

Следует учесть, что если инвестиционным договором не предусмотрен порядок распределения возникшей экономии и заказчик направит указанные денежные средства на цели, не предусмотренные инвестиционным контрактом, то данные средства в соответствии с положениями [статьи 251](#) НК РФ теряют характер целевого финансирования и подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль в учете заказчика на дату их фактического получения от инвестора. Это означает, что с величины данной экономии организация-заказчик должна будет заплатить соответствующую сумму недоимки по налогу на прибыль, пени и штраф (если строительство объекта приходилось более чем на один налоговый период по налогу на прибыль организации).

Риелторская деятельность при долевом участии в строительстве по поручению застройщика

Развитие рынка недвижимости, обусловленное в том числе активным строительством жилья, привело к появлению большого количества фирм, занимающихся риелторской деятельностью.

Риелторские фирмы - юридические лица, являющиеся профессиональными посредниками на рынке купли-продажи жилья. Осуществляя свою деятельность, они оказывают помощь в совершении сделок на рынке недвижимости по поручению других участников рынка жилья, в частности застройщиков.

О деятельности риелторских фирм по поручению застройщика мы и поговорим в этой главе.

В последнее время услуги риелторских фирм пользуются повышенным спросом, в силу чего многие компании осуществляют деятельность в этой сфере бизнеса, в том числе и на рынке ипотечного жилищного кредитования.

Понятие риелторской фирмы закреплено в [Концепции](#) развития системы ипотечного жилищного кредитования в Российской Федерации, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 11.01.2000 N 28 "О мерах по развитию системы

ипотечного жилищного кредитования в Российской Федерации" (далее - Концепция).

Согласно [Концепции](#) риелторские фирмы - юридические лица, являющиеся профессиональными посредниками на рынке купли-продажи жилья. К функциям риелторов относятся подбор вариантов купли-продажи жилья для заемщиков и продавцов жилья, помощь в заключении сделок купли-продажи, организация продажи жилья по поручению других участников рынка жилья, участие в организации проведения торгов по реализации жилья, на которое обращено взыскание.

Для справки. Заемщики - физические лица, граждане Российской Федерации, заключившие кредитные договоры с банками (кредитными организациями) или договоры займа с юридическими лицами (некредитными организациями), по условиям которых полученные в виде кредита средства используются для приобретения жилья. Обеспечением исполнения обязательств по договорам служит залог приобретаемого жилья (ипотека).

Риелторские фирмы оказывают свои услуги не только на вторичном рынке жилья, но и при продаже жилой недвижимости по договорам долевого участия в строительстве.

По поручению застройщиков риелторские фирмы, действующие на основании договора поручения, обеспечивают рынок сбыта жилья, привлекая частных инвесторов для заключения договоров долевого строительства, получая за это вознаграждение от застройщика. Причем нередко риелторские фирмы в оплату своих услуг выкупают у застройщика права на жилье, также становясь дольщиками.

Обратимся к Федеральному [закону](#) от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ).

В силу [Закона](#) N 214-ФЗ под долевым строительством понимаются отношения, связанные с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости (далее - участники долевого строительства), для возмещения затрат на такое строительство и возникновением у участников долевого строительства права собственности на объекты долевого строительства и права общей долевой собственности на общее имущество в многоквартирном доме (далее - МКД) и (или) ином объекте недвижимости ([пункт 1 статьи 1](#) Закона N 214-ФЗ).

Основными понятиями, используемыми в Законе N 214-ФЗ, являются понятия "застройщик" и "объект долевого строительства", содержащиеся в [статье 2](#) названного Закона.

Согласно [пункту 1 статьи 2](#) Закона N 214-ФЗ застройщиком является хозяйственное общество:

а) которое или основное общество которого либо любое из дочерних хозяйственных обществ основного общества имеет опыт (не менее трех лет) участия в строительстве (создании) многоквартирных домов (далее - МКД) общей площадью не менее 5 000 квадратных метров в совокупности, при наличии полученных в порядке, установленном законодательством о градостроительной деятельности, разрешений на ввод в эксплуатацию таких МКД в качестве застройщика, и (или) технического заказчика, и (или) генерального подрядчика в соответствии с

договором строительного подряда;

б) которое имеет в собственности или на праве аренды, на праве субаренды либо в предусмотренных Федеральным [законом](#) от 24.07.2008 N 161-ФЗ "О содействии развитию жилищного строительства" (далее - Закон N 161-ФЗ), [подпунктом 15 пункта 2 статьи 39.10](#) Земельного кодекса Российской Федерации (далее - ЗК РФ) случаях на праве безвозмездного пользования земельный участок и привлекает денежные средства участников долевого строительства в соответствии с Законом N 214-ФЗ для строительства (создания) на этом земельном участке МКД и (или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании полученного разрешения на строительство;

в) наименование которого содержит слова "специализированный застройщик".

Под застройщиком также понимается некоммерческая организация (далее - НКО), созданная в соответствии с [Законом](#) Российской Федерации от 15.04.1993 N 4802-1 "О статусе столицы Российской Федерации", или унитарная НКО в организационно-правовой форме фонда, созданная в соответствии с Федеральным [законом](#) от 29.07.2017 N 218-ФЗ "О публично-правовой компании по защите прав граждан - участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 218-ФЗ), а также указанный в [пункте 3 части 4 статьи 1](#) Закона N 214-ФЗ Фонд субъекта Российской Федерации.

Для справки. Фонд субъекта РФ создается в соответствии с нормативным правовым актом субъекта РФ в целях урегулирования обязательств застройщиков-банкротов перед участниками долевого строительства, для завершения строительства МКД и (или) иных объектов недвижимого имущества, в том числе для завершения строительства объектов инженерно-технической инфраструктуры, объектов социальной инфраструктуры, объектов транспортной инфраструктуры и объектов капитального строительства, обеспечивающих подключение (технологическое присоединение) объектов строительства к сетям инженерно-технического обеспечения. Особенности правового положения Фонда субъекта РФ регулируются [статьями 21.1 - 21.3](#) Закона N 214-ФЗ.

Застройщик вправе привлекать денежные средства участников долевого строительства (далее - дольщики) для строительства (создания) МКД и (или) иных объектов недвижимости после выполнения условий, названных в [пункте 1 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ. Требования к застройщикам, имеющим право привлекать денежные средства дольщиков для строительства (создания) МКД на основании договора участия в долевом строительстве, приведены в [пункте 2 статьи 3](#) Закона N 214-ФЗ.

Поскольку в качестве застройщика может выступать только юридическое лицо, то индивидуальный предприниматель не вправе привлекать денежные средства граждан для строительства (создания) МКД в соответствии с [Законом](#) N 214-ФЗ. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минэкономразвития России от 18.07.2011 N Д06-3482.

В свою очередь, под объектом долевого строительства в Законе N 214-ФЗ понимается жилое или нежилое помещение, машино-место, подлежащее передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию МКД и (или) иного объекта недвижимости и входящее в состав указанного МКД и (или) иного объекта недвижимости, строящихся

(создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства ([пункт 2 статьи 2 Закона N 214-ФЗ](#)).

Итак, по поручению застройщика риелторская фирма осуществляет поиск частных инвесторов с целью заключения договоров долевого строительства.

Заметим, что риелторская деятельность как самостоятельный вид бизнеса, включая специальные правила ее ведения и контроль за ее осуществлением, на законодательном уровне практически не урегулирована, на что указывают и разъяснения чиновников, приведенные в [Письме](#) Минрегионразвития России от 29.10.2009 N Д05-4908. В то же время практика свидетельствует, что свои отношения с застройщиками риелторы обычно оформляют в виде договора поручения, которому в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее - ГК РФ) посвящена [глава 49 "Поручение"](#).

Договор поручения представляет собой двустороннее соглашение, сторонами которого являются доверитель и поверенный, причем поверенный всегда действует в интересах доверителя, от его имени и за его счет, в связи с чем права и обязанности по сделке, совершенной поверенным с третьими лицами, возникают именно у доверителя ([пункт 1 статьи 971 ГК РФ](#)).

Поскольку гражданское законодательство не выдвигает специальных требований к сторонам договора поручения, то в общем случае в качестве доверителя и поверенного могут выступать любые как юридические, так и физические лица. В нашем случае застройщик - юридическое лицо будет выступать в договоре поручения доверителем, а риелторская фирма - поверенным.

Договор поручения может заключаться как на определенный срок, так и без указания срока его действия, тогда он признается бессрочным. Следует иметь в виду, что поверенный представляет интересы доверителя перед третьими лицами на основании доверенности, выданной ему доверителем.

Напоминаем, что с 01.09.2013 максимальный срок действия доверенности не ограничен законом, следовательно, выдать ее можно на любой срок. Если же срок в доверенности не указан, то она будет действительной только в течение года со дня ее выдачи ([пункт 1 статьи 186 ГК РФ](#)).

Вместе с тем нужно помнить, что обязательным реквизитом доверенности выступает дата ее совершения - доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна, на что указывает [пункт 1 статьи 186 ГК РФ](#). С этим соглашаются и суды, на что, в частности, указывают [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2017 N 304-АД16-20481 по делу N А75-5020/2016, [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.09.2018 N Ф07-11912/2018 по делу N А13-1222/2017, [Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 09.03.2017 N Ф05-1576/2017 по делу N А40-75002/2016 и другие.

Обратите внимание! Если доверенность от имени доверителя выдается поверенному на:

- совершение сделок, требующих нотариальной формы;
- подачу заявлений о государственной регистрации прав или сделок;
- распоряжение зарегистрированными в государственных реестрах правами, - то ее придется

заверить у нотариуса.

Аналогичное требование касается и выдачи безотзывной доверенности ([пункт 2 статьи 188.1 ГК РФ](#)).

Если доверенность является документом, регулирующим отношения между посредником - риелторской фирмой и третьими лицами, желающими заключить договор долевого участия в строительстве, то документом, на основании которого строятся отношения между доверителем - застройщиком и риелторской фирмой, является именно договор поручения, в котором стороны должны согласовать все существенные условия, а также определить оплату поверенного.

К существенным условиям договора поручения [глава 49](#) ГК РФ относит предмет договора - совершение определенных юридических действий от имени и за счет доверителя. Поверенный вправе не только совершать сделки, но и осуществлять иные юридические действия, приводящие к юридическим последствиям, например получать денежные средства за доверителя, представлять его интересы в суде и так далее.

Если поручение поверенного связано с предпринимательской деятельностью сторон (либо одной из них), договор поручения считается безвозмездным только при условии, что это прямо закреплено в договоре поручения.

Отсутствие в возмездном договоре условия о размере вознаграждения поверенного и порядке его выплаты вовсе не означает, что посредник оказывает услугу бесплатно, поэтому доверитель обязан после исполнения поручения рассчитаться с поверенным по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

[Статья 973](#) ГК РФ требует от поверенного выполнения поручения в соответствии с указаниями (правомерными, осуществимыми и конкретными) доверителя, поэтому любые отступления от них поверенный обязан согласовать с доверителем.

Так как договор поручения является двусторонним договором, то права и обязанности возникают у обеих сторон договора.

Обязанности поверенного ([статья 974](#) ГК РФ):

- Поверенный обязан лично исполнить поручение доверителя. Возможность передоверия другому лицу (заместителю) может быть реализована поверенным только в двух случаях:

если это предусмотрено в договоре или в доверенности, выданной доверителем;

если передоверие вызвано силой обстоятельств и необходимо в интересах доверителя.

- Информирование доверителя о ходе исполнения поручения. Способ доведения информации до доверителя обычно определяется договором. Если договор поручения заключается на длительный срок, то в соглашении целесообразно предусмотреть порядок предоставления отчета поверенного, в противном случае отчитаться перед доверителем поверенный должен либо по прекращении договора, либо по исполнению поручения в полном объеме.

- Передача доверителю всего полученного по сделкам, совершенным во исполнение поручения, причем такие действия должны быть произведены посредником сразу же, без промедления.

- После исполнения поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения поверенный обязан:

вернуть доверителю доверенность, срок действия которой не истек;

представить отчет с приложением всех оправдательных документов, если это предусмотрено договором или того требует характер поручения.

В обязанности доверителя входит (статья 975 ГК РФ):

- выдача поверенному доверенности, определяющей круг его полномочий;

- обеспечение поверенного всем необходимым для исполнения поручения;

- принятие от поверенного всего исполненного по договору поручения;

- оплата услуг поверенного в условиях возмездного договора и возмещение расходов, осуществленных поверенным в ходе исполнения договора поручения.

Гражданским законодательством (статья 977 ГК РФ) определено, что любая из сторон договора поручения вправе отказаться от него в любое время, причем соглашение об отказе от этого права является ничтожным. Сроки добровольного отказа от исполнения договора гражданским правом не ограничены. Добровольный отказ от исполнения договора любой из сторон договора означает, что договор поручения прекращается.

При прекращении договора поручения до того, как поручение исполнено поверенным полностью, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения расходы, а в случае возмездного договора выплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения (пункт 1 статьи 978 ГК РФ).

По общему правилу отмена доверителем поручения не является основанием для возмещения убытков, причиненных поверенному прекращением договора (пункт 2 статьи 978 ГК РФ).

Аналогичная норма предусмотрена и при отказе поверенного от исполнения договора поручения (пункт 3 статьи 978 ГК РФ). Обязанность по возмещению убытков доверителю возникает у поверенного только в том случае, если доверитель не имеет возможности сам совершить необходимые действия либо поручить их исполнение другому лицу.

Риелторская организация, как и все иные российские компании, обязана вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным **законом** от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

При ведении учета она в первую очередь должна исходить из федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных названным **Законом** для организаций,

отличных от организаций бюджетной сферы, утвержденных Минфином России.

Однако на сегодняшний день для такой категории организаций Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у данной категории организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока у большинства организаций в роли ФСБУ выступают ПБУ, утвержденные Минфином России до 01.01.2013, применяемые в части, не противоречащей [Закону](#) N 402-ФЗ, а бухгалтерский учет ведется с применением [Плана](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (далее - План счетов).

Порядок ведения бухгалтерского учета риелтора базируется на правовой конструкции договора поручения, которая была рассмотрена выше. Так как поверенный всегда выступает от имени и за счет доверителя, то все документы им выписываются от имени доверителя, а подписываются поверенным, действующим на основании доверенности, на что указано в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Доходом поверенного является его вознаграждение, которое в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99), признается выручкой от оказания посреднических услуг.

Выручка признается в бухгалтерском учете риелтора на дату принятия отчета доверителем либо на дату подписания акта на оказание посреднических услуг (хотя, по мнению автора, при оказании посреднических услуг составлять акт на оказанные услуги не обязательно).

Как известно, [Закон](#) N 402-ФЗ позволяет организациям коммерческой сферы в целях оформления фактов хозяйственной жизни пользоваться как существующими унифицированными формами первичных документов, так и самостоятельно разработанными формами. Формы используемой "первички" определяет руководитель компании (за исключением организаций бюджетной сферы) по представлению лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации.

В силу отсутствия унифицированной формы отчета поверенного при заключении договора поручения стороны могут закрепить любую форму отчета, главное, чтобы в ней в обязательном порядке присутствовали все реквизиты, предусмотренные [пунктом 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ, а именно:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В отчете поверенный должен отразить все сведения, связанные с исполнением договора поручения, а также проинформировать доверителя о результатах своих действий, подтверждающих возникновение у доверителя прав и обязанностей по сделкам с третьими лицами.

Вместе с отчетом поверенный представляет доверителю все оправдательные документы, причем требование об их предоставлении прямо закреплено [статьей 974](#) ГК РФ. Кроме того, о том, что поверенный обязан представлять доверителю все копии первичных документов по операциям, проводимым в рамках посреднического соглашения, сказано в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Денежные средства, полученные поверенным для исполнения договора поручения, не признаются его доходом на основании [пункта 3](#) ПБУ 9/99. В свою очередь средства, подлежащие передаче доверителю, не признаются расходом поверенного на основании [пункта 3](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

Если поверенный (риелтор) является плательщиком НДС, то при оказании своей услуги он обязан предъявить к уплате застройщику соответствующую сумму налога, что следует из [пункта 1 статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Соответствующий счет-фактура должен быть выставлен доверителю не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуги ([пункт 3 статьи 168](#) НК РФ). Налоговая база определяется поверенным в соответствии с [пунктом 1 статьи 156](#) НК РФ, которым определено, что налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора поручения определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений

при исполнении посреднического договора. При исчислении суммы налога используется общая ставка налога 20 процентов ([пункт 3 статьи 164 НК РФ](#)).

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 общая ставка НДС повышена с 18% до 20%, на что указывает [подпункт "в" пункта 3 статьи 1](#) Федерального закона от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах".

Если доверитель (застройщик) не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения) или же использует освобождение от уплаты налога, то при наличии письменного согласия сторон поверенный (риелтор) может не выставлять доверителю счет-фактуру на свои услуги ([подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#)).

Письменное согласие сторон, по мнению автора, можно прямо включить в текст договора поручения или же оформить дополнительным соглашением к нему. Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи. При этом из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" следует, что подписать данное согласие стороны должны квалифицированными электронными подписями.

Между тем несоставление счета-фактуры на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) не освобождает риелтора - налогоплательщика НДС от уплаты налога с налогооблагаемой операции. Согласно [пункту 1](#) Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость", в случае невыставления [счетов-фактур](#) на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

Иными словами, в этом случае в своей [книге продаж](#) поверенный регистрирует свой отчет, подтверждающий факт оказания им посреднической услуги. Такие же разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@, а также в [Письме](#) Минфина России от 09.10.2014 N 03-07-11/50894.

В целях налогообложения прибыли организаций вознаграждение поверенного (без НДС) на основании [статей 248 и 249 НК РФ](#) признается доходом от реализации. Дата признания дохода определяется поверенным в зависимости от используемого им метода признания доходов и расходов:

- при использовании метода начисления вознаграждение признается доходом на дату оказания посреднической услуги ([пункт 3 статьи 271 НК РФ](#));

- при кассовом методе датой получения дохода признается день получения вознаграждения на счет в банке или в кассу поверенного ([пункт 2 статьи 272 НК РФ](#)).

Напоминаем, что в соответствии с [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#) при

определении налоговой базы поверенным не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего к нему в связи с исполнением обязательств по договору поручения, а также в счет возмещения затрат, произведенных поверенным за счет доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями договора поручения. Вознаграждение поверенного к данным доходам не относится.

Имущество (в том числе денежные средства), переданное поверенным доверителю в связи с исполнением обязательств по договору поручения, а также в счет оплаты затрат, произведенных поверенным за доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями договора поручения, не учитываются в качестве расходов поверенного на основании [пункта 9 статьи 270 НК РФ](#).

Таким образом, поверенный, исполняя определенные договором действия, не ведет налоговый учет операций, совершенных им по договору поручения. В то же время если поверенный в рамках договора осуществляет расходы, не возмещаемые доверителем и, соответственно, не учитываемые им в налоговом учете, то такие расходы поверенный вправе включить в состав расходов, учитываемых им при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При этом указанные расходы должны отвечать требованиями [статьи 252 НК РФ](#), в том числе соответствовать заключенному в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договору, что следует из [Письма УФНС России по городу Москве от 11.11.2011 N 16-12/109667@.2](#).

Аналогичные разъяснения по этому поводу даны и в [Письме Минфина России от 08.05.2019 N 03-03-06/1/33662](#), при этом уточнено, что налоговый учет доходов и расходов посредника предопределяется условиями заключенного посреднического соглашения.

Если по условиям договора поручения риелторская фирма участвует в расчетах и денежные средства от дольщиков, с которыми заключены договоры долевого участия в строительстве, поступают на расчетные счета риелторской фирмы, то учет ведется с помощью следующих бухгалтерских записей:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по возмещаемым расходам", Кредит 51 "Расчетные счета" - оплачены расходы, подлежащие возмещению застройщиком;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по сумме вознаграждения", Кредит 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", - отражена сумма вознаграждения риелторской фирмы;

Дебет 90 "Продажи", субсчет 90 - 3 "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - начислен НДС;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по средствам, полученным от дольщиков по заключенным договорам", - получены денежные средства по заключенным договорам долевого участия в строительстве;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по средствам, полученным от дольщиков по заключенным договорам", Кредит 51 "Расчетные счета" - перечислены застройщику денежные средства, поступившие от дольщиков;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по возмещаемым расходам", субсчет "Расчеты по сумме вознаграждения", - получены от застройщика денежные средства в возмещение произведенных расходов, а также сумма вознаграждения.

В начале статьи мы отметили, что риелторская фирма, оказывающая услуги застройщику, может сама стать участником договора долевого строительства. Возникает вопрос: может ли она внести свой взнос по договору на строительство не денежными средствами, а своими услугами? Некоторые специалисты считают, что взнос услугами по договору долевого участия в строительстве вполне возможен. И даже ведут рассуждения о том, должен ли риелтор, вносящий свой взнос услугами, начислять НДС с такой передачи, или же в данном случае услуги носят инвестиционный характер, и НДС на основании [пункта 2 статьи 146 НК РФ](#) начислять не нужно.

О том, что услуги или работы инвестиционного характера не образуют объекта налогообложения, говорят и суды, о чем свидетельствует [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26.03.2009 N Ф09-1678/09-С2 по делу N А60-17854/2008-С8, в котором сделан вывод, что выполнение строительно-монтажных работ, носящее инвестиционный характер, не подлежит обложению НДС.

Вместе с тем, по мнению автора, внести услуги, как, впрочем, и работы, в качестве инвестиционного взноса вряд ли возможно. Напомним, что в российском законодательстве под инвестициями понимаются денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Такое определение содержится в [статье 1](#) Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ).

Как видим, [Закон N 39-ФЗ](#) не предполагает, что услуги или работы могут стать инвестиционным ресурсом. Поэтому вряд ли правильно говорить о том, что услуга, оказанная риелтором застройщику, может выступать в качестве инвестиционного взноса и с привязкой к [пункту 2 статьи 146 НК РФ](#) не вести к обязанности начисления НДС при передаче услуги.

На практике, когда говорят об инвестировании услуг или работ, нужно понимать несколько иное. Если между риелторской фирмой, оказывающей услуги застройщику, и застройщиком будет заключен инвестиционный договор, то у риелтора-инвестора также возникает встречное обязательство по внесению инвестиционного взноса на строительство. В соответствии с положениями [статьи 410 ГК РФ](#) такие обязательства сторон могут быть погашены зачетом. То есть фактически речь идет о зачете взаимных требований сторон. Однако такая ситуация возможна не всегда, поскольку гражданское законодательство устанавливает случаи, когда зачет взаимных требований невозможен. Перечень таких случаев предусмотрен в [статье 411 ГК РФ](#).

О том, что зачет не всегда является правомерным, говорят и арбитры, на что, в частности, указывает [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 02.04.2015 по делу N

307-КГ15-1399, А21-2098/2014.

Коммунальные платежи, выставяемые жильцам по посреднической квалификации

Обязанность по внесению собственниками и пользователями жилых помещений платы за жилые и коммунальные услуги установлена жилищным законодательством Российской Федерации. О том, как осуществляется взимание платы за оказанные коммунальные услуги организациями жилищно-коммунального комплекса, а также о некоторых других вопросах, касающихся коммунальных платежей, мы и поговорим далее.

Обратимся к [Правилам](#) предоставления коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.05.2011 N 354 (далее - Правила N 354), и дадим несколько определений.

Для справки. [Правила](#) N 354 регулируют отношения по предоставлению коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах (далее - МКД), собственникам и пользователям жилых домов, в том числе отношения между исполнителями и потребителями коммунальных услуг, устанавливают их права и обязанности, порядок заключения договора, содержащего положения о предоставлении коммунальных услуг, а также порядок контроля качества предоставления коммунальных услуг, порядок определения размера платы за коммунальные услуги с использованием приборов учета и при их отсутствии, порядок перерасчета размера платы за отдельные виды коммунальных услуг в период временного отсутствия граждан в занимаемом жилом помещении, порядок изменения размера платы за коммунальные услуги при предоставлении коммунальных услуг ненадлежащего качества и (или) с перерывами, превышающими установленную продолжительность, определяют основания и порядок приостановления или ограничения предоставления коммунальных услуг, а также регламентируют вопросы, связанные с наступлением ответственности исполнителей и потребителей коммунальных услуг.

Коммунальные услуги представляют собой осуществление деятельности исполнителя по подаче потребителям любого коммунального ресурса в отдельности или 2 и более из них в любом сочетании с целью обеспечения благоприятных и безопасных условий использования жилых, нежилых помещений, общего имущества в многоквартирном доме в случаях, установленных [Правилами](#) N 354, а также земельных участков и расположенных на них жилых домов (домовладений). К коммунальной услуге относится услуга по обращению с твердыми коммунальными отходами.

При этом к потребителям [Правила](#) N 354 относят собственников помещений в МКД, жилых домов, домовладений, а также лиц, пользующихся на ином законном основании помещениями в МКД, жилыми домами, домовладениями, потребляющими коммунальные услуги.

Коммунальные ресурсы - холодная вода, горячая вода, электрическая энергия, газ, тепловая энергия, теплоноситель в виде горячей воды в открытых системах теплоснабжения (горячего водоснабжения), бытовой газ в баллонах, твердое топливо при наличии печного отопления, используемые для предоставления коммунальных услуг и потребляемые при содержании общего

имущества в многоквартирном доме. К коммунальным ресурсам приравниваются также сточные воды, отводимые по централизованным сетям инженерно-технического обеспечения.

Исполнителем коммунальных услуг может быть юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы или индивидуальный предприниматель, предоставляющие потребителю коммунальные услуги.

Иными словами, исполнителями могут быть товарищество собственников жилья (далее - ТСЖ), жилищно-строительный, жилищный или иной специализированный потребительский кооператив, а при непосредственном управлении многоквартирным домом собственниками помещений - иная организация, производящая или приобретающая коммунальные ресурсы (управляющая организация).

Несмотря на то что это не вполне отвечает нормам Жилищного [кодекса](#) Российской Федерации (далее - ЖК РФ), на практике деятельность исполнителя зачастую рассматривается как посредническая. О том, что деятельность исполнителя коммунальных услуг может иметь посредническую квалификацию, говорит и [Письмо](#) ФНС России от 13.08.2018 N СА-4-7/15613@. При этом налоговики уточняют, что квалификация договорных отношений осуществляется не только исходя из наименования и условий договоров, но и из фактических обстоятельств исполнения обязательств. Подтверждает этот подход и арбитражная практика, о чем свидетельствуют [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.01.2019 N Ф08-10869/2018 по делу N А53-31773/2017, [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 30.10.2017 N 302-КГ17-15230 по делу N А74-10158/2016, а также [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 17.01.2013 N Ф09-12136/12 по делу N А76-24940/2011.

Права и обязанности исполнителя коммунальных услуг определены [разделом IV](#) Правил N 354.

Согласно [пункту 31](#) Правил N 354 исполнитель обязан предоставлять потребителю коммунальные услуги в необходимом количестве и надлежащего качества, заключив с ресурсоснабжающими организациями (далее - РСО) договор о приобретении коммунальных ресурсов, используемых при предоставлении коммунальных услуг.

Для справки. Под РСО в [Правилах](#) N 354 понимаются организации любой формы собственности, а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу коммунальных ресурсов (отведение сточных вод).

Предоставление коммунальных услуг потребителю осуществляется на основании возмездного договора, который может быть заключен с исполнителем в письменной форме или путем совершения потребителем действий, свидетельствующих о его намерении потреблять коммунальные услуги или о фактическом потреблении таких услуг ([пункт 6](#) Правил N 354).

При этом в силу [пункта 32](#) Правил N 354 исполнитель имеет право требовать внесения платы за потребленные коммунальные услуги, а также в случаях, установленных федеральными законами и договором, содержащим положения о предоставлении коммунальных услуг, - уплаты неустоек (штрафов, пеней).

Обязанностью потребителя в соответствии с [пунктом 34](#) Правил N 354 является

своевременное и в полном объеме внесение платы за коммунальных услуг, в том числе в объеме, определенном исходя из показаний коллективных (общедомовых) приборов учета коммунальных ресурсов, установленных в соответствии с [подпунктом "е\(2\)" пункта 32](#) Правил N 354, в случаях, установленных Правилами N 354, если иное не установлено договором, содержащим положения о предоставлении коммунальных услуг.

Расчетный период для оплаты коммунальных услуг устанавливается равным календарному месяцу ([пункт 37](#) Правил N 354).

Плата за коммунальные услуги вносится потребителями исполнителю либо действующему по его поручению платежному агенту или банковскому платежному агенту ([пункт 63](#) Правил N 354).

Плата вносится ежемесячно, до 10-го числа месяца, следующего за истекшим расчетным периодом, за который производится оплата, если договором управления МКД либо решением общего собрания членов товарищества собственников жилья или кооператива (при предоставлении коммунальных услуг товариществом или кооперативом) не установлен иной срок внесения платы за коммунальные услуги ([пункт 66](#) Правил N 354).

Основанием для внесения платы являются платежные документы, которые исполнитель должен представить потребителям не позднее 1-го числа месяца, следующего за истекшим расчетным периодом, за который производится оплата, если договором управления МКД либо решением общего собрания членов товарищества собственников жилья или кооператива (при предоставлении коммунальных услуг товариществом или кооперативом) не установлен иной срок представления платежных документов ([пункт 67](#) Правил N 354).

Примерная [форма](#) платежного документа для внесения платы за предоставление коммунальных услуг утверждена Приказом Минстроя России от 26.01.2018 N 43/пр "Об утверждении примерной формы платежного документа для внесения платы за содержание и ремонт жилого помещения и предоставление коммунальных услуг".

В каком порядке вносится плата за коммунальные услуги? Для ответа на этот вопрос обратимся к [статье 155](#) ЖК РФ.

[Подпунктом 1 пункта 2 статьи 155](#) ЖК РФ установлено, что оплачивать коммунальные услуги можно на основании платежных документов, которые предоставляются потребителям (в том числе в электронной форме, размещенных в системе). Кроме того, в силу [подпункта 2 пункта 2 статьи 155](#) ЖК РФ оплата коммунальных услуг может осуществляться потребителем на основании информации о размере платы за жилое помещение и коммунальные услуги, задолженности по оплате жилых помещений и коммунальных услуг, размещенной в системе или в иных информационных системах, позволяющих внести плату за жилое помещение и коммунальные услуги.

Для справки. Информацией о размере платы за жилое помещение и коммунальные услуги и задолженности по оплате жилых помещений и коммунальных услуг являются сведения о начислениях в системе, сведения, содержащиеся в представленном платежном документе по адресу электронной почты потребителя услуг или в полученном посредством информационных терминалов платежном документе.

Наниматели жилых помещений по договору социального найма и договору найма жилых помещений государственного или муниципального жилищного фонда в многоквартирном доме, управление которым осуществляется управляющей организацией, вносят плату за коммунальные услуги этой управляющей организации ([пункт 4 статьи 155 ЖК РФ](#)). Если размер вносимой нанимателем жилого помещения платы меньше, чем размер платы, установленный договором управления, оставшаяся часть платы вносится наймодателем этого жилого помещения в согласованном с управляющей организацией порядке.

Члены товарищества собственников жилья либо жилищного кооператива или иного специализированного потребительского кооператива вносят обязательные платежи, связанные с оплатой коммунальных услуг, в порядке, установленном органами управления ТСЖ либо органами управления жилищного кооператива или органами управления иного специализированного потребительского кооператива ([пункт 5 статьи 155 ЖК РФ](#)).

Не являющиеся членами ТСЖ либо жилищного или иного специализированного потребительского кооператива собственники помещений в МКД, в котором созданы ТСЖ либо кооператив, вносят плату за коммунальные услуги в соответствии с договорами, заключенными с ТСЖ либо названными кооперативами, в том числе уплачивают взносы на капитальный ремонт в соответствии со [статьей 171 ЖК РФ](#).

В случае заключения ТСЖ либо жилищным кооперативом или иным специализированным потребительским кооперативом договора управления МКД плата за коммунальные услуги вносится собственниками помещений в МКД управляющей организации ([пункт 6.1 статьи 155 ЖК РФ](#)).

Управляющая организация, ТСЖ либо жилищный кооператив или иной специализированный потребительский кооператив, которые получают плату за коммунальные услуги, осуществляют расчеты за ресурсы, необходимые для предоставления коммунальных услуг, с лицами, с которыми такой управляющей организацией, ТСЖ либо жилищным кооперативом или иным специализированным потребительским кооперативом заключены договоры холодного и горячего водоснабжения, водоотведения, электроснабжения, газоснабжения (в том числе поставки бытового газа в баллонах), отопления (теплоснабжения, в том числе поставки твердого топлива при наличии печного отопления), в соответствии с требованиями, установленными Правительством Российской Федерации ([пункт 6.2 статьи 155 ЖК РФ](#)).

Собственники помещений в МКД, в котором не созданы ТСЖ либо кооператив и управление которым осуществляется управляющей организацией, плату за коммунальные услуги вносят этой управляющей организации ([пункт 7 статьи 155 ЖК РФ](#)).

В случаях, когда предоставление коммунальных услуг осуществляется ресурсоснабжающей организацией и региональным оператором по обращению с твердыми коммунальными отходами ([статья 157.2 ЖК РФ](#)), плата за коммунальные услуги вносится собственниками помещений в МКД и нанимателями жилых помещений по договорам социального найма или договорам найма жилых помещений государственного либо муниципального жилищного фонда в данном доме соответствующей ресурсоснабжающей организации и региональному оператору по обращению с твердыми коммунальными отходами ([пункт 7.5 статьи 155 ЖК РФ](#)).

По мнению специалистов Минфина России, изложенному в [Письме](#) от 05.05.2006 N 03-03-05/8, плата членов ТСЖ за коммунальные услуги является выручкой от реализации работ, услуг и, соответственно, учитывается ТСЖ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации. При этом для целей налогообложения ТСЖ учитываются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным [пунктом 1 статьи 252](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Вместе с тем, как отмечено в названном выше [Письме](#), а также в [Письме](#) ФНС России от 09.08.2010 N ШС-37-3/8663@, если в соответствии с Уставом, утвержденным общим собранием членов ТСЖ, на товарищество либо жилищный, жилищно-строительный кооператив возложены обязанности по предоставлению коммунальных услуг и ТСЖ от своего имени заключает договоры с производителями (поставщиками) данных работ (услуг), действуя при этом от имени и за счет членов ТСЖ (то есть является исходя из договорных обязательств посредником, закупающим по поручению членов ТСЖ коммунальные услуги), то налогообложение налогом на прибыль средств, поступающих на счета ТСЖ от данной посреднической деятельности, осуществляется в порядке, предусмотренном [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ, то есть только в части посреднического, агентского или иного аналогичного вознаграждения ТСЖ за его посреднические, агентские или иные аналогичные услуги.

Такая же позиция была высказана Минфином России в [Письме](#) от 26.02.2007 N 03-07-15/24. В частности, в нем сказано, что если на ТСЖ возложены обязанности по предоставлению коммунальных услуг и ТСЖ от своего имени по поручению членов ТСЖ или от имени и за счет членов ТСЖ заключает договоры с производителями (поставщиками) коммунальных услуг, то налогообложение налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль организаций средств, поступающих на счета ТСЖ, осуществляется в порядке, предусмотренном для организаций, осуществляющих посредническую деятельность, то есть в порядке, установленном [пунктом 1 статьи 156](#) НК РФ и [подпунктом 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ.

Напомним, что согласно [пункту 1 статьи 1005](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если это не противоречит нормам главы 52 ГК РФ или существованию агентского договора.

Таким образом, предметом агентского договора являются любые взаимоотношения агента с третьими лицами в интересах принципала, в том числе выполнение функций комиссионера.

Ответ на вопрос о том, являются ли денежные средства, поступающие в управляющую компанию от собственников МКД за коммунальные услуги и далее перечисляемые поставщику коммунальных услуг, доходом управляющей компании в целях налога на прибыль, дан в [Письме Минфина России от 27.10.2011 N 03-03-06/1/692](#). В нем сказано, что суммы платежей за коммунальные услуги, поступающих от собственников помещений в МКД управляющей организации в рамках договора управления многоквартирными домами, учитываются в целях налогообложения прибыли, поскольку не указаны в [статье 251 НК РФ](#) в качестве средств целевого финансирования. При этом расходы указанной организации по оплате услуг специализированных РСО при условии их соответствия критериям, предусмотренным [статьей 252 НК РФ](#), также учитываются в целях налогообложения.

В случае оказания услуг по управлению МКД на условиях агентских договоров следует учитывать положения [подпункта 9 пункта 1 статьи 251](#) и [пункта 9 статьи 270 НК РФ](#).

Согласно первой из указанных норм при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются 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 относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

В свою очередь, на основании [пункта 9 статьи 270 НК РФ](#) в составе расходов не учитываются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому 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.

Таким образом, можно сказать, что если по условиям договора с собственниками жилья исполнитель коммунальных услуг выступает посредником, то суммы оплаты коммунальных услуг, поступившие ему от жильцов и подлежащие передаче РСО за поставку коммунальных ресурсов, не включаются в доходы (расходы) при налогообложении прибыли. В этом случае доходом исполнителя коммунальных услуг будет только сумма его вознаграждения за выполняемую им посредническую функцию.

Следует заметить, что нередко управляющие организации, товарищества собственников жилья, жилищные и жилищно-строительные кооперативы применяют упрощенную систему налогообложения (далее - УСН). В [Письме Минфина России от 05.02.2010 N 03-11-06/2/15](#) дан ответ на частный запрос налогоплательщика - управляющей организации о том, являются ли заключенные договоры посредническими. Из вопроса следует, что управляющей организацией были заключены следующие соглашения:

- договор на отпуск питьевой воды и прием сточных вод, где обязанностью управляющей компании является оплата отпущенной питьевой воды и принятых сточных вод и доведение

отпущенной питьевой воды до потребителей (граждан, проживающих в многоквартирных жилых домах);

- договор на расчет, сбор и перечисление платежей граждан за отпущенную питьевую воду, где управляющая компания принимает на себя обязанности по производству расчетов и приему от населения платежей в пользу ресурсоснабжающей организации, которая в свою очередь производит оплату управляющей компании за услуги по расчету и сбору платежей с населения;

- договор снабжения тепловой энергией, где управляющая компания обязуется принять и оплачивать принятые тепловую энергию и теплоноситель;

- соглашение, по которому управляющая компания осуществляет сбор и перечисление на расчетный счет поставщика коммунальных платежей, поступивших от населения за тепловую энергию, отпущенную по договору снабжения тепловой энергией. Также определен размер вознаграждения управляющей компании за оказание данной услуги.

При применении УСН согласно [пункту 1 статьи 346.15 НК РФ](#) в составе доходов учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ](#), при этом в составе доходов не учитываются доходы, предусмотренные [статьей 251 НК РФ](#).

Согласно [подпункту 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ](#) при определении налоговой базы не учитываются 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 относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Согласно положениям [пункта 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85](#) сделка, совершенная до заключения договора комиссии, не может быть признана заключенной во исполнение поручения комитента. В связи с этим при агентском договоре сделка с третьими лицами агентом, выступающим от своего имени, но за счет принципала, должна быть совершена после заключения агентского договора и только в интересах принципала. При соблюдении вышеуказанных условий по сделке с третьими лицами у агента, применяющего УСН, в составе доходов при определении объекта налогообложения учитывается только агентское вознаграждение.

Если предпринимательская деятельность ТСЖ, исходя из договорных обязательств, является посреднической деятельностью по закупке по поручению собственников помещений в МКД коммунальных услуг, то доходом ТСЖ будет являться комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение. Аналогичная позиция высказана в Письмах Минфина России от 27.08.2009 [N 03-11-06/2/164](#), от 10.12.2009 [N 03-11-06/2/260](#), от 27.01.2017 [N 03-11-11/4260](#).

Таким образом, на основании вышеизложенного можно судить, насколько важным представляется квалификация договора, заключенного между собственниками жилых помещений и исполнителем коммунальных услуг. Если этот договор может рассматриваться как

посреднический, в рамках которого исполнитель приобретает для собственников жилья коммунальные услуги у РСО, то под налогообложение у исполнителя, получающего плату за коммунальные услуги, будет подпадать только его комиссионное вознаграждение. В противном случае все суммы платежей, получаемых от собственников, будут признаваться доходом, что подтверждается и разъяснениями финансистов, изложенными в [Письме](#) Минфина России от 10.02.2014 N 03-11-06/2/5152.

Если исполнитель коммунальных услуг применяет "доходно-расходную" УСН, то платежи на оплату коммунальных услуг (например, плата за свет, горячую и холодную воду, вывоз мусора и тому подобное) одновременно с отражением их в доходной части принимаются к вычету в составе расходов, так как они перечисляются соответствующим организациям, оказывающим эти услуги ([подпункт 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ](#)).

Напоминаем, что с 01.01.2018 в [пункте 1.1 статьи 346.15 НК РФ](#) появилась норма, позволяющая определенной категории фирм, применяющих УСН, в том числе ТСЖ, товариществам собственников недвижимости (далее - ТСН), управляющим организациям, не облагать упрощенным налогом полученные от собственников (пользователей) недвижимости средства на оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями. На это указывает [подпункт 4 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ](#), введенный Федеральным [законом](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации". То есть теперь посредники в виде ТСЖ, ТСН и управляющих компаний, применяющие УСН, организующие оказание коммунальных услуг третьими лицами и принимающие коммунальные платежи от собственников (владельцев) недвижимости, не учитывают их в доходной части в силу прямого указания закона.

По мнению Минфина России, изложенному в Письмах от 14.06.2018 N 03-11-06/2/40525, от 07.03.2019 N 03-11-06/2/14855, положения названного выше [подпункта](#) распространяются в том числе и на доходы, полученные управляющей организацией от собственников (пользователей) недвижимости в оплату оказанных им коммунальных услуг, в случае оказания таких коммунальных услуг управляющей организацией, заключившей договоры ресурсоснабжения (договор на оказание услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами) с ресурсоснабжающими организациями (региональным оператором по обращению с твердыми коммунальными отходами), в соответствии с требованиями, установленными Правительством Российской Федерации.

Обратите внимание! С 01.01.2020 состав фирм, применяющих УСН, которые не учитывают при определении объекта налогообложения доходы, полученные от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, будет уточнен, а из налогооблагаемой базы дополнительно будут исключаться и доходы, полученные в оплату услуг по обращению с твердыми бытовыми отходами. Такие поправки в [подпункт 4 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ](#) внесены Федеральным [законом](#) от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

Распространение периодических печатных изданий по договору комиссии

Распространение периодических печатных изданий через комиссионера очень популярно среди организаций, осуществляющих издательско-полиграфическую деятельность. В этом случае отношения между издательством и посредником строятся на основании договора комиссии.

В данной главе рассмотрим гражданско-правовые основы комиссионного договора, порядок отражения в бухгалтерском учете издательства операций, связанных с исполнением указанного договора, и возникающие при этом налоговые последствия.

Прежде всего, отметим, что периодическим печатным изданием признается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное наименование (название), текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. Такое определение периодического печатного издания закреплено в [статье 2](#) Закона Российской Федерации от 27.12.1991 N 2124-1 "О средствах массовой информации" (далее - Закон РФ N 2124-1).

В соответствии с [Законом N 2124-1](#) продажа периодических печатных изданий представляет собой одну из форм распространения указанной продукции. Продавать свои газеты или журналы издательства могут не только по прямым договорам купли-продажи, но и в рамках посреднических соглашений. Причем чаще других для этих целей используется договор комиссии, гражданско-правовые основы которого регламентированы [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Согласно [пункту 1 статьи 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.

Таким образом, для продажи своих периодических печатных изданий издательство (комитент) заключает договор комиссии с распространителем (комиссионером), согласно которому комиссионер обязуется по поручению издательства продавать указанную продукцию от своего имени, но за счет издательства.

Заметим, что при такой форме продажи операции по реализации образуются именно у издательства (комитента), поскольку посредник только оказывает услуги по реализации печатных изданий. При продаже периодических печатных изданий (переходе права собственности) третьим лицам (покупателям) услуга посредника считается исполненной.

В этот момент издательство (комитент) должно отразить выручку от продажи тиража на счетах бухгалтерского учета. При этом отражение этой выручки производится исходя из цены, указанной комиссионером. Однако совершить данные действия издательство может только после того, как оно получит отчет посредника о факте выполнения им обязанности передать покупателю обусловленный договором комиссии товар. Поскольку комиссионное поручение для посредника считается исполненным после перехода права собственности на периодическое печатное издание к покупателю, то одновременно с получением отчета, в котором, как правило, указывается и сумма комиссионного вознаграждения посредника, комитент может включить в состав затрат, связанных

с реализацией тиража, стоимость услуг, оказанных посредником. Если посредник является плательщиком НДС, то на основании [статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) при исполнении поручения он дополнительно к стоимости своих услуг предъявляет издательству сумму НДС к оплате.

Сумма "входного" налога по услуге посредника принимается к вычету издательством - плательщиком указанного налога после выполнения всех условий, предусмотренных [главой 21](#) НК РФ для получения вычета.

Напомним, что в силу [статьи 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) издательства, как и все иные российские компании, ведут бухгалтерский учет и составляют свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Причем при ведении учета издательства в первую очередь обязаны применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные [Законом N 402-ФЗ](#), утверждение которых отнесено к компетенции Минфина России.

Между тем на сегодняшний день Минфином России утверждена лишь часть (18) стандартов для организаций бюджетной сферы, которые официально именуется федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Для обычных организаций (нефинансовых организаций, отличных от организаций бюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период. При этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкцией](#) по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Для издательства выручка от продажи печатных изданий в соответствии с [пунктом 5](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99), является доходом от обычных видов

деятельности. Признание выручки в бухгалтерском учете производится в том случае, если у издательства выполняются все условия, перечисленные в [пункте 12](#) ПБУ 9/99, а именно:

- издательство имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод издательства. Эта уверенность имеется в случае, когда издательство получило в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от издательства к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

В соответствии с [пунктами 5 и 16](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99), вознаграждение, причитающееся посреднику, учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности на дату утверждения отчета, представленного комиссионером.

Напомним, что обязанность по представлению такого отчета комиссионером и передаче всего полученного им в рамках договора комиссии установлена [статьей 999](#) ГК РФ. Представить такой отчет посредник должен по мере исполнения поручения издательства, которое в свою очередь обязано его принять. Обычно в соглашении сторон оговариваются сроки, в течение которого издательство, имеющее возражения по отчету, должно известить об этом посредника. Если в договоре комиссии такие сроки не указаны, то стороны посреднической сделки руководствуются общим правилом - возражения по отчету могут быть приняты посредником в течение 30 дней со дня представления отчета. Если в указанный срок какие-либо возражения от издательства не получены, то отчет считается принятым.

Заметим, что **ГК РФ** не содержит определенной формы отчета посредника, поэтому стороны вправе использовать любую форму. Вместе с тем не следует забывать о том, что с точки зрения бухгалтерского законодательства отчет комиссионера представляет собой первичный учетный документ, на основании которого посредник отражает в учете выручку от оказания своей услуги, а комитент - сумму комиссионного вознаграждения, полагающегося к уплате.

Согласно [Закону N 402-ФЗ](#) организации коммерческой сферы для оформления фактов хозяйственной жизни могут применять как типовые формы первичной документации, так и самостоятельно разработанные. Главное, чтобы в форме документа присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Поскольку унифицированной формы отчета посредника не существует, то в любом случае используется форма отчета, разработанная посредником.

Обычно в отчете комиссионером указывается следующая информация: количество печатных

изданий, реализованных по цене, установленной издательством за определенный период времени, суммы расходов, подлежащих возмещению, если таковые имеются, размер вознаграждения, причитающегося посреднику за оказанную услугу по распространению печатной продукции, а также размер дополнительной выгоды (при ее наличии), причитающейся посреднику.

Согласно Плану счетов расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения ведутся на отдельном субсчете **счета 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с распространителем печатной продукции".

Вознаграждение, выплачиваемое посреднику, а также все произведенные издательством расходы, связанные с реализацией периодических печатных изданий и возмещаемые посреднику, отражаются в учете издательства (комитента) на счете 44 "Расходы на продажу". Основанием для этого являются отчет комиссионера, утвержденный комитентом, и все первичные документы, подтверждающие размер и назначение произведенных комиссионером расходов.

Продукция, переданная издательством посреднику, числится до момента перехода права собственности на нее к покупателю (или до момента ее возврата, если договор комиссии расторгается в данной части) на счете 45 "Товары отгруженные". В бухгалтерском учете издательства это отражается следующим образом:

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 43 "Готовая продукция" - отражена передача периодических печатных изданий комиссионеру.

По мере перехода к покупателю права собственности на периодическое печатное издание по договору купли-продажи, заключенному комиссионером от своего имени, выполняются все условия, необходимые для признания выручки в бухгалтерском учете комитента. Издательству в этот момент следует сделать следующие записи:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 - 1 "Выручка" - отражена выручка от продажи тиража по цене договора, заключенного организацией-распространителем.

Если издательство является налогоплательщиком НДС, то:

Дебет 90 "Продажи", субсчет "НДС", Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС", - начислена сумма налога на добавленную стоимость;

Дебет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45 "Товары отгруженные" - списана себестоимость реализованных изданий.

Пример. 04.06.2019 Издательство по договору комиссии передало Распространителю для реализации журналы. Согласно договору общая стоимость журналов составляет 120 000 руб. (в том числе НДС 20% - 20 000 руб.). Себестоимость указанных журналов составляет 60 000 руб. Сумма комиссионного вознаграждения Распространителя составляет 5% от стоимости проданных журналов и удерживается Распространителем из средств, полученных от покупателя журнала.

25.06.2019 Распространитель полностью реализовал комиссионный товар и в этот же день отправил Издательству отчет о выполнении поручения. Стороны договора - налогоплательщики НДС.

Рабочим планом счетов Издательства предусмотрено, что расчеты с посредником ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар".

В бухгалтерском учете Издательства операции по продаже журналов в рамках договора комиссии оформляются следующим образом:

на дату передачи журналов (04.06.2019):

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 43 "Готовая продукция"

- 60 000 руб. - переданы на комиссию журналы.

25.06.2019:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 - 1 "Выручка"

- 120 000 руб. - отражена выручка от продажи журналов;

Дебет 90 - 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 - 2 "Расчеты по НДС"

- 20 000 руб. - начислен НДС при реализации товара;

Дебет 90 - 2 "Себестоимость продаж" Кредит 45 "Товары отгруженные"

- 60 000 руб. - списана фактическая себестоимость реализованных журналов;

Дебет 76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

- 120 000 руб. - отражена задолженность Распространителя за проданные журналы;

Дебет 44 "Расходы на продажу" Кредит 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения"

- 5 000 руб. - учтены услуги Распространителя в составе расходов на продажу;

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям" Кредит 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения"

- 1 000 руб. - учтен НДС, предъявленный к оплате Распространителем;

Дебет 68 - 2 "Расчеты по НДС" Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям"

- 1 000 руб. - принят к вычету НДС на основании счета-фактуры Распространителя;

Дебет 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения" Кредит

76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар"

- 6 000 руб. - отражено удержание Распространителем комиссионного вознаграждения из сумм, полученных от покупателя;

Дебет 90 - 2 "Себестоимость продаж" Кредит 44 "Расходы на продажу"

- 5 000 руб. - включено вознаграждение Распространителя в себестоимость продаж;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар"

- 114 000 руб. - получены денежные средства от Распространителя за реализованные журналы за минусом комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 - 9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- 35 000 руб. (120 000 руб. - 20 000 руб. - 60 000 руб. - 5 000 руб.)

- отражен финансовый результат от реализации журналов через посредника.

Далее рассмотрим особенности налогообложения при реализации периодических печатных изданий через организацию-посредника.

Налог на прибыль организаций

У издательства (комитента), реализующего в рамках договора комиссии свою продукцию, возникают доходы и расходы. Суммы, полученные от продажи периодических печатных изданий через комиссионера (за минусом НДС), на основании [статей 248 и 249 НК РФ](#) являются выручкой (доходами от реализации) издательства, момент признания которой зависит от применяемого издательством в целях налогообложения метода признания доходов и расходов.

Напомним, что общим методом признания доходов и расходов в целях налогообложения прибыли является метод начисления. При его использовании доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, когда они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав ([пункт 1 статьи 271 НК РФ](#)). Тот же принцип применяется и в отношении расходов - расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты.

Кассовый метод основан на том, что и доходы, и расходы налогоплательщика признаются в налоговом учете по мере оплаты ([статья 273 НК РФ](#)). В связи с тем что применение кассового метода жестко ограничено размерами выручки, применять его могут только небольшие фирмы с малыми объемами выручки. Если выручка издательства невелика, то оно может применять кассовый метод признания доходов и расходов.

На основании [пункта 3 статьи 271 НК РФ](#) датой получения дохода от реализации у издательства-комитента признается дата реализации принадлежащего ему имущества, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера. Отметим, что комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая

реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества, что следует из [абзаца 5 статьи 316 НК РФ](#).

Доход отражается в учете комитента в сумме, по которой периодические печатные издания были реализованы покупателю, даже в том случае, если комиссионное вознаграждение удерживается посредником самостоятельно из сумм, поступивших от покупателя. На это указывает [пункт 2 статьи 249 НК РФ](#), в соответствии с которым выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Обратите внимание! В случае если комиссионер совершает сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, то в силу [статьи 992 ГК РФ](#) дополнительная выгода делится между сторонами договора поровну, если иное не предусмотрено в договоре. Другими словами, в этом случае комитент может получить дополнительный доход, который может учитываться в доходах для целей налогообложения прибыли в полном объеме вместе с основным доходом от сделки, совершенной организацией-комиссионером. Это подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 05.06.2008 N 03-03-06/1/347.

При применении кассового метода доходы от реализации печатных изданий по договору комиссии признаются в учете издательства на день поступления денег на расчетный счет или в кассу комитента ([пункт 2 статьи 273 НК РФ](#)).

Обратите внимание! Если комиссионер участвует в расчетах, то определение даты признания дохода комитентом, применяющим кассовый метод, не имеет однозначного подхода.

Минфин России считает, что доход у комитента возникает в день поступления денежных средств, перечисленных посредником на счет в банке и (или) в кассу организации, на что, в частности, указывают [Письма](#) от 20.04.2017 N 03-11-11/23918 и от 29.07.2016 N 03-11-06/2/44819.

В то же время ФНС России полагает, что доход у комитента возникает уже на дату поступления выручки на расчетный счет (в кассу) посредника, о чем сказано в [Письме](#) от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@.

Расходы, которые возникают у издательства при продаже своей продукции через посредника, можно разделить на следующие виды:

- расходы в виде стоимости реализованных периодических печатных изданий;
- посредническое вознаграждение;
- затраты, осуществленные посредником для исполнения поручения, возмещаемые комитентом.

Обратите внимание! На основании [пункта 2 статьи 318 НК РФ](#) доходы от реализации уменьшаются издательством на сумму прямых расходов, связанных с производством периодических печатных изданий.

Расходы издательства в виде посреднического вознаграждения в целях налогообложения

прибыли следует учитывать в составе прочих расходов на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#) как суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов. Вознаграждение посредника является косвенным расходом и в полной сумме учитывается в составе расходов текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с [подпунктом 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#) датой признания таких расходов признается дата расчетов, дата предъявления комиссионером расчетных документов или последнее число отчетного периода.

Иные расходы комиссионера, осуществленные в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, в случае их возмещения комитентом подлежат включению в состав расходов комитента в порядке, определенном [главой 25 НК РФ](#).

При этом такие расходы в соответствии с [пунктом 1 статьи 252 НК РФ](#) должны быть обоснованны и подтверждены документами. Такой вывод следует из [Письма УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705](#).

Обратите внимание, что если издательство использует кассовый метод, то расходы в виде посреднического вознаграждения учитываются в целях налогообложения после утверждения отчета комиссионера и уплаты ему вознаграждения ([статья 999 ГК РФ](#), [пункт 3 статьи 273 НК РФ](#)).

Налог на добавленную стоимость

На основании [подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ](#) объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом в целях налогообложения реализацией товаров согласно [статье 39 НК РФ](#) признается переход права собственности на товар от продавца к покупателю. Поскольку при передаче периодических печатных изданий посреднику их собственником продолжает оставаться издательство-комитент, то у издательства не возникает объекта налогообложения по НДС и, следовательно, отсутствует обязанность по начислению суммы налога и выставлению соответствующего счета-фактуры. Это подтверждается и [Письмом Минфина России от 18.05.2007 N 03-07-08/120](#). Суды также поддерживают такую точку зрения, на что, в частности, указывает [Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.06.2012 по делу N А56-21695/2011](#).

Переход права собственности на товары, а значит, и их реализация имеют место лишь при продаже товаров покупателю, а это означает, что обязанность по начислению НДС возникает у издательства в момент их отгрузки посредником покупателю. Следовательно, определять налоговую базу по НДС издательство будет на дату отгрузки товара комиссионером в адрес покупателя. Данный вывод подтверждает и [пункт 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"](#). Заметим, что такой датой признается день первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя товаров ([Письмо ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@](#), [Письмо Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-11/36](#)). С этим соглашаются и суды, о чем говорит, в частности, [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2017 N Ф07-1911/2017 по делу N А42-3325/2016](#).

Согласно [пункту 1 статьи 154 НК РФ](#) по общему правилу налоговая база по НДС определяется издательством исходя из цены реализации периодических печатных изданий комиссионером (без включения НДС). Ставка налога зависит от вида реализуемого печатного издания и определяется в соответствии со [статьей 164 НК РФ](#).

Сумму НДС, предъявленную комиссионером - налогоплательщиком НДС, издательство вправе принять к вычету после принятия к учету оказанных комиссионером услуг при наличии счета-фактуры последнего. При этом воспользоваться вычетом по НДС в отношении услуг посредника издательство может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг комиссионера, на что указывает [пункт 1.1 статьи 172 НК РФ](#).

ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ - ПОТРЕБЛЕНИЕ

Приобретение посреднических услуг у принципала

Воспользоваться услугами посредника субъект хозяйственной деятельности может в том числе на основании агентского договора, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 52 "Агентирование"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации. В настоящей главе рассмотрим особенности приобретения посреднических услуг принципалом.

Несмотря на то что самым распространенным видом посреднического договора, применяемым сегодня в бизнесе, считается договор комиссии, в определенных ситуациях субъекту выгоднее использовать услуги агента, нежели комиссионера. Напомним, что в соответствии со [статьей 990 Гражданского кодекса Российской Федерации](#) (далее - ГК РФ) предметом договора комиссии является совершение комиссионером от своего имени, но за счет комитента сделок, под которыми в соответствии со [статьей 153 ГК РФ](#) признаются юридические действия субъектов, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

[Пунктом 1 статьи 1005 ГК РФ](#) определено, что по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Как видим, предметом агентского договора может быть совершение агентом по поручению принципала не только сделок, но и иных действий, например представление интересов принципала перед третьими лицами или поиск покупателей (поставщиков) на наиболее выгодных для него условиях, проведение различного рода переговоров, представление интересов в суде и тому подобное.

Из [статьи 1005 ГК РФ](#) вытекает, что сторонами агентского договора выступают принципал и агент. Причем агент всегда действует за счет принципала, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Обратите внимание! В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая правовая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Следует обратить внимание на то, что если агент действует от своего имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре комиссии. Аналогично, если агент выступает от имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения ([глава 49](#) ГК РФ).

При этом правила о договоре комиссии и договоре поручения применяются к агентскому договору при условии, что они не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или самому существу агентского договора, на что прямо указано в [статье 1011](#) ГК РФ.

Обращаем ваше внимание на то, что к агентскому договору, исполняемому по схеме договора поручения, применяются общие нормы о представительстве, регламентированные [главой 10](#) "Представительство. Доверенность" ГК РФ.

Несмотря на то что к агентскому договору могут применяться правила о договоре комиссии или поручения, рассматривать этот договор как разновидность указанных договоров нельзя. Агентский договор обладает специфическими признаками, присущими только ему, в связи с чем он выделен законом в самостоятельный вид гражданско-правового договора.

Агентский договор является двусторонним, а следовательно, и консенсуальным, который, как известно, признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий. К существенным условиям договора агентирования сама [глава 52](#) ГК РФ фактически относит только предмет договора.

В агентском договоре стороны могут предусмотреть, что агент вправе совершать только определенные виды сделок и иных действий. Вместе с тем при желании принципал может предоставить агенту и общие полномочия, позволяющие агенту совершать любые сделки в интересах принципала, включив данное условие в письменный текст договора. Подтверждает это и судебная практика, о чем свидетельствует [Постановление](#) ФАС Московского округа от 21.02.2013 по делу N А41-46690/11. Но учтите, что в этом случае принципал не вправе отказаться от прав и обязанностей, возникающих у него по таким сделкам с третьими лицами, если только не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении прав агента ([пункт 2](#) [статьи 1005](#) ГК РФ).

Договор агентирования может быть заключен как на определенный срок, так и без указания

срока действия договора, это установлено [пунктом 3 статьи 1005](#) ГК РФ. Если агентский договор является срочным, то ни одна из сторон не может его расторгнуть в одностороннем порядке ([статья 1010](#) ГК РФ). Кстати, именно это обстоятельство отличает агентский договор от договоров комиссии и поручения.

Агент оказывает услуги принципалу на возмездной основе, что следует из [статьи 1006](#) ГК РФ, при этом размер и порядок выплаты вознаграждения определяются соглашением сторон. Если же в договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, то размер вознаграждения определяется из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги ([пункт 3 статьи 424](#) ГК РФ).

Если договором не определен порядок уплаты агентского вознаграждения, то по общему правилу, закрепленному в [статье 1006](#) ГК РФ, принципал обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения. Поддерживают такой подход и арбитры, на что указывает [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 23.03.2010 по делу N А45-16139/2009.

Из [статьи 1007](#) ГК РФ вытекает, что ограничения прав принципала и агента могут устанавливаться только самим агентским договором. Так, [пунктом 1 указанной статьи](#) может быть ограничено право принципала на заключение аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории. Помимо этого, в силу [пункта 1 статьи 1007](#) ГК РФ договор агентирования может содержать обязательство принципала воздерживаться от осуществления на территории действия договора самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.

[Пункт 2 статьи 1007](#) ГК РФ законодательно допускает ограничение прав агента в части заключения подобных агентских договоров с другими принципалами, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

При этом следует иметь в виду, что гражданское законодательство запрещает включать в агентский договор условия о том, что агент имеет право оказывать свои услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) или покупателям (заказчикам), находящимся или проживающим на определенной в договоре территории. Такие условия договора агентирования являются ничтожными ([пункт 3 статьи 1007](#) ГК РФ).

Как и любой иной посредник, агент обязан представлять принципалу отчеты о ходе исполнения поручения. Порядок и сроки представления отчета определяются соглашением сторон. Если в договоре порядок и сроки представления отчета не определены, то агент отчитывается либо по мере исполнения договора, либо по окончании его действия.

Имейте в виду, что отсутствие в агентском договоре обязанности составления отчета агентом не освобождает последнего от ее исполнения. Такого подхода придерживаются и арбитры, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 07.08.2012 N Ф03-3479/2012 по делу N А59-4462/2011.

Обязывая агента представлять отчет принципалу, гражданское право не определяет формы

отчета, в силу чего стороны могут воспользоваться любой удобной для них формой.

Вместе с тем обращаем ваше внимание на то, что с точки зрения бухгалтерского права отчет посредника представляет собой первичный учетный документ, на основании которого в учете принципала отражаются расходы в виде вознаграждения посредника, а в учете агента - выручка за оказанные им посреднические услуги. А раз так, то отчет посредника должен удовлетворять всем требованиям, предъявляемым [статьей 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) к первичным бухгалтерским документам.

Заметим, что коммерческие фирмы (в отличие от организаций бюджетной сферы) для оформления фактов хозяйственной жизни могут применять как типовые формы "первички", так и самостоятельно разработанные бланки, содержащие обязательные реквизиты, названные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то форму нужно разработать самостоятельно, включив нее следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В общем случае к отчету агент должен приложить и необходимые документальные доказательства расходов, произведенных им в рамках договора агентирования за счет принципала.

Поскольку агент действует в интересах принципала и за его счет, то помимо уплаты вознаграждения принципал обязан возместить агенту все затраты, осуществленные им при выполнении агентского поручения ([статья 975](#) ГК РФ и [статья 1001](#) ГК РФ). Вместе с тем в силу того, что данные нормы ГК РФ являются диспозитивными, стороны могут предусмотреть и иное в агентском договоре.

Если принципал имеет какие-либо возражения по отчету агента, он должен проинформировать об этом последнего в течение тридцати дней с момента получения отчета, если иной срок не установлен договором. Если в указанные сроки принципал не заявил об имеющихся возражениях, отчет считается принятым.

В силу [пункта 1 статьи 1009](#) ГК РФ, если иное не установлено агентским договором, агент может заключить субагентский договор с другим лицом, при этом ответственность за действия субагента перед принципалом несет он сам. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Следует отметить, что полномочия субагента значительно уже, чем у агента. Так, в соответствии с [пунктом 2 статьи 1009](#) ГК РФ субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, выступающего принципалом по агентскому договору. Такая возможность может быть им реализована только в порядке исключения, когда агент передает исполнение поручения субагенту в порядке передоверия ([статья 187](#) ГК РФ). Порядок и последствия такого передоверия определены [статьей 976](#) ГК РФ.

Основаниями прекращения агентского договора в соответствии со [статьей 1010](#) ГК РФ являются:

- отказ одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерть агента, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

Рассмотрев гражданско-правовую природу договора агентирования, можно сказать, что приобретение принципалом услуг агента, отражение их в бухгалтерском и налоговом учете также зависят от того, каким образом заключен договор агентирования.

Если принципал заинтересован в сделках по купле-продаже товаров (работ, услуг), то договор агентирования может заключаться по типу договора комиссии. Если же целью принципала является совершение иных действий посредника, например представление интересов принципала в суде, ведение переговоров и тому подобное, то договор агентирования лучше заключить по типу договора поручения.

Если принципал ведет деятельность в форме юридического лица, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При ведении бухгалтерского учета организации в первую очередь должны применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ, что следует из [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ.

Однако пока Минфин России активно утверждает лишь федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, предназначенные для организаций бюджетной сферы.

Для обычных фирм (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский

учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные Программой разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных Законом N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведем в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у принципала выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

В бухгалтерском учете операции по приобретению услуг агента отражаются после получения отчета агента о выполнении поручения, а также документов, подтверждающих расходы агента по выполнению поручения принципала.

Если по агентскому договору агент выступает от своего имени, но за счет принципала, то сделка, целью которой является продажа или приобретение товаров, заключенная агентом с третьим лицом, оформляется им от своего имени. Соответственно, все первичные документы, а также счета-фактуры (в случае если принципал и (или) продавец товаров являются плательщиками НДС) будут выписаны при продаже товаров от имени агента, а при их приобретении - на его имя.

Товар, подлежащий продаже по агентскому договору, передается принципалом агенту по накладной и отражается им на счете 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счета 41 "Товары" по фактической себестоимости. Начисление налога на добавленную стоимость при отгрузке товара агенту принципал не производит, так как датой отгрузки у собственника товара признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товара. Именно такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-11/36. Аналогичная точка зрения содержится и в Письме ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@ "О налогообложении НДС операций, совершаемых по договору комиссии".

Отражение в бухгалтерском учете принципала выручки от продажи товара производится на основании отчета агента, свидетельствующего о том, что агентское соглашение исполнено. В учете выручка от продажи товаров отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка". Напоминаем, что по общему правилу для отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров у принципала должны выполняться все условия, перечисленные в пункте 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, выступающего сейчас в качестве ФСБУ "Доходы".

Для справки. Согласно [Программе](#) вступление в действие ФСБУ "Доходы" запланировано на 2022 г.

В этот же момент принципал - налогоплательщик НДС отражает в учете начисление налога на добавленную стоимость с реализации своего товара. Начисление суммы налога в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 3 "Расчеты по НДС", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Далее принципал отражает в учете свою задолженность перед агентом за оказанную ему услугу. Расчеты с агентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому целесообразно открыть специальные субсчета, например 76 - 5 "Расчеты с агентом по агентскому вознаграждению", 76 - 6 "Расчеты с агентом за проданный товар" и так далее.

Если услуги агента связаны с продажей товаров (работ, услуг), то расходы принципала по оплате услуг агента в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99), признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются им на балансовом счете 44 "Расходы на продажу".

В соответствии с [пунктами 5 и 16](#) ПБУ 10/99 вознаграждение агента признается расходом принципала на дату утверждения отчета агента.

В бухгалтерском учете отражение услуг агента производится по дебету счета 44 в корреспонденции с кредитом счета 76 - 5 "Расчеты с агентом".

Для справки. В том случае, если агент приобретает имущество для принципала, сумма вознаграждения формирует стоимость приобретаемого имущества и учитывается на соответствующем балансовом счете (01, 10, 41 и так далее).

Если агент является плательщиком НДС, то при оказании посреднической услуги он обязан предъявить принципалу к оплате сумму НДС, выставив ему соответствующий счет-фактуру.

Напоминаем, что счет-фактура выставляется агентом по [форме](#), утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Правда, если принципал не является налогоплательщиком НДС или освобожден от уплаты этого налога на основании [статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), то при наличии письменного согласия сторон договора агентирования можно обойтись и без счета-фактуры, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ.

По мнению автора, такое условие можно прямо включить в текст договора агентирования или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

При этом из положений Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что подписать данное согласие принципал и агент должны квалифицированными электронными подписями.

Обратите внимание! Если в дальнейшем принципал приобретет статус налогоплательщика НДС (например, утратит право на применение упрощенной системы налогообложения), то ему следует позаботиться о расторжении такого соглашения с агентом, на что обращено внимание Минфина России в Письме от 30.03.2016 N 03-07-09/17700.

Кроме того, агент может не выставлять принципалу счет-фактуру на свои услуги, если они освобождены от НДС, на что указывает пункт 3 статьи 169 НК РФ.

Напоминаем, что на основании пункта 7 статьи 149 НК РФ и пункта 2 статьи 156 НК РФ в льготном налоговом режиме принципалом оказываются услуги по реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения в соответствии с пунктом 1, подпунктами 1 и 8 пункта 2 и подпунктом 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ.

Напоминаем, что льготы по НДС, предусмотренные пунктами 1 и 2 статьи 149 НК РФ, являются обязательными, а пунктом 3 статьи 149 НК РФ - добровольными.

При желании посредник может отказаться от применения добровольной льготы в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 149 НК РФ.

Так как с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отсутствует обязанность по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), то счет-фактура на собственные услуги регистрируется агентом - налогоплательщиком НДС исключительно в книге продаж.

В случае невыставления счетов-фактур на основании подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ в книге продаж регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала), на что указано в пункте 1 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137.

О том, что в такой ситуации в книге продаж агента может быть зарегистрирован первичный документ, подтверждающий реализацию посреднической услуги, сказано в Письме Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704, а также в Письме ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ". Применительно к агенту таким документом является отчет, на основании которого в учете агента отражается выручка от оказанной им услуги.

Обратите внимание! Если договор агентирования исполняется по типу комиссионного соглашения, то есть агент действует за счет принципала от своего имени, то указанный Журнал ведется агентом в обязательном порядке вне зависимости от того, признается ли он сам налогоплательщиком или применяет освобождение от уплаты налога.

При этом на основании абзаца 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ агенты - налогоплательщики НДС регистрируют в Журнале исключительно счета-фактуры третьих лиц (покупателей и продавцов товаров (работ, услуг)).

Агент, ведущий Журнал и не имеющий при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), обязан представить электронную версию Журнала в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для справки. Электронный формат Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Сумма НДС, предъявленная к оплате принципалу, отражается последним на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", в дальнейшем при выполнении принципалом всех требований, установленных главой 21 НК РФ, предъявляется им к вычету (статьи 171 и 172 НК РФ).

При этом заявить вычет по услугам посредника принципал может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг агента, на что указывает пункт 1.1 статьи 172 НК РФ.

Себестоимость товара, проданного в рамках договора агентирования, списывается со счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 2 "Себестоимость продаж".

Затраты принципала, собранные на счете 44 "Расходы на продажу", также списываются с кредита счета 44 в дебет счета 90 - 2. Затем сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 90 "Продажи" определяется финансовый результат от продажи товаров, проданных агентом.

Если агент участвует в расчетах, то деньги за проданный товар поступают на расчетный счет агента. Если договором предусмотрено, что выплата вознаграждения производится путем удержания из денежных сумм, поступивших для принципала от покупателя товара, то агент перечисляет принципалу денежные суммы, причитающиеся ему за проданный товар, за минусом своего агентского вознаграждения.

Если же по условиям договора сумма агентского вознаграждения перечисляется принципалом отдельно, то последний либо перечисляет агенту сумму вознаграждения отдельным платежным поручением, либо вносит наличные денежные средства в кассу агента.

Пример. Предположим, что торговая организация "А" (принципал) по агентскому договору поручила организации "В" продать товары, стоимость которых составляет 120 000 руб., в том числе НДС 20% - 20 000 руб. Фактическая себестоимость товара составляет 80 000 руб. Договором определено, что вознаграждение агента составляет 3% от стоимости проданного товара, в том числе НДС 20%.

Агент принимает участие в расчетах, вознаграждение удерживается посредником из сумм, поступивших от покупателя товара.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с агентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с агентом по агентскому вознаграждению";

76 - 6 "Расчеты с агентом за проданный товар".

В бухгалтерском учете организации "А" операции, связанные с продажей товара в рамках договора агентирования, будут выглядеть следующим образом:

Дебет 45 Кредит 41

- 80 000 руб. - передан товар агенту.

После поступления отчета агента:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 120 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 20 000 руб. - начислен НДС с реализации товара;

Дебет 76 - 6 Кредит 62

- 120 000 руб. - отражена задолженность агента за товар, проданный в рамках агентского договора;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 80 000 руб. - списана фактическая себестоимость проданного товара;

Дебет 44 Кредит 76 - 5

- 3 000 руб. - включены услуги агента в расходы на продажу;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 600 руб. - учтен НДС, предъявленный к оплате агентом;

Дебет 68 Кредит 19

- 600 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 3 000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 3 600 руб. - отражено удержание агентом суммы агентского вознаграждения;

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 116 400 руб. - получены денежные средства от агента за минусом агентского вознаграждения;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 17 000 руб. - отражен финансовый результат от продажи товара через агента.

В налоговом учете принципала суммы выплаченного агентского вознаграждения на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#) представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Налогоплательщики, использующие в целях налогообложения метод начисления, при отражении в налоговом учете расходов руководствуются нормами [статьи 272 НК РФ](#). Из [подпункта 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#) следует, что суммы выплаченного агентского вознаграждения признаются расходом принципала на одну из следующих дат:

- дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;

- дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;

- либо последнее число отчетного (налогового) периода.

Заметим, что расходы по оплате услуг посредника признаются косвенными расходами, а, следовательно, уменьшают доходы от реализации текущего отчетного периода.

Обращаем ваше внимание на то, что выручка от продажи товаров, проданных агентом, в соответствии с нормами [главы 25 НК РФ](#) признается доходом от реализации принципала. Порядок признания доходов от реализации установлен [статьей 316 НК РФ](#). Как следует из указанной [статьи](#), при реализации товаров через посредника налогоплательщик (собственник товара) определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения посредника о реализации товаров. При этом посредник обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить принципала о дате реализации принадлежавшего ему имущества. Поэтому при составлении агентского соглашения стороны должны учесть данный момент и установить соответствующую дату представления отчета агента.

При совершении агентского договора, заключенного по типу договора поручения, ситуация с первичными документами несколько иная. В этом случае сделки, заключенные агентом с третьими лицами, заключаются посредником от имени принципала, поэтому проблем с оформлением "первички" у сторон практически не возникает. Бухгалтерский и налоговый учет операций ведется в общепринятом порядке.

Пример. Организация "А" (принципал) заключила агентский договор с организацией "В" (агент), в соответствии с которым "В" от имени "А" и за ее счет должна провести государственную регистрацию права собственности на объект недвижимости, принадлежащий принципалу. Для выполнения поручения организация "А" перечислила "В" сумму для уплаты государственной пошлины в размере 22 000 руб.

Договором предусмотрено, что вознаграждение агента составляет 12 000 руб., в том числе НДС - 2 000 руб., и выплачивается в течение трех дней с момента внесения в Единый государственный реестр записи о регистрации права принципала на объект недвижимости и получения им свидетельства о праве собственности на объект.

Рабочим планом счетов организации "А" установлено, что расчеты с агентом ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с агентом по суммам, предназначенным для исполнения договора";

76 - 6 "Расчеты с агентом по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете "А" операции, связанные с агентским договором, заключенным по типу договора поручения, отражены следующим образом:

на дату перечисления денежных средств агенту:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 22 000 руб. - перечислены денежные средства агенту на уплату госпошлины;

на дату получения свидетельства о регистрации объекта:

Дебет 68 Кредит 76 - 5

- 22 000 руб. - отражена государственная пошлина, уплаченная агентом;

Дебет 08 Кредит 68

- 22 000 руб. - учтена государственная пошлина в составе первоначальной стоимости объекта недвижимости;

Дебет 08 Кредит 76 - 6

- 10 000 руб. - включено вознаграждение агента в первоначальную стоимость объекта;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 2 000 руб. - учтен НДС с вознаграждения агента;

Дебет 68 Кредит 19

- 2 000 руб. - принят к вычету НДС по услугам агента.

На следующий день после получения свидетельства о праве собственности:

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 12 000 руб. - погашена задолженность перед агентом по сумме вознаграждения.

Договор агентирования, когда индивидуальный предприниматель стал торговым представителем в регионе, с типовым договором

Услуги торговых представителей сегодня чрезвычайно популярны и пользуются повышенным спросом.

Так как при оказании таких услуг издержки невелики, а личные качества и опыт имеют определяющее значение, то таким бизнесом чаще всего занимаются индивидуальные предприниматели. Об особенностях заключения договора агентирования, а также о налогообложении доходов индивидуального предпринимателя - торгового представителя в регионе расскажет настоящая глава.

Коммерсанты-посредники могут оказывать свои услуги другим участникам хозяйственного оборота на основании договоров поручения, комиссионного соглашения, агентирования.

В силу того что темой нашей статьи является деятельность торгового представителя, понятно, что продажа товаров на региональном рынке может осуществляться либо на основе дистрибьюторского договора, либо на основе посреднического соглашения - комиссии или агентирования. Но поскольку российское гражданское право не предусматривает самостоятельной конструкции дистрибьюторского договора, то на практике фирмы-производители, имеющие своих торговых представителей в регионах, используют для этих целей агентский договор. Тем более что в отличие от дистрибьюторского договора договор агентирования не предполагает перехода права собственности на товары, реализуемые агентом, что позволяет обойтись без наличия денежных средств на покупку товаров, транспортной инфраструктуры для их поставок, складских помещений для хранения товаров и штата сотрудников для исполнения договора.

О том, что услуги торгового представителя могут оказываться на основании агентского договора, говорят и суды, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 19.04.2005 по делу N Ф08-1395/2005.

Отметим, что гражданско-правовым основам агентского договора посвящена [глава 52](#) "Агентирование" части второй Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Из правил указанной [главы](#) гражданского законодательства вытекает, что сторонами договора агентирования являются принципал и агент. Причем агент всегда действует за счет принципала, но при этом может выступать как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ). Предметом агентского договора является совершение агентом юридических и иных действий, то есть агент может не только совершать сделки по купле-продаже, но и представлять интересы принципала в суде, осуществлять поиск контрагентов на наиболее выгодных условиях, организовывать и проводить от имени принципала какие-либо мероприятия, например переговоры, выставки и так далее.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Обратите внимание! Из [статьи 1011](#) ГК РФ следует, что:

- если агент действует от своего имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре комиссии ([глава 51](#) "Комиссия" ГК РФ);
- если агент выступает от имени и за счет принципала, то к такому агентскому договору применяются правила о договоре поручения ([глава 49](#) "Поручение" ГК РФ).

Вместе с тем правила о договоре комиссии и договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существу агентского договора.

Кроме того, обращаем внимание на то, что к агентскому договору по схеме договора поручения применяются общие нормы о представительстве, регламентированные [главой 10](#) "Представительство. Доверенность" ГК РФ.

Несмотря на то что к агентскому договору могут применяться правила о договоре комиссии или поручения, он обладает рядом специфических признаков, позволяющих рассматривать его как самостоятельный гражданско-правовой договор. Поэтому агент при исполнении договора агентирования в первую очередь должен руководствоваться специальными нормами, установленными [главой 52](#) ГК РФ.

Агентский договор является двусторонним, а значит, и консенсуальным, который, как известно, признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий. [Глава 52](#) ГК РФ к существенным условиям агентского договора фактически относит только сам предмет договора, поэтому отсутствие в договоре иных условий не влечет признание договора агентирования незаключенным.

Обратите внимание! В силу [пункта 3 статьи 432](#) ГК РФ сторона, которая полностью или частично приняла исполнение по договору либо другим образом подтвердила его действие, не вправе требовать признания договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Применительно к договору агентирования это означает, что если принципал принял исполнение по агентскому договору, но не рассчитался с агентом, то при взыскании с него задолженности в судебном порядке его заявления насчет незаключенности договора будут расценены судом как попытка избежать ответственности за нарушение своих договорных обязательств по оплате услуг посредника.

Договор агентирования может быть заключен как на определенный срок, так и без указания срока действия, что установлено [пунктом 3 статьи 1005](#) ГК РФ. В условиях срочного договора агентирования ни одна из его сторон не может расторгнуть договор в одностороннем порядке ([статья 1010](#) ГК РФ). Кстати, именно это обстоятельство отличает агентский договор от договоров

комиссии и поручения.

В агентском договоре стороны могут предусмотреть, что агент вправе совершать только определенные виды сделок и иных действий. В то же время принципал может предоставить агенту и общие полномочия, позволяющие агенту совершать любые сделки в интересах принципала, включив данное условие в письменный текст договора. Однако в этом случае, согласно [пункту 2 статьи 1005 ГК РФ](#), принципал не вправе отказаться от прав и обязанностей, возникающих у него по таким сделкам с третьими лицами, если только не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении прав агента.

Из [статьи 1006 ГК РФ](#) следует, что агент оказывает услуги принципалу на возмездной основе. При этом размер и порядок выплаты вознаграждения определяются соглашением сторон. Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, то размер вознаграждения определяется из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги ([пункт 3 статьи 424 ГК РФ](#)).

Если же договором не определен порядок уплаты агентского вознаграждения, то в силу [статьи 1006 ГК РФ](#) принципал обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Если стороны агентского договора предусмотрели в договоре условие о начислении процентов, предусмотренных [статьей 317.1 ГК РФ](#), то при невыплате вознаграждения принципалом агент помимо процентов, взимаемых в соответствии со [статьей 395 ГК РФ](#), вправе рассчитывать и на проценты в соответствии со [статьей 317.1 ГК РФ](#). Это подтверждает и Минфин России в [Письме](#) Минфина России от 24.03.2017 N 03-07-11/17144.

Обратите внимание! В [пункте 53](#) Постановления Пленума ВС РФ от 24.03.2016 N 7 "О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств" (далее - Постановление Пленума ВС РФ N 7) сказано, что в отличие от процентов, предусмотренных [пунктом 1 статьи 395 ГК РФ](#), законные проценты, установленные [статьей 317.1 ГК РФ](#), не являются мерой ответственности, а представляют собой плату за пользование денежными средствами.

В связи с этим при разрешении споров о взыскании процентов суду необходимо установить, является требование истца об уплате процентов требованием платы за пользование денежными средствами либо требование заявлено о применении ответственности за неисполнение или просрочку исполнения денежного обязательства. Начисление с начала просрочки процентов по [статье 395 ГК РФ](#) не влияет на начисление процентов по [статье 317.1 ГК РФ](#).

Поскольку законные проценты не являются мерой ответственности, то их нельзя уменьшить как неустойку или проценты по [статье 395 ГК РФ](#), кроме того, они погашаются раньше основного долга, если сумма платежа погашает долг не в полном объеме. Такие выводы можно сделать на основании [пункта 76](#) Постановления Пленума ВС РФ N 7 и [пункта 37](#) Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2016 N 54 "О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении" соответственно.

Размер законных процентов, если иное не предусмотрено самим договором, определяется ключевой ставкой Банка России, действовавшей в соответствующие периоды.

Для справки. С 28.10.2019 ключевая ставка Банка России составляет 6,50% годовых (Информационное [сообщение](#) Банка России от 25.10.2019 "Банк России принял решение снизить ключевую ставку на 50 б.п., до 6,50% годовых").

Согласно [статье 1007](#) ГК РФ принципал и агент могут установить в агентском договоре ограничения прав в отношении друг друга. Так, в агентском договоре может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора. В отношении агента договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре. Нужно сказать, что это правило всегда содержится в договоре с региональным торговым представителем.

Обратите внимание! Гражданское законодательство запрещает включать в агентский договор условия о том, что агент имеет право оказывать свои услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) или покупателям (заказчикам), находящимся или проживающим на определенной в договоре территории. Подобные условия договора агентирования являются ничтожными ([пункт 3 статьи 1007](#) ГК РФ).

В ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором ([статья 1008](#) ГК РФ). При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.

Так как агент действует в интересах принципала и за его счет, то помимо уплаты вознаграждения принципал обязан возместить агенту все затраты, осуществленные им при выполнении агентского поручения ([статья 975](#) ГК РФ, [1001](#) ГК РФ). По общему правилу не возмещаются только расходы на хранение, однако в силу того, что данные нормы ГК РФ являются диспозитивными, стороны могут предусмотреть и иное в агентском договоре.

О том, что расходы агента, которые он совершил в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, если такие затраты подлежат включению в состав расходов принципала, не учитываются в составе расходов агента, сказано и в [Письме](#) Минфина России от 08.05.2019 N 03-03-06/1/33662.

Если принципал имеет какие-либо возражения по отчету агента, то он должен сообщить об этом последнему в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом ([пункт 3 статьи 1008](#) ГК РФ).

В силу [пункта 1 статьи 1009](#) ГК РФ, если иное не предусмотрено агентским договором, агент вправе заключить субагентский договор с другим лицом, при этом ответственность за действия

субагента перед принципалом несет он сам. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

В то же время следует заметить, что полномочия субагента значительно уже, чем у агента. Так, на основании [пункта 2 статьи 1009](#) ГК РФ субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, являющегося принципалом по агентскому договору. Такая возможность может быть им реализована только в порядке исключения, когда агент передает исполнение поручения субагенту в порядке передоверия ([статья 187](#) ГК РФ). Порядок и последствия такого передоверия установлены [статьей 976](#) ГК РФ.

Основаниями для прекращения агентского договора согласно [статье 1010](#) ГК РФ являются:

- отказ одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерть агента, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

Так как услуги торгового представителя обычно связаны со сбытом продукции определенного вида на определенной территории, то понятно, что применяется агентский договор по типу договора комиссии. Приведем пример оформления такого договора.

Пример. Индивидуальный предприниматель Иванов Иван Иванович 15.12.2019 заключил агентский договор с ООО "Омега" на продажу продукции, изготовленной указанной организацией.

В соответствии с договором Иванов Иван Иванович, совершая сделки с третьими лицами, действует от своего имени и за счет ООО "Омега".

АГЕНТСКИЙ ДОГОВОР N 5

г. Москва

"15" декабря 2019 г.

Общество с ограниченной ответственностью "Омега", именуемое в дальнейшем "Принципал", в лице генерального директора Севостьянова Ивана Игоревича, действующего на основании Устава, с одной стороны и Индивидуальный предприниматель Иванов Иван Иванович, именуемый в дальнейшем "Агент", действующий на основании Свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя серии 55 N 00000000 от 04.08.2010, с другой стороны заключили настоящий договор о нижеследующем.

1. Предмет договора

1.1. По настоящему договору Агент обязуется совершать от своего имени, но за счет Принципала указанные в [п. 2.1](#) настоящего договора действия, а Принципал обязуется уплатить Агенту вознаграждение за оказываемые услуги.

1.2. Настоящий договор действует на территории города Омска и Омской области.

2. Права и обязанности сторон

2.1. По настоящему договору Агент продает на территории города Омска и Омской области от своего имени, но за счет ООО "Омега" Товары. Наименование, ассортимент, количество, качество, стоимость, минимальная цена реализации Товара, а также иные его характеристики и дополнительные условия указаны в Спецификации на реализацию товара, являющейся неотъемлемой частью Договора (Приложение N 1).

2.2. Агент обязан выполнять предусмотренные в п. 2.1 настоящего договора действия надлежащим образом и своевременно, руководствуясь указаниями Принципала.

2.3. Агент вправе отступить от указаний Принципала, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах Принципала и Агент не мог предварительно запросить Принципала либо не получил ответ на свой запрос в течение 5 (пяти) рабочих дней после его отправки.

2.4. Агент, продавший имущество по цене ниже согласованной с Принципалом, обязан возместить последнему разницу, если не докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки, и Агент не имел возможности получить предварительное согласие Принципала на отступление от его указаний.

2.5. В случае когда Агент совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны Принципалом, дополнительная выгода делится между Агентом и Принципалом поровну.

2.6. Вещи, поступившие к Агенту от Принципала либо приобретенные Агентом за счет Принципала, являются собственностью Принципала.

2.7. Агент отвечает перед Принципалом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества Принципала.

Если при приеме Агентом имущества, переданного Принципалом для реализации, в этом имуществе окажутся повреждения или недостача, которые могут быть замечены при наружном осмотре, а также в случае причинения кем-либо ущерба имуществу Принципала, находящемуся у Агента, Агент обязан принять меры по охране прав Принципала, собрать необходимые доказательства и обо всем без промедления сообщить Принципалу.

2.8. Агент обязан предоставить Принципалу отчет о выполненной работе не позднее чем через 5 (пять) рабочих дней после продажи Товара третьему лицу.

К отчету Агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных Агентом за счет Принципала.

Принципал, имеющий возражения по отчету Агента, должен сообщить о них Агенту в течение десяти дней со дня получения отчета. В противном случае отчет считается принятым Принципалом.

2.9. Оплата всех расходов по выполнению настоящего договора осуществляется за счет Принципала.

2.10. Агент обязан перечислить денежные средства, причитающиеся Принципалу, на расчетный счет последнего в течение трех банковских дней с момента их получения.

2.11. Агент вправе в целях исполнения настоящего договора заключить субагентский договор с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субагента перед Принципалом.

До прекращения настоящего договора Принципал не вправе без согласия Агента вступать в непосредственные отношения с субагентом.

2.12. Принципал обязан:

2.12.1. Выплатить Агенту вознаграждение за оказанные услуги в размере и порядке, установленном настоящим договором.

2.12.2. Возмещать Агенту суммы, израсходованные им по исполнению настоящего договора.

2.12.3. Принять от Агента все исполненное по настоящему договору.

2.13. Агент вправе удерживать находящиеся у него вещи, которые подлежат передаче Принципалу либо лицу, указанному Принципалом, в обеспечение своих требований по настоящему договору.

3. Порядок расчетов

3.1. Сумма вознаграждения Агента по настоящему договору составляет 3% от суммы договора на продажу Товара, заключенного Агентом (без НДС).

3.2. Вознаграждение выплачивается Агенту в следующем порядке: ежемесячно не позднее 5-го (пятого) числа каждого месяца.

3.3. С момента предоставления отчета до момента выплаты принципалом вознаграждения агент вправе начислять на сумму денежного обязательства принципала проценты в соответствии с [пунктом 1 статьи 317.1 ГК РФ](#) в размере 5 (пять)% годовых.

4. Ответственность по настоящему договору

4.1. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения одной из сторон обязательств по настоящему договору она обязана возместить другой стороне причиненные таким неисполнением убытки.

4.2. В случае просрочки перечисления Агенту причитающихся ему денежных сумм в счет вознаграждения Принципал обязан уплатить Агенту неустойку в размере 0,2% от суммы причитающихся Агенту денежных средств за каждый день просрочки.

4.3. Агент не отвечает перед Принципалом за неисполнение третьим лицом сделки,

заключенной с ним за счет Принципала, кроме случая, предусмотренного п. 4.4 настоящего договора. В случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним Агентом, Агент обязан немедленно сообщить об этом Принципалу, собрать необходимые доказательства, а также по требованию Принципала передать ему права по такой сделке.

4.4. Агент отвечает перед Принципалом за неисполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет Принципала во исполнение настоящего договора, когда Агент не проявил необходимой осмотрительности в выборе этого лица.

Агент считается проявившим необходимую осмотрительность в случаях, когда он выполнил следующие действия:

4.4.1. Проверил учредительные документы и полномочия представителя третьего лица.

4.4.2. Установил обеспечение исполнения обязательства третьим лицом.

4.4.3. _____.

5. Форс-мажор

5.1. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если это неисполнение явилось следствием возникших после заключения настоящего договора обстоятельств непреодолимой силы, которые стороны не могли предвидеть или предотвратить.

5.2. При наступлении обстоятельств, указанных в п. 5.1 настоящего договора, каждая сторона должна без промедления известить о них в письменном виде другую сторону. Извещение должно содержать данные о характере обстоятельств, а также официальные документы, удостоверяющие наличие этих обстоятельств и, по возможности, дающие оценку их влияния на исполнение стороной своих обязательств по данному договору.

5.3. Если сторона не направит или несвоевременно направит извещение, предусмотренное в п. 5.2 настоящего договора, то она обязана возместить второй стороне понесенные ею убытки.

5.4. В случаях наступления обстоятельств, предусмотренных в п. 5.1 настоящего договора, срок выполнения стороной обязательств по настоящему договору отодвигается соразмерно времени, в течение которого действуют эти обстоятельства и их последствия.

5.5. Если наступившие обстоятельства, перечисленные в п. 5.1 настоящего договора, и их последствия продолжают действовать более двух месяцев, стороны проводят дополнительные переговоры для выявления приемлемых альтернативных способов исполнения настоящего договора.

6. Конфиденциальность

6.1. Условия настоящего договора и соглашений (протоколов) к нему конфиденциальны и не подлежат разглашению.

6.2. Стороны принимают все необходимые меры для того, чтобы их сотрудники, агенты, правопреемники без предварительного согласия другой стороны не информировали третьих лиц о деталях данного договора и Приложений к нему.

7. Разрешение споров

7.1. Все споры и разногласия, которые могут возникнуть между сторонами по вопросам, не нашедшим своего разрешения в тексте данного договора, разрешаются путем переговоров.

7.2. При неурегулировании в процессе переговоров спорных вопросов споры разрешаются в порядке, установленном действующим законодательством РФ.

8. Изменение и прекращение договора

8.1. Настоящий договор может быть изменен или прекращен по письменному соглашению сторон, а также в других случаях, предусмотренных законодательством и настоящим договором.

8.2. Принципал вправе в любое время отказаться от исполнения настоящего договора путем направления письменного уведомления Агенту за 30 (тридцать) дней.

В случае отказа от настоящего договора Принципал обязан в течение 5 (пяти) дней после направления распоряжения распорядиться своим имуществом, находящимся в ведении Агента. Если Принципал не выполнит эту обязанность, Агент вправе сдать имущество на хранение за счет Принципала либо продать его по возможно более выгодной для Принципала цене.

Если Принципал отказался от настоящего договора, Агент сохраняет право на вознаграждение за услуги, оказанные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов. Кроме того, Агент вправе требовать возмещения убытков, вызванных отказом Принципала от исполнения настоящего договора, кроме случаев, когда отказ Принципала вызван нарушением Агентом своих обязательств.

8.3. Агент вправе в любое время отказаться от исполнения настоящего договора путем направления письменного уведомления Принципалу за 30 (тридцать) дней.

Агент обязан принять меры, необходимые для обеспечения сохранности имущества Принципала. Принципал должен распорядиться своим находящимся в ведении Агента имуществом в течение 30 (тридцати) дней.

Если Принципал не выполнит эту обязанность, Агент вправе сдать имущество на хранение за счет Принципала либо продать его по возможно более выгодной для Принципала цене. Агент, отказавшийся от настоящего договора (по причине нарушения настоящего договора Принципалом), сохраняет право на вознаграждение за услуги, оказанные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов.

9. Заключительные положения

9.1. Во всем остальном, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством Российской Федерации.

9.2. Любые изменения и дополнения к настоящему договору действительны при условии, если они совершены в письменной форме и подписаны надлежаще уполномоченными на то представителями сторон.

9.3. Все уведомления и сообщения должны направляться в письменной форме. Сообщения будут считаться исполненными надлежащим образом, если они посланы заказным письмом, по телеграфу, телетайпу, телексу, телефаксу или доставлены лично по юридическим (почтовым) адресам сторон с получением под расписку соответствующими должностными лицами.

9.4. Настоящий договор заключен без определения срока окончания его действия и вступает в силу с момента его подписания Сторонами.

9.5. Настоящий договор составлен в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу, по одному экземпляру для каждой из сторон.

10. Почтовые адреса и банковские реквизиты сторон

Принципал:

Агент:

ООО "Омега"
ИНН: 7303544222
КПП: 772401094
Р/с: 40703812901040000005
в ПАО "Банк Москвы" г. Москва
К/с: 30101812500000000452
БИК 044525355

ИП Иванов Иван Иванович
ИНН: 550000000000
ОГРНИП: 550560213200030
Р/с: 40833812145284105164
Омское отделение N 8635
Сбербанка России г. Омска
к/с: 30121920900000000637
БИК: 046219635

Адрес: 104450, г. Москва,
ул. Ленина, д. 12
Тел.: 8 (495) 285-83-35,
e-mail: omega@mail.ru

Адрес: 644080, Россия, г. Омск,
ул. Лермонтова, д. 5, кв. 4
Тел.: 8 (3812) 28-38-48
e-mail: ivanov@mail.ru

Генеральный директор
Севостьянов /Севостьянов И.И./

ИП Иванов /Иванов И.И./

М.П.

б/п

Нужно сказать, что индивидуальные предприниматели - торговые представители обычно используют упрощенную систему налогообложения. Причем в качестве объекта налогообложения они могут применять либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов. В первом случае налогообложение доходов производится по общей ставке 6%, а во втором - общая ставка

налога составляет уже 15%. При этом законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки (в первом случае от 1 до 6%, во втором - от 5 до 15%) в зависимости от категорий налогоплательщиков ([статья 346.20](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)).

В отличие от дистрибьютора, работающего на основании договора купли-продажи, у коммерсанта, действующего на основе агентского соглашения, налогооблагаемым доходом признается лишь сумма вознаграждения, уплачиваемого ему производителем товара за оказанные посреднические услуги по его реализации на определенной территории.

[Статьей 346.15](#) НК РФ определено, что при определении объекта налогообложения предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, учитывают доходы, определяемые в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248](#) НК РФ.

При этом не учитываются доходы, указанные в [статье 251](#) НК РФ.

В отношении посредников [статья 251](#) НК РФ содержит специальную норму, согласно которой у агента не признаются налогооблагаемым доходом доходы в виде имущества (в том числе денежные средства), поступившего ему в связи с исполнением агентского соглашения, а также в счет возмещения затрат, произведенных агентом в интересах принципала. При этом прямо отмечено, что к указанным доходам не относится агентское вознаграждение ([подпункт 9 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ).

Таким образом, доходом индивидуального предпринимателя - агента, применяющего упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), является исключительно агентское вознаграждение, а не общая сумма средств, полученных от покупателя товара.

Кстати, это подтверждает и Минфин России в Письмах от 19.05.2014 N [03-11-06/2/23461](#), от 07.04.2014 N [03-11-06/2/15449](#), от 09.09.2013 N [03-11-11/53640](#) и в других.

Поскольку в рамках УСН доходы - расходы признаются кассовым методом, то датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

Если договором предусмотрено, что агентское вознаграждение выплачивается принципалом отдельно, то с моментом признания доходов проблем не возникает. В то же время нередко договором предусматривается, что сумма вознаграждения удерживается агентом из средств, поступивших от покупателей товаров.

Датой признания дохода агента (предпринимателя, применяющего УСН) и в этом случае выступает дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу, но при этом не имеет значения дата оказания услуги (принял или нет принципал отчет агента об исполнении поручения).

Если услуга еще не оказана (отчет не принят), то сумма вознаграждения, сидящая внутри оплаты, полученной от третьих лиц, признается для агента (предпринимателя, применяющего УСН) авансом, который, как известно, при кассовом методе включается в состав доходов.

О том, что при УСН авансы, полученные под предстоящую отгрузку товаров (работ, услуг), учитываются в составе доходов, сказано в [Письме](#) Минфина России от 06.07.2018 N 03-11-11/47120.

Приобретение посреднических услуг у комитента

При ведении бизнеса многие организации работают с посредниками, но особенно часто к их услугам прибегают торговые компании, заинтересованные в увеличении объема продаж и привлечении новых покупателей. И хотя перечень посреднических услуг сегодня довольно обширен, основными видами посреднических соглашений являются договор комиссии, агентский договор и договор поручения.

В настоящей главе мы поговорим подробно о приобретении посреднических услуг комитентом.

Поскольку темой нашей статьи является приобретение услуг посредника комитентом, то понятно, что далее речь пойдет о договоре комиссии, гражданско-правовые основы которого определены [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

В соответствии с [пунктом 1 статьи 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.

При этом гражданское законодательство прямо указывает, что по сделке, совершенной в рамках договора комиссии с третьим лицом, права и обязанности возникают именно у посредника (комиссионера), даже если комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Так как договор комиссии представляет собой двухсторонний договор, то он считается заключенным в случае согласования сторонами всех существенных условий.

[Глава 51](#) ГК РФ к существенным условиям договора комиссии относит только сам предмет договора - совершение комиссионером сделок от своего имени, но за счет комитента. Это мнение подтверждают и суды, о чем говорит [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2011 по делу N А29-5464/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 29.06.2011 по делу N А68-6922/10 и другие.

Для справки. Если предмет договора комиссии не согласован, то суд может признать такой договор не заключенным, не порождающим для его сторон прав и обязанностей.

В то же время не стоит забывать о правиле [пункта 3 статьи 432](#) ГК РФ, согласно которому сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

В [пункте 2 статьи 990](#) ГК РФ перечислены условия, которые могут предусматриваться в договоре комиссии, однако их отсутствие не влечет за собой признание договора незаключенным.

К таким условиям [ГК РФ](#) относит:

- срок, на который заключается договор комиссии;
- указание территории исполнения договора;
- обязательство комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру;
- условие об ассортименте товара, являющегося предметом договора комиссии.

[Пунктом 3 статьи 990](#) ГК РФ установлено, что особенности отдельных видов договора комиссии могут предусматриваться законом и иными правовыми актами. В частности, одним из таких актов выступают [Правила](#) комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.06.1998 N 569 "Об утверждении Правил комиссионной торговли непродовольственными товарами", которыми предусмотрены особенности заключения договора комиссии, в рамках которого комиссионер (организация или коммерсант) продает в розницу товары граждан (комитентов).

Договор комиссии является, безусловно, возмездным договором, так как [пунктом 1 статьи 991](#) ГК РФ прямо закреплено, что комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение. Причем если договором предусмотрено, что комиссионер принимает на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), то комитент обязан выплатить посреднику и дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии.

Чаще всего размер комиссионного вознаграждения устанавливается в процентном отношении от цены сделки, совершенной посредником, однако размер платы может устанавливаться и иным способом, например закрепляться в виде фиксированной суммы, в виде разницы между ценой комитента и более выгодной ценой, по которой сделка совершена посредником, либо иным способом, согласованным сторонами. С тем, что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения комиссионного вознаграждения, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу N А35-13833/2010 и другие.

Отсутствие в договоре комиссии размера и порядка выплаты комиссионного вознаграждения вовсе не означает, что сделка совершена безвозмездно. В этом случае вознаграждение выплачивается после исполнения посредником поручения комитента по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Если договор комиссии не был исполнен посредником по причине, зависящей от комитента, то комиссионер сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение и возмещение затрат ([пункт 2 статьи 991](#) ГК РФ).

По общему правилу комиссионер должен выполнить поручение комитента в соответствии с его указаниями, а при их отсутствии - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Но может случиться и так, что посредник совершит сделку на более выгодных условиях. В этом случае дополнительная выгода делится между

сторонами договора поровну, если иное не предусмотрено в договоре ([статья 992 ГК РФ](#)).

[Пунктом 1 статьи 993 ГК РФ](#) установлено, что в общем случае комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение сделки третьим лицом. Исключением являются лишь две ситуации, когда:

- посредник не проявил необходимой осмотрительности при выборе лица, с которым заключил сделку;
- комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Причем в первом из указанных случаев доказывать, что посредник не проявил должной осмотрительности, должен сам комитент. Именно такой вывод сделан судом в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 11.03.2012 по делу N А40-67686/11-110-560.

Если третье лицо, с которым посредник заключил сделку в интересах комитента, не выполняет свои обязанности, то комиссионер обязан проинформировать об этом комитента, собрав все необходимые доказательства. Если комитент выдвигает требование об уступке прав требования по такой сделке, то посредник обязан передать ему все права по такой сделке с соблюдением правил об уступке требования ([пункт 2 статьи 993 ГК РФ](#)). Причем указанная уступка производится даже без согласия на то третьего лица, хотя это и не освобождает комиссионера от ответственности перед ним в связи с уступкой права в нарушение соглашения о ее запрете или об ограничении ([пункт 3 статьи 993 ГК РФ](#)).

Предполагается, что комиссионер должен лично выполнить поручение комитента. Вместе с тем если комиссионное соглашение не содержит запрета на привлечение к выполнению поручения субкомиссионера, то посредник может заключить договор субкомиссии, однако при этом ответственность за действия субкомиссионера перед комитентом несет он сам ([пункт 1 статьи 994 ГК РФ](#)). К договору субкомиссии применяются те же правила, что и к самому договору комиссии, при этом по отношению к субкомиссионеру комиссионер будет выступать комитентом. Если договор субкомиссии заключен, то до прекращения договора комиссии комитент не вправе без согласия комиссионера вступать в непосредственные отношения с субкомиссионером. Данная [норма](#) ГК РФ направлена на защиту интересов посредника, однако в силу ее диспозитивности стороны договора комиссии могут предусмотреть и иные правила ([пункт 2 статьи 994 ГК РФ](#)).

Как уже было отмечено, комиссионер должен исполнить поручение комитента в соответствии с его указаниями, поэтому любые отклонения от них посредник должен согласовать с комитентом. Вместе с тем на практике нередко случается, что комиссионер либо не имеет возможности заранее согласовать свои действия, либо не получает на свой запрос ответа в разумный срок. Если в интересах комитента комиссионеру необходимо отступить от его указаний, он вправе это сделать, однако отступление от указаний комитента будет признано правомерным при условии, что при первой же возможности комиссионер известил комитента о допущенных отступлениях ([пункт 1 статьи 995 ГК РФ](#)).

Если комиссионером выступает индивидуальный предприниматель, то в договоре может быть предусмотрено, что комиссионер вправе отступать от указаний комитента без предварительного запроса. При этом обычно в договоре указывается и срок, в течение которого комиссионер обязан поставить комитента в известность о допущенных отступлениях. Если такой

срок не установлен, то эта обязанность должна быть исполнена комиссионером в разумные сроки.

Если, отступив от указаний комитента, комиссионер продал имущество по более низкой цене, то комитент вправе требовать от посредника возмещения разницы в ценах. В случае если комиссионер сумеет доказать, что продажа имущества по согласованной цене была невозможна или что продажа по заниженной цене позволила избежать еще больших убытков, то разница в ценах не возмещается ([пункт 2 статьи 995 ГК РФ](#)).

[Пунктом 3 статьи 995 ГК РФ](#) установлено, что при приобретении имущества по более высокой цене, чем установлена договором, комитент, не желающий принять такую покупку, обязан заявить об этом комиссионеру в разумный срок по получению от него извещения о заключении сделки с третьим лицом. В противном случае покупка признается принятой комитентом. Если комиссионер сообщил, что принимает разницу в цене на свой счет, то комитент не вправе отказаться от заключенной для него сделки.

Из [пункта 1 статьи 996 ГК РФ](#) вытекает, что вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Иначе говоря, право собственности на товары, выступающие предметом договора комиссии, никогда не переходит к посреднику. По договорам комиссии комиссионер может как приобретать товары для комитента, так и продавать их покупателям. При продаже товаров право собственности на комиссионный товар переходит к покупателю (третьему лицу) в момент перехода права собственности, установленный договором купли-продажи, заключенным посредником с покупателем данного товара. Аналогичное правило применяется и в отношении перехода права собственности на товар, приобретенный для комитента.

Напоминаем, что по общему правилу, закрепленному в [пункте 1 статьи 223 ГК РФ](#), право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Несмотря на то что право собственности на имущество, полученное (приобретенное) по договору комиссии, к посреднику не переходит, если комитент не выполняет требования комиссионера по оплате своих услуг или возмещению расходов, комиссионер вправе удерживать находящиеся у него вещи ([статья 359 ГК РФ](#)). Однако это право прекращается в случае объявления комитента банкротом, в такой ситуации требования комиссионера, удерживающего имущество комитента, удовлетворяются из стоимости имущества в объеме и порядке, предусмотренных для удовлетворения требований, обеспеченных залогом ([статья 360 ГК РФ](#)).

Выше уже было отмечено, что договор комиссии - возмездный договор, причем получить свое вознаграждение комиссионер может двумя путями ([статья 991 ГК РФ](#), [статья 997 ГК РФ](#)):

- получением денежных средств непосредственно от комитента (в кассу организации или путем перечисления на счет в банке);
- путем удержания из сумм, причитающихся комитенту, полученных от покупателей в соответствии со [статьей 410 ГК РФ](#).

Напомним, что [статья 410 ГК РФ](#) регулирует прекращение обязательства зачетом. В соответствии с указанной [статьей](#) обязательство прекращается полностью или частично зачетом

встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. В случаях, предусмотренных законом, допускается зачет встречного однородного требования, срок которого не наступил. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Таким образом, [статья 997](#) ГК РФ дает возможность комиссионеру в одностороннем порядке проводить зачет встречных требований с комитентом.

В силу [пункта 1 статьи 998](#) ГК РФ комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента.

Если при получении имущества от комитента (либо поступившего для него) комиссионер при наружном осмотре обнаружил порчу или недостачу, а также в случае причинения кем-либо ущерба имуществу комитента, находящемуся у комиссионера, комиссионер обязан принять меры по охране прав комитента, собрать необходимые доказательства и обо всем без промедления сообщить комитенту.

Комиссионер, не застраховавший находящееся у него имущество комитента, несет ответственность за это лишь в случаях, когда комитент предписал ему застраховать имущество за счет комитента либо страхование этого имущества комиссионером предусмотрено договором комиссии или обычаями делового оборота ([пункт 3 статьи 998](#) ГК РФ).

После исполнения поручения комитента комиссионер обязан перед ним отчитаться, а также передать ему все полученное по договору комиссии ([статья 999](#) ГК РФ). В то же время ГК РФ не содержит специальной формы отчета посредника. Но если исходить из того, что в целях бухгалтерского учета отчет комиссионера представляет собой первичный учетный документ, то его форма и содержание должны удовлетворять требованиям [статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Напомним, что [Закон N 402-ФЗ](#) позволяет организациям коммерческой сферы подтверждать свои факты хозяйственной жизни как унифицированными формами первичных бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанными. Главное, чтобы в них имелись все реквизиты первичного документа, относимые [Законом N 402-ФЗ](#) в состав обязательных. К таковым относятся реквизиты, поименованные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ. Поскольку унифицированной формы отчета посредника не существует, то в любом случае придется пользоваться формой отчета посредника, разработанной им самостоятельно.

Обращаем ваше внимание на то, что при заключении договора комиссии стороны должны предусмотреть срок, в течение которого комитент, имеющий возражения по отчету, должен проинформировать об этом комиссионера. При отсутствии такого срока в договоре комитент должен сообщить об имеющихся возражениях в течение тридцати дней со дня получения отчета. Если в установленные сроки возражения не получены, отчет считается принятым.

В соответствии со [статьей 1000](#) ГК РФ комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;
- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и известить последнего без

промедления об обнаруженных в этом имуществе недостатках;

- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом по исполнению комиссионного поручения.

Кроме того, в соответствии со [статьей 1001](#) ГК РФ комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы. Исключение составляют лишь расходы на хранение имущества комитента у комиссионера, которые, по общему правилу, не возмещаются. Однако если в договоре комиссии предусмотрено иное, то комитент обязан возместить посреднику и расходы на хранение. Если имущество передано комиссионером на хранение третьему лицу, то такие расходы на хранение комитент обязан возместить посреднику.

Нужно отметить, что [статья 1001](#) ГК РФ, гарантирующая посреднику возмещение расходов, осуществленных при выполнении комиссионного поручения, всегда вызывает массу споров между налогоплательщиками и налоговиками. Контролирующие органы зачастую выдвигают претензии в отношении обязанности комитента по возмещению сумм осуществленных комиссионером расходов, даже если это закреплено в договоре комиссии. В качестве доказательства можно привести [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2007 N А33-6163/07-Ф02-6153/07 по делу N А33-6163/07.

Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договора комиссии.

Основания прекращения договора комиссии перечислены в [статье 1002](#) ГК РФ, к ним относятся:

- отказ комитента от исполнения договора;
- отказ комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерть комиссионера, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Обратите внимание! О том, что [норма](#) о банкротстве применяется и к комиссионерам - юридическим лицам, говорит [Определение](#) ВАС РФ от 09.01.2013 N ВАС-13850/12 по делу N А63-8723/2010.

В случае объявления комиссионера несостоятельным (банкротом) его права и обязанности по сделкам, заключенным им для комитента во исполнение указаний последнего, переходят к комитенту.

В отношении возможности отказа каждой из сторон от исполнения договора комиссии нужно

отметить, что таковая имеется как у комитента, так и у комиссионера.

Так, в соответствии со [статьей 1003](#) ГК РФ комитент имеет право отменить поручение, данное комиссионеру, в любое время. В случае отказа от договора комиссии комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Мы уже отметили, что договор комиссии может быть заключен как на определенный срок, так и без указания срока действия. Обращаем ваше внимание на то, что о своем намерении расторгнуть договор, заключенный без указания срока действия, комитент обязан поставить в известность комиссионера не позднее чем за тридцать дней, если более продолжительный срок не предусмотрен договором. В этом случае комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить комиссионеру понесенные им до прекращения договора расходы.

Как следует из [пункта 3 статьи 1003](#) ГК РФ, в случае отмены поручения комитент обязан в срок, установленный договором комиссии, а если такой срок не установлен, незамедлительно распорядиться своим находящимся в ведении комиссионера имуществом. Если комитент не выполнит эту обязанность, комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене.

В силу [статьи 1004](#) ГК РФ комиссионер также может отказаться в одностороннем порядке от исполнения договора комиссии, но только в двух случаях:

- возможность одностороннего отказа предусмотрена договором;
- договор комиссии заключен без указания срока.

При отказе комиссионера от исполнения поручения он также обязан предупредить об этом комитента не позднее чем за тридцать дней, если в договоре не предусмотрен более продолжительный срок.

После получения уведомления комитент должен распорядиться своим имуществом, находящимся у комиссионера, причем сделать это он должен в течение пятнадцати дней со дня получения уведомления об отказе комиссионера исполнить поручение, если договором комиссии не установлен иной срок.

При невыполнении комитентом данной обязанности комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене.

В [пункте 3 статьи 1004](#) ГК РФ закреплено право комиссионера, отказавшегося в одностороннем порядке от исполнения договора на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов. Вместе с тем, так как данная [норма](#) ГК РФ является диспозитивной, то договором комиссии стороны могут предусмотреть и иное.

Итак, мы подробно рассмотрели гражданско-правовые основы договора комиссии, анализ которых позволяет выделить несколько ключевых моментов:

1. По договору комиссии комиссионер совершает сделки от своего имени, но за счет комитента, при этом права и обязанности по сделке, заключенной с третьим лицом, возникают именно у комиссионера. Применительно к торговой деятельности предметом договора комиссии выступает совершение сделок по купле-продаже товаров.

2. Комиссионер оказывает комитенту услуги за вознаграждение, законом допускается возникновение дополнительной выгоды, которая в общем случае делится сторонами поровну.

3. Право собственности на комиссионные товары всегда сохраняется за комитентом.

4. Договор комиссии может предусматривать участие комиссионера в расчетах.

5. Договор комиссии на продажу товаров считается исполненным в момент отгрузки товаров комитента покупателю.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что приобретение посреднических услуг комитентом, их отражение в бухгалтерском учете, а также порядок налогообложения операций, совершенных комитентом в рамках договора комиссии, определяются условиями договора, заключенного с комиссионером.

Если из договора комиссии следует, что посредник участвует в расчетах, то схема исполнения договора комиссии, предметом которого является, например, продажа товаров, будет следующая.

Вначале комитент должен передать комиссионеру товар, подлежащий продаже. Так как право собственности на комиссионный товар к посреднику не переходит, то товар передается по накладной с пометкой "На комиссию". Переданный товар отражается в бухгалтерском учете комитента на [счете 45](#) "Товары отгруженные", на это указано в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов).

Для справки. В силу [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения утверждаются федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее - ФСБУ).

Утверждение таких ФСБУ, предназначенных как для организаций бюджетной сферы, так и для обычных организаций, входит в компетенцию Минфина России.

Однако пока финансовое ведомство утвердило лишь часть ФСБУ для организаций бюджетной сферы (18), а для обычных организаций Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по

01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Кроме того, в части, не противоречащей [Закону](#) N 402-ФЗ, применению подлежат правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России до 01.01.2013. На это указывают нормы [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ и [Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом [пункт 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ позволяет Минфину России до утверждения федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Законом N 402-ФЗ, вносить изменения, в том числе обусловленные изменением законодательства РФ, в "старые" правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные ими до 01.01.2013.

Таким образом, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется с применением [Плана](#) счетов, утвержденного Приказом Минфина России N 94н.

Комиссионный товар списывается с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 45 "Товары отгруженные" по фактической себестоимости.

Если комитент является плательщиком НДС, то следует обратить внимание на следующий нюанс. В соответствии со [статьей 167](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат:

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

Несмотря на то что при передаче товара комиссионеру происходит фактическая отгрузка товара, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, комитентом не начисляется, так как у комитента датой отгрузки товара признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товара. Именно такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-11/36. Аналогичная точка зрения содержится и в [Письме](#) ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@ "О налогообложении НДС операций, совершаемых по договору комиссии". Согласно с данным подходом и арбитражи, на что указывает [пункт 16](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Далее комиссионер приступает к выполнению поручения комитента - находит покупателя товара, заключает с ним от своего имени договор купли-продажи и отгружает товар. В общем случае право собственности на комиссионный товар переходит от комитента к покупателю товара в момент его отгрузки посредником, следовательно, в бухгалтерском учете комитента в этот

момент должна быть отражена выручка от продажи товара.

Вместе с тем отразить выручку в учете комитент может только после получения отчета посредника, в котором указана дата реализации товара, принадлежащего комитенту. Кстати, такой вывод подтверждается и [Письмом](#) Минфина России от 21.09.2006 N 03-03-04/1/668. Следовательно, после исполнения комиссионного поручения посредник составляет отчет о выполнении поручения и направляет его комитенту. В отчете указывается сумма комиссионного вознаграждения посредника, а также суммы произведенных расходов, осуществленных комиссионером при исполнении поручения комитента, которые подлежат возмещению комитентом. К отчету посредник должен приложить все документы (оригиналы), подтверждающие осуществленные им расходы, а также свой счет-фактуру на оказанные посреднические услуги, в случае если посредник является плательщиком НДС.

В том случае, если комитент не является плательщиком НДС или же использует освобождение от его уплаты, на свои услуги посредник может не выставлять счет-фактуру, но только при наличии письменного согласия сторон о том, что счета-фактуры не составляются. Такие правила, предусмотренные [подпунктом 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#), действуют с 01.10.2014.

Согласие сторон на несоставление счетов-фактур можно прямо включить в текст договора комиссии или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи. При этом чиновники не уточняют вид электронной подписи, которая может быть использована сторонами для этих целей. В то же время из положений [Федерального закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что комитенту и комиссионеру следует использовать квалифицированные электронные подписи.

Если в дальнейшем комитент станет плательщиком НДС (например, утратит право на применение упрощенной системы налогообложения), то он должен позаботиться о расторжении соглашения с комиссионером о невыставлении счетов-фактур. Такие разъяснения даны Минфином России в [Письме](#) от 30.03.2016 N 03-07-09/17700.

После получения отчета комитент отражает в своем учете услуги посредника. Планом счетов определено, что комитент ведет расчеты с комиссионером с использованием балансового [счета 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому комитенту целесообразно открыть специальные субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения";
- 76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданные товары".

В соответствии с нормами бухгалтерского законодательства услуги посредника для комитента (субъекта торговли) представляют собой расходы по обычным видам деятельности, следовательно, их отражение производится комитентом в составе расходов на продажу. Принятие оказанной услуги на учет отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции

с кредитом счета 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения".

Если договором между комитентом и комиссионером предусмотрено, что выплата комитентом комиссионного вознаграждения производится путем удержания из сумм, причитающихся комитенту, полученных от покупателей в соответствии со [статьей 410](#) ГК РФ, то задолженность комитента перед посредником погашается посредством зачета. В бухгалтерском учете комитента проведение зачета отражается по дебету счета 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения" в корреспонденции с кредитом счета 76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданные товары".

Если договором между комитентом и комиссионером предусмотрено, что комитент сумму комиссионного вознаграждения выплачивает наличными или в безналичном порядке, то в учете погашение задолженности перед комиссионером отражается по дебету счета 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения" в корреспонденции со счетом 50 "Касса" или со счетом 51 "Расчетные счета" соответственно.

Пример. 13.05.2019 организация "А" (Комитент) передала организации "В" (Комиссионер) партию товара, предназначенного для продажи, стоимость которого составляет 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб. Фактическая себестоимость товара составляет 120 000 руб.

Договором комиссии предусмотрено, что посредник участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от стоимости проданного товара и удерживается комиссионером из средств, полученных от покупателя товара.

Посредник продал товар 20.05.2019 и в этот же день направил по электронной почте отчет о выполнении поручения. Отчет утвержден той же датой.

Организации "А" и "В" - плательщики НДС.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с комиссионером ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар".

В учете "А" операции по продаже комиссионного товара отражены следующим образом:

13.05.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 120 000 руб. - передан товар на комиссию;

20.05.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 240 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 40 000 руб. - начислен НДС при реализации товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 120 000 руб. - списана себестоимость проданного товара;

Дебет 76 - 6 Кредит 62

- 240 000 руб. - отражена задолженность комиссионера за проданный товар;

Дебет 44 Кредит 76 - 5

- 6 000 руб. - отражены услуги посредника в составе расходов на продажу;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 1 200 руб. - отражен НДС, предъявленный к оплате посредником;

Дебет 68 Кредит 19

- 1 200 руб. - принят к вычету НДС на основании счета-фактуры посредника;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 7 200 руб. - отражено удержание комиссионером комиссионного вознаграждения из сумм, полученных от покупателя товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 6 000 руб. - включено вознаграждение комиссионера в себестоимость продаж;

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 232 800 руб. - получены денежные средства от комиссионера за реализованный товар за минусом комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 74 000 руб. - отражен финансовый результат от продажи товара через комиссионера.

Таким образом, при участии посредника в расчетах комитент производит расчеты только с посредником, который самостоятельно осуществляет расчеты с покупателями товаров по заключенным сделкам на продажу товаров. Денежные средства, полученные комиссионером, являются собственностью комитента и перечисляются собственнику товара.

Если из договора комиссии следует, что посредник в расчетах не участвует, то схема операций меняется только в отношении расчетов. Покупатель товара рассчитывается с комитентом самостоятельно, а сумма комиссионного вознаграждения перечисляется комитентом

на расчетный счет (в кассу) посредника.

Пример. 13.05.2019 организация "А" (Комитент) передала организации "В" (Комиссионер) партию товара, предназначенного для продажи, стоимость которого составляет 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб. Фактическая себестоимость товара составляет 120 000 руб.

Договором комиссии предусмотрено, что посредник в расчетах не участвует, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от стоимости проданного товара и выплачивается комиссионеру после получения отчета.

Посредник продал товар 20.05.2019 и в этот же день направил по электронной почте отчет о выполнении поручения. Отчет утвержден той же датой.

Комиссионное вознаграждение выплачено комиссионеру 23.05.2019.

Организации "А" и "В" - плательщики НДС.

В учете "А" операции по продаже комиссионного товара отражены следующим образом:

13.05.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 120 000 руб. - передан товар на комиссию;

20.05.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 240 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 40 000 руб. - начислен НДС при реализации товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 120 000 руб. - списана себестоимость проданного товара;

Дебет 44 Кредит 76 - 5

- 6 000 руб. - отражены в составе расходов на продажу услуги посредника;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 1 200 руб. - отражен НДС, предъявленный к оплате посредником;

Дебет 68 Кредит 19

- 1 200 руб. - принят к вычету НДС на основании счета-фактуры посредника;

Дебет 51 Кредит 62

- 240 000 руб. - получены денежные средства от покупателя товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 6 000 руб. - списаны расходы на продажу;

23.05.2019:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 7 200 руб. - перечислено комиссионное вознаграждение посреднику;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 74 000 руб. - отражен финансовый результат от продажи товара через комиссионера.

Мы уже отмечали, что посредник по договору комиссии может не только заключать договоры на продажу комиссионного товара, но и приобретать товары для комитента. Причем для выполнения поручения комитента посредник, участвующий в расчетах, должен иметь необходимые денежные средства на приобретение товаров. Поэтому комитент в первую очередь должен перечислить комиссионеру необходимую сумму денежных средств.

Пример. В соответствии с договором комиссии организация "В" должна приобрести для организации "А" товар, максимальная цена которого установленная комитентом, составляет 180 000 руб., в том числе НДС - 30 000 руб.

Комиссионное вознаграждение посредника установлено в размере 3 600 руб. (в том числе НДС - 600 руб.).

Договором предусмотрено, что в случае приобретения товара по более выгодной цене дополнительная выгода делится между сторонами поровну.

Товар посредник приобрел по цене 168 000 руб., в том числе НДС - 28 000 руб.

В учете организации "А" данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 183 600 руб. (180 000 руб. + 3 600 руб.) - перечислены денежные средства на исполнение поручения с учетом причитающегося вознаграждения;

Дебет 68 Кредит 76 - 5

- 600 руб. - принят к вычету НДС, предъявленный посредником с полученного аванса;

на дату перехода права собственности на приобретенные товары:

Дебет 41 Кредит 76 - 5

- 140 000 руб. - принят к учету товар, приобретенный через посредника;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 28 000 руб. - отражен НДС по товару, приобретенному посредником;

Дебет 41 Кредит 76 - 5

- 8 000 руб. (3 000 руб. + (150 000 - 140 000) / 2) - учтена сумма комиссионного вознаграждения вместе с суммой дополнительной выгоды комитентом в фактической стоимости приобретенного товара;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 1 600 руб. - отражен НДС, предъявленный посредником;

Дебет 68 Кредит 19

- 29 600 руб. (28 000 руб. + 600 руб. + 1 000 руб.) - принят к вычету НДС по приобретенному товару и услугам посредника;

Дебет 76 - 5 Кредит 68

- 600 руб. - восстановлен НДС, принятый к вычету с суммы аванса, перечисленного посреднику;

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 6 000 руб. ((180 000 руб. - 168 000 руб.) / 2) - получена сумма дополнительной выгоды от комиссионера.

При перечислении денежных сумм, направляемых комитентом для выполнения поручения, необходимо учесть следующее: если суммы, полученные от комитента, содержат одновременно и сумму комиссионного вознаграждения посредника, то комиссионеру придется исчислить и заплатить в бюджет сумму НДС, это вытекает из [пункта 1 статьи 167 НК РФ](#). При наличии "авансового" счета-фактуры, полученного от посредника, комитент может воспользоваться вычетом по НДС, уплаченному в составе аванса.

В дальнейшем (при принятии к учету услуг посредника и применении вычета по ним) сумма НДС по перечисленному авансу, принятая комитентом к вычету, подлежит восстановлению. На это указывает [подпункт 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ](#) и [Письмо Минфина России от 18.04.2011 N 03-07-11/102](#).

Мы неслучайно рассмотрели примеры ситуаций, когда товары продаются и покупаются сторонами договора комиссии, являющимися налогоплательщиками НДС.

Так как собственниками продаваемых или покупаемых товаров является комитент, то именно

у него возникает обязанность уплаты налога при реализации товаров и право на вычет при их покупке посредником. Однако как уже было отмечено в рамках комиссионного соглашения, все документы с третьими лицами от своего имени оформляет посредник. Каким образом при продаже товаров через посредника или при их покупке должны быть выставлены счета-фактуры, чтобы обязанность по уплате налога или право на вычет возникло именно у собственника товаров, то есть у комитента?

Сама [глава 21](#) НК РФ ответа на данный вопрос не дает. Тем не менее ответить на него помогают Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Как следует из Правил N 1137, при продаже товаров через комиссионера схема выставления счетов-фактур состоит в следующем.

Найдя покупателя на комиссионный товар, принадлежащий комитенту - налогоплательщику НДС, при отгрузке товара комиссионер обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС посредством выставления счета-фактуры, даже если сам не является плательщиком налога.

Комиссионер от своего имени выписывает покупателю счет-фактуру в двух экземплярах. Номер указанному счету-фактуре комиссионер присваивает в соответствии со своей хронологией выставления счетов-фактур. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747, от 19.10.2015 N 03-07-14/59665, а также в [Письме](#) ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@.

Один экземпляр этого [счета-фактуры](#) передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету. Второй экземпляр комиссионер регистрирует в [части 1](#) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 Правил N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 Правил N 1137.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению Журнала, на что указывает [пункт 3 статьи 169](#) НК РФ.

Однако посредники, выступающие в сделках с третьими лицами от своего имени, выставляющие и (или) получающие счета-фактуры при исполнении посреднических договоров, обязаны вести этот Журнал в части посреднической деятельности, на что указывает [пункт 3.1 статьи 169](#) НК РФ. Это касается всех посредников - даже тех, которые сами не являются налогоплательщиками НДС или не платят его на основании [статьи 145](#) НК РФ.

Если комиссионер является налогоплательщиком НДС и не использует освобождение от его уплаты, то счета-фактуры, выставленные им в адрес комитента на сумму своего вознаграждения, в Журнале посредника не регистрируются. Об этом сказано в [абзаце 4 пункта 3.1 статьи 169](#) НК РФ.

Иначе говоря, начиная с 2015 года в Журнале исключительно отражаются сведения о полученных и выставленных счетах-фактурах в рамках посреднической деятельности.

Причем комиссионеры, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от уплаты налога, не имеющие при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), с 01.01.2015 в обязательном порядке представляют указанный Журнал в свою налоговую инспекцию в электронном виде в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для справки. Электронный [формат](#) Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

В свою очередь, комиссионеры - плательщики НДС (налоговые агенты) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, представляют в свою налоговую инспекцию декларацию по НДС, которая подается по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Для справки. Декларация по НДС подается по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

На основании [пункта 5.1 статьи 174 НК РФ](#) в налоговую декларацию комиссионера - плательщика НДС, помимо информации о сведениях, указанных в его [книге покупок](#) и [книге продаж](#), включаются сведения, указанные им в [Журнале](#) в отношении его посреднической деятельности.

Но вернемся к порядку выставления счетов-фактур комиссионером...

Данные этого счета-фактуры передаются комитенту. При этом комиссионер вправе использовать любой удобный для него способ передачи данных.

Получив эти сведения, комитент выставляет [счет-фактуру](#) покупателю уже от своего имени и в общем порядке регистрирует его в [книге продаж](#), на что указывает [пункт 20 раздела II](#) Приложения N 5 Правил N 1137.

Обратите внимание! В соответствии с [пунктом 1 раздела II](#) Приложения N 1 Правил N 1137 комитент в [строке 1](#) своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с собственной нумерацией счетов-фактур.

Полученный от комитента [счет-фактура](#), выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в [часть 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#). Такой порядок предусмотрен [пунктом 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пунктом 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Такая схема выставления счетов-фактур комиссионером и комитентом при продаже товаров

третьему лицу не приводит к обязанности посредника уплачивать налог в бюджет - налог в данном случае уплачивается комитентом. Аналогичный вывод сделан Минфином России в [Письме от 27.06.2016 N 03-07-11/37290](#).

Теперь обратная ситуация - в рамках комиссионного соглашения посредник приобретает товары для комитента.

При приобретении товаров посредником продавец товаров в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя комиссионера.

Один остается у продавца, а второй экземпляр продавец отдает посреднику, который регистрирует его в [части 2 Журнала без регистрации в книге покупок](#). Такие правила вытекают из [пункта 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#) и [пункта 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

При этом комиссионер снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает ее комитенту. Эту копию счета-фактуры продавца комитент должен хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#).

Затем комиссионер выставляет счет-фактуру на имя комитента, в котором им дублируются все показатели счета-фактуры продавца. Этот [счет-фактура](#) регистрируется посредником только в [части 1 Журнала без регистрации в книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#), а также [пункт 3 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#).

Обратите внимание! При приобретении товаров посредник, по сути, перевыставляющий счет-фактуру продавца на имя комитента, должен учесть следующее.

В [строке 1](#) счета-фактуры он должен поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре продавца, при этом номер документу он присваивает в соответствии со своей хронологией счетов-фактур.

В [строках 2, 2а и 2б](#) посредник указывает не свои данные, а данные фактического продавца товаров. Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747](#).

В [строке 5](#) счета-фактуры комиссионер должен указать:

- если приобретенные им товары еще не оплачены - реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента посреднику;

- если приобретенные товары уже оплачены - реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента посреднику и реквизиты платежных поручений на перечисление денег посредником продавцу товаров.

В [строках 6, 6а и 6б](#) посредником указываются реквизиты комитента.

При этом подписать счет-фактуру посредник должен сам, что подтверждается финансистами в [Письме](#) от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

Комитент, получивший от посредника [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры продавца, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывает [пункт 1 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется комитентом по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172](#) НК РФ. На это указывает [пункт 2 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! Если комиссионер приобретает товары для комитента у нескольких продавцов и счета-фактуры последних датированы одной датой, то посредник вправе выставить сводный счет-фактуру комитенту, на что указывает [абзац 6 подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Заполняется сводный счет-фактура комиссионером по тому же принципу, что и обычный счет-фактура. При этом посредник:

- в [строке 1](#) сводного счета-фактуры указывает номер документа в соответствии с собственной нумерацией и дату, указанную в счетах-фактурах продавцов;

- в [строках 2, 2а и 2б](#) указывает реквизиты каждого из продавцов (наименование, адрес, ИНН/КПП) через точку с запятой;

- в [строках 3 и 4](#) счета-фактуры указывает наименования грузоотправителей и грузополучателей, а также их почтовые адреса через точку с запятой;

- в [строке 5](#) указывает реквизиты "платежек" на перечисление денег ему комитентом и от него продавцам товаров;

- в [строках 6, 6а и 6б](#) указывает наименование, адрес, ИНН и КПП комитента.

[Графы 1 - 11](#) [табличной части](#) счета-фактуры заполняются комиссионером на основании счетов-фактур продавцов в отдельных позициях по каждому продавцу.

Остальные строки сводного счета-фактуры заполняются в общем порядке.

Получив сводный [счет-фактуру](#) от комиссионера, комитент регистрирует его в своей книге покупок один раз, указав в [графе 2](#) книги покупок код операции [27](#).

Если счета-фактуры, оформленные участниками посреднической сделки, будут выставлены в указанном порядке с учетом перечисленных особенностей, то комитент без проблем получит вычет по сумме "входного" налога по товарам, приобретенным в рамках договора комиссии.

После того как поручение комитента по покупке товаров исполнено, посредник - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту [счет-фактуру](#) на сумму своего комиссионного вознаграждения, который на основании [пункта 20](#) [раздела II](#) Приложения N 5 к

Правилам N 1137 регистрируется им в [книге продаж](#).

При возникновении права на вычет на основании [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137 комитент регистрирует этот [счет-фактуру](#) в своей [книге покупок](#).

Заявить вычет по услугам посредника комитент может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает [пункт 1.1 статьи 172 НК РФ](#).

И в заключение хотелось бы обратить внимание на то, что сегодня по взаимному согласию сторон комиссионер и комитент могут обмениваться между собой электронными счетами-фактурами. Правда, реализовать данную возможность могут лишь те субъекты, которые обладают соответствующими техническими возможностями.

Для справки. [Порядок](#) выставления и получения электронных счетов-фактур утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н "Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи".

В период с 02.02.2019 по 31.12.2019 (включительно) электронные счета-фактуры могут выставляться по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, или по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@. С 01.01.2020 электронные счета-фактуры должны выставляться исключительно по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

При этом "электронное" взаимодействие заказчика и посредника вовсе не обязывает последнего применять электронные счета-фактуры в отношениях с третьими лицами. Аналогичное мнение высказано налоговиками в [Письме](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769.

Приобретение посреднических услуг у доверителя

Если рассматривать приобретение посреднических услуг с точки зрения отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете заказчика, то самым простым из договоров посредничества выступает договор поручения, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 49](#) Гражданского кодекса Российской Федерации. О том, каким образом доверитель приобретает и отражает в учете услуги посредника, и пойдет речь в настоящем материале.

[Пунктом 1 статьи 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) установлено, что по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Иначе говоря, договор поручения представляет собой двухстороннее соглашение, сторонами которого являются доверитель и поверенный, при этом поверенный всегда действует в интересах доверителя, от его имени и за его счет, в связи с чем права и обязанности по сделке, совершенной поверенным с третьими лицами, возникают именно у доверителя.

В силу прямого указания [пункта 2 статьи 971](#) ГК РФ договор поручения может заключаться

как на определенный срок, так и без указания такого срока. Если срок действия договора поручения не определен, то он считается бессрочным. В условиях бессрочного договора следует помнить о том, что полномочия поверенного на совершение действий, предусмотренных договором поручения, определяются доверенностью, выданной посреднику доверителем.

Напомним, что под доверенностью понимается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами ([статья 185 ГК РФ](#)). Если доверителем является юридическое лицо, то доверенность, выданная поверенному, должна содержать подпись руководителя организации - доверителя или иного лица, уполномоченного на это в соответствии с законом и учредительными документами, на что указывает [пункт 4 статьи 185.1 ГК РФ](#).

Обратите внимание на то, что [пункт 4 статьи 185.1 ГК РФ](#) не требует проставления печати на доверенности, выданной от имени организации. Между тем говорить о том, что любая доверенность, выданная от имени юридического лица, не имеющая печати, будет считаться действительной, не совсем верно. Во-первых, все зависит от того, предусмотрено ли уставом организации наличие печати или нет. Во-вторых, наличие печати на доверенности, выданной от имени организации, в некоторых случаях прямо предусмотрено законом.

В частности, при ведении дел в суде наличия печати на доверенности представителя организации требует [статья 61](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Если согласно уставу организация работает с печатью, то доверенность, выданную от имени компании, придется заверить печатью, в противном случае без печати можно обойтись.

Аналогичные разъяснения содержатся в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015.

В то же время, если в общем случае на доверенности, выданной поверенному, будет проставлена печать доверителя, это не сделает ее недействительной.

Так как максимальный срок выдачи доверенности не ограничен, то выдать доверенность поверенному доверитель может на любой срок. Если же доверитель не укажет в доверенности срок ее действия, то она будет иметь силу только в течение года со дня ее совершения.

Обратите внимание! Дата совершения доверенности является обязательным реквизитом данного документа - доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна. С этим соглашаются и суды, о чем говорят, например, [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2017 N 304-АД16-20481 по делу N А75-5020/2016, [Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 09.03.2017 N Ф05-1576/2017 по делу N А40-75002/2016, [Определение](#) Суда по интеллектуальным правам от 27.01.2014 по делу N СИП-43/2014 "Об оставлении искового заявления без движения" и другие.

Между тем, по мнению автора, выдавать доверенности на большие сроки вряд ли целесообразно, поэтому организации в основном выдают свои доверенности на срок, не превышающий года или трех лет.

Но в любом случае, если договор поручения заключается на срок больший, чем срок выдачи

доверенности, то при его исполнении нужно следить за тем, чтобы доверенность, выданная поверенному, не была просрочена. Иначе может возникнуть риск переквалификации договора поручения в иной гражданско-правовой договор.

В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 26.08.2009 по делу N А05-3994/2009, в котором рассматривалось дело о перевозках пассажиров, осуществляемых в рамках договора поручения. Так как на момент проведения проверки у предпринимателя отсутствовала доверенность, выданная доверителем в надлежащем порядке, то суд квалифицировал действия коммерсанта как исполнение договора перевозки. Хорошо еще, что инициатором проверки действий коммерсанта выступала служба государственного автодорожного надзора, в силу чего бизнесмен был привлечен только к административной ответственности. Если бы имели место претензии налоговиков, такая переквалификация договора привела бы к гораздо более серьезным финансовым потерям как у самого коммерсанта, так и у доверителя.

Обратите внимание! Если доверенность от имени доверителя выдается поверенному на:

- совершение сделок, требующих нотариальной формы;
- подачу заявлений о государственной регистрации прав или сделок;
- распоряжение зарегистрированными в государственных реестрах правами, то ее придется заверить у нотариуса.

Аналогичное требование касается и выдачи безотзывной доверенности, на что указывает [пункт 2 статьи 188.1](#) ГК РФ.

Помимо собственно выдачи доверенности, необходимо заключение и самого договора поручения, ведь он является двусторонним, консенсуальным договором, а значит, может считаться заключенным при согласовании сторонами всех существенных условий договора.

Напоминаем, что [статьей 434](#) ГК РФ к существенным условиям договора отнесены условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Доверенность является документом, регулирующим отношения между поверенным и третьими лицами, а документом, на основании которого будут строиться отношения между поверенным и доверителем, выступает именно договор поручения, в котором сторонам необходимо согласовать все условия договора, в том числе и о сумме вознаграждения поверенного.

Из [статьи 972](#) ГК РФ вытекает, что договор поручения может быть как возмездным, так и безвозмездным. [Пунктом 1 статьи 972](#) ГК РФ определено, что доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, только если это предусмотрено законом, иными правовыми актами или самим договором.

В том случае, если исполнение договора поручения связано с предпринимательской деятельностью сторон (либо одной из них), договор поручения может считаться безвозмездным

только при условии, что это прямо закреплено в договоре поручения. Это подтверждают и арбитры, на что указывает [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 18.06.2009 N Ф10-2147/09 по делу N А54-2806/2008-С16.

Обратите внимание! Практика показывает, что довольно часто услуги поверенного оцениваются доверителем в зависимости от успеха действий посредника. Так, например, стороны в договоре могут "привязать" вознаграждение поверенного, представляющего интересы доверителя в суде, к принятию судом решения в пользу доверителя. Такое условие договора является ничтожным, не имеющим на основании [статьи 167](#) ГК РФ правовых последствий. Это подтверждают и арбитры в [Постановлении](#) ФАС Волго-Вятского округа от 13.12.2010 по делу N А82-1699/2010.

Если в возмездном договоре поручения условия о размере вознаграждения или о порядке его уплаты не содержится, то доверитель обязан оплатить услуги поверенного после исполнения поручения по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги. На это указывает и мнение суда, изложенное в [Постановлении](#) ФАС Центрального округа от 09.03.2010 N Ф10-2147/09(2) по делу N А54-2806/2008-С22.

Заметим, что поверенный, действующий в качестве коммерческого представителя ([пункт 1 статьи 184](#) ГК РФ), вправе в соответствии со [статьей 359](#) ГК РФ удерживать находящиеся у него вещи, которые подлежат передаче доверителю, в обеспечение своих требований по договору поручения. Такое право ему предоставлено [пунктом 3 статьи 972](#) ГК РФ.

[Пунктом 1 статьи 973](#) ГК РФ определено, что поверенный обязан выполнить поручение в соответствии с указаниями доверителя, которые должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными. В противном случае велик риск того, что договор поручения будет признан незаключенным. В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 26.05.2010 по делу N А57-9906/2009, в котором суд, исходя из отсутствия в договоре однозначной формулировки обо всех юридических и фактических действиях поверенного, согласился с тем, что данный договор нельзя считать заключенным.

Обратите внимание! В то же время не стоит забывать о правиле [пункта 3 статьи 432](#) ГК РФ, согласно которому сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Иными словами, если доверитель принял от поверенного полное или частичное исполнение по договору поручения, но не рассчитался с ним, то при взыскании с него задолженности в судебном порядке его требование о признании договора незаключенным будет расценено судом как попытка избежать ответственности за нарушение своих договорных обязательств по оплате услуг поверенного.

Вместе с тем [пункт 2 статьи 973](#) ГК РФ позволяет поверенному в определенных случаях отступать от указаний доверителя, если это необходимо в интересах последнего, однако при первой же возможности поверенный обязан проинформировать доверителя о допущенных отступлениях.

Коммерческому представителю доверитель может предоставить право отступать от своих интересов без предварительного запроса. В этом случае о допущенных отступлениях коммерческий представитель обязан предупредить доверителя в разумный срок, если иной срок не вытекает из самого договора поручения ([пункт 3 статьи 973 ГК РФ](#)).

Так как договор поручения является двусторонним договором, то права и обязанности возникают у обеих сторон договора.

Обязанности, возникающие у поверенного, перечислены в [статье 974 ГК РФ](#).

Во-первых, отметим, что по общему правилу поверенный обязан лично исполнить поручение доверителя. Вместе с тем он может передоверить совершение поручения доверителя другому лицу (заместителю) в случае:

- если это предусмотрено в договоре поручения либо в доверенности указано право передоверия;

- если передоверие вызвано силой обстоятельств и необходимо в интересах доверителя.

Поверенный, передавший свои полномочия, обязан уведомить доверителя о факте передоверия, иначе отвечать за действия заместителя поверенный будет как за свои собственные.

Доверитель может отвести кандидатуру заместителя, предложенную поверенным, такое право ему предоставляет [пункт 2 статьи 976 ГК РФ](#).

Обратите внимание! [Пунктом 3 статьи 976 ГК РФ](#) установлено, что поверенный не отвечает за выбор заместителя и за ведение им дел, только в том случае, если его кандидатура названа в договоре поручения.

Если право поверенного передать исполнение поручения другому лицу в договоре не предусмотрено либо предусмотрено, но заместитель в нем не поименован, поверенный несет ответственность за выбор заместителя.

Обратите внимание! По общему правилу, вытекающему из [статьи 187 ГК РФ](#), доверенность, выдаваемая заместителю, должна быть заверена нотариусом. Однако это правило не применяется к доверенностям, выдаваемым в порядке передоверия юридическими лицами, руководителями филиалов и представительств юридических лиц, на что указывает [абзац второй пункта 3 статьи 187 ГК РФ](#).

Аналогичного мнения придерживается и судебная практика, о чем говорят [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.04.2015 N Ф05-3974/2015 по делу N А40-115884/14](#), [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.12.2014 по делу N А56-25077/2014](#) и другие.

Срок действия доверенности, выданной в порядке передоверия, не может превышать срок действия доверенности, на основании которой она выдана.

Если право передоверия не было закреплено в доверенности поверенного, то заместитель

может лишиться права на возмещение издержек, понесенных в ходе исполнения договора поручения. Именно такой вывод суда содержится в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 12.03.2010 N КГ-А40/1417-10,2 по делу N А40-60277/09-62-422.

Во-вторых, исполняя договор поручения, поверенный обязан информировать доверителя о ходе исполнения поручения, способ сообщения такой информации обычно определяется соглашением сторон. Если отношения сторон по договору поручения носят длительный характер, то в договоре целесообразно предусмотреть порядок предоставления отчета поверенного, в противном случае отчитаться перед доверителем поверенный должен либо по прекращении договора, либо по исполнению поручения в полном объеме.

Кроме того, в обязанности поверенного входит передача доверителю всего полученного по сделкам, совершенным во исполнение поручения. Причем такие действия должны быть произведены посредником сразу же - без промедления.

После исполнения поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения поверенный обязан:

- вернуть доверителю доверенность, срок действия которой не истек;
- представить отчет с приложением всех оправдательных документов, если это предусмотрено договором или того требует характер поручения.

Обратите внимание! Гражданское право не содержит какой-либо формы отчета поверенного, однако, учитывая то, что с точки зрения бухгалтерии этот документ представляет собой первичный учетный документ, его форма должна отвечать всем требованиям [статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Обязанности доверителя перечислены в [статье 975](#) ГК РФ, главной из которых является выдача доверенности поверенному ([пункт 1 статьи 975](#) ГК РФ).

Кроме того, так как поверенный действует в интересах доверителя и за его счет, доверитель обязан возместить поверенному все издержки, а также обеспечить его всем необходимым для исполнения поручения. Однако в силу того, что данная [норма](#) не является императивной, стороны в договоре поручения могут предусмотреть и иное ([пункт 2 статьи 975](#) ГК РФ). Если стороны в договоре не указали иного, то обязанность возмещения издержек доверителем подтвердят и арбитры, на что указывает [Постановление](#) ФАС Московского округа от 18.03.2009 N КГ-А40/1559-09 по делу N А40-32597/08-43-236.

В соответствии с [пунктами 3 и 4 статьи 975](#) ГК РФ доверитель обязан принять от поверенного все исполненное им в соответствии с договором поручения, а также в случае возмездности договора уплатить посреднику сумму причитающегося вознаграждения.

Как следует из [статьи 977](#) ГК РФ, любая из сторон договора поручения вправе отказаться от него в любое время, причем соглашение об отказе от этого права является ничтожным. Заметим, что сроки добровольного отказа от исполнения договора гражданским законодательством не ограничены, исключение составляет только договор о коммерческом представительстве. [Пунктом 3 статьи 977](#) ГК РФ определено, что сторона, отказывающаяся от договора поручения,

предусматривающего действия поверенного в качестве коммерческого представителя, должна уведомить другую сторону о прекращении договора не позднее чем за тридцать дней, если самим договором не предусмотрен более продолжительный срок.

Добровольный отказ от исполнения договора любой из сторон договора означает, что договор поручения прекращается.

Обратите внимание! В качестве отказа от договора поручения может рассматриваться требование доверителя о возврате аванса, на что указывает [Определение](#) ВАС РФ от 14.04.2011 N ВАС-3934/11 по делу N А53-22853/2009.

Кроме того, основанием для прекращения договора поручения является смерть доверителя или поверенного, признание кого-либо из них недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим ([пункт 1 статьи 977](#) ГК РФ).

Последствиям прекращения договора поручения посвящена [статья 978](#) ГК РФ.

Так, [пунктом 1 статьи 978](#) ГК РФ определено, что при прекращении договора поручения до того, как поручение исполнено поверенным полностью, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения расходы, а в случае возмездного договора выплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения.

По общему правилу, вытекающему из [пункта 2 статьи 978](#) ГК РФ, отмена доверителем поручения не является основанием для возмещения убытков, причиненных поверенному прекращением договора. Исключением является прекращение договора, предусматривающего действия поверенного в качестве коммерческого представителя.

Аналогичная норма предусмотрена и при отказе поверенного от исполнения договора поручения ([пункт 3 статьи 978](#) ГК РФ). Обязанность по возмещению убытков доверителю возникает у поверенного только в следующих случаях:

- доверитель не имеет возможности сам совершить необходимые действия либо поручить их исполнение другому лицу;

- в случае договора коммерческого представительства.

Как уже было указано, одним из оснований прекращения договора поручения выступает смерть доверенного или поверенного. [Статьей 979](#) ГК РФ установлены обязанности наследников поверенного и ликвидаторов юридического лица.

Так, в случае смерти поверенного его наследники обязаны известить доверителя о прекращении договора поручения и принять меры, необходимые для охраны имущества доверителя. В качестве такой меры выступает сохранение вещей и документов доверителя, которые впоследствии должны быть переданы доверителю.

Аналогичные правила распространяются и на ликвидатора юридического лица,

действовавшего в договоре поручения в качестве поверенного.

Итак, приобретение посреднических услуг доверителем производится на основании договора поручения, в соответствии с которым поверенный совершает юридические действия от имени доверителя и за его счет. Следовательно, все документы (договоры, счета, акты, накладные, счета-фактуры), выписываемые при исполнении договора поручения, оформляются на имя (от имени) доверителя, а подписываются поверенным, полномочия которого подтверждаются доверенностью, выданной ему доверителем.

Вместе с тем, чтобы подпись посредника на документах считалась законной, доверитель должен выдать поверенному доверенность в порядке, установленном [статьей 185](#) ГК РФ. Аналогичные разъяснения дают финансисты в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Ведь [пунктом 1 статьи 975](#) ГК РФ предусмотрена обязанность доверителя в части выдачи поверенному доверенности на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, а подписание документации к совершению юридических действий, предусмотренных договором поручения, не относится.

Если договор поручения носит возмездный характер, то доверитель оплачивает услуги поверенного в размере и порядке, обычно закрепляемых в самом договоре. Если же размер и порядок выплаты в возмездном договоре поручения не определены, то вознаграждение выплачивается после исполнения поручения по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Кроме того, если это предусмотрено договором поручения, доверитель обязан возместить поверенному и расходы, осуществленные последним в рамках договора поручения.

Заметим, что, несмотря на то что договор поручения обладает самым объемным предметом договора, он может применяться и для заключения сделок по купле-продаже товаров (работ, услуг), гражданское законодательство этого не запрещает.

Причем традиционно в таких договорах предполагается, что поверенный в расчетах не участвует, несмотря на то что в настоящий момент это законодательно не запрещено. Напомним, что запрет на право участия поверенного в расчетах снят с 05.02.2005. Ранее это было запрещено [пунктом 6](#) Указа Президента Российской Федерации от 18.08.1996 N 1212 "О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения".

При заключении договора поручения на продажу товаров организация (доверитель) и поверенный определяют, в какой момент у доверителя возникает обязанность по начислению вознаграждения поверенному, а именно:

- в момент заключения поверенным сделки с третьим лицом;
- в момент передачи товара поверенному;
- в момент получения оплаты от покупателей.

Заметим, что наиболее распространенным вариантом является первый из вышеперечисленных, то есть поручение считается исполненным в момент заключения договора купли-продажи с третьими лицами.

Вознаграждение, уплачиваемое поверенному, представляет собой расходы по обычным видам деятельности доверителя, это вытекает из [пунктов 5 и 7](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (далее - ПБУ 10/99).

Для справки. Если доверитель ведет деятельность в форме юридического лица, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При ведении бухгалтерского учета организации в первую очередь должны применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ, что следует из [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ.

Однако пока Минфин России активно утверждает лишь федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, предназначенные для организаций бюджетной сферы.

Для "обычных" организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у доверителя выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Если предметом договора поручения является заключение поверенным сделки с третьим лицом на продажу товара, то сумма вознаграждения отражается у доверителя на балансовом счете 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открывается специальный субсчет, например 76 - 5 "Расчеты с поверенным".

Если предметом договора поручения выступает заключение сделки на приобретение товара, то сумма вознаграждения, выплачиваемого поверенному, будет формировать фактическую себестоимость товаров, по которой они принимаются к учету у доверителя. Это вытекает из [пункта 6](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01".

Для справки. Согласно [Программе](#) вступление в действие [ФСБУ "Запасы"](#) запланировано на 2021 г.

В налоговом учете суммы вознаграждения, выплачиваемого поверенному, на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Налогоплательщики, использующие в целях налогообложения метод начисления, при отражении в налоговом учете таких расходов руководствуются нормами [подпункта 3 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ. Как следует из указанной [нормы](#) НК РФ, суммы вознаграждения поверенного признаются расходом доверителя на одну из следующих дат:

- дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
- либо последнее число отчетного (налогового) периода.

Если доверителем является торговая организация, привлекающая поверенного для приобретения товара, то сумма вознаграждения посредника может учитываться ею как в составе издержек обращения, так и в стоимости приобретения товара. Такое право торговым организациям предоставляет [статья 320](#) НК РФ.

В первом случае суммы вознаграждения поверенного будут представлять собой косвенные расходы налогоплательщика и, соответственно, будут списываться в состав расходов в момент их возникновения. Если же сумма вознаграждения будет формировать стоимость приобретения покупных товаров, то суммы вознаграждения поверенного будут признаваться расходом организации-продавца по мере продажи данного товара.

Вместе с тем использование данного договора, по мнению автора, представляется наиболее целесообразным при совершении именно юридических действий, в силу чего поверенные зачастую регистрируют права собственности на объекты недвижимости доверителей, получают за них сертификаты на готовую продукцию, представляют интересы в судах и так далее.

Рассмотрим, как отражаются услуги поверенного в бухгалтерском и налоговом учете доверителя на примере.

Пример. Предположим, что организация "А" обратилась в арбитражный суд с иском по взысканию штрафных санкций со своего контрагента - покупателя товаров. Интересы "А" в суде представляет юридическая компания "В" (поверенный), с которой "А" заключила договор поручения. В соответствии с договором за участие в судебном заседании, проходящем в другом

городе, доверитель уплачивает поверенному вознаграждение в размере 12 000 руб. (в том числе НДС 2 000 руб.) и возмещает расходы, связанные с исполнением договора поручения. Согласно отчету поверенного расходы "В", связанные с исполнением договора, подлежащие возмещению, составили 30 000 руб.

Для исполнения поручения "А" перечислила на расчетный счет "В" денежные средства в размере 25 000 руб.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с поверенным ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с поверенным по суммам, предназначенным для исполнения договора";

76 - 6 "Расчеты с поверенным по сумме вознаграждения".

На день перечисления денежных средств поверенному, предназначенных для исполнения договора поручения:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 25 000 руб. - перечислены денежные средства для исполнения поручения;

на день получения отчета поверенного:

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 6

- 10 000 руб. - отражена в составе прочих расходов оплата услуг поверенного;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 2 000 руб. - учтен НДС, предъявленный поверенным к оплате;

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 5

- 30 000 руб. - учтена в составе прочих расходов сумма средств, подлежащих возмещению в соответствии с договором;

Дебет 68 Кредит 19

- 2 000 руб. - принят к вычету НДС, предъявленный поверенным;

на день перечисления вознаграждения посреднику:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 5 000 руб. - перечислена сумма в счет возмещения расходов поверенного, понесенных при исполнении договора;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 12 000 руб. - выплачено вознаграждение поверенному.

Мы неслучайно в приведенном [примере](#) рассмотрели стороны договора поручения, которые признаются плательщиками НДС. Для доверителя каких-либо особенностей в части исчисления данного налога [глава 21](#) НК РФ не устанавливает, а вот посредники для этих целей применяют особые правила. В силу [пункта 1 статьи 156](#) НК РФ поверенный уплачивает НДС только с суммы своего вознаграждения. На это указывают и суды, о чем говорит, например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 25.03.2010 N Ф09-1948/10-С3 по делу N А07-14241/2009. При этом, оказав свои услуги доверителю, поверенный - плательщик НДС в общем порядке выставляет ему счет-фактуру за свои услуги.

Правда, если доверитель не является плательщиком НДС, применяет освобождение от уплаты налога или же сама услуга посредника оказывается последним в льготном налоговом режиме на основании [статьи 149](#) НК РФ, то поверенный может обойтись без выставления счета-фактуры на свои услуги.

При этом в первых двух случаях счет-фактура не составляется только при наличии соответствующего письменного согласия сторон сделки, в последнем - никаких дополнительных условий не требуется, так как с 01.01.2014 [главой 21](#) НК РФ предусмотрено, что в общем случае по операциям, освобождаемым от налогообложения на основании [статьи 149](#) НК РФ, счета-фактуры не составляются вообще. На это указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ.

Напоминаем, что в силу [пункта 7 статьи 149](#) НК РФ и [пункта 2 статьи 156](#) НК РФ в льготном налоговом режиме могут оказываться посреднические услуги по реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС на основании [пункта 1, подпункта 1 и 8 пункта 2 и подпункта 6 пункта 3 статьи 149](#) НК РФ.

Для справки. Поскольку льготы, предусмотренные [пунктом 3 статьи 149](#) НК РФ, являются добровольными, то при желании посредник может от них отказаться в порядке, предусмотренном [пунктом 5 статьи 149](#) НК РФ.

Согласие сторон на несоставление счетов-фактур можно прямо включить в текст договора поручения или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

Оказывая услуги доверителю, поверенный совершает действия с третьими лицами в интересах и от имени доверителя. В отношениях между доверителем, поверенным и третьим лицом существуют специальный порядок выставления счетов-фактур, установленный Правилами заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила).

Если поверенный продает товары (работы, услуги) доверителя, то счет-фактуру покупателю в общем порядке выставляет сам доверитель. О том, что выставление счетов-фактур посредниками, действующими от имени заказчика, не предусмотрено нормами [главы 21](#) НК РФ,

говорят и финансисты в [Письме](#) Минфина России от 12.10.2010 N 03-07-09/45. Причем если все-таки поверенный выставит такой счет-фактуру покупателю, то последний не сможет воспользоваться вычетом по суммам "входного" налога.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению [журнала](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), ведь информация о выставленных и полученных ими [счетах-фактурах](#) отражается в [книге покупок](#) и [книге продаж](#).

Однако это правило не распространяется на посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, которые в обязательном порядке ведут Журнал в отношении посреднической деятельности, на что указывает [пункт 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Причем в данном случае не важно, имеется у посредника статус налогоплательщика НДС или нет - Журнал он ведет в любом случае. При этом посредники - налогоплательщики НДС собственные счета-фактуры в Журнале не фиксируют, на что прямо указано в [абзаце 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Поскольку поверенный в сделках с третьими лицами всегда выступает от имени доверителя, то обязанность по ведению Журнала на него не распространяется.

Этот [счет-фактура](#) регистрируется доверителем в своей [книге продаж](#). На это указывают положения [пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

[Счет-фактуру](#), выписанный на имя покупателя, доверитель передает поверенному, который в свою очередь передает его покупателю без регистрации в [книге покупок](#).

Так как услуга оказана, то поверенный в общем порядке выставляет доверителю [счет-фактуру](#) на свои услуги, который на основании [абзаца 1 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 вносится поверенным в свою [книгу продаж](#).

По мере возникновения права на налоговый вычет в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#), полученный от поверенного [счет-фактура](#) на сумму посреднического вознаграждения регистрируется доверителем в [книге покупок](#). На это указывают положения [пунктов 1, 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

В случае приобретения товаров (работ, услуг) для доверителя [счет-фактура](#) выставляется продавцом товаров (работ, услуг) на имя доверителя. Данный [счет-фактура](#) фиксируется продавцом товаров (работ, услуг) в общем порядке в своей [книге продаж](#).

Один экземпляр этого счета-фактуры остается у продавца, а второй получает поверенный для передачи его доверителю. В [книге покупок](#) поверенного этот [счет-фактура](#) не регистрируется.

Доверитель, получивший от поверенного [счет-фактуру](#) продавца, выписанный на свое имя, регистрирует этот документ в [книге покупок](#). Основание - [абзац 2 пункта 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Так как поручение исполнено, то поверенный выставляет доверителю [счет-фактуру](#) на свои

собственные услуги, который регистрируется посредником в [книге продаж](#). На это указывают положения [абзаца 1 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Получив [счет-фактуру](#) на услуги посредника, доверитель в [книге покупок](#) отразит его в момент появления у него права на налоговый вычет по приобретенным услугам поверенного. Основание - [пункты 1, 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Как видим, при продаже или покупке ресурсов через поверенного доверитель с покупателем или продавцом товаров (работ, услуг) фактически обмениваются документами через посредника.

Приобретение посреднических услуг и налоговые нарушения - арбитражная практика

Посреднические услуги пользуются повышенным спросом при ведении бизнеса, однако при заключении и исполнении посреднических сделок важно не наделать ошибок, которые могут привести к весьма нежелательным последствиям у фирм и коммерсантов, приобретающих услуги посредников.

Использование в хозяйственной деятельности субъектов услуг посредников является очень привлекательным. Во-первых, заключение посреднических сделок всегда было выгодно тем фирмам, у которых работа отделов сбыта или снабжения организована не на должном уровне. Во-вторых, продажа продукции, товаров (работ, услуг) в рамках посреднических соглашений позволяет фирме-производителю или продавцу увеличить объем продаж и, следовательно, получить более высокий финансовый результат. Немаловажным является и то обстоятельство, что реализация товаров, работ или услуг с помощью посредника дает возможность налогоплательщику "отодвинуть" уплату некоторых налогов, в частности таких, как налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, в случае если фирма, приобретающая услуги посредника, применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

Напомним, что основным отличием договора купли-продажи от посреднического договора является условие о переходе права собственности. При реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднического договора право собственности переходит от продавца к покупателю, поэтому доход от реализации в целях налогообложения прибыли у заказчика признается на дату отгрузки товара посредником.

В отношении НДС важную роль играет тот факт, что право собственности на товары, реализуемые в рамках посреднического договора, к посреднику не переходит, а значит, при отгрузке их посреднику у их собственника не возникает обязанности начислять НДС. Согласен с этим и Минфин России, который в [Письме](#) от 03.03.2006 N 03-04-11/36 разъясняет, что при передаче товаров комиссионеру у комитента датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя. Такой же позиции придерживаются и налоговые органы, о чем говорит [Письмо](#) ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@. Согласны с подходом контролеров и судебные инстанции. В частности, в [пункте 16](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" сказано, что положениями [статьи 167](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) не предусмотрены специальные правила в отношении момента определения

налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) с привлечением третьих лиц на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров.

Следовательно, налогоплательщик обязан определять налоговую базу по правилам [статьи 167](#) НК РФ и в том случае, когда осуществляет реализацию товаров (работ, услуг) с участием поверенного (комиссионера, агента), обеспечивая в этих целях своевременное получение от поверенного (комиссионера, агента) документально подтвержденных данных о совершении операций по отгрузке (передаче) товаров (работ, услуг) и их оплате.

Иными словами, если посредническим договором не предусмотрено, что товары реализуются на условиях предварительной оплаты, то определять налоговую базу собственник товаров должен в момент их отгрузки покупателю.

Этого подхода придерживаются и региональные суды, что подтверждает [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 14.03.2013 по делу N А56-7502/2012.

Вместе с тем, несмотря на всю популярность посреднических договоров, практика показывает, что при их исполнении фирмы нередко допускают массу ошибок, влекущих за собой различные налоговые нарушения, а соответственно, и неблагоприятные последствия в виде налоговых санкций.

Напомним, что основными видами посреднических соглашений являются договор комиссии, агентский договор и договор поручения, правовые основы которых установлены соответственно [главами 51](#) "Комиссия", [52](#) "Агентирование" и [49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Права и обязанности сторон посреднического соглашения по сделкам, заключенным посредником с третьими лицами, зависят от вида используемого договора, заключенного между заказчиком посреднических услуг и посредником. Коротко напомним основные положения [глав 51, 52 и 49](#) ГК РФ.

Договор комиссии ([статья 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 ее исполнению.

Договор поручения ([статья 971](#) ГК РФ)

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор ([статья 1005](#) ГК РФ)

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по

поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Обратите внимание! В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

Таким образом, комитент, принципал и доверитель являются заказчиками посреднических услуг, а комиссионер, агент и поверенный выступают посредниками.

Несмотря на то что правовые основы комиссионного соглашения, договора агентирования и поручения изложены гражданским законодательством четко и довольно подробно, арбитражная практика свидетельствует, что в ходе их исполнения стороны договора допускают массу ошибок, влекущих за собой впоследствии неверное исчисление налогов, причем для обеих сторон - и для посредника, и для заказчика.

К самым распространенным ошибкам, совершаемых в рамках посреднических сделок у заказчиков, относятся:

1. Отсутствие существенных условий посреднической сделки, что влечет за собой признание договора незаключенным.

Напомним, что в силу [статьи 432](#) ГК РФ существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. При этом в соответствии с [ГК](#) РФ существенным условием любого посреднического соглашения выступает сам предмет договора. И если в договоре отсутствуют формулировки о его предмете, то такой договор будет признан незаключенным. В качестве примера можно привести [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 07.06.2013 по делу N А56-49287/2012. Из материалов дела следует, что договор, заключенный между индивидуальным предпринимателем и организацией, не содержал условия о том, что ответчик совершает от имени истца конкретные действия по заключению сделок на продажу товара, равно как не было в нем условия о размере и порядке выплаты вознаграждения. В отсутствие данных условий суд квалифицировал спорный договор как договор поставки и признал требования истца по оплате поставленного товара вполне правомерными.

В то же время не стоит забывать о том, что согласно [пункту 3 статьи 432 ГК РФ](#) сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Для справки. Принцип добросовестности сформулирован в [пункте 3 статьи 1 ГК РФ](#), согласно которому при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно.

Для заказчика посреднических услуг это означает, что если он принял от посредника полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердил действие посреднического соглашения, но не рассчитался с посредником, то при взыскании с него долга в судебном порядке заявления заказчика на счет незаключенности договора будут расценены судом как попытка избежать ответственности за нарушение обязательства по оплате услуг посредника.

2. Включение в посреднический договор положений, противоречащих природе посреднических сделок, что может привести к переквалификации договора.

В [пункте 1](#) Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии" говорится, что к условиям договора, противоречащим природе посреднических сделок, могут относиться условия об оплате переданного товара не позднее определенного срока, условия договора, свидетельствующие об исполнении договора за счет комиссионера и другие аналогичные положения.

В качестве примера судебной практики, связанной с рассмотрением судами дел, связанных с переквалификацией посреднических договоров, можно привести [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 07.02.2011 по делу N А70-3392/2010. Разбираясь в споре, арбитры указали, что условие о возможности комиссионера, приобретающего для комитента товар, увеличивать его цену при просрочке оплаты товара комитентом противоречит природе договора комиссии, а соответствует нормам [главы 30](#) "Купля-продажа" ГК РФ. Основываясь на этом, суд согласился с тем, что комиссионные соглашения лишь прикрывали фактические сделки по купле-продаже нефтепродуктов, способствуя в получении необоснованной налоговой выгоды. В дальнейшем с притворным характером комиссионных соглашений согласились и высшие арбитры в [Определении](#) ВАС РФ от 19.05.2011 N ВАС-6392/11 по делу N А70-3392/2010, которым было отказано в пересмотре данного дела в порядке надзора.

Или другой пример - в [Постановлении](#) ФАС Поволжского округа от 27.04.2012 по делу N А12-13508/2011 суд пришел к выводу о том, что между партнерами фактически исполнялся договор купли-продажи, а не договор комиссии. Такая оценка договорных отношений была сделана арбитрами на основании того, что посредник рассчитывался с собственником сувенирной продукции за еще не реализованный комиссионный товар. Хорошо еще, что истцом и ответчиком в данном деле выступали сами партнеры по сделке. Если бы в судебном процессе участвовали налоговики, то пострадать могли бы как сам собственник продукции, так и посредник, взявший ее на реализацию.

В [Постановлении](#) ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2003 по делу N А31-223/13 арбитры, всесторонне изучив материалы дела, пришли к выводу о том, что истец не мог выступать посредником между поставщиками и покупателями, так как ни в одном из договоров не было указано, что истец является комиссионером. В результате чего налоговый орган сделал вывод о том, что заключенные договоры представляют собой не договоры комиссии, а договоры поставки. Переквалификация договора привела к тому, что посреднику были доначислены суммы налога на добавленную стоимость со всего объема реализации.

Для поставщика (заказчика посреднических услуг) переквалификация договора комиссии в договор поставки грозит также негативными последствиями - в такой ситуации налоговый орган может предъявить претензии по поводу занижения налоговой базы по налогу на прибыль в момент отгрузки товаров посреднику, а также по налогу на добавленную стоимость.

В качестве примеров дел, связанных с переквалификацией договоров комиссии в иные виды договоров, по различным основаниям можно привести: [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 18.10.2007 N Ф04-7460/2007(39394-А46 - 14) по делу N А46-18125/2006, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 01.04.2004 по делу N КГ-А41/2025-04, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 16.04.2007 по делу N А56-45334/2005, [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 14.03.2006 по делу N А82-2226/2005-37 и другие.

3. Стать причиной налоговых правонарушений у комитента может и несвоевременное отражение момента реализации, хотя чаще всего в этой ошибке заказчика виновен именно посредник, несвоевременно известивший заказчика о том, что товар продан. Ведь узнать о том, что товар реализован, собственник товаров может только на основании извещения или отчета комиссионера. Поэтому с целью исключения таких ситуаций комитент должен побеспокоиться об этом заранее, при заключении посреднического соглашения. В договоре стороны четко должны прописать порядок извещения собственника о факте реализации и представления отчета посредника.

Напомним, что в [статье 316](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) сказано, что 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. При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

В качестве примера арбитражной практики по этому вопросу можно привести [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2007 по делу N А39-5351/2006.

4. Кроме того, к налоговому правонарушению у заказчика посреднических услуг может привести занижение объема выручки от реализации товаров на размер вознаграждения, удержанного посредником. Это правонарушение часто встречается у заказчиков посреднических услуг, если договором предусмотрено, что вознаграждение удерживается посредником из сумм, полученных от покупателей товаров (работ, услуг).

Получив от посредника сумму оплаты за проданные товары, "облегченную" на сумму вознаграждения, заказчики зачастую исчисляют налоги именно с суммы полученных средств за минусом вознаграждения, а не с выручки от реализации.

Напоминаем, [пунктом 2 статьи 249 НК РФ](#) определено, что выручка от реализации определяется налогоплательщиком исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

О том, что суммы вознаграждения посредника учитываются в качестве доходов заказчиков посреднических услуг, сказано в Письмах Минфина России от 01.08.2019 [N 03-11-11/57877](#), от 15.06.2017 [N 03-11-06/2/37038](#), от 18.11.2013 [N 03-11-06/2/49405](#) и в других.

5. Кроме того, спорными вопросами между заказчиками посреднических услуг и налоговыми органами зачастую выступают расходы, возмещаемые посредникам.

Если комиссионер не предоставит комитенту документальное подтверждение таких расходов, то налоговики признают сумму возмещения неправомерной, а следовательно, посчитают налоговую базу комитента заниженной, что, в свою очередь, приведет к налоговым санкциям.

В качестве примера по этому вопросу можно привести [Постановление ФАС Московского округа от 23.06.2005, 16.06.2005 по делу N КГ-А40/5103-05](#).

Если в отношении расходов посредника отсутствует причинная связь с исполнением посреднического договора, то у заказчика такие расходы (при условии их возмещения) также будут квалифицированы как занижение налоговой базы. Такой вывод позволяет сделать [Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.07.2005 по делу N А28-23870/2004-804/28](#). В указанном [Постановлении](#) арбитры посчитали правомерным включение в состав расходов посредника затрат по аренде, так как материалами дела не было доказано, что расходы произведены в связи с исполнением агентского договора. Аналогичные выводы содержит и [Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2010 по делу N А45-1807/2009](#).

6. К налоговым правонарушениям у заказчиков посреднических услуг может привести и то, что заказчик вовремя не проинформирует посредника о том, что он не является плательщиком НДС - например, применяет упрощенную систему налогообложения или же является налогоплательщиком, но использует освобождение от его уплаты. Не зная этого, посредник, продавая товар комитента - налогоплательщика НДС, обязан выписать покупателю соответствующий счет-фактуру. На основании [пункта 5 статьи 173 НК РФ](#) налоговики потребуют уплаты суммы налога, предъявленного покупателю, и предоставления налоговой декларации по НДС, а за ее отсутствие привлекут заказчика к ответственности по [статье 119 НК РФ](#).

Хорошо еще, что с 2016 г. [пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ](#) уточнен порядок определения доходов при УСН, которым прямо предусмотрено, что при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с [НК РФ](#) покупателю (приобретателю), что позволяет не включать его в доходы.

Однако до указанной даты именно на этом настаивали контролирующие органы, что подтверждается Письмами Минфина России от 21.09.2012 [N 03-11-11/280](#), от 13.03.2008 [N 03-11-04/2/51](#) и другими.

Рассматривая работу с привлечением посредников, нельзя не отметить еще один нюанс...

Если отношения сторон оформлены правильно, а фактическое исполнение договора не вызывает претензий, то выгода работы с посредником налицо. Вместе с тем заказчику посреднических услуг, привлекающему посредника для продажи своих товаров (работ, услуг), следует помнить о том, что сегодня некоторые виды сделок подлежат пристальному вниманию со стороны контролирующих органов. Как вы уже, наверное, догадались, речь идет о контролируемых сделках.

Напомним, что в соответствии со [статьей 105.14 НК РФ](#) к контролируемым сделкам относятся сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 105.14 НК РФ](#)). Критерии взаимозависимости лиц определены [пунктом 2 статьи 105.1 НК РФ](#), при этом их перечень не является исчерпывающим. Однако иные основания для признания лиц взаимозависимыми могут быть признаны только судом, на что указывают нормы [пункта 7 статьи 105.1 НК РФ](#).

Кроме того, в целях [НК РФ](#) к сделкам между взаимозависимыми лицами приравнивается в том числе совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, если посредники:

- не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

- не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом.

Поэтому при привлечении к своему бизнесу посредника, отвечающего вышеуказанным условиям, заказчику посреднической услуги следует помнить о том, что его сделки, совершенные через посредника, могут стать объектом особого налогового контроля.

Напомним, что одним из условий признания сделки между российскими взаимозависимыми лицами контролируемой является превышение суммы доходов по всем сделкам, совершенным между такими партнерами, предельной величины, размер которой составляет миллиард рублей. Причем из [НК РФ](#) неясно, может ли такой суммовой критерий применяться к сделкам, совершенным через посредника. В [Письме](#) Минфина России от 17.07.2013 N 03-01-18/27872 разъясняется, что вышеуказанные сделки признаются контролируемыми независимо от суммы доходов, полученных по таким сделкам в соответствующем календарном году. В обоснование своего подхода чиновники ссылаются на то, что [НК РФ](#) не устанавливает требования к сумме доходов по таким сделкам за соответствующий календарный год для целей признания их контролируемыми.

В то же время чиновники оговаривают, что сделки, совершенные через комиссионера (агента и иных поверенных), не могут быть автоматически (без анализа функций и рисков, принимаемых указанными лицами, а также используемых ими активов) приравнены к сделкам между взаимозависимыми лицами в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ](#).

Завершая, отметим, что тем, кто работает с привлечением посредников, по мнению автора,

следует особо обратить внимание на [Письмо](#) ФНС России от 28.12.2012 N АС-4-2/22619@ "О способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском".

Анализируя его положения, можно сказать, что одним из способов ведения бизнеса с высоким налоговым риском налоговая служба признает схему получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды могут быть связаны с привлечением непроизводительных посредников, которые хоть и не являются фирмами-"однодневками", однако реально не осуществляют работ и не оказывают услуг. Примером таких схем являются отношения, связанные с формальным привлечением агентов или иных посредников.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Принципал - российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует Агент;

Агент - лицо, формально действующее в интересах Принципала в рамках агентского или иного аналогичного договора;

Покупатель - лицо, приобретающее товары, работы, услуги Принципала.

Схема получения необоснованной налоговой выгоды в этом случае может выглядеть следующим образом.

Принципал в рамках осуществления своей основной деятельности номинально привлекает Агента для выполнения определенных задач, в частности для поиска клиентов. Агентское вознаграждение связано с доходом, полученным в связи с выполнением контрактов с найденными Агентом заказчиками. При этом фактический поиск заказчиков, подготовка контрактов, ведение переговоров с заказчиком осуществляют должностные лица Принципала. Функция Агента фактически сводится к созданию документооборота, подтверждающего фиктивные затраты по выплате агентского вознаграждения. Представленная схема приводит к получению Принципалом необоснованной налоговой выгоды в виде необоснованного включения в расходы затрат по фиктивным агентским договорам и занижению налога на прибыль организаций.

"Черные однодневки" как комитенты "серых однодневок" - как выявить

Особенностью современной российской экономики является наличие фирм-"однодневок", с помощью которых бизнес уклоняется от уплаты налогов. Налоговики, целью работы которых является наполнение бюджета, ведут с ними активную борьбу, разрабатывая все новые и новые правила их выявления. Сколько продлится этот процесс, сказать сложно, ведь недобросовестные налогоплательщики в ответ на действия фискалов изобретают все более сложные схемы. Одно из изобретений - использование компании-"однодневки" в качестве комитента (принципала) в посреднических договорах. О способах выявления такой схемы работы мы и поговорим в настоящей главе.

Причем рассматривать "экономия" бизнеса на налогах мы будем на примере "черной однодневки", выступающей комитентом "серой однодневки".

Для начала определимся с понятиями "черной" и "серой однодневки". "Черной однодневкой" принято считать компанию-"однодневку", которая вовсе не исполняет своих обязательств перед бюджетом. Цель ее создания - осуществление разовых или нескольких операций в течение непродолжительного времени. "Серая" компания-"однодневка" отличается от черной тем, что частично выполняет свои налоговые обязательства, снижая налоговые платежи путем заключения мнимых сделок.

Заметим, что в российском налоговом праве нет такого термина, как "фирма-однодневка". Однако, что под ним понимается, разъясняют сами налоговые органы в [Письме](#) ФНС России от 11.02.2010 N 3-7-07/84 "О рассмотрении обращения". В ответ на обращение Российского союза промышленников и предпринимателей о проведении совещания по проблеме фактического возложения на налогоплательщиков дополнительной обязанности по проверке партнеров налоговики указывают, что под "фирмой-однодневкой" в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и так далее.

Аналогичное объяснение термину "фирма-однодневка" налоговики дают и в [Письме](#) ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@.

Для справки. Проверить, является ли адрес фирмы адресом массовой регистрации или нет, можно с помощью специального сервиса, размещенного на официальном сайте налоговой службы (<http://service.nalog.ru/addrfind.do>).

Как правило, "черная" и "серая" фирмы оказываются взаимозависимыми лицами или же собственники "серой" становятся инициаторами создания "черной" компании: находят человека, согласного за небольшое вознаграждение предоставить свой паспорт для регистрации новой компании, а дальше события развиваются по известному сценарию. Между "черной" и "серой" компаниями заключается договор комиссии, в соответствии с которым "черная" компания становится комитентом и поручает "серой" (комиссионеру) совершить от имени комиссионера, но за счет комитента определенные действия (поиск клиента, заключение договоров на продажу товаров, оказание иных услуг). Делается это исключительно для того, чтобы выручку за работы, товары, услуги, которые получит серая компания от контрагента (ничего не подозревающей компании), перевести на счета "черной" компании. "Серая" компания заплатит в бюджет только налоги со своего комиссионного вознаграждения, а основная часть денежных средств в виде выручки от продажи товаров, оказания услуг будет перечислена комитенту.

Однако такая схема работы, скорее всего, не пройдет мимо внимания налоговиков, ведь посреднические соглашения у них всегда вызывают повышенный интерес. И если в ходе проверки налоговый орган усмотрит в данной схеме уход от налогов, то организатору схемы, коим в данном случае выступает посредник, грозят весьма неприятные последствия. Не исключено, что участники такой схемы будут рассматриваться как единая структура, преследующая общие цели и интересы. Иными словами, в этом случае выручка, полученная "серым" посредником от покупателей товаров (работ, услуг) и подлежащая передаче "черному" комитенту, будет признана

доходом "серой" фирмы со всеми вытекающими отсюда последствиями.

О том, что события могут развиваться подобным образом, говорит и арбитражная практика, о чем свидетельствует, например, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 27.02.2010 по делу N А65-17085/2009. Из материалов указанного дела следует, что организация, занимающаяся разработкой проектно-сметной документации, вместо выполнения работ по прямым договорам с заказчиками использовала статус посредника по агентским договорам, заключенным с фиктивными принципалами.

Такая схема работы позволила организации значительно снизить объем налоговой нагрузки, так как налоги уплачивались исключительно с сумм агентского вознаграждения. В ходе проверки налоговые органы посчитали заключение агентских договоров формальностью и расценили их заключение как уклонение от уплаты налогов. В результате выручка, полученная посредником от третьих лиц при исполнении агентских соглашений, была признана доходом посредника. Естественно, что в такой ситуации сумма недоимки и налоговых санкций составила весьма внушительную сумму!

Обратите внимание! Создание фирм-"однодневок" чревато не только финансовыми потерями, но и привлечением к уголовной ответственности, на что указывают положения Уголовного [кодекса](#) Российской Федерации (далее - УК РФ).

Так, в силу [Статьи 173.1](#) УК РФ образование (создание, реорганизация) юридического лица через подставных лиц, а также представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, данных, повлекшее внесение в единый государственный реестр юридических лиц сведений о подставных лицах, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от семи месяцев до одного года, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Те же деяния, совершенные лицом с использованием своего служебного положения или группой лиц по предварительному сговору, наказываются штрафом в размере от трехсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо лишением свободы на срок до пяти лет.

Для справки. Под подставными лицами в [статье 173.1](#) УК РФ понимаются лица, которые являются учредителями (участниками) юридического лица или органами управления юридического лица и путем введения в заблуждение либо без ведома которых были внесены данные о них в единый государственный реестр юридических лиц, а также лица, которые являются органами управления юридического лица, у которых отсутствует цель управления юридическим лицом.

Кроме этого, уголовное наказание предусмотрено и за незаконное использование документов при создании юридического лица, на что указывает [статья 173.2](#) УК РФ.

Согласно [пункту 1](#) [указанной статьи](#) предоставление документа, удостоверяющего личность, или выдача доверенности, если эти действия совершены для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведений о подставном лице, наказываются штрафом в размере от ста

тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от семи месяцев до одного года, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок до двух лет.

В силу [пункта 2 статьи 173.2 УК РФ](#) приобретение документа, удостоверяющего личность, или использование персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния совершены для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведений о подставном лице, наказываются штрафом в размере от трехсот до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Для справки. Под приобретением документа, удостоверяющего личность, в [статье 173.2 УК РФ](#) понимается его получение на возмездной или безвозмездной основе, присвоение найденного или похищенного документа, удостоверяющего личность, а также завладение им путем обмана или злоупотребления доверием.

На первый взгляд такая формы организации работы может быть опасна только для серой компании, которая на свой страх и риск проворачивает весьма нехитрые махинации.

В то же время пострадать в такой ситуации может не только "серая" компания, но и третье лицо, приобретающее у нее товары (работы, услуги). Ведь регистрация фирмы - это не преступление, а налоговики при данной процедуре вовсе не обязаны проверять достоверность данных, содержащихся в документах, представленных на регистрацию. Поэтому сегодня попасть в число партнеров фирмы-"однодневки", в том числе посредника, может любой налогоплательщик.

Причем проверить его на наличие признаков недобросовестности весьма проблематично. Компания работает стабильно, не первый год, отчет присутствует, проверить закуп ее сырья для осуществления деятельности и проверить ее контрагентов практически невозможно. Тем более и договор комиссии имеется. Получается, что обезопасить себя от такого риска практически невозможно. Что же делать в таком случае и какие неприятные последствия таких сделок могут возникнуть у организации - третьего лица?

Обратите внимание! В случае выездного контроля при организации встречной проверки у налогового органа, скорее всего, не найдется достаточно оснований, чтобы заподозрить "серую" компанию в недобросовестности.

Если налоговому органу удастся доказать недобросовестность контрагента, то у организации, скорее всего, суммы, уплаченные "серой" компании за товар, будут сняты с расходов в части налоговой базы по налогу на прибыль, принятый к вычету НДС обяжут заплатить в бюджет, помимо этого штрафы и пени обеспечены на все сто процентов. Самое обидное из всего этого, если фирма реально и не подозревала о недобросовестности своего контрагента.

Однако в соответствии с [Постановлением Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 N 18162/09](#) по делу N А11-1066/2009 налоговики не вправе наказать компанию за работу с недобросовестным контрагентом только лишь из-за того, что последний оформил не соответствующие достоверности документы. Поэтому данное [Постановление](#) может стать одним из основных аргументов защиты компании в суде при предъявлении претензий налоговым органом.

Также налогоплательщикам, которые уже проиграли судебные дела по схожим основаниям, руководствуясь положениями [Постановления](#) можно попытаться отменить прежнее решение суда либо в порядке надзора, либо путем обращения в арбитражный суд, который вынес решение, в связи с открывшимися обстоятельствами. Основание тому - [Постановление](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 N 1-П. Однако Конституционный Суд Российской Федерации считает, что пересмотреть решение суда можно, только если в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ есть прямое указание на то, что его положения распространяются на отношения, имевшие место ранее.

Чтобы обезопасить себя от таких последствий и свести риски к минимуму, нужно проверить своего партнера. Напомним, что в соответствии с нормами Гражданского [кодекса](#) Российской Федерации у комиссионера не существует запрета на раскрытие перед третьими лицами (покупателями) того факта, что продажа товаров (работ, услуг) осуществляется через договор комиссии. Таким образом, организация может поинтересоваться у потенциального поставщика, является ли он комиссионером или нет. Если компания отказалась предоставлять вам такую информацию - задумайтесь, насколько важным для вас является дальнейшее сотрудничество с таким партнером.

Есть и более лояльный способ выявить потенциального комиссионера. Как правило, в договоре комиссии содержатся существенные условия, предполагающие цену продаваемого товара или условие о дальнейшей согласованности таких условий. Попросите своего контрагента предоставить символическую скидку. Если ваш контрагент - комиссионер, то, скорее всего, вам будет отказано на месте или компания попросит тайм-аут, чтобы обсудить такую возможность с комитентом. Однако, как мы уже отмечали, "черная однодневка" подконтрольна "серой" и все "управленческие решения" принимаются именно в "серой" фирме. Поэтому, если согласие на предоставление скидки получено немедленно, насторожитесь.

Обратите внимание! Подобные вопросы лучше решать в письменном виде. Направьте электронное письмо своему возможному поставщику. Кстати, если у компании нет электронной почты, то это еще один повод к размышлению.

Если же вы все-таки заподозрили своего контрагента в признаках недобросовестности, то старайтесь заручиться максимальной поддержкой всех совершаемых действий в письменном виде. Помимо первичных документов, свидетельствующих о принятии товаров от поставщика, целесообразно составить письмо или иной соответствующий документ, свидетельствующий о реальном движении товара. Если вы применяете самовывоз товара и в вашей организации существует должность водителя (водителя-экспедитора), предусмотрите форму отчета, в котором будут отражаться данные о том, что товар действительно вывезен со склада поставщика.

Также важно помнить, что в соответствии с [Постановлением](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 27.05.2003 N 9-П в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков, обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Другими словами, налогоплательщик вправе применять законные способы уменьшения своих налоговых

обязательств. Именно эти положения могут быть весомым доказательством того, что применение посреднических договоров в своей деятельности есть право налогоплательщика, а не что-то иное.

Важно также отметить, что типовые способы использования компаний-"однодневок" в целях получения необоснованной налоговой выгоды приведены в [Приказе](#) ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок". В данном [Приказе](#) приведено два способа использования недобросовестных налогоплательщиков, однако все они рассмотрены на этапе сотрудничества с компанией-"однодневкой". Более сложным, но и более эффективным является способ использования однодневки путем создания "серой" компании. Дополнительные сложности распознать такой способ ведения деятельности на практике возникают, когда серой компанией выступает реально действующая фирма, ведущая свою легальную деятельность и осуществляющая такие операции как неосновные.

Помимо всего прочего тем, кто работает с привлечением посредников, по мнению автора, следует особо обратить внимание на [Письмо](#) ФНС России от 28.12.2012 N АС-4-2/22619@ "О способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском".

Анализируя его положения, можно сказать, что одним из способов ведения бизнеса с высоким налоговым риском налоговая служба признает схему получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Приобретение посреднических услуг и оформление документов при приобретении товара

Фирмы-продавцы широко используют услуги посредников, причем не только для продажи, но и в целях приобретения товаров. И хотя купить товары продавец может в рамках любого посреднического договора, традиционно для этих целей используется договор комиссии. Схема приобретения товара через комиссионера имеет свою специфику как в части учета, так и в отношении документального оформления.

Гражданско-правовые основы договора комиссии установлены [главой 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

В силу [статьи 990](#) ГК РФ договор комиссии представляет собой двухсторонний, консенсуальный договор, в соответствии с которым комиссионер совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом по сделкам, совершенным комиссионером с третьим лицом, права и обязанности возникают именно у комиссионера, даже если комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Заметим, что по общему правилу комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение сделки третьим лицом ([пункт 1 статьи 993](#) ГК РФ), он только обязан уведомить об этом комитента, собрав необходимые доказательства. Исключением являются лишь две ситуации, когда:

- посредник не проявил необходимой осмотрительности при выборе лица, с которым

заклучил сделку;

- комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Причем при возникновении спорной ситуации доказывать, что комиссионер не проявил должной осмотрительности, придется комитенту. Именно так считают арбитры, на что, в частности, указывают Постановления ФАС Московского округа от 11.03.2012 по делу [N А40-67686/11-110-560](#), ФАС Дальневосточного округа от 16.02.2010 [N Ф03-8242/2009](#) по делу [N А73-7210/2009](#) и другие.

Договор комиссии может заключаться сторонами как на определенный срок, так и без указания срока, с указанием территории его исполнения или без, кроме того, соглашением может ограничиваться право комитента на заключение аналогичных договоров комиссии с другими лицами.

Комиссионное соглашение является, безусловно, возмездным договором, размер и порядок выплаты вознаграждения устанавливаются соглашением сторон.

Если размер вознаграждения в договоре не установлен, то услуга посредника оплачивается комитентом по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Если комиссионер совершает сделку на более выгодных условиях, то по общему правилу дополнительная выгода делится между сторонами договора поровну, на что указывает [статья 992](#) ГК РФ. Вместе с тем договором стороны могут предусмотреть и иные правила ее распределения.

По договору комиссии комиссионер может привлекать к исполнению поручения комитента третье лицо - субкомиссионера, однако при этом ответственность за действия субкомиссионера перед комитентом несет он сам ([пункт 1 статьи 994](#) ГК РФ). К договору субкомиссии применяются те же правила, что и к самому договору комиссии, при этом по отношению к субкомиссионеру комиссионер будет выступать комитентом.

Любые отступления от указаний комитента комиссионер обязан согласовывать с комитентом, однако в некоторых случаях комиссионер вправе от них отступить, но проинформировать комитента об этих отступлениях он должен при первой же возможности ([статья 995](#) ГК РФ).

[Статьей 996](#) ГК РФ установлено важное правило - вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Иначе говоря, право собственности на товары, выступающие предметом договора комиссии, никогда не переходит к посреднику.

Несмотря на то что право собственности на имущество, полученное (приобретенное) по договору комиссии, к посреднику не переходит, если комитент не выполняет требования комиссионера по оплате своих услуг или возмещению расходов, комиссионер вправе удерживать находящиеся у него вещи ([статья 359](#) ГК РФ).

После исполнения поручения комитента комиссионер обязан перед ним отчитаться, а также

передать ему все полученное по договору комиссии ([статья 999](#) ГК РФ).

Гражданское право не содержит специальной формы отчета посредника. В то же время следует помнить о том, что с точки зрения бухгалтерского законодательства отчет посредника является первичным учетным документом, на основании которого комиссионер отражает в учете свою выручку от оказанной услуги, а комитент - начисляет сумму вознаграждения, полагающегося к выплате за оказанную ему услугу. Следовательно, отчет комиссионера должен отвечать всем требованиям Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Отметим, что Закон N 402-ФЗ позволяет коммерческим фирмам оформлять свои факты хозяйственной жизни как существующими типовыми формами бухгалтерской "первички", так и самостоятельно разработанными формами документов, в которых имеются все обязательные реквизиты, состав которых перечислен в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то понятно, что стороны посреднического соглашения всегда применяют форму отчета, предлагаемую к использованию посредником, отвечающую всем указанным требованиям. Обычно форма отчета приводится в самом договоре комиссии. При этом в договоре устанавливаются сроки предоставления отчета, а также срок, в течение которого комитент, имеющий возражения по отчету, должен проинформировать об этом комиссионера. При отсутствии такого срока в договоре комитент должен сообщить об имеющихся у него возражениях в течение тридцати дней со дня получения отчета. Если в установленные сроки возражения не получены, то отчет считается принятым.

Так как комиссионер выполняет поручение в интересах комитента, то на основании [статьи 1001](#) ГК РФ комитент обязан возместить ему расходы, связанные с исполнением поручения. По общему правилу не возмещаются только расходы на хранение имущества комитента у комиссионера.

Обратите внимание! [Статья 1001](#) ГК РФ, гарантирующая посреднику возмещение расходов, осуществленных при выполнении комиссионного поручения, традиционно вызывает массу споров между налогоплательщиками и налоговиками. Контролирующие органы зачастую не соглашаются с возмещением расходов, осуществленных комиссионером, даже если это закреплено в договоре комиссии. Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договора комиссии.

О том, что возмещаемые расходы весьма часто становятся причиной спора, говорит судебная практика. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 23.06.2005, 16.06.2005 N [КГ-А40/5103-05](#), ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2010 по делу N [А45-1807/2009](#) и другие.

Основания прекращения договора комиссии перечислены в [статье 1002](#) ГК РФ, к таковым относятся:

- отказ комитента от исполнения договора;
- отказ комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или

договором;

- смерть комиссионера, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Обратите внимание! [Норма](#) о банкротстве распространяется и на посредников, действующих в форме юридических лиц, о чем сказано в [Определении](#) ВАС РФ от 09.01.2013 N ВАС-13850/12 по делу N А63-8723/2010.

Итак, кратко мы напомнили читателю гражданско-правовую конструкцию договора комиссии. Теперь рассмотрим, как операции по приобретению товаров через комиссионера оформляются документально и отражаются в учете комитента. Ведь в соответствии с [пунктом 1 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Для справки. Согласно [пункту 8 статьи 3](#) Закона N 402-ФЗ фактами хозяйственной жизни признаются сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

В свою очередь, под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), а под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки).

При этом [Законом](#) N 402-ФЗ прямо закреплено, что не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

Согласно [статье 9](#) Закона N 402-ФЗ первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (в том числе ведущее учет в компании на договорной основе), не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Обратите внимание! Письменные требования лица, ответственного за ведение учета в организации, в части правильного оформления фактов хозяйственной жизни и своевременного представления документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, являются

обязательными для всех сотрудников организации. На это указывает [статья 9](#) Закона N 402-ФЗ, а также разъяснения Минфина России в [Письме](#) от 13.09.2019 N 02-07-10/70699.

Во-первых, документальным подтверждением того, что товар приобретен через посредника, выступает сам договор комиссии. Поэтому комитенту, заключающему договор комиссии, предметом которого выступает приобретение товара, необходимо внимательно проанализировать все требования, предъявляемые ГК РФ к такому типу договоров, и убедиться, что все его положения действительно соответствуют посредническому соглашению.

Обратите внимание! В силу того что гражданское право содержит весьма расплывчатое определение предмета договора комиссии, рекомендуем при заключении соглашения четко формулировать предмет договора, чтобы из него ясно вытекало, что договор заключается с целью приобретения товаров.

О том, что существенными условиями договора комиссии являются определение конкретных действий посредника и его комиссионное вознаграждение, говорит и арбитражная практика, в частности, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2011 по делу N [A29-5464/2010](#), ФАС Центрального округа от 29.06.2011 по делу N [A68-6922/10](#) и другие.

Имейте в виду, что любой договор только тогда признается заключенным, если все его существенные условия согласованы. В противном случае он признается незаключенным.

При этом важно помнить о правиле [пункта 3 статьи 432](#) ГК РФ, согласно которому сторона, принявшая от другой стороны полное или частичное исполнение по договору либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

В условиях договора комиссии это означает, что если комитент принял исполнение по договору с несогласованными условиями, но не рассчитался с посредником, то при взыскании с него задолженности в судебном порядке его заявления на счет не заключенности договора будут расценены судом как попытка избежать ответственности за нарушение своих договорных обязательств по оплате услуг комиссионера.

Во-вторых, как уже было отмечено, первичным бухгалтерским документом, на основании которого комитент отразит в своем бухгалтерском и налоговом учете услуги посредника, является отчет комиссионера.

Как минимум в отчете о выполненном поручении на приобретение товарных запасов комиссионер обязательно должен указать информацию о суммах, полученных им от комитента на исполнение поручения, сумму причитающегося ему вознаграждения, а также фактически использованные суммы, связанные с исполнением поручения.

Обращаем ваше внимание на то, что расходы на выплату вознаграждения в отсутствие отчета посредника могут вызвать претензии со стороны налоговиков. И еще неизвестно, какую сторону примет суд, разбирая данный конфликт.

Так, например, в [Постановлении](#) ВАС РФ от 14.02.2012 N 12093/11 по делу N [A68-3288/09](#),

рассматривая подобный спор, арбитры посчитали претензии налогоплательщиков вполне законными и согласились с доначислением налогов.

Помимо этого, посредник к отчету должен приложить копии всех первичных документов, в том числе и платежных, а также свой счет-фактуру на сумму своего комиссионного вознаграждения, в случае если он является налогоплательщиком НДС.

Обойтись без счета-фактуры посредник - налогоплательщик НДС может только в том случае, если комитент применяет специальный налоговый режим, например упрощенную систему налогообложения, или является налогоплательщиком НДС, но при этом использует освобождение от его уплаты, что вытекает из [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#). Аналогичный вывод содержится и в [Письме Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704](#), а также в [Письме ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ"](#).

Обратите внимание! Чтобы реализовать такую возможность, стороны договора комиссии должны сразу договориться между собой, что счета-фактуры составляться посредником - налогоплательщиком НДС не будут. Причем согласие на несоставление счетов-фактур должно быть письменным, на что прямо указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме ФНС России от 27.02.2015 N ГД-4-3/3098@ "О порядке применения вычетов по налогу на добавленную стоимость при уменьшении стоимости отгруженных товаров \(работ, услуг\), имущественных прав"](#) (вместе с [Письмом Минфина России от 03.02.2015 N 03-07-15/4062](#)).

Оформить такое согласие можно посредством включения специального условия в сам договор комиссии или в виде отдельного документа, подписанного сторонами.

Кстати, заметим, что Минфин России допускает оформление такого согласия даже в электронном виде, на что указывает его [Письмо от 21.10.2014 N 03-07-09/52963](#).

В названном [Письме](#) чиновники не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Однако из положений [Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи"](#) можно сделать вывод, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

При этом важно понимать, что наличие согласия сторон договора на несоставление счетов-фактур вовсе не освобождает налогоплательщика НДС от уплаты налога (в нашем случае с реализации оказанной услуги).

Обращаем ваше внимание на то, что, несмотря на отсутствие прямой обязанности о приложении копий первичных документов комиссионера к отчету, такая обязанность у него может возникать на основании требований комитента. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент требует предоставить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов на оплату и платежных поручений, то комиссионер обязан удовлетворить требования комитента и предоставить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения дают столичные налоговики в [Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011](#). На это указывает и [Письмо Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20](#).

Нужно сказать, что обязанность по передаче комитенту копий счетов-фактур, выписанных при отгрузке товаров продавцом на имя посредника, сегодня вытекает из Правил заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137). На это указывает [подпункт "а" пункта 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. Оригинал такого счета-фактуры остается у посредника! Причем хранить копию счета-фактуры продавца комитент обязан в течение 4-летнего срока.

Сумма вознаграждения, уплаченная комиссионеру в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (далее - ПБУ 10/99), представляет для комитента расходы по обычным видам деятельности, формирующие фактическую себестоимость приобретаемых им товаров.

Для справки. Если комитент ведет деятельность в форме юридического лица, то он обязан вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При ведении бухгалтерского учета комитент в первую очередь должен применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ, что следует из [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ.

Между тем пока Минфином России утверждена лишь часть ФСБУ для организаций бюджетной сферы (18), которые сегодня официально именуется федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

В свою очередь, для "обычных" организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у комитента выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период.

Рассмотрим порядок учета операций по приобретению товаров в рамках договора комиссии

на конкретном примере.

Пример. Организация "А" (комитент) заключила комиссионное соглашение с организацией "В" (комиссионер), предметом которого является приобретение партии товара, максимально возможная цена которого не должна превышать 240 000 руб. (в том числе НДС 20% - 40 000 руб.).

Договором определено, что "В" участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от цены сделки, заключенной с третьим лицом (в том числе НДС 20%), и выплачивается после поступления товара на склад организации "А".

Для выполнения поручения "А" в марте 2019 года перечислило "В" сумму в размере 240 000 руб. (в том числе НДС 20%), товар поступил в организацию "А" в апреле 2019 года.

Рабочим планом счетов организации "А" определено, что расчеты с посредником ведутся на специальных субсчетах, открытых к балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а именно:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером по сумме, направленной на исполнение поручения";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете "А" операции по приобретению товаров отражены следующим образом:

март 2019 года:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 240 000 руб. - перечислены комиссионеру денежные средства, необходимые для выполнения поручения;

апрель 2019 года:

Дебет 41 Кредит 60

- 200 000 руб. - отражена договорная стоимость товара;

Дебет 19 Кредит 60

- 40 000 руб. - отражен НДС, предъявленный поставщиком товара к оплате;

Дебет 68 Кредит 19

- 40 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 76 - 5

- 240 000 руб. - погашена задолженность перед продавцом товара;

Дебет 41 Кредит 76 - 6

- 6 000 руб. - учтено вознаграждение комиссионера в стоимости товара;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 1 200 руб. - отражен НДС, предъявленный комиссионером к оплате;

Дебет 68 Кредит 19

- 1 200 руб. - принят к вычету НДС, предъявленный посредником;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 7 200 руб. - перечислено комиссионное вознаграждение комиссионеру.

В бухгалтерском учете комитента сумма, перечисленная посреднику на выполнение поручения, не признается расходом, что следует из [пункта 3](#) ПБУ 10/99. В случае приобретения товаров комиссионное вознаграждение, выплачиваемое посреднику на основании [пунктов 2, 5 и 6](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01", включается в состав фактических затрат, осуществленных комитентом при приобретении товаров.

Для справки. Согласно [Программе](#) введение в действие [ФСБУ "Запасы"](#) запланировано на 2021 г.

Таким образом, в условиях нашего [примера](#) фактическая себестоимость товаров, приобретенных через комиссионера, будет складываться из их договорной стоимости, а также вознаграждения, уплаченного посреднику.

В налоговом учете сумма, перечисленная посреднику для выполнения поручения, также не признается расходом комитента на основании [пункта 14 статьи 270](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Расходом для комитента будет являться только сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося посреднику за оказанную услугу.

Напомним, что торговые организации на основании положений [статей 268 и 320](#) НК РФ могут формировать стоимость приобретения покупных товаров исходя:

- из их договорной стоимости;
- с учетом всех затрат, связанных с приобретением товаров.

Используемый вариант закрепляется в учетной политике торговой организации - комитента.

Если комитент использует первый из указанных [вариантов](#), то сумма вознаграждения, выплаченного посреднику, будет представлять собой косвенные расходы, уменьшающие

налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в момент их возникновения. На основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#) указанная сумма признается прочими расходами, связанными с производством и реализацией, и включается в состав налогооблагаемых расходов комитента на дату утверждения отчета посредника, на что указывает [подпункт 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#). Аналогичный вывод сделан Минфином России в [Письме](#) от 28.04.2014 N 03-07-08/19827.

При [втором варианте](#) учета сумма вознаграждения будет формировать стоимость приобретения товара, которая для торговых организаций, использующих метод начисления, представляет собой прямые расходы, следовательно, уменьшать налоговую базу данные расходы будут в том отчетном (налоговом) периоде, когда указанные товары реализованы.

Приобретение материалов через посредников

Компании, занятые в сфере материального производства, могут приобретать необходимые им материалы не только самостоятельно, но и с привлечением посредника. Обычно для этих целей используется договор комиссии, так как совершение сделок, в том числе по купле-продаже товаров, является предметом именно комиссионного договора. В данной главе рассмотрим гражданско-правовые основы договора комиссии, документальное оформление, а также порядок отражения в учете операций по приобретению материалов через посредников.

Практика свидетельствует о том, что традиционно приобретение материалов с помощью посредника осуществляется в рамках договора комиссии, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 51 "Комиссия"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Согласно [статье 990](#) ГК РФ договор комиссии представляет собой двухсторонний, консенсуальный договор, в соответствии с которым комиссионер совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом по сделкам, совершенным комиссионером с третьим лицом, права и обязанности возникают именно у комиссионера, даже если комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Заметим, что согласно [пункту 1 статьи 993](#) ГК РФ комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение сделки третьим лицом, он только обязан уведомить об этом комитента, собрав необходимые доказательства. Исключением являются лишь две ситуации, когда комиссионер:

- не проявил необходимой осмотрительности при выборе лица, с которым заключил сделку;
- принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Договор комиссии может заключаться сторонами как на определенный срок, так и без указания срока, с указанием территории его исполнения или без, кроме того, соглашением может ограничиваться право комитента на заключение аналогичных договоров комиссии с другими лицами.

Комиссионное соглашение является, безусловно, возмездным договором, размер и порядок выплаты вознаграждения устанавливаются соглашением сторон. Если размер вознаграждения в договоре не установлен, то услуга посредника оплачивается комитентом по цене, которая при

сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Если комиссионер совершает сделку на более выгодных условиях, то дополнительная выгода согласно [статье 992](#) ГК РФ делится между сторонами договора поровну, если иное не предусмотрено в договоре.

По договору комиссии комиссионер может привлекать к исполнению поручения комитента третье лицо - субкомиссионера, но в этом случае на основании [пункта 1 статьи 994](#) ГК РФ ответственность за действия субкомиссионера перед комитентом несет он сам.

К договору субкомиссии применяются те же правила, что и к самому договору комиссии, при этом по отношению к субкомиссионеру комиссионер будет выступать комитентом.

Любые отступления от указаний комитента на основании [статьи 995](#) ГК РФ комиссионер обязан согласовывать с комитентом, однако в некоторых ситуациях комиссионер вправе отступить от указаний комитента без согласования с ним, но при этом проинформировать его о допущенных отступлениях он должен при первой же возможности.

[Статьей 996](#) ГК РФ установлено, что вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Другими словами, в контексте нашей статьи право собственности на материалы, приобретаемые в рамках договора комиссии, переходит от их продавца не к посреднику, а к комитенту.

Несмотря на то что право собственности на имущество, полученное (приобретенное) по договору комиссии, к посреднику не переходит, если комитент не выполняет требования комиссионера по оплате своих услуг или возмещению расходов, комиссионер вправе на основании [статьи 359](#) ГК РФ удерживать находящиеся у него вещи.

В силу [статьи 999](#) ГК РФ после исполнения поручения комитента комиссионер обязан перед ним отчитаться, а также передать ему все полученное по договору комиссии.

При этом гражданское право не устанавливает какой-то специальной формы отчета комиссионера. Между тем с точки зрения бухгалтерского законодательства отчет посредника является первичным учетным документом, на основании которого комиссионер отражает в своем бухгалтерском учете выручку от оказания услуги, а комитент - расходы в виде начисленного комиссионеру соответствующего вознаграждения.

Напоминаем, что при ведении бухгалтерского учета организации руководствуются нормами Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). Причем в соответствии с его положениями организации, отличные от организаций бюджетной сферы, оформлять факты своей хозяйственной жизни могут как существующими унифицированными формами первичных документов, так и разработанными самостоятельно, в которых имеются все реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Формы используемой "первички" определяет руководитель организации с подачи лица, на которое в компании возложено ведение учета.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то комиссионер в любом

случае должен разработать ее самостоятельно с учетом требований [Закона](#) N 402-ФЗ и закрепить ее использование в своей учетной политике.

При использовании собственных форм "первички", по мнению автора, следует обратить внимание на [Письмо](#) Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-10/4547, где финансисты рассуждают об ошибках в первичных учетных документах, способных привести к непризнанию расходов для целей налогообложения. С мнением Минфина России согласны и налоговые органы, на что указывает [Письмо](#) ФНС России от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@ "О направлении письма Минфина России от 4 февраля 2015 года N 03-03-10/4547 о несущественности ошибок в первичных учетных документах".

Обратите внимание! При заключении договора комиссии стороны должны предусмотреть срок, в течение которого комитент, имеющий возражения по отчету, должен проинформировать об этом комиссионера. При отсутствии такого срока в договоре комитент должен сообщить об имеющихся возражениях в течение тридцати дней со дня получения отчета. Если в установленные сроки возражения не получены, то отчет считается принятым.

Так как комиссионер выполняет поручение в интересах комитента, то на основании [статьи 1001](#) ГК РФ комитент обязан возместить посреднику расходы, связанные с исполнением поручения. По общему правилу не возмещаются только расходы на хранение имущества комитента у комиссионера, и то если иное не установлено самим договором.

Несмотря на то что [статья 1001](#) ГК РФ гарантирует посреднику возмещение расходов, осуществленных при выполнении комиссионного поручения, эта [норма](#) закона всегда вызывает массу споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Контролирующие органы зачастую предъявляют претензии в отношении обязанности комитента по возмещению сумм осуществленных комиссионером расходов, даже если это закреплено в договоре комиссии. Поэтому для снижения налоговых рисков рекомендуется возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договора комиссии.

В противном случае у сторон посреднической сделки могут возникнуть негативные последствия, связанные с претензиями налоговиков. В качестве доказательства можно привести [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2007 N А33-6163/07-Ф02-6153/07 по делу N А33-6163/07.

Исследуя материалы этого дела, суд указал, что затраты на аренду офиса, оплату услуг связи, почты, банков, на канцелярские товары, оплату труда сотрудников не возмещаются и не должны возмещаться посреднику, поскольку они понесены комиссионером не в интересах комитента в процессе исполнения его поручения, а для ведения деятельности самого комиссионера, направленной на получение дохода.

Аналогичный вывод можно сделать и на основании [Постановления](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2010 по делу N А45-1807/2009.

Основания прекращения договора комиссии перечислены в [статье 1002](#) ГК РФ, к которым относятся:

-
- отказ комитента от исполнения договора;
 - отказ комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
 - смерть комиссионера, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
 - признание индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Далее рассмотрим, как операции по приобретению материалов через комиссионера оформляются документально и отражаются в учете комитента.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ все факты хозяйственной жизни, в том числе и операции по приобретению материалов, должны оформляться первичными учетными документами.

Документальным подтверждением того, что материалы были приобретены через посредника, в первую очередь выступает сам договор комиссии. Поэтому комитенту, заключающему договор комиссии, предметом которого выступает совершение сделки на приобретение материалов, необходимо внимательно проанализировать все требования, предъявляемые [ГК РФ](#) к такому типу договоров, и убедиться, что все его положения действительно соответствуют посредническому соглашению.

Обратите внимание! В силу того что гражданское право содержит весьма расплывчатое определение предмета договора комиссии, рекомендуем при заключении соглашения четко формулировать предмет договора, чтобы из него ясно вытекало, что договор заключается именно с целью приобретения материалов.

О том, что существенными условиями договора комиссии является только сам предмет договора - совершение комиссионером сделок от своего имени, но за счет комитента, говорит и правоприменительная практика. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2011 по делу [N A29-5464/2010](#), ФАС Центрального округа от 29.06.2011 по делу [N A68-6922/10](#) и ряд других.

Во-вторых, первичным бухгалтерским документом, на основании которого комитент отразит в бухгалтерском и налоговом учете услуги посредника, является отчет комиссионера, который, как уже было отмечено, составляется по форме, разработанной посредником.

Обычно форма отчета, сроки его предоставления, а также перечень сведений, указываемых в отчете, закрепляются соглашением сторон. Как минимум в отчете о выполненном поручении на приобретение материальных ценностей комиссионер обязательно должен указать информацию о суммах, полученных им от комитента на исполнение поручения, сумму причитающегося ему вознаграждения, а также фактически использованные суммы, связанные с исполнением поручения.

Помимо этого, посредник к отчету должен приложить копии всех первичных документов, в

том числе и платежных, а также свой счет-фактуру на сумму своего комиссионного вознаграждения при условии, что он является налогоплательщиком налога на добавленную стоимость (далее - НДС).

Обратите внимание! Несмотря на отсутствие прямой обязанности о приложении копий первичных документов к отчету комиссионера, такая обязанность может возникать у посредника на основании требований комитента. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент требует предоставить ему все сведения о движении своего имущества (материалов), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то комиссионер обязан удовлетворить требования комитента и предоставить ему все копии первичных документов. Такие разъяснения дают и столичные налоговики в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011. На это указывает и [Письмо](#) Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20.

Сумма вознаграждения, уплаченная комиссионеру, на основании [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (далее - ПБУ 10/99), признается у комитента расходами по обычным видам деятельности, формирующими фактическую себестоимость приобретаемых материалов.

Для справки. На основании [пункта 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ [ПБУ 10/99](#), равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для коммерческих организаций, выступает в роли ФСБУ "Расходы".

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, до утверждения ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их качестве у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Рассмотрим порядок учета операций по приобретению материалов по договору комиссии на конкретном примере.

Пример. В августе 2019 г. ООО "А" (комитент) заключило комиссионное соглашение с ООО "В" (комиссионер), предметом которого является приобретение партии материалов, максимально возможная цена которых не должна превышать 240 000 руб. (в том числе НДС 20% - 40 000 руб.).

Договором определено, что ООО "В" участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от цены сделки, заключенной с третьим лицом (в том числе НДС), и выплачивается посреднику после поступления материалов на склад ООО "А".

Для выполнения поручения в этом же месяце ООО "А" перечислило ООО "В" сумму в

размере 240 000 руб. (в том числе НДС 20% - 40 000 руб.), материалы поступили в ООО "А" в сентябре 2019 г.

Стороны договора являются налогоплательщиками НДС, при этом ООО "А" не применяет вычет по НДС, уплаченному в составе аванса.

Рабочим планом счетов ООО "А" определено, что расчеты с посредником ведутся на специальных субсчетах, открытых к балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а именно:

- 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по сумме, направленной на исполнение поручения";
- 76 - 6 "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете ООО "А" операции по приобретению материалов будут отражены следующим образом:

- в августе 2019 г.:

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 240 000 руб. - перечислены комиссионеру денежные средства, необходимые для выполнения поручения;

- в сентябре 2019 г.:

Дебет 10 Кредит 76 - 5

- 200 000 руб. - отражена договорная стоимость материалов, приобретенных через посредника;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 40 000 руб. - отражен НДС по приобретенным материалам;

Дебет 68 Кредит 19

- 40 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным материалам;

Дебет 10 Кредит 76 - 6

- 6 000 руб. - учтено вознаграждение комиссионера в стоимости материалов;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 1 200 руб. - отражен НДС, предъявленный комиссионером к оплате;

Дебет 68 Кредит 19

- 1 200 руб. - принят к вычету НДС, предъявленный посредником;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 7 200 руб. - перечислено комиссионное вознаграждение посреднику.

В бухгалтерском учете комитента сумма, перечисленная посреднику на выполнение поручения, не признается расходом, на это указано в [пункте 3](#) ПБУ 10/99 - по сути, для комитента это предварительная оплата приобретаемых материалов.

Комиссионное вознаграждение, выплачиваемое посреднику на основании [пунктов 2, 5 и 6](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01", включается в состав фактических затрат, формирующих фактическую себестоимость материалов.

Для справки. В соответствии с [программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, вступление в действие [ФСБУ "Запасы"](#) запланировано на 2021 г.

Таким образом, фактическая себестоимость материалов, приобретенных через комиссионера, в нашем случае будет складываться из их договорной стоимости и вознаграждения, уплаченного посреднику.

В налоговом учете комитента сумма, перечисленная посреднику для выполнения поручения, также не признается расходом на основании [пункта 9 статьи 270](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Так как речь идет о комитенте, занятом в сфере материального производства, то сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемого посреднику, будет формировать налоговую стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы. Иными словами, на основании [пункта 2 статьи 254](#) НК РФ материалы, приобретенные через посредника, принимаются комитентом к налоговому учету по стоимости, складывающейся из суммы, уплаченной посредником поставщику, и суммы вознаграждения, уплаченного комитентом посреднику.

Большинство организаций, занятых в сфере производства, являются плательщиками НДС, в силу чего они заинтересованы в приобретении материалов у тех поставщиков, которые работают с НДС. Однако при приобретении материалов через посредника у комитента - налогоплательщика НДС могут возникнуть некоторые проблемы, связанные с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость.

В сделке с третьим лицом, в нашем случае - с поставщиком материалов, комиссионер выступает от своего имени, следовательно, договор купли-продажи материалов, накладная на их отпуск, а также счет-фактура выписываются продавцом материальных ценностей не на имя комитента, а на имя комиссионера. Сможет ли комитент получить вычет по сумме "входного" налога?

Ответим сразу - да, комитент сможет воспользоваться вычетом по сумме "входного" НДС, но только в случае, если счета-фактуры оформлены и выставлены сторонами посреднической сделки

правильно.

Дело в том, что комиссионеры при исполнении договора применяют специальный порядок оформления счетов-фактур, на что указывает [Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Правила N 1137 содержат не только официальные формы счетов-фактур, но и регламенты их заполнения, а также формы и порядок ведения всех существующих налоговых регистров по НДС - книги покупок и книги продаж, а также журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал).

Напоминаем, что с 01.01.2015 на основании [пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) в общем случае налогоплательщики НДС не ведут Журнал. Исключение составляют только посредники, которые в сделках с третьими лицами выступают от своего имени. Это касается комиссионеров, агентов в случае агентского соглашения, исполняемого по типу договора комиссии, экспедиторов, приобретающих для своих партнеров работы (услуги), а также застройщиков, приобретающих для инвесторов товары (работы, услуги), о чем говорит [пункт 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Причем в данном случае не имеет значения, является ли посредник сам налогоплательщиком НДС (налоговым агентом по НДС по любому основанию) или нет - этот Журнал ведется им в любом случае.

При этом в Журнале посредники - налогоплательщики НДС не регистрируют свои счета-фактуры, выставленные ими на сумму своего вознаграждения при исполнении договоров, названных в [пункте 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Статус налогоплательщика НДС (налогового агента) влияет у посредника только на форму представления информации о посреднической деятельности налогоплательщикам.

Если посредник признается налогоплательщиком НДС или же исполняет обязанности налогового агента, то информация о проведенных им посреднических сделках отражается непосредственно в его налоговой декларации, которая в общем случае представляется им в электронном виде в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 25-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация подается посредником - налогоплательщиком НДС (налоговым агентом) по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

В том случае, если посредник не является налогоплательщиком НДС или применяет освобождение от уплаты налога и при этом не исполняет обязанности налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в налоговую инспекцию им представляется электронная версия Журнала.

Для справки. Напоминаем, что электронный [формат](#) Журнала утвержден Приказом ФНС

России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Порядок выставления счетов-фактур сторонами посреднической сделки, предусмотренный Правилами N 1137, зависит в первую очередь от того, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами. Кроме того, определенное значение имеет и сам предмет договора - какую сделку совершает комиссионер в интересах и за счет комитента - продажу или приобретение товаров (работ, услуг) для комитента.

Так как в нашей статье предметом комиссионного соглашения выступает приобретение материалов для заказчика посреднической услуги, то порядок выставления счетов-фактур будет следующим.

При приобретении материалов через комиссионера их продавец в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя посредника в двух экземплярах. Один остается у продавца, а второй экземпляр продавец отдает комиссионеру, который регистрирует его в [части 2 Журнала](#) (за тот квартал, в котором составлен этот [счет-фактура](#)) без регистрации в [книге покупок](#).

Такие правила вытекают из [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137 и [пункта 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При этом комиссионер снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает ее комитенту. Эту копию счета-фактуры продавца материалов комитент должен хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Затем комиссионер выставляет счет-фактуру на имя комитента, в котором им дублируются все показатели счета-фактуры продавца. Этот [счет-фактура](#) регистрируется посредником только в [части 1 Журнала](#) без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пункт 3 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

В свою очередь комитент, получивший от посредника [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры продавца, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывает [пункт 1 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется комитентом по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#). На это указывает [пункт 2 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! При приобретении материалов посредник, по сути, перевыставляющий счет-фактуру продавца на имя комитента, должен учесть следующее.

В [строке 1](#) счета-фактуры он должен поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре продавца, при этом номер документу комиссионер присваивает в соответствии со своей хронологией счетов-фактур.

В [строках 2, 2а и 2б](#) посредник указывает не свои данные, а данные фактического продавца

материалов. Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

В [строке 5](#) счета-фактуры им указываются только реквизиты (номера и даты) платежных поручений на перечисление денег от комитента посреднику и от посредника продавцу.

В том случае, если приобретаемые материалы еще не оплачены посредником, указываются только реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента комиссионеру.

В [строках 6, 6а и 6б](#) посредником указываются реквизиты комитента.

Все остальные показатели посредник берет из счета-фактуры продавца, оформленного при отгрузке материалов.

При этом подписать счет-фактуру посредник должен сам, что подтверждается финансистами в [Письме](#) от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

По мнению чиновников, в качестве дополнительной информации в счете-фактуре посредник может указать и свои данные (наименование, адрес, ИНН, КПП, данные о посредническом договоре). При этом, как сказано в [Письме](#) Минфина России от 20.07.2012 N 03-07-09/87, дополнительная информация не должна нарушать последовательности расположения обязательных реквизитов [формы](#) счета-фактуры.

Обратите внимание! В том случае, если в счете-фактуре, полученном от посредника, в [строках 2, 2а и 2б](#) будут указаны реквизиты комиссионера, комитент рискует потерять налоговый вычет по НДС. Такой вывод следует из [Решения](#) ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Если материалы приобретаются посредником для нескольких комитентов, то в [графе 3](#) счета-фактуры, выставяемого в адрес комитента, посредником указывается именно то количество материалов, которое приобретается для конкретного комитента. В этой ситуации комитент получит вычет в размере, соответствующем его части покупки. Такой вывод следует из [Письма](#) Минфина России от 14.03.2014 N 03-07-15/11221. Согласны с таким подходом и налоговые органы, о чем говорит [Письмо](#) ФНС России от 18.04.2014 N ГД-4-3/7473@ "О направлении письма Минфина России".

Напоминаем, что с 01.01.2015 у комиссионера имеется возможность выставления сводного счета-фактуры для комитента, если материалы закупаются им у нескольких поставщиков на одну дату, то есть на руках у посредника имеется несколько счетов-фактур, датированных одним числом. На это указывает [абзац 6 подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

В сводном счете-фактуре данные продавцов (наименования, ИНН и КПП) указываются комиссионером через точку с запятой, а наименования товаров и все данные по ним в [табличной части](#) счета-фактуры - отдельно по каждому продавцу.

Причем, получив сводный [счет-фактуру](#) от посредника, комитент делает единственную запись в своей книге покупок, указав в [графе 2](#) этой книги код операции [27](#).

Обратите внимание! При отражении сводного [счета-фактуры](#), полученного от комиссионера, [графы 9 и 10](#) книги покупок не заполняются комитентом, на что указывают [подпункты "м" и "н" пункта 6 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137. Информация о комиссионере указывается комитентом в [графах 11 - 12](#) книги покупок (в [графе 11](#) указывается наименование комиссионера, а в [графе 12](#) - его ИНН и КПП).

В [графе 15](#) книги покупок комитент укажет итоговую стоимость приобретенных материалов, указанную в [графе 9](#) счета-фактуры, а в [графе 16](#) - сумму НДС, принимаемую к вычету. На это указывает [пункт 6 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Если [счета-фактуры](#), оформленные участниками посреднической сделки, будут выставлены в указанном порядке с учетом перечисленных особенностей, то комитент без проблем получит вычет по сумме "входного" налога по материалам, приобретенным через посредника.

После того как поручение комитента по покупке материалов исполнено, посредник - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту [счет-фактуру](#) на сумму своего комиссионного вознаграждения, который на основании [пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 регистрируется им в [книге продаж](#).

При возникновении права на вычет на основании [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137 комитент регистрирует этот [счет-фактуру](#) в своей [книге покупок](#).

Заявить вычет по услугам посредника комитент может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает [пункт 1.1 статьи 172 НК РФ](#).

Приобретение посреднических услуг и оформление документов при приобретении услуг

Посреднические договоры активно применяются субъектами хозяйственной деятельности, в том числе с целью приобретения услуг третьих лиц.

О приобретении услуг через посредников и оформлении документов по таким операциям и пойдет речь в настоящем материале.

С помощью посреднических сделок организация может не только продавать товары (работы, услуги), но и приобретать указанные ресурсы. Если речь идет о приобретении услуг, то чаще всего предметом посреднических сделок выступает приобретение транспортных или коммунальных услуг, услуг связи и тому подобное.

Посреднические услуги по перевозке грузов организация может приобрести только в рамках договора транспортной экспедиции, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 41 "Транспортная экспедиция"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Необходимость приобретения через посредников коммунальных услуг и услуг организаций связи, как правило, связана с отсутствием у организации собственных объектов недвижимости, в

связи с чем она вынуждена осуществлять деятельность на арендованных площадях. Для оплаты коммунальных услуг собственник объекта недвижимости (абонент) заключает с различного рода энергоснабжающими организациями специальные договоры на подачу тепла, электричества, водоснабжения и так далее, к которым применяются нормы [параграфа 6 "Энергоснабжение"](#) главы 30 "Купля-продажа" ГК РФ.

Как следует из [статьи 539](#) ГК РФ, сторонами договора энергоснабжения выступают абонент (собственник объекта недвижимости, выступающий арендодателем) и энергоснабжающая организация. В соответствии с [пунктом 1 статьи 539](#) ГК РФ по договору энергоснабжения энергоснабжающая организация обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а абонент обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии.

Значит, все документы, в том числе и счета-фактуры, энергоснабжающая организация будет выставлять на имя собственника объекта недвижимости. Однако в условиях сдачи объекта в аренду, получив счета-фактуры на свое имя, собственник перевыставляет их на арендатора, забывая при этом, что делать это он не вправе, так как это противоречит нормам ГК РФ - он не может выступать по отношению к арендатору энергоснабжающей организацией, следовательно, не вправе и оказывать соответствующие услуги.

Но если в отношении оказания коммунальных услуг нарушаются только нормы ГК РФ, то в отношении услуг связи ситуация еще хуже. Дело в том, что услуги связи подлежат обязательному лицензированию ([статья 29](#) Федерального закона от 07.07.2003 N 126-ФЗ "О связи"), поэтому для собственника объекта недвижимости перевыставление счетов-фактур вообще означает, что он реализует услуги связи без специального на то разрешения. А это чревато очень неприятными последствиями и для собственника объекта недвижимости, и для организации, выступающей арендатором.

Поэтому в такой ситуации заключение посреднического договора является просто спасением. Причем при приобретении услуг коммунальщиков, услуг связи и других гражданское законодательство не ограничивает организацию в выборе посреднического договора, то есть для этих целей она может воспользоваться договором комиссии, агентирования или поручения.

Гражданско-правовые основы договора поручения установлены [главой 49 "Поручение"](#) ГК РФ. Договор поручения является двусторонним, консенсуальным, по общему правилу возмездным договором, сторонами которого выступают доверитель и поверенный.

По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ).

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51 "Комиссия"](#) ГК РФ.

Данное соглашение является двусторонним, консенсуальным и возмездным договором, сторонами которого выступают комитент и комиссионер. [Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет

комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают у комиссионера.

Агентскому договору посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Агентский договор также является двусторонним, консенсуальным и возмездным договором, участниками которого выступают принципал и агент. В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора. Это подтверждают и арбитры, о чем говорят, в частности, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 10.06.2013 по делу [N А56-20254/2012](#), ФАС Поволжского округа от 17.06.2011 по делу [N А12-625/2010](#) и другие.

Как видим, общими для договора поручения, договора комиссии и агентского договора выступают следующие характерные признаки:

- все договоры являются двусторонними, консенсуальными и возмездными. Договор поручения может быть безвозмездным, только если это прямо предусмотрено в договоре;

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет, поэтому гражданское законодательство обязывает заказчика возмещать расходы, осуществленные посредником в интересах заказчика;

- об оказанной услуге посредник извещает заказчика специальным отчетом. По договору поручения отчет с приложением оправдательных документов предоставляется при условии, что это требуется по условиям договора или соответствует характеру поручения;

- право собственности на товары (работы, услуги), полученные или приобретенные посредником, всегда сохраняется за заказчиком;

- расчеты с третьими лицами могут производиться как напрямую, так и через посредника.

Различия между комиссионным соглашением, договором агентирования и договором поручения заключаются в том, от чьего имени посредник выступает в сделках с третьими лицами.

Самым сложным из перечисленных видов договоров, конечно же, выступает договор комиссии благодаря тому, что комиссионер всегда выступает от своего имени, но за счет комитента, следовательно, и все документы, а именно: договор с исполнителем услуг, акты на оказанные услуги и счета-фактуры будут выписываться исполнителем на имя посредника.

Для организации, приобретающей услуги через посредника, важно правильно их отразить в бухгалтерском и налоговом учете.

Как известно, каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта оформляется первичным учетным документом, такое требование выдвигает [пункт 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Причем, какими формами первичных учетных документов пользоваться - унифицированными или самостоятельно разработанными, с 01.01.2013 коммерческие компании решают сами. Главное, чтобы используемые формы "первички" отвечали всем требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Время, прошедшее с момента вступления в силу [Закона N 402-ФЗ](#), говорит о том, что бизнес по-прежнему пользуется привычными типовыми формами, не желая тратить время и деньги на разработку собственных форм. Помимо трудозатрат сдерживающим фактором в части использования самостоятельных форм первичных учетных документов выступает вероятность осложнения отношений с партнерами, да к тому же и сам Минфин России настаивает на том, чтобы некоторые унифицированные формы документов и сегодня оставались обязательными к применению, о чем, в частности, сказано в [Информации](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Как бы то ни было, большинство фирм работают в обычном режиме - с применением существующих типовых форм первичной учетной документации. В том случае, если типовой аналог отсутствует, здесь выбор невелик - используется самостоятельно разработанная форма, в которой учтены все необходимые реквизиты, а именно:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных

реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Заметим, что унифицированной формы акта на оказание услуг нет, поэтому этот документ разрабатывается фирмой-исполнителем самостоятельно, а его использование закрепляется в учетной политике. При приобретении услуг от имени посредника (договор комиссии, агентский договор) акт на оказанные услуги выписывается на имя посредника, он же фигурирует в качестве покупателя услуги в счете-фактуре. При приобретении услуг по договору поручения или агентскому, исполнение которого осуществляется по типу договору поручения, документы на приобретаемые услуги выписываются исполнителем на имя заказчика посреднических услуг - доверителя или принципала.

О том, что услуга приобретена, заказчик узнает из отчета посредника, обязанность по представлению которого вытекает из норм [статей 974 ГК РФ](#), [999 ГК РФ](#) и [1008 ГК РФ](#).

Поскольку унифицированной формы отчета посредника также не существует, то используется самостоятельно разработанная форма, отвечающая требованиям [статьи 9 Закона N 402-ФЗ](#).

При заключении посреднической сделки, предметом которой выступает приобретение какого-либо вида услуг, стороны посреднического договора оговаривают, в какие сроки посредник предоставляет отчет, когда он считается принятым, а также согласовывают перечень информации, указываемой посредником в отчете. Отметим, что как минимум в отчете посредника должна содержаться следующая информация:

- суммы, полученные посредником для исполнения посреднической сделки;
- суммы расходов, понесенных посредником в интересах заказчика и подлежащих возмещению;
- сумма вознаграждения посредника.

К отчету посредник обычно прикладывает копии всех первичных документов, в том числе и платежных, а также свой счет-фактуру на сумму своего вознаграждения при условии, что он является налогоплательщиком НДС.

В то же время при определенных условиях посредник - налогоплательщик НДС может обойтись и без составления счета-фактуры по своим услугам. Как вы уже, наверное, поняли, речь идет о ситуации, когда собственник приобретаемых услуг третьих лиц не является налогоплательщиком НДС, например применяет упрощенную систему уплаты налогов (далее - УСН) или же в условиях наличия статуса налогоплательщика НДС использует освобождение от его уплаты на основании [статьи 145 НК РФ](#). На это указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Такие же разъяснения на этот счет приведены в [Письме Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704](#), а также в [Письме ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ"](#).

Но для того, чтобы реализовать такую возможность на практике, стороны посреднической

сделки должны договориться о том, что счета-фактуры составляться посредником не будут. Причем согласие на несоставление счетов-фактур должно быть письменным, на что прямо указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Оформить его можно как посредством включения специального условия в сам посреднический договор, так и в виде отдельного документа, подписанного сторонами. В том случае, если согласие сторон подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи, Минфин России допускает его оформление даже в электронном виде, на что указывает [Письмо](#) Минфина России от 21.10.2014 N 03-07-09/52963.

В названном [Письме](#) чиновники не уточняют вид электронной подписи, которая может быть использована сторонами в условиях электронного согласия на несоставление счетов-фактур. В то же время из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" вытекает, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

Обратите внимание! Если в дальнейшем собственник приобретаемых через посредника услуг станет налогоплательщиком НДС (например, утратит право на применение УСН), то именно ему придется инициировать расторжение названного соглашения. Такой вывод можно сделать на основании [Письма](#) Минфина России от 30.03.2016 N 03-07-09/17700.

При этом следует иметь в виду, что если сделка с исполнителем услуги заключена посредником от имени принципала или доверителя, то к отчету посредник обязан приложить оправдательные документы - все копии первичных документов, относящихся к проводимым в рамках таких сделок операциям. Полученные копии будут являться первичными документами для отражения операций в бухгалтерском учете доверителя или принципала.

По операциям в рамках сделок, совершенных посредником от своего имени, требований приложения копий первичных документов комиссионера или агента напрямую законодательством не установлено. Вместе с тем такая обязанность у посредника может возникать на основании требований комитента или принципала. Именно такие разъяснения дают столичные "налоговики" в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Напоминаем, что при продаже (приобретении) товаров (работ, услуг) через посредника применяется особый порядок выставления счетов-фактур, подробно изложенный в Правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и Правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

В соответствии с Правилами N 1137 при приобретении услуг через поверенного или агента, действующего от имени принципала, применяется следующий порядок выставления счетов-фактур.

При такой схеме приобретения услуг счет-фактура выставляется исполнителем услуги на имя доверителя (принципала). Данный [счет-фактура](#) фиксируется исполнителем услуги в общем порядке в своей [книге продаж](#).

Напоминаем, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в своих интересах, не ведут такой налоговый регистр по НДС, как журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал). Также не нужно вести Журнал налоговым агентам, которые реализуют:

- конфискованное имущество, скупленные ценности, клады и другое имущество, указанное в [пункте 4 статьи 161 НК РФ](#);

- товары (работы, услуги) иностранной организации, которая не состоит на учете в налоговых органах РФ, в случаях, указанных в [пункте 5 статьи 161 НК РФ](#);

- услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава (контейнеров) в случаях, перечисленных в [пункте 5.1 статьи 161 НК РФ](#).

Сейчас названный налоговый регистр по НДС в обязательном порядке ведут посредники, заключающие сделки с третьими лицами от своего имени, а при определенных условиях - экспедиторы и застройщики, на что указывает [пункт 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Причем на обязанность ведения данного Журнала у названных лиц наличие или отсутствие статуса налогоплательщика НДС не влияет, он ведется как налогоплательщиками НДС, в том числе использующими освобождение от уплаты налога, так и теми, кто налогоплательщиками НДС не является.

Для справки. На налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность на основе договоров транспортной экспедиции, эта обязанность распространяется в случае определения ими налоговой базы по НДС как суммы дохода, полученной в виде вознаграждения при исполнении данных договоров.

Один экземпляр этого счета-фактуры остается у исполнителя услуги, а второй получает посредник для передачи его доверителю (принципалу).

По мере возникновения права на вычет доверитель (принципал), получивший от посредника [счет-фактуру](#) исполнителя, выписанный на свое имя, регистрирует этот документ в [книге покупок](#). На это указывает [абзац 2 пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

Если поверенный (агент) является плательщиком НДС, то в течение пяти календарных дней со дня оказания своей услуги он выставляет доверителю (принципалу) [счет-фактуру](#) на сумму своего вознаграждения, который на основании [абзаца 1 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#) регистрируется им в [книге продаж](#).

По мере возникновения права на вычет по приобретенной услуге посредника [счет-фактуру](#) поверенного (агента) доверитель (принципал) регистрирует в своей [книге покупок](#) ([абзац 1 пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#)).

Как видим, приобретение услуг через посредника, действующего от имени заказчика, особых проблем не вызывает - доверитель (принципал) и исполнитель услуги попросту обмениваются документами через посредника.

Если же услуга приобретается посредником, действующим от своего имени, то порядок выставления счетов-фактур будет иным. В рамках договора на оказание услуг, заключенного посредником с исполнителем услуги от своего имени, исполнитель услуги - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя посредника (комиссионера, агента).

Один остается у исполнителя услуги, а второй экземпляр исполнитель отдает комиссионеру (агенту), который регистрирует его в [части 2 Журнала](#) без регистрации в [книге покупок](#). Такие правила вытекают из [пункта 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137 и [пункта 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При этом комиссионер (агент) снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает ее комитенту (принципалу). Эту копию счета-фактуры исполнитель комитент (принципал) должен хранить в течение четырех лет, о чем говорит [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Затем комиссионер (агент) выставляет счет-фактуру на имя комитента (принципала), в котором им дублируются все показатели счета-фактуры исполнителя. Этот [счет-фактура](#) регистрируется посредником только в [части 1 Журнала](#) без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пункт 3 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

В свою очередь комитент (принципал), получивший от посредника [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры исполнителя, регистрирует его в [книге покупок](#). На это указывает [пункт 1 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется заказчиком (комитентом, принципалом) по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#). На это указывает [пункт 2 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! При приобретении услуг в интересах заказчика посредник, по сути, перевыставляющий счет-фактуру исполнителя на имя комитента (принципала), должен учесть следующее.

В [строке 1](#) счета-фактуры он должен поставить ту дату, которая указана в счете-фактуре исполнителя, при этом номер документу он присваивает в соответствии со своей хронологией счетов-фактур.

В [строках 2, 2а и 2б](#) посредник указывает не свои данные, а данные фактического продавца товаров (работ, услуг). Такие правила вытекают из [пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 01.08.2019 N 03-07-09/57945.

В [строке 5](#) счета-фактуры, если приобретаемые услуги еще не оплачены, посредником указываются только реквизиты платежных поручений на перечисление денег от комитента (принципала) ему самому. В том случае, если за приобретенные услуги посредник уже рассчитался с исполнителем, в данной [строке](#) дополнительно указываются реквизиты платежных поручений на перечисление оплаты посредником исполнителю услуг.

В [строках 6, 6а и 6б](#) посредником указываются реквизиты комитента (принципала).

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются посредником на основании данных счета-фактуры исполнителя услуг.

При этом подписать счет-фактуру посредник должен сам, что подтверждается финансистами в [Письме](#) от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

Напоминаем, что с 01.01.2015 у комиссионера (агента) имеется возможность выставления сводного счета-фактуры для комитента (принципала), если услуги закупаются им у нескольких исполнителей на одну дату, то есть на руках у посредника имеется несколько счетов-фактур, датированных одним числом. На это указывает [абзац 6 подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Заполняется сводный счет-фактура по тому же принципу, что и обычный счет-фактура, перевыставляемый посредником. При этом посредник:

- в [строке 1](#) счета-фактуры указывает номер сводного счета-фактуры в соответствии с собственной нумерацией и дату, указанную в счетах-фактурах исполнителей услуг;

- в [строках 2, 2а и 2б](#) указывает реквизиты каждого из исполнителей услуг (наименование, адрес, ИНН/КПП) через точку с запятой;

- в [строках 3 и 4](#) счета-фактуры ставит прочерки, поскольку при оказании услуг грузоотправители и грузополучатели отсутствуют;

- в [строке 5](#) указывает реквизиты "платежек" на перечисление денег ему заказчиком и от него исполнителям услуг;

- в [строках 6, 6а и 6б](#) указывает наименование, адрес, ИНН и КПП комитента (принципала).

[Графы 1 - 11 табличной части](#) счета-фактуры заполняются посредником на основании счетов-фактур исполнителей услуг в отдельных позициях по каждому исполнителю.

Остальные строки сводного счета-фактуры заполняются в общем порядке.

Получив сводный [счет-фактуру](#) от посредника, заказчик (комитент, принципал) делает единственную запись в своей книге покупок, указав в [графе 2](#) этой книги код операции [27](#).

Обратите внимание! При отражении сводного [счета-фактуры](#), полученного от комиссионера, [графы 9 и 10](#) книги покупок не заполняются комитентом (принципалом), на что указывают [подпункты "м" и "н" пункта 6 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Информация о посреднике указывается комитентом (принципалом) в [графах 11 - 12](#) книги покупок (в [графе 11](#) указывается наименование посредника, а в [графе 12](#) - его ИНН и КПП).

В [графе 15](#) книги покупок комитент (принципал) укажет итоговую стоимость приобретенных услуг, указанную в [графе 9](#) счета-фактуры, а в [графе 16](#) - сумму НДС, принимаемую к вычету. На это указывает [пункт 6 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Если счета-фактуры, оформленные участниками посреднической сделки, будут выставлены в указанном порядке с учетом перечисленных особенностей, то комитент (принципал) без проблем получит вычет по сумме "входного" налога по услугам, приобретенным через посредника.

Так как услуга оказана, то комиссионер (агент) - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту (принципалу) **счет-фактуру** на сумму своего комиссионного вознаграждения, который регистрируется им в **книге продаж**. Это вытекает из **абзаца 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ** и **пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137**.

По мере возникновения права на вычет **счет-фактура** на услуги посредника регистрируется комитентом в **книге покупок**. Основание - **пункт 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137**.

Теперь немного о договоре транспортной экспедиции...

Как уже было отмечено, правовые основы договора транспортной экспедиции установлены **главой 41 "Транспортная экспедиция" ГК РФ**, кроме того, транспортно-экспедиционная деятельность регулируется нормами Федерального **закона** от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности", а также **Правилами** транспортно-экспедиционной деятельности, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.09.2006 N 554 (далее - Правила N 554).

Как следует из **пункта 1 статьи 801 ГК РФ**, сторонами договора транспортной экспедиции выступают клиент (грузоотправитель или грузополучатель) и экспедитор, который за вознаграждение и за счет другой стороны обязан выполнить или организовать выполнение услуг, связанных с перевозкой груза, определенных договором.

То есть сторонами договора транспортной экспедиции являются экспедитор и клиент, причем в качестве клиента могут выступать не только юридические, но и физические лица (граждане).

Предметом договора транспортной экспедиции обычно выступают услуги, непосредственно связанные с перевозкой груза, а именно:

- организация перевозки груза транспортом и по маршруту, которые избраны экспедитором или клиентом;
- заключение экспедитором от имени клиента или от своего имени договора перевозки груза;
- организация отправки и получения груза, а также другие услуги, связанные с перевозкой.

Вместе с тем экспедитор может оказывать клиенту и дополнительные услуги, например получать документы, требующиеся для экспорта или импорта товаров, выполнять таможенные процедуры, затаривать, маркировать груз, проверять его количество и состояние, осуществлять погрузо-разгрузочные работы, оплачивать пошлины, сборы и расходы, возлагаемые на клиента, и так далее.

Как следует из **статьи 801 ГК РФ**, экспедитор может самостоятельно осуществлять перевозку груза, а может заключать договор перевозки с транспортными организациями, причем при этом он

может выступать либо от своего имени, либо от имени клиента.

Если в соответствии с договором транспортной экспедиции перевозка груза осуществляется третьим лицом на основании заключенного экспедитором договора, то деятельность экспедитора рассматривается как посредническая. О том, что в этом случае к договору транспортной экспедиции могут применяться правила о договоре комиссии, агентирования и договоре поручения, сказано в Письмах УМНС России по городу Москве от 12.03.2001 [N 02-11/11705](#) и УФНС России по городу Москве от 05.04.2005 [N 20-12/22797](#). О возможной посреднической квалификации договора транспортной экспедиции говорит и сам [пункт 3.1 статьи 169](#) НК РФ, обязывающий экспедиторов, действующих от своего имени, вести Журнал.

Заключается договор транспортной экспедиции в письменной форме, на это указано в [статье 802](#) ГК РФ, причем если для выполнения условий договора экспедитору требуется доверенность, то клиент обязан ее выдать экспедитору.

Как следует из [пункта 7](#) Правил [N 554](#), неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются следующие экспедиторские документы:

- поручение экспедитору;
- экспедиторская расписка;
- складская расписка.

Формы указанных документов и [порядок](#) их оформления утверждены Приказом Минтранса России от 11.02.2008 [N 23](#) "Об утверждении порядка оформления и форм экспедиторских документов".

Поэтому для отражения в учете транспортно-экспедиционных услуг клиенту необходимы следующие документы: сам договор транспортной экспедиции и перечисленные экспедиторские документы.

Несмотря на то что, в отличие от посреднических договоров, действующее гражданское законодательство не выдвигает требования об отчете экспедитора, настоятельно рекомендуем подтверждать услуги экспедитора-посредника таким отчетом. В противном случае могут возникнуть разногласия с проверяющими органами по поводу правовой квалификации договора со всеми вытекающими отсюда последствиями.

В отчете экспедитора рекомендуем указывать следующую информацию:

- суммы, полученные экспедитором для исполнения договора транспортной экспедиции;
- суммы, перечисленные перевозчику (третьему лицу) для исполнения договора;
- документы, подтверждающие перевозку груза до пункта назначения;
- сумму своего вознаграждения.

К отчету экспедитор должен приложить необходимые товарно-транспортные документы,

копии договоров на перевозку груза, заключенные с третьими лицами, в случае если договор заключался от имени клиента, то должны представляться оригинал договора, копии расчетных документов, счет-фактура на свои услуги при условии, что экспедитор является плательщиком НДС. Кроме того, к отчету необходимо приложить документы, подтверждающие расходы экспедитора, осуществленные им в интересах клиента и подлежащие возмещению.

О том, каким образом экспедитор выставляет счет-фактуру клиенту при оказании услуг по договору транспортной экспедиции, сказано в [Письме](#) Минфина России от 29.12.2012 N 03-07-15/161.

Чиновники разъясняют, что если экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение, определяет налоговую базу по налогу на добавленную стоимость как сумму дохода, полученную им в виде вознаграждения, заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, в котором предусмотрено возмещение расходов экспедитора, понесенных в интересах клиента, и моментом оказания услуги экспедитором является выдача груза в пункте назначения, то на основании [пункта 3 статьи 168 НК РФ](#) при реализации услуг соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня их оказания.

Согласно [пункту 3 статьи 168 НК РФ](#) и [пункту 3 статьи 169 НК РФ](#) счета-фактуры выставляются налогоплательщиком налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) и поэтому в счетах-фактурах указываются данные по реализуемым товарам (работам, услугам).

Поскольку экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение и заключает от своего имени договоры на оказание услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, то в счете-фактуре по услуге экспедитора следует отражать сумму его вознаграждения без указания стоимости услуг, определенных договором транспортной экспедиции, приобретаемых экспедитором от своего имени за счет клиента.

Что касается составления экспедиторами счетов-фактур по услугам третьих лиц, приобретаемым экспедитором от своего имени за счет клиента, то согласно Правилам N 1137 они выставляются практически в том же порядке, которым пользуются комиссионеры и агенты, действующие от своего имени.

Причем экспедитор, как и обычный посредник, вправе составлять сводные счета-фактуры, но при этом условие о датировании счетов-фактур третьих лиц одним числом на него не распространяется.

Обратите внимание! Составление счетов-фактур экспедиторами, приобретающими услуги третьих лиц в интересах клиентов, имеет ряд особенностей.

В частности, при перевыставлении счета-фактуры исполнителя услуг на имя клиента экспедитор, в отличие от комиссионеров и агентов, в [строках 2, 2а и 2б](#) должен указывать не реквизиты фактического исполнителя услуг, а свои собственные (наименование, адрес, ИНН и КПП). Кроме того, у него нет права датировать перевыставляемый счет-фактуру датой выставления документа исполнителем. Следовательно, в [строке 1](#) счета-фактуры им указываются номер и дата в соответствии с собственной хронологией составления счетов-фактур, что

подтверждает и [абзац 7 подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Приобретение посреднических услуг и оформление документов при реализации товара

При продаже товаров значительного увеличения объема их реализации можно добиться путем привлечения посредника. В частности, по поручению продавца реализация товара может быть произведена комиссионером в рамках договора комиссии, агентом - в рамках договора агентирования или поверенным в рамках договора поручения. Такой способ продажи товаров имеет свои особенности, в том числе с точки зрения документального оформления операций. Об оформлении документов при продаже товаров через посредника и пойдет речь в настоящей главе, предлагаемой вашему вниманию.

Вначале отметим, что гражданско-правовые основы перечисленных посреднических договоров установлены [главой 51 "Комиссия"](#), [главой 52 "Агентирование"](#) и [главой 49 "Поручение"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Анализ норм указанных глав ГК РФ позволяет сделать вывод, что по своей природе перечисленные виды посреднических соглашений во многом схожи.

Так, общим признаком договоров посредничества является то, что посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет, но при этом может выступать либо от своего имени, либо от имени заказчика. Если посредник в сделках, заключенных им с третьими лицами, выступает от своего имени, то имеет место либо договор комиссии либо договор агентирования, к которому применяются правила комиссионного договора. Если же посредник выступает от имени заказчика и за его счет, то имеет место либо договор поручения, либо агентский договор, к которому применяются нормы о договоре поручения.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах комиссии и поручения возможно при условии, что это не противоречит нормам главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Следующим общим признаком для указанных видов договоров является тот факт, что все перечисленные виды договоров являются двухсторонними, консенсуальными и возмездными. Иначе говоря, заказчик (комитент, принципал или доверитель) обязан за оказанную услугу выплатить посреднику (комиссионеру, агенту или поверенному) вознаграждение, размер которого может устанавливаться в фиксированной сумме, в процентном отношении от цены сделки, совершенной посредником с третьим лицом, либо каким-то иным способом.

С тем что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения вознаграждения посредника, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывают Постановления ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу [N A56-75196/2010](#), ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу [N A35-13833/2010](#) и другие.

Кроме того, так как посредник всегда действует в интересах заказчика, то по общему правилу последний обязан посреднику возместить все расходы, связанные с исполнением посреднического договора.

Ну и наконец, характерной чертой посреднических договоров является тот момент, что расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

Вместе с тем, несмотря на наличие общих признаков, каждый из указанных видов посреднических договоров обладает некоторой спецификой, позволяющей законодателю рассматривать их как самостоятельные виды гражданско-правовых соглашений.

Конечно, определяющее значение при использовании посреднических договоров имеет то, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами.

Именно от этого зависит, у кого возникают права и обязанности по сделкам, совершенным посредником, от чьего имени оформляются все необходимые документы, а также порядок отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете каждой из сторон договора.

С этой точки зрения самой сложной гражданско-правовой конструкцией обладает договор комиссии, традиционно используемый организациями в целях купли-продажи товаров. Причина проста - в соответствии со [статьей 990](#) ГК РФ комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, заключенным посредником с третьим лицом, возникают именно у комиссионера, даже в случае если покупателю известно, что сделка по продаже товара проводится в рамках договора комиссии, или когда комитент вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. Причем в общем случае комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение сделки третьим лицом, в такой ситуации он должен лишь проинформировать об этом комитента, собрать все необходимые доказательства и передать комитенту все права по сделке, заключенной им с покупателем товара. Исключением из этого правила являются лишь две ситуации, когда:

- комиссионер не проявил необходимой осмотрительности при выборе лица, с которым заключил сделку;
- комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Причем в последнем случае помимо комиссионного вознаграждения комитент обязан выплатить посреднику и дополнительное вознаграждение, размер и порядок выплаты которого также закрепляется договором.

По договору поручения юридические действия (в том числе и сделки по продаже товаров) поверенный осуществляет от имени доверителя и за его счет. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным поверенным с третьими лицами, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ). Следовательно, все документы по договору поручения при продаже товаров оформляются от имени доверителя, а подписываются поверенным, действующим на основании доверенности, выданной ему доверителем в порядке, установленном [статьей 185](#) ГК РФ. Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Бухгалтерский и налоговый учет операций по продаже товаров в рамках договора поручения ведется доверителем в обычном порядке.

Договор агентирования может исполняться либо по типу договора комиссии, либо по типу

договора поручения, это вытекает из [статьи 1005](#) ГК РФ.

Исходя из всего вышеизложенного, можно сделать вывод, что порядок оформления документов при реализации товаров следует рассмотреть именно на примере договора комиссии, причем на самом сложном из вариантов - когда посредник участвует в расчетах.

Схема продажи товара через комиссионера, участвующего в расчетах, будет следующей.

Вначале комитент должен передать комиссионеру товары, подлежащие продаже. Посредник, действуя в интересах комитента, находит покупателя товара и заключает с ним от своего имени договор на продажу товара. По общему правилу ([статья 223](#) ГК РФ) отгрузка товара посредником означает, что право собственности на комиссионный товар перешло к покупателю, следовательно, у комитента в этот момент отражаются операции по реализации товара. Для комиссионера это означает, что поручение, данное ему комитентом, исполнено. О выполнении поручения посредник направляет собственнику товара отчет, в котором указывает сумму причитающегося ему вознаграждения, а также сведения о сумме расходов, подлежащих возмещению комитентом, если таковые имеются.

Покупатель рассчитывается с комиссионером за приобретенный товар. Как правило, расчеты производятся в безналичном порядке путем перечисления денежных средств на расчетный счет посредника. Получив деньги от покупателя, комиссионер, если такой вариант выплаты комиссионного вознаграждения предусмотрен договором, удерживает из полученной оплаты сумму своего вознаграждения, а остаток перечисляет собственнику товара (комитенту).

Если же комиссионный договор предусматривает иной порядок выплаты комиссионного вознаграждения, то сумма денежных средств, полученных от покупателя товара, перечисляется комитенту полностью. После этого комитент перечисляет сумму вознаграждения комиссионеру.

Напомним, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта подлежит оформлению первичным учетным документом. При этом не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Для справки. Согласно [пункту 8 статьи 3](#) Закона N 402-ФЗ фактом хозяйственной жизни признается сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Первичный учетный документ должен составляться в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (в том числе ведущее учет на договорной основе), не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Обратите внимание! Письменные требования лица, ответственного за ведение учета в организации, в части правильного оформления фактов хозяйственной жизни и своевременного представления документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, являются обязательными для всех сотрудников организации. На это указывает как сама [статья 9](#) Закона N 402-ФЗ, так и разъяснения Минфина России в [Письме](#) от 13.09.2019 N 02-07-10/70699.

Следовательно, организация-продавец, привлекающая к реализации своего товара комиссионера, должна в полной мере выполнять указанное требование бухгалтерского законодательства.

При этом коммерческим компаниям [Закон](#) N 402-ФЗ позволяет в качестве первичных учетных документов использовать как существующие унифицированные формы первичных бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанные формы, содержащие следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеуказанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Обратите внимание! Некоторые формы бухгалтерской "первички" остаются по-прежнему обязательными, на что указал Минфин России в своей [Информации](#) N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Напоминаем, что в силу [пункта 4 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ формы первичных учетных документов определяет руководитель организации (за исключением организаций бюджетной сферы) по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций бюджетной сферы устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Как известно, унифицированные [формы](#) первичной учетной документации по учету торговых операций утверждены [Постановлением](#) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций". И хоть они не отнесены Минфином России в состав обязательных к применению, по мнению автора,

отказываться от их использования не стоит, хотя бы по той причине, что это может осложнить отношения с партнером по сделке.

Нужно сказать, что заполнение "первички" торговой фирмой при самостоятельной продаже товара особых проблем не вызывает, если же товар продает посредник, то здесь торговая компания может столкнуться с целым рядом проблем, особенно если комитент является плательщиком НДС. Поэтому в статье мы расскажем подробно, каким образом должны быть оформлены документы при продаже товара через посредника.

Передача товара комиссионеру оформляется комитентом либо актом приема-передачи товара [формы N ТОРГ-1](#), либо товарной накладной [формы N ТОРГ-12](#) со специальной пометкой "На комиссию". В товаросопроводительных документах указывается продажная цена товара, согласованная сторонами договора комиссии.

Так как собственником комиссионного товара продолжает оставаться комитент, то, несмотря на наличие факта отгрузки товара, счет-фактура в этот момент комитентом не выписывается. Как разъясняется в [Письме](#) Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-11/36, у комитента датой отгрузки товара признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товара. Так как посредник не является таковым, то при передаче товара посреднику счет-фактура не выписывается. Аналогичного мнения придерживаются и налоговые органы, о чем свидетельствует [Письмо](#) ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@ "О налогообложении НДС операций, совершаемых по договору комиссии". Согласны с этим и арбитры, о чем говорят, например, [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 14.03.2013 по делу N А56-7502/2012 и ряд других.

После заключения сделки на продажу товара комиссионер отгружает товар покупателю. Эта операция оформляется путем выписки посредником от своего имени на имя покупателя товарной накладной [формы N ТОРГ-12](#). Накладная выписывается в двух экземплярах - первый экземпляр накладной [N ТОРГ-12](#) остается у посредника, а второй передается покупателю товара и служит у него основанием для принятия товара к учету.

Как уже было отмечено, по общему правилу право собственности на товар от комитента к покупателю переходит в момент отгрузки товара посредником. Для комитента переход права собственности на товар означает факт его реализации. Если комитент является налогоплательщиком НДС, то на основании [подпункта 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) у него возникает объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с требованиями [главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" НК РФ комитент обязан предъявить к уплате покупателю товара сумму НДС путем выставления счета-фактуры.

При этом налогоплательщик вправе при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) по письменному согласию сторон сделки на несоставление налогоплательщиком счетов-фактур не выставить счета-фактуры лицам, не являющимся налогоплательщиками НДС, и налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога. На это указывает [пункт 3 статьи 169](#) НК РФ.

Но ведь товар реализует не сам комитент, причем и о факте реализации товара ему в этот момент еще неизвестно. Так как в рамках договора комиссии посредник в сделке с покупателем действует от своего имени, то обязанность по выставлению счета-фактуры покупателю исполняет комиссионер. Косвенно это подтверждает и [пункт 1 статьи 169 НК РФ](#), согласно которому счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Для справки. Официальные формы документов по НДС, в том числе и формы счетов-фактур, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

При этом счет-фактура выставляется комиссионером, так же как и все остальные документы, оформляемые им при исполнении посреднического договора, - от своего имени на имя покупателя товара. Счет-фактура выписывается посредником в двух экземплярах: один передается покупателю товара, и в дальнейшем будет служить у него основанием для принятия суммы "входного" налога к вычету, а второй остается у посредника.

Обратите внимание! Выставить счет-фактуру от своего имени на имя покупателя комиссионеру нужно даже в том случае, если он сам не является плательщиком НДС. Такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 26.03.2012 N 03-07-11/82.

Причем номер этому счету-фактуре, выставляемому в адрес покупателя товара, комиссионер присваивает в соответствии с собственной нумерацией счетов-фактур, что следует из [подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. При этом в [строках 2, 2а и 2б](#) им указываются собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН и КПП), что подтверждают и чиновники в [Письме](#) от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются комиссионером в общем порядке.

Свой экземпляр этого [счета-фактуры](#) комиссионер регистрирует в [части 1](#) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137. Данные этого счета-фактуры передаются комитенту.

Так как Правила N 1137 не регламентируют порядок передачи данных счета-фактуры, выставленного комиссионером на имя покупателя, комитенту, то стороны вправе пользоваться любым удобным для них способом. При этом Минфин России в своем [Письме](#) от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру воспользоваться своим правом на предоставление копии такого счета-фактуры комитенту. Аналогичное мнение высказано в [Письме](#) Минфина России от 15.05.2012 N 03-07-09/51.

Отгрузка товара покупателю означает, что посредник исполнил свое поручение. [Статьей 999](#) ГК РФ определено, что о выполнении поручения комиссионер обязан отчитаться перед комитентом и передать ему все полученное по договору комиссии.

Здесь следует отметить, что унифицированной формы отчета посредника нет, поэтому воспользоваться типовой формой не удастся. Форму отчета придется разработать самостоятельно и утвердить приказом руководителя.

При заключении договора комиссии стороны договора закрепляют использование данной формы отчета, а также оговаривают сроки его предоставления, так как законодательно такой срок не установлен.

Вместе с тем [статьей 316](#) НК РФ определено, что в случае реализации товара через комиссионера налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации товара, принадлежащего комитенту. При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Следовательно, отчет комиссионер должен предоставить комитенту не позднее трех дней с момента окончания отчетного периода. Для основной массы организаций в настоящий момент и по налогу на прибыль, и по налогу на добавленную стоимость отчетным периодом является квартал. Исключение составляет лишь отчетный период плательщиков налога на прибыль, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли. Для указанной категории субъектов отчетным периодом по налогу на прибыль признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Поэтому при утверждении сроков представления отчета посредника этот момент следует учесть, но, по мнению автора, наиболее оптимальным вариантом является представление отчета один раз в месяц. По общему правилу, закрепленному в [статье 999](#) ГК РФ, если в течение тридцати дней со дня получения отчета комиссионера комитент не заявил об имеющихся возражениях, то отчет считается принятым.

Заметим, что перечень сведений, указываемых в отчете комиссионера, может быть любым и обычно закрепляется в договоре, но как минимум отчет посредника, реализующего товар, должен содержать информацию о количестве проданного товара, его цене, о размере вознаграждения комиссионера, о величине дополнительной выгоды (при ее наличии), а также о сумме расходов, осуществленных посредником в интересах комитента, подлежащих возмещению. Напоминаем, что право комиссионера на возмещение расходов закреплено в [статье 1001](#) ГК РФ. В соответствии с указанной [статьей](#) комиссионер не имеет права только на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, и то, если иное не предусмотрено законом или договором.

К отчету посредник должен приложить копии документов, подтверждающих осуществленные им расходы, а также свой счет-фактуру на оказанные им посреднические услуги, в случае если комиссионер является плательщиком НДС.

Обратите внимание! Для правомерного отражения операций в бухгалтерском учете комитент может потребовать от комиссионера помимо самого отчета предоставить и все сведения о движении имущества комитента (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий

накладных, счетов-фактур и платежных поручений. В этом случае комиссионер обязан удовлетворить требования комитента. Такие разъяснения дают столичные налоговики в своем [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Получив отчет комиссионера и сведения, указанные им в [счете-фактуре](#), выписанном на имя покупателя, комитент выставляет такой же счет-фактуру на имя покупателя, но уже от своего имени, и регистрирует его в [книге продаж](#).

Напоминаем, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, не ведут такой налоговый регистр по НДС, как Журнал, на что указывает [пункт 3 статьи 169 НК РФ](#).

Обязанность по ведению Журнала сохраняется только у посредников, выступающих в сделках с третьими лицами от своего имени, экспедиторов и застройщиков. Это касается как налогоплательщиков НДС, в том числе использующих освобождение от уплаты налога, так и тех, кто не является налогоплательщиком, например, применяет упрощенную систему налогообложения.

При этом посредники - налогоплательщики НДС, обязанные вести Журнал, не регистрируют в нем свои счета-фактуры, выставленные на сумму дохода в виде вознаграждения при исполнении договоров, поименованных в [пункте 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Посредники, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от уплаты налога, не имеющие обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом), предоставляют в свою налоговую инспекцию электронную версию Журнала, на что указывает [пункт 5.2 статьи 174 НК РФ](#).

У посредников - налогоплательщиков НДС (налоговых агентов) информация о посреднических операциях включается непосредственно в саму налоговую декларацию, которая представляется ими в налоговый орган в электронной форме в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Декларация по НДС представляется по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Для справки. Начиная с отчетности за I квартал 2019 г. налоговая декларация по НДС подается по [форме](#), обновленной [Приказом](#) ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@ "О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@".

Обратите внимание! В соответствии с [пунктом 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент в [строке 1](#) своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с собственной нумерацией выставления счетов-фактур.

Причем если комиссионер продает товары комитента нескольким покупателям и счета-фактуры в их адрес датированы одним числом, то с 01.01.2015 комитент может выставить

комиссионеру сводный счет-фактуру, в котором указываются соответствующие данные сразу из нескольких счетов-фактур, выставленных посредником в адрес покупателей.

При этом наименования товаров, а также данные из [граф 2 - 11](#) счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателям, отражаются в соответствующих графах сводного счета-фактуры в отдельных позициях по каждому покупателю, на что прямо указано в [абзаце 2 подпункта "а" пункта 2](#) и [абзаце 1 пункта 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Свой экземпляр сводного [счета-фактуры](#) комитент в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#) (один раз с кодом [27](#)) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров (работ, услуг) покупателям, а второй экземпляр отдаст посреднику.

Напоминаем, что согласно [абзацу 2 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 комитенты (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), регистрируют в [книге продаж](#) выданные комиссионеру (агенту) [счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#)), в которых отражены показатели счетов-фактур (в том числе корректировочных), выставленных комиссионером (агентом) покупателю, а также [счета-фактуры](#), выданные комиссионеру (агенту) при получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Полученный от комитента [счет-фактура](#), выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в [часть 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#). Такой порядок предусмотрен [пунктом 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пунктом 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Так как услуга оказана, то на свои услуги комиссионер - налогоплательщик НДС выставляет комитенту [счет-фактуру](#) в обычном порядке и регистрирует его в своей [книге продаж](#).

В то же время если услуга посредника оказана им в льготном режиме, то посредник может не выставлять счет-фактуру комитенту, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#).

Для справки. В силу [пункта 7 статьи 149 НК РФ](#) и [пункта 2 статьи 156 НК РФ](#) в льготном налоговом режиме могут оказываться посреднические услуги по реализации товаров, освобождаемых от НДС на основании [подпунктов 1 и 8 пункта 2](#) и [подпункта 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#).

Без выставления счета-фактуры на оказанные услуги посредник может обойтись и в том случае, если собственник продаваемых товаров не является налогоплательщиком НДС или же применяет освобождение от его уплаты. Правда, это возможно при наличии у сторон договора комиссии письменного согласия на несоставление счетов-фактур, которое можно прямо включить в текст договора комиссии или же оформить в виде отдельного документа.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи. При этом чиновники не уточняют вид

электронной подписи, которая может быть использована сторонами для этих целей. В то же время из положений Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что следует использовать квалифицированные электронные подписи.

По мере возникновения права на вычет **счет-фактура**, полученный от посредника, на сумму комиссионного вознаграждения на основании **пункта 11 раздела II** Приложения N 4 к Правилам N 1137 заносится комитентом в **книгу покупок**.

Практически такую же схему выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок предлагали в свое время налоговики в **Письме** ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@.

Пример. Предположим, что организация "А" (комитент) заключила с организацией "В" (комиссионер) договор комиссии на продажу партии товара общей стоимостью 141 600 руб., в том числе НДС 20% - 23 600 руб. Фактическая себестоимость данной партии товара составляет 70 000 руб.

Договором комиссии установлено, что вознаграждение "В" составляет 3% от цены сделки, заключенной "В" с покупателем товара. "В" участвует в расчетах, вознаграждение удерживается комиссионером из денежных сумм, полученных в оплату проданного товара.

01.03.2019 - "А" передала товар "В".

06.03.2019 "В" заключила договор на продажу всей партии товара с организацией "С" и отгрузила комиссионный товар. В этот же день "В" составила отчет об исполнении поручения и направила его "А". Отчет организация "А" утвердила 07.03.2019.

13.03.2019 на расчетный счет "В" поступила оплата от покупателя. В этот же день "В" составила уведомление о поступлении денежных средств и о зачете встречных требований на сумму комиссионного вознаграждения. Остаток денежных средств "В" перечислила "А" 14.03.2019.

Рабочим планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с комиссионером ведутся на субсчетах, открытых к балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

76 - 5 "Расчеты с комиссионером за реализованные товары";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером по комиссионному вознаграждению".

В бухгалтерском учете организации "А" данные операции отражены следующим образом:

01.03.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 70 000 руб. - отгружен товар комиссионеру;

06.03.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 141 600 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 23 600 руб. - начислен НДС;

Дебет 76 - 5 Кредит 62

- 141 600 руб. - отражена задолженность комиссионера за проданный товар;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 70 000 руб. - списана себестоимость проданного товара;

07.03.2019:

Дебет 44 Кредит 76 - 6

- 3 540 руб. - отражены в составе расходов на продажу услуги комиссионера;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 708 руб. - учтен НДС по услугам посредника;

Дебет 68 Кредит 19

- 708 руб. - принят к вычету НДС;

13.03.2019:

Дебет 76 - 6 Кредит 76 - 5

- 4 248 руб. - произведен зачет на сумму комиссионного вознаграждения;

14.03.2019:

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 137 352 руб. - получены от "В" денежные средства за реализованные товары.

Экспорт товаров через посредников у продавцов

По причине отсутствия опыта ведения внешнеэкономической деятельности экспорт товаров нередко производится с участием посредников - специализированных организаций, представляющих во внешнеторговых сделках интересы российских продавцов. Настоящая глава посвящена правовым основам и порядку отражения экспорта товаров в учете у продавцов.

Под экспортом товаров согласно [пункту 28 статьи 2](#) Федерального закона от 08.12.2003 N

164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" понимается вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта с участием российского посредника отношения между продавцом товаров и посредником могут строиться на основании договора поручения, комиссии либо агентирования. В зависимости от вида посреднического договора, заключенного между ними, определится и сторона, которая в дальнейшем будет заключать внешнеэкономический контракт с иностранным покупателем, - это может быть как сам экспортер, так и посредник.

По договору поручения поверенный обязуется совершить от имени и за счет доверителя определенные юридические действия ([пункт 1 статьи 971](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)), причем права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя. Следовательно, если отношения между продавцом товаров и посредником будут строиться на основании договора поручения, то внешнеторговый контракт с иностранным покупателем товара посредник будет заключать от имени самого экспортера (доверителя), при этом обязанным по контракту будет сам экспортер.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента ([пункт 1 статьи 990](#) ГК РФ). 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.

Таким образом, в случае если экспорт осуществляется через комиссионера, то внешнеторговый контракт посредник заключает от своего имени, он же становится обязанным по внешнеторговому контракту, на что указывает и [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 N 2823/09 по делу N A32-21781/2006-57/430-2007-57/235-3/556.

На практике при заключении договора комиссии комитент нередко считает само собой разумеющимся возложение на комиссионера ответственности в случае ненадлежащего исполнения зарубежным покупателем своих обязанностей по внешнеторговому контракту, например несвоевременной оплаты товаров. Однако указанные требования комитента являются правомерными только в том случае, если комиссионер примет на себя ручательство за исполнение сделки иностранным партнером (делькредере) ([пункт 1 статьи 991](#) ГК РФ). Такие действия посредника подлежат дополнительной оплате со стороны комитента, то есть помимо комиссионного вознаграждения собственник товаров обязан выплатить комиссионеру дополнительное вознаграждение, размеры и порядок выплаты которого определяются самим договором комиссии.

Агентскому договору в ГК РФ посвящена [глава 52](#) "Агентирование".

По агентскому договору агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала ([пункт 1 статьи 1005](#) ГК РФ).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае агентский договор будет исполняться по типу договора комиссии.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В такой ситуации агентский договор будет исполняться по типу договора поручения.

При этом в силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Конечно, самой сложной правовой конструкцией обладает договор комиссии, однако, как это ни странно, именно он чаще используется собственниками товаров, реализуемых на экспорт.

При вывозе товаров через посредника в таможенном режиме экспорта в лице заказчика посреднических услуг всегда выступает их собственник, то есть доверитель, комитент или принципал.

Выполнив обязательства по экспорту товара, посредник (комиссионер, поверенный, агент) должен представить заказчику отчет согласно [статьям 974, 999](#) и [1008](#) ГК РФ, где должна быть указана следующая информация:

- момент перехода права собственности на отгруженные товары к иностранному покупателю (в случае, если грузоотправителем выступает посредник);
- сумма полученной экспортной выручки (авансов) и момент их зачисления на транзитный валютный счет (в случае, если посредник принимает участие в расчетах с иностранным покупателем);
- суммы произведенных расходов, подлежащих возмещению собственником товара.

Для целей бухгалтерского учета предпочтительнее устанавливать срок передачи отчета не реже одного раза в месяц, что позволит экспортеру своевременно отражать в учете свои доходы, расходы и обязательства.

Если собственник товаров, продаваемых за границу, ведет бизнес в форме юридического лица, то он, как и все иные российские компании, ведет бухгалтерский учет, руководствуясь нормами Федерального [закона](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). Причем при ведении учета собственник товаров в первую очередь обязан руководствоваться положениями федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ, что следует из [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ.

Утверждение ФСБУ отнесено [Законом](#) N 402-ФЗ к компетенции Минфина России, который пока активно утверждает стандарты, предназначенные для организаций бюджетной сферы. Такие стандарты сейчас официально именуются федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Для обычных организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) утвержден

только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды" (Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н), обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся на этапе разработки или существуют в виде проектов, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время на основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ к ФСБУ у обычных организаций приравнены действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период.

Одним из аналогов ФСБУ сейчас является [Положение](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Для справки. Согласно [Программе](#) вступление в действие ФСБУ "Доходы" запланировано на 2022 г.

Выручка от продажи товаров на экспорт является для экспортера доходами от обычных видов деятельности ([пункты 5 и 6](#) ПБУ 9/99). Она принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. При этом выручка признается при соблюдении пяти условий, названных в [пункте 12](#) ПБУ 9/99, а именно:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Ключевое условие в нашем случае - переход права собственности на товар к иностранному покупателю.

При переходе права собственности на товары (продукцию) к иностранному покупателю заказчик (комитент, доверитель, принципал) должен отразить доход от продажи по счету 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", аналитический счет "Экспортная выручка", на всю сумму экспортной выручки. Отгрузка товаров (продукции) иностранному покупателю и признание выручки отражаются в учете заказчика (комитента, доверителя, принципала) следующим образом:

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", аналитический счет "Экспортная выручка", - отгружены товары (продукция) иностранному покупателю;

Дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 2 "Себестоимость продаж", аналитический счет "Себестоимость экспортируемых товаров", Кредит счетов 41 "Товары", субсчет "Товары на складах", аналитический счет "Товары для экспорта"; 43 "Готовая продукция", субсчет "Продукция для экспорта", - списана стоимость (производственная себестоимость) отгруженных товаров (продукции).

Если отгрузка товаров (продукции) не сопровождается передачей права собственности иностранному покупателю, то они продолжают числиться на балансе экспортера с отражением на счете 45 "Товары отгруженные", субсчет "Экспортируемые товары на складах посредников". Это имеет место в случаях установления во внешнеторговом контракте момента перехода права собственности, отличного от даты отгрузки товаров, либо выполнения посредником функции грузоотправителя. Приведенные операции сопровождаются записями:

Дебет счета 45 "Товары отгруженные", субсчет "Экспортируемые товары на складах посредников", Кредит счетов 41 "Товары", субсчет "Товары на складах", аналитический счет "Товары для экспорта"; 43 "Готовая продукция", субсчет "Продукция для экспорта", - отгружены товары (продукция) посреднику;

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 1 "Выручка", аналитический счет "Экспортная выручка", - отражена выручка от продажи товаров (продукции) в связи с переходом права собственности на них к покупателю;

Дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 2 "Себестоимость продаж", аналитический счет "Себестоимость экспортируемых товаров", Кредит счета 45 "Товары отгруженные", субсчет "Экспортируемые товары на складах посредников", - списана стоимость (производственная себестоимость) отгруженных товаров (продукции).

Таким образом, выручка от реализации экспортных товаров (продукции) отражается в бухгалтерском учете заказчика (комитента, доверителя, принципала) в момент перехода права собственности на них к иностранному покупателю.

В силу [статьи 147](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) экспортируемые товары считаются реализованными в Российской Федерации, ведь в момент начала их отгрузки и транспортировки они находятся на территории Российской Федерации.

При этом, как разъясняют чиновники Минфина России в [Письме](#) от 15.06.2011 N 03-07-08/189, экспортируемые товары считаются реализованными в Российской Федерации независимо от наличия на момент их вывоза договоров о дальнейшей реализации этих товаров. Не

имеет значения в данном случае и где состоялся переход права собственности на экспортируемые товары - в Российской Федерации или на территории иностранного государства, что подтверждает [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 22.09.2008 по делу N А65-5848/07.

Иными словами, в любом случае товары, отправляемые на экспорт, признаются реализованными в Российской Федерации, следовательно, вывоз товаров облагается налогом в соответствии с правилами [главы 21](#) НК РФ. Причем у экспортных операций имеется своя специфика, обусловленная применением нулевой ставки НДС, на что указывает [подпункт 1 пункта 1 статьи 164](#) НК РФ, в соответствии с которым налогообложение товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, производится по нулевой ставке.

Если экспортируемый товар освобожден от налогообложения на основании [статьи 149](#) НК РФ, то нулевая ставка налога не применяется, на что обращено внимание Минфином России в [Письме](#) от 15.07.2011 N 03-07-08/220.

Мы не случайно акцентировали внимание на данном моменте. Несмотря на то что и при экспорте, и в случае освобождения от налогообложения фактически налог в бюджет не уплачивается, во втором случае у продавца товаров нет права на вычет, так как "входной" налог по ресурсам, использованным в операциях, освобожденных от налогообложения, учитывается в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг).

Экспортер же совершает налогооблагаемую операцию со ставкой налога 0% и поэтому имеет право принять к вычету "входной" налог по ресурсам, задействованным в экспортной реализации товаров. Если имеет место экспорт несырьевых товаров, то вычет по ресурсам, задействованным в экспортной реализации, заявляется в общем порядке - при покупке товаров (работ, услуг).

В том случае, если в режиме экспорта вывозятся сырьевые товары, "входной" НДС экспортером принимается к вычету в том квартале, в котором собраны документы, подтверждающие нулевую ставку налога.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС комитенту, осуществившему экспортную реализацию через комиссионера, нужно в течение 180 календарных дней начиная с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта представить в свой налоговый орган документы, перечень которых содержит [пункт 2 статьи 165](#) НК РФ.

В ходе исполнения посреднического договора у его сторон возникают требования и обязательства, для формирования развернутой информации о которых экспортеру рекомендуется открыть к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" следующие дополнительных субсчета:

- "Расчеты с посредником по экспортной выручке";
- "Расчеты с посредником по авансам иностранных покупателей";
- "Расчеты с посредником по вознаграждению";
- "Расчеты с посредником по возмещаемым расходам".

При этом если договор комиссии предусматривает условие о делькредере, то полученное от посредника поручительство должно приниматься экспортером к учету как обеспечительное обязательство с отражением на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные". Его оценка производится в объеме ответственности комиссионера за иностранного покупателя.

Обычно стоимость внешнеторгового контракта устанавливается в иностранной валюте. Если посредник в расчетах не участвует, то дебиторская задолженность иностранного покупателя за отгруженные товары погашается по факту зачисления денежных средств на транзитный валютный счет экспортера.

При получении денежных средств от иностранного покупателя непосредственно экспортером на основании банковской выписки делается следующая запись:

Дебет счета 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет", Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - получена валюта в оплату экспортного товара.

Когда расчеты с иностранным покупателем ведутся через посредника, основанием для отражения оплаты товаров у комитента служит отчет посредника. Списание долга покупателя одновременно обусловит формирование обязательств посредника по причитающейся экспортеру выручке:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером по экспортной выручке", Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - зачислен долг иностранного покупателя на транзитный валютный счет посредника.

Дальнейшее движение денежных средств от посредника к экспортеру определяется условиями договора.

При авансовой форме расчетов денежные средства могут зачисляться непосредственно на счет экспортера или на счет посредника до отгрузки товаров иностранному покупателю.

В первом случае операции оформляются стандартными записями, во втором - с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером по авансам иностранных покупателей":

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером по авансам иностранных покупателей", Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Авансы полученные", - зачислен на транзитный валютный счет посредника аванс от покупателя (на сумму аванса, причитающуюся экспортеру).

Обратите внимание! В налоговую базу по НДС не включается оплата (частичная оплата), полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров, которые в соответствии с [пунктом 1 статьи 164 НК РФ](#) облагаются налогом по нулевой ставке ([пункт 1 статьи 154 НК РФ](#)).

Дебет счета 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет", Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с посредником по авансам иностранных покупателей", - зачислен аванс покупателя, поступивший от посредника на

транзитный валютный счет экспортера.

Услуги по экспорту товаров оказываются посредниками не бесплатно, а на возмездной основе. В бухгалтерском учете посредническое вознаграждение включается в состав расходов на продажу в момент утверждения экспортером отчета посредника, о чем делаются следующие записи:

Дебет счета 44 "Расходы на продажу" Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с посредником по вознаграждению", - начислено вознаграждение посреднику (на стоимость оказанной услуги без НДС);

Дебет счета 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет "НДС по приобретенным работам и услугам", аналитический счет "НДС по работам и услугам, приобретенным для экспорта", Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с посредником по вознаграждению", - отражен НДС, относящийся к приобретенным услугам.

В налоговом учете экспортер, реализующий товары через посредника, отражает сумму посреднического вознаграждения в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#).

Обязательства перед посредником по вознаграждению могут быть погашены двумя способами:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с посредником по вознаграждению", Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", субсчет "Текущий валютный счет", - погашены обязательства перед посредником по выплате вознаграждения;

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с посредником по вознаграждению", Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с экспортером по экспортной выручке", - погашены обязательства перед посредником по вознаграждению зачетом встречных требований.

В бухгалтерском учете экспортера принятая к вычету сумма "входящего" НДС отражается следующей записью:

Дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС", Кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет "НДС по приобретенным работам и услугам", аналитический счет "НДС по работам и услугам, приобретенным для экспорта".

Мы уже отметили, что особенностью ведения внешнеторговой деятельности выступает наличие расчетов в иностранной валюте.

Расчеты в иностранной валюте представляют собой валютные операции, являющиеся объектом валютного контроля, на что указывает Федеральный [закон](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон N 173-ФЗ). Причем при экспорте товаров через посредника валютные операции имеют место как при расчетах с иностранным покупателем, так и при расчетах между резидентами, то есть экспортером и посредником.

Основная масса валютных операций между резидентами и нерезидентами осуществляется без ограничений ([статья 6](#) Закона N 173-ФЗ).

Валютные операции между резидентами по общему правилу, установленному [статьей 9](#) Закона N 173-ФЗ, запрещены, за некоторым исключением, в число которых включены и расчеты между посредниками и заказчиками при исполнении договоров с нерезидентами о передаче товаров. Следовательно, при экспорте расчеты между посредником и комитентом, осуществляемые в иностранной валюте, не противоречат российскому валютному законодательству.

Из-за изменения курса иностранной валюты на дату возникновения кредиторской задолженности перед посредником (дату исполнения поручения) и дату погашения данной задолженности (дату получения денежных средств от посредника за вычетом суммы вознаграждения) по счету учета расчетов с посредником в учете продавца одновременно возникает отрицательная или положительная курсовая разница.

Курсовые разницы в бухгалтерском учете экспортера подлежат зачислению на финансовые результаты организации в состав прочих доходов и расходов согласно [пункту 13](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н, в налоговом учете - включаются в состав внереализационных доходов и расходов на основании [пункта 11 статьи 250 НК РФ](#) и [подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#).

Согласно [Инструкции](#) по применению Плана счетов суммы курсовых разниц отражаются следующими проводками:

Дебет счетов 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91 - 1 "Прочие доходы", - отражена положительная курсовая разница при повышении курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату оплаты, по сравнению с курсом на дату принятия к учету задолженности, выраженной в иностранной валюте;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91 - 2 "Прочие расходы", Кредит счетов 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - отражена отрицательная курсовая разница при понижении курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату оплаты, по сравнению с курсом на дату принятия к учету задолженности, выраженной в иностранной валюте.

Пример (цифры условные). ООО "Комитент" реализует на экспорт товар через посредника - ООО "Комиссионер". Фактическая себестоимость товара составляет 700 000 руб. Согласно условиям договора контрактная стоимость товара - 20 000 евро, агентское вознаграждение - 1 200 евро (в том числе НДС 20% - 200 евро), которое удерживается агентом из суммы выручки, поступившей от иностранного покупателя.

Официальный курс евро составлял:

- на дату передачи товара иностранному покупателю - 69 руб./евро;

- на дату поступления оплаты от иностранного покупателя на валютный счет посредника - 71 руб./евро;

- на дату поступления валюты от комиссионера за вычетом комиссионного вознаграждения - 71 руб./евро.

Рабочим Планом счетов ООО "Комитент" предусмотрено, что расчеты с комиссионером ведутся на балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером за экспортные товары";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером по вознаграждению";

- на дату перехода права собственности на товар к иностранному покупателю:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 1 380 000 руб. (20 000 евро x 69 руб./евро) - отражена задолженность покупателя за экспортные товары;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 700 000 руб. - списана себестоимость отгруженных товаров;

- на дату утверждения отчета посредника:

Дебет 44 Кредит 76 - 6

- 69 000 руб. (1 000 евро x 69 руб./евро) - начислено вознаграждение посреднику исходя из курса, действующего на дату оказания услуги;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 13 800 руб./евро (200 евро x 69 руб./евро) - отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

- на дату поступления оплаты от иностранного покупателя на валютный счет посредника:

Дебет 76 - 5 Кредит 62

- 1 420 000 руб./евро (20 000 евро x 71 руб./евро) - поступила экспортная выручка на валютный счет посредника;

Дебет 62 Кредит 91 - 1

- 40 000 руб. - отражена положительная курсовая разница по расчетам с иностранным покупателем;

Дебет 76 - 6 Кредит 76 - 5

- 85 200 руб./евро (1 200 евро x 71 руб./евро) - удержано посредником вознаграждение из экспортной выручки, поступившей на валютный счет;

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 6

- 2 400 руб. - отражена отрицательная курсовая разница по комиссионному вознаграждению посредника;

- на дату поступления денежных средств от посредника:

Дебет 52 Кредит 76 - 5

- 1 334 800 руб. (18 800 евро x 71 руб. за евро) - получена валютная выручка от посредника за вычетом суммы комиссионного вознаграждения;

после подтверждения правомерности применения нулевой ставки налога:

Дебет 68 Кредит 19

- 13 800 руб. - принята к вычету сумма НДС по услугам посредника.

Импорт товаров через посредников у покупателей

Импортировать товары российские покупатели могут как самостоятельно, так и с привлечением посредников, причем второй вариант, несомненно, более выгоден, поскольку посредник, представляющий интересы покупателя во внешнеторговом контракте и специализирующийся на проведении таких операций, лучше владеет ситуацией, что позволяет значительно сократить издержки.

В то же время импорт товаров с участием посредника значительно усложняет учет у собственника приобретаемых товаров. Об отражении таких операций у импортера - собственника товаров и пойдет речь в настоящем материале.

Поскольку в главе речь пойдет об импорте, то вначале отметим, что импорт товара - это ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе. Такое определение импорту дает [пункт 10 статьи 2](#) Федерального закона от 08.12.2003 N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности".

Товаром в данном случае признается являющееся предметом внешнеторговой деятельности движимое имущество, отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного (река - море) плавания и космические объекты, а также электрическая и другие виды энергии. При этом транспортные средства, используемые по договору о международных перевозках, не рассматриваются в качестве товара.

Довольно часто организации импортируют товар, прибегая к помощи посредника, отношения с которым могут строиться на основании договоров поручения, комиссии либо агентирования.

Практика свидетельствует о том, что традиционно приобретение товаров через посредника

осуществляется в рамках договора комиссии, гражданско-правовые основы которого установлены [главой 51 "Комиссия"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Договор комиссии - это гражданско-правовой договор, по которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента ([пункт 1 статьи 990](#) ГК РФ).

Следовательно, согласно договору комиссии покупатель (комитент) поручает за вознаграждение посреднику (комиссионеру) заключить контракт с иностранным поставщиком на приобретение товаров.

Несмотря на то что комиссионер производит закупку импортного товара от своего имени, право собственности на импортный товар к нему не переходит, поскольку в соответствии с [пунктом 1 статьи 996](#) ГК РФ вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Следовательно, в определенный момент, установленный внешнеторговым контрактом, право собственности на импортный товар по договору комиссии перейдет к комитенту.

Комиссионное соглашение является, безусловно, возмездным договором, размер и порядок выплаты вознаграждения устанавливаются соглашением сторон. Если размер вознаграждения в договоре не установлен, то услуга посредника оплачивается комитентом по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Если комиссионер совершает сделку на более выгодных условиях, то дополнительная выгода делится между сторонами договора поровну, если иное не предусмотрено договором ([статья 992](#) ГК РФ).

Поскольку комиссионер совершает сделку от своего имени, но за счет комитента, то для покупки товаров комитент должен перечислить комиссионеру необходимые денежные средства.

Перечисление рублевых средств посреднику для исполнения договора согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - Инструкция по применению Плана счетов), отражается в бухгалтерском учете комитента по дебету [счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"](#), субсчет "Расчеты с комиссионером", в корреспонденции с кредитом [счета 51 "Расчетные счета"](#).

Если денежные средства перечисляются посреднику в иностранной валюте, то в данной записи используется счет [52 "Валютные счета"](#). Причем перечисление комитентом посреднику иностранной валюты не противоречит нормам валютного законодательства, в основе которого, как известно, лежит Федеральный [закон](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон N 173-ФЗ).

Напомним, что в силу общего правила валютные операции между резидентами запрещены ([пункт 1 статьи 9](#) Закона N 173-ФЗ). В то же время из данного правила есть исключения, и одним из таких исключений признаются операции между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании комиссионерами (агентами, поверенными) услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о

передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг, передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности (в том числе исключительных прав на них), включая операции по возврату комитентам (принципалам, доверителям) денежных сумм (иного имущества) ([подпункт 3 пункта 1 статьи 9 Закона N 173-ФЗ](#)).

О том, что валютные операции между резидентами - сторонами посреднических сделок не запрещены, сказано и в Информационном [письме](#) Банка России от 22.11.2016 N ИН-015-53/80 "О применении положений статьи 9 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Комитент на момент перехода права собственности на импортный товар должен принять его к бухгалтерскому учету. Если приобретаются материально-производственные запасы (в число которых включены и товары), они принимаются к учету по фактической себестоимости, что следует из [пункта 5](#) Положения по бухгалтерскому учету 5/01 "Учет материально-производственных запасов", утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н (далее - ПБУ 5/01).

Для справки. На основании [статьи 30](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) [ПБУ 5/01](#), равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в роли федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, до утверждения ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их качестве у большинства организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Напоминаем, что [программа](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг. для указанной категории организаций утверждена Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. N 83н" (далее - Программа).

Согласно [Программе](#) вступление в силу [ФСБУ "Запасы"](#) запланировано на 2021 г.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) ([пункт 6](#) ПБУ 5/01). К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся, в частности:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

-
- таможенные пошлины;
 - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
 - затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
 - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу, включать в состав расходов на продажу ([пункт 13 ПБУ 5/01](#)).

Если импортером приобретаются товары, которые подлежат учету в составе объектов основных средств, то следует руководствоваться другим положением по бухгалтерскому учету, а именно [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01).

Условия, которые должны одновременно выполняться для того, чтобы приобретенное импортное имущество учитывалось в составе объектов основных средств, определены [пунктом 4 ПБУ 6/01](#).

Фактическими затратами на приобретение основных средств являются, в частности, суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования, таможенные пошлины и таможенные сборы, а также вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств ([пункт 8 ПБУ 6/01](#)).

Приобретенные импортером товары должны быть учтены не только в бухгалтерском учете, но и в целях исчисления налога на прибыль организаций, если импортер является плательщиком указанного налога.

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, на основании [пункта 2 статьи 254](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов), включая:

- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества, признаваемого таковым в соответствии со [статьей 256](#) НК РФ, определен [статьей 257](#) НК РФ.

Напомним, что договор комиссии является возмездным и импортер выплачивает посреднику комиссионное вознаграждение, размер и порядок выплаты которого обычно определяется договором комиссии.

С тем что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения комиссионного вознаграждения, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывают [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу N А35-13833/2010 и другие.

Итак, комитент, руководствуясь [пунктом 1 статьи 991 ГК РФ](#), обязан уплатить комиссионеру вознаграждение. Неисполнение указанного требования в добровольном порядке может послужить основанием для обращения в арбитражный суд с иском о взыскании долга и процентов по [статье 395 ГК РФ](#), о чем свидетельствует, в частности, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 08.06.2011 N Ф09-2628/11-С2 по делу N А60-30998/2010-С1.

Напоминаем, что если комитент не оплачивает услуги посредника, то последний вправе рассчитывать еще и на проценты, предусмотренные [статьей 317.1 ГК РФ](#). Правда, они начисляются только в том случае, если предусмотрены законом или договором комиссии, заключенным между коммерческими субъектами. При этом если размер процентов не установлен договором, то он будет определяться действовавшей в соответствующие периоды ключевой ставкой Банка России (законные проценты).

Для справки. С 28.10.2019 ключевая ставка Банка России составляет 6,5% годовых, на что указывает Информационное [сообщение](#) Банка России от 25.10.2019 "Банк России принял решение снизить ключевую ставку на 50 б. п., до 6,50% годовых".

В соответствии со [статьей 1001 ГК РФ](#) комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях и дополнительного вознаграждения за делькредере, возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

В качестве расходов, подлежащих возмещению посреднику при импорте товаров, помимо стоимости самого товара, обычно выступают расходы, связанные с приобретением валюты (прибыль или убыток, образующиеся при отклонении курса покупки валюты от курса ЦБ РФ), таможенные платежи и так далее.

Право собственности на товар переходит от зарубежного продавца к импортеру, а посредник собственником товара не становится - он только совершает с товаром все необходимые действия. В силу того что ввоз товаров в Российскую Федерацию представляет собой объект налогообложения по НДС, обычно именно посредник декларирует товар на таможне, то есть выполняет все таможенные процедуры, связанные с ввозом, - подает таможенную декларацию, уплачивает таможенные сборы и пошлины, а также "ввозной" НДС, если ввозимые товары не освобождены от налогообложения в соответствии со [статьей 150 НК РФ](#).

В общем случае при импорте товаров налоговая база определяется посредником как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (в случае ввоза подакцизных товаров). Если ввозимый товар облагается налогом по общей ставке, то "ввозной" налог исчисляется по ставке 20%.

На основании [абзаца 4 пункта 1 статьи 143 НК РФ](#) уплата НДС производится посредником, осуществляющим от своего имени по поручению комитента ввоз товаров в Россию.

Сумма НДС, уплаченная комиссионером за счет комитента при перемещении товара через границу Российской Федерации, отражается в бухгалтерском учете комитента по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером". В свою очередь, НДС, начисленный посредником при ввозе, в учете комитента отражается по дебету счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Суммы НДС, уплаченные комиссионером за счет комитента при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подлежат вычету у комитента в случае использования ввезенных товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС в порядке, предусмотренном [статьей 172 НК РФ \(пункт 2 статьи 171 НК РФ\)](#).

Сумма НДС, уплаченная комиссионером при ввозе, принимается к вычету у импортера на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. На это указывают [пункт 1 статьи 172 НК РФ](#).

Согласно [подпункту "е" пункта 6](#) Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137), при отражении в книге покупок, предназначенной для определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, суммы налога, уплаченной при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в [графе 3](#) "Номер и дата счета-фактуры продавца" указываются регистрационный номер таможенной декларации либо регистрационные номера таможенных деклараций через разделительный знак ";" (точка с запятой) на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

То есть, документом, служащим основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, является таможенная декларация на товары.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 990 ГК РФ](#) по договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Учитывая изложенное, в случае уплаты НДС на таможне комиссионером, приобретающим товары по поручению комитента, налог принимается к вычету у комитента после принятия на учет приобретенных товаров на основании документов, подтверждающих уплату налога посредником, а также таможенной декларации (ее копии) на ввозимые товары, полученной от комиссионера.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 04.09.2018 N 03-07-08/62931 и от 12.04.2017 N 03-07-08/21708.

Принятие к вычету сумм НДС отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов по дебету [счета 68 "Расчеты по налогам и сборам"](#),

субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС", в корреспонденции с кредитом [счета 19](#) "НДС по приобретенным ценностям".

Если посредник является налогоплательщиком НДС, то при оказании своей услуги он выставляет комитенту соответствующий счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

Сумму НДС, предъявленную посредником, комитент - налогоплательщик НДС вправе принять к вычету при одновременном выполнении следующих условий:

- если приобретенная услуга посредника лежит в рамках деятельности, облагаемой НДС;
- посреднические услуги приняты к учету;
- имеется надлежаще оформленный счет-фактура.

[Пунктом 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137 установлено, что в [книге покупок](#) комитента регистрируются [счета-фактуры](#) (в том числе [корректировочные](#), исправленные), выставленные комитенту посредниками на сумму своего вознаграждения. Если услуга посредника оплачивается авансом, то в [книге покупок](#) заказчика регистрируются "авансовые" счета-фактуры, выставленные посредником при получении сумм предварительной оплаты.

Обратите внимание! Если иностранная валюта для расчета с иностранным поставщиком приобретается самим посредником, то при отклонении курса покупки валюты от ее официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации, могут возникать разницы, которые с точки зрения налогового учета считаются курсовыми, а в бухгалтерском учете считаются прочими доходами или расходами.

Кроме того, курсовые разницы могут образоваться и при расчете комиссионера с поставщиком импортного товара. Так, [пунктами 4 - 6](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006), предусмотрено следующее: стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности должна быть пересчитана в рубли по официальному курсу Центрального Банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. При отсутствии официального курса валюты пересчет производится по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных Центральным банком Российской Федерации.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета суммы курсовых разниц отражаются на [счете 91 - 1](#) "Прочие доходы" либо [91 - 2](#) "Прочие расходы" в корреспонденции со [счетом 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером".

При понижении курса валюты, установленного Центральным Банком Российской Федерации на дату перечисления валютных средств по сравнению с курсом на дату признания в учете обязательства, возникает положительная курсовая разница, которая отражается в составе прочих доходов, а при повышении курса - отрицательная курсовая разница, отражаемая в составе прочих расходов.

Отрицательная курсовая разница в бухгалтерском учете комитента отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 91 - 2 "Прочие расходы" Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером".

Положительная курсовая разница в бухгалтерском учете комитента отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комиссионером", Кредит счета 91 - 1 "Прочие доходы".

Рассмотрим отражение операций по импорту товаров через посредника в бухгалтерском учете покупателя (комитента) на следующем примере.

Пример (цифры условные). Российская компания ООО "Комитент" приобретает за границей партию импортного товара, не облагаемого акцизом, через посредника ООО "Комиссионер" по договору комиссии. Условиями договора предусмотрено, что право собственности на товары переходит к ООО "Комитент" на дату оформления таможенной декларации, при этом все таможенные формальности исполняются посредником.

Для исполнения комиссионного соглашения ООО "Комитент" перечислило ООО "Комиссионер":

денежные средства в валюте в размере 20 000 евро - для оплаты стоимости товара и его транспортировки до границы РФ;

денежные средства в рублях в размере 600 000 руб. (комиссионное вознаграждение в размере 240 000 руб., в том числе НДС 40 000 руб. + сумма, требуемая для уплаты таможенных платежей).

По исполнению комиссионного соглашения ООО "Комиссионер" представил отчет ООО "Комитент", согласно которому:

контрактная стоимость приобретенных материалов составила 15 000 евро;

стоимость транспортировки товаров до границы РФ - 5 000 евро;

ввозная таможенная пошлина (10% от таможенной стоимости товаров) - 105 000 руб.;

таможенный сбор - 2 000 руб.;

НДС, уплаченный на таможне, - 231 000 руб. ((15 000 евро x 70 руб. за евро) + 105 000 руб.) x 20%;

комиссионное вознаграждение - 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб.

Курс евро, установленный ЦБ РФ:

- на дату перечисления денежных средств ООО "Комиссионер" - 60 руб. за евро;

- на дату оформления таможенной декларации - 70 руб. за евро.

ООО "Комитент" является налогоплательщиком НДС, но при этом не пользуется правом вычета НДС по уплаченным авансам.

В бухгалтерском учете ООО "Комитент" операции по импорту товаров через посредника отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 76 Кредит 52

- 1 200 000 руб. (20 000 евро x 60 руб. за евро) - перечислены комиссионеру валютные средства для оплаты импортного товара и его транспортировки до границы РФ.

Дебет 76 Кредит 51

- 600 000 руб. - перечислены комиссионное вознаграждение и сумма денежных средств, требуемая на уплату таможенных платежей;

на дату оформления таможенной декларации:

Дебет 41 Кредит 76

- 1 507 000 руб. ((15 000 евро + 5 000 евро) x 60 000 руб. за евро) + 105 000 руб. + 2 000 руб. + (240 000 руб. - 40 000 руб.) - приняты к учету товары, приобретенные посредником;

Дебет 68 Кредит 76

- 231 000 руб. - отражен НДС, уплаченный на таможне ООО "Комиссионер";

Дебет 19 Кредит 68

- 231 000 руб. - отражен НДС, начисленный при ввозе товаров в РФ;

Дебет 19 Кредит 76

- 40 000 руб. - отражен НДС, предъявленный ООО "Комиссионер" по своим услугам;

Дебет 68 Кредит 19

- 231 000 руб. - принят к вычету "ввозной" НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 40 000 руб. - принят к вычету НДС с услуги посредника;

Дебет 51 Кредит 76

- 22 000 руб. - получен на расчетный счет остаток денежных средств, не использованных ООО "Комиссионер".

Таким образом, при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации право собственности на него переходит от иностранного поставщика к российскому покупателю (комитенту), минуя комиссионера. При этом в момент перехода право собственности на импортный товар покупатель обязан принять его на учет, а также возместить комиссионеру все понесенные им расходы, связанные с исполнением комиссионного поручения.

Приобретение посреднических услуг и оформление документов при реализации услуг

Через посредника можно реализовать не только товар, но и услугу. Причем для этих целей гражданское законодательство предоставляет исполнителям услуг достаточно широкий выбор - договор поручения, комиссии, агентское соглашение, договор транспортной экспедиции и некоторые другие. В связи с тем что услуга как действие, осуществляемое по заказу клиента, в большинстве своем не имеет материального результата, учет операций по оказанию услуг, в том числе в рамках посреднического соглашения, имеет некоторые особенности, о которых мы расскажем в настоящей главе.

Вначале напомним читателю гражданско-правовые основы договоров, которые традиционно относят к посредническим соглашениям.

Договор поручения регулируется правилами [главы 49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

[Статьей 971](#) ГК РФ определено, что по договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. Как следует из [статьи 990](#) ГК РФ, сторонами комиссионного соглашения являются комитент и комиссионер. По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. [Статьей 1005](#) ГК РФ определено, что сторонами данного договора выступают принципал и агент.

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, что эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Договору транспортной экспедиции посвящена [глава 41](#) "Транспортная экспедиция" ГК РФ. Кроме того, ведение транспортно-экспедиционной деятельности регулируется нормами Федерального [закона](#) от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности".

Как следует из [пункта 1 статьи 801](#) ГК РФ, сторонами договора транспортной экспедиции выступают клиент (грузоотправитель или грузополучатель) и экспедитор, который за вознаграждение и за счет другой стороны обязан выполнить или организовать выполнение услуг, связанных с перевозкой груза, определенных договором.

Предметом договора транспортной экспедиции обычно выступают услуги, непосредственно связанные с перевозкой груза, а именно:

- организация перевозки груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом;
- заключение экспедитором от имени клиента или от своего имени договора перевозки груза;
- организация отправки и получения груза, а также другие услуги, связанные с перевозкой.

Наряду с основными услугами, оказываемыми в рамках договора транспортной экспедиции, экспедитор может оказывать клиенту и дополнительные услуги, например получать документы, требующиеся для экспорта или импорта товаров, выполнять таможенные процедуры, затаривать, маркировать груз, проверять его количество и состояние, осуществлять погрузо-разгрузочные работы, оплачивать пошлины, сборы и расходы, возлагаемые на клиента, и так далее.

Обратите внимание! Договор транспортной экспедиции может иметь посредническую квалификацию, но только в части организации экспедитором (за вознаграждение и за счет клиента) выполнения определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

О том, что при таких условиях договора к экспедитору применяются нормы посреднических договоров, сказано в Письмах УМНС России по городу Москве от 12.03.2001 N [02-11/11705](#) и УФНС России по городу Москве от 05.04.2005 N [20-12/22797](#).

О возможной посреднической квалификации договора транспортной экспедиции говорят как [пункт 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), так и Правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137).

До внесения изменений в Правила N 1137 [Постановлением](#) Правительства РФ от 19.08.2017

№ 981 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации" на это указывали и контролирующие органы ([Письмо](#) Минфина России от 10.01.2013 № 03-07-09/01, [Письмо](#) ФНС России от 18.02.2013 № ЕД-4-3/2650@).

Напомним, что [пункт 3 статьи 169](#) НК РФ обязывает экспедиторов, приобретающих для клиента от своего имени услуги (работы) у третьих лиц - налогоплательщиков НДС, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал).

При этом с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в своих интересах, не ведут [Журнал](#), поскольку у них вся информация о выставленных и полученных [счетах-фактурах](#) и так отражается в [книгах продаж](#) и [покупок](#).

Обязанность ведения такого Журнала входит только в обязанности:

- комиссионеров и агентов (то есть посредников, действующих от своего имени в интересах заказчиков посреднических услуг);
- экспедиторов, организующих перевозку грузов с привлечением третьих лиц и перевыставляющих клиентам счета-фактуры на приобретенные в их интересах товары (работы, услуги);
- застройщиков, организующих строительство силами третьих лиц и перевыставляющих заказчикам (инвесторам) счета-фактуры на приобретенные для них товары (работы, услуги).

Причем в данном случае не имеет значения, являются ли названные лица плательщиками НДС или нет, равно как и то, применяют ли они освобождение от уплаты налога, Журнал ими ведется в любом случае за те налоговые периоды, в которых они выставили и (или) получили счета-фактуры в рамках посредничества.

При этом лица, ведущие Журнал и не являющиеся налогоплательщиками или использующие освобождение от его уплаты, не имеющие при этом обязанностей налогового агента (по любому основанию), обязаны представить электронную версию такого Журнала в свою налоговую инспекцию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом. На это указано в [пункте 5.2 статьи 174](#) НК РФ.

Названные лица - налогоплательщики НДС не сдают электронную версию Журнала налоговикам, у них все сведения о посреднических операциях отражаются непосредственно в налоговой декларации по НДС, которая в электронном виде подается ими в налоговую инспекцию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом по НДС ([пункт 5 статьи 174](#) НК РФ).

Но вернемся к основам посреднических сделок...

Несмотря на то что все перечисленные виды посреднических соглашений выделены законодателем в самостоятельные виды гражданско-правовых сделок, у них есть общие характерные черты.

Так, общим признаком договоров посредничества является то, что посредник всегда

действует в интересах заказчика и за его счет, правда при этом может выступать либо от своего имени, либо от имени заказчика. Если посредник в сделках, заключенных им с третьими лицами, выступает от своего имени, но за счет заказчика, то имеет место либо договор комиссии, либо договор агентирования, исполняемый по схеме комиссионного соглашения.

Если же посредник выступает от имени заказчика и за его счет, то имеет место либо договор поручения, либо агентский договор, исполняемый по схеме договора поручения.

Следующим общим признаком для указанных видов договоров является тот факт, что все перечисленные виды договоров являются двухсторонними, консенсуальными и возмездными. Иначе говоря, заказчик (комитент, принципал или доверитель) обязан за оказанную услугу выплатить посреднику (комиссионеру, агенту или поверенному) сумму вознаграждения, которое может устанавливаться самым различным способом: либо в фиксированной сумме, либо в процентном отношении от цены сделки, совершенной посредником с третьим лицом, либо каким-то иным способом. Кроме того, так как посредник всегда действует в интересах заказчика, то по общему правилу последний обязан посреднику возместить все расходы, связанные с исполнением им посреднического договора.

Кроме того, характерной чертой посреднических договоров является то, что об исполнении посреднического договора посредник отчитывается перед заказчиком посредством представления отчета ([статьи 974, 999 и 1008 ГК РФ](#)), а также то, что расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

Благодаря тому, что при комиссионном договоре комиссионер всегда заключает сделки с третьими лицами от своего имени и именно у него возникают права и обязанности по заключенной сделке, самой сложной гражданско-правовой конструкцией обладает договор комиссии. Именно этим объясняется сложность документального оформления операций, осуществленных на комиссионных началах, "запутанность" с порядком выставления счетов-фактур в условиях, если комитент и комиссионер выступают налогоплательщиками НДС, а также непростое ведение бухгалтерского и налогового учета. Поэтому заключать договор комиссии или агентский договор на реализацию услуг, по мнению автора, нецелесообразно, лучше для этих целей использовать договор поручения, ведь гражданским законодательством это не запрещено.

Так как поверенный выступает в сделках с третьими лицами всегда от имени доверителя, то все документы по договору поручения при оказании услуг оформляются от имени доверителя, а подписываются поверенным, действующим на основании доверенности, выданной ему доверителем.

Обратите внимание! Для того чтобы подпись поверенного на документах от имени доверителя считалась законной, доверитель должен выдать посреднику соответствующую доверенность в порядке, установленном [статьей 185 ГК РФ](#). Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Доверенность, выданная от имени юридического лица, должна содержать подпись руководителя или иного лица, уполномоченного на это в соответствии с законом и учредительными документами, на что указывает [пункт 4 статьи 185.1 ГК РФ](#).

Заметим, что в силу [ГК РФ](#) проставление печати организации-доверителя на доверенности, выданной поверенному, не является обязательным. В то же время это не говорит о том, что сегодня любые доверенности, выданные от имени организации, не заверяются печатью.

Во-первых, все зависит от того предусмотрена уставом организации печать или нет. Во-вторых, наличие печати на доверенности, выданной от имени организации, в некоторых случаях прямо предусмотрено законом.

В частности, при ведении дел в суде наличия печати на доверенности представителя организации требует [статья 61](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Если согласно уставу организация работает с печатью, то доверенность, выданную от имени компании, придется заверить печатью, в противном случае без печати можно обойтись.

Аналогичные разъяснения содержатся в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015.

Причем при реализации услуг в рамках договора поручения комплект документов будет самым обычным - сам договор на оказание услуг, акт об их оказании и счет-фактура на оказанные услуги, если ее исполнитель является налогоплательщиком НДС.

Правда, если услуга оказывается с применением льготы, установленной [статьей 149](#) НК РФ, то оформлять счет-фактуру на оказанную услугу нет необходимости, на что указывает [подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ.

Кроме того, обойтись без счета-фактуры можно и в том случае, если потребителем услуги является лицо, не признаваемое налогоплательщиком НДС или использующее освобождение от его уплаты. Однако реализовать право несоставления счетов-фактур в такой ситуации можно только при наличии письменного согласия сторон сделки на несоставление счетов-фактур. Аналогичное мнение высказано в [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704.

В то же время каким образом используется данная возможность, понятно только при оказании услуг по прямым договорам, если же услуга оказывается через посредника, по мнению автора, от нее лучше отказаться.

Как уже было отмечено, о том, что услуги реализованы, доверитель узнает из отчета поверенного. Обращаем ваше внимание на то, что [статьей 974](#) ГК РФ определено, что посредник, осуществляющий деятельность в рамках договора поручения, предоставляет отчет доверителю по исполнению поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения с приложением всех оправдательных документов, если это требуется по условиям договора или соответствует характеру поручения. Если договор поручения заключается на реализацию услуг, то предоставление такого отчета становится, конечно же, обязательным, причем при долгосрочных отношениях обязанность предоставления такого отчета целесообразно предусмотреть в самом договоре, там же следует закрепить и периодичность его предоставления. Так как унифицированной формы отчета поверенного не существует, то при заключении договора поручения стороны могут закрепить произвольную форму отчета, главное, чтобы в ней присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В отчете поверенный должен отразить всю информацию, связанную с исполнением договора поручения, а также проинформировать доверителя о результатах своих действий, подтверждающих возникновение у доверителя прав и обязанностей по сделкам с третьими лицами.

Вместе с отчетом поверенный предоставляет доверителю все оправдательные документы, причем требование об их предоставлении прямо предусмотрено [статьей 974](#) ГК РФ. О том, что по сделкам, совершенным поверенным от имени доверителя, у поверенного возникает обязанность по предоставлению оправдательных документов - всех копий первичных документов по операциям, проводимым в рамках посреднического соглашения, сказано в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011. Копии полученных бухгалтерских документов будут служить первичными документами для доверителя, позволяющими ему отразить в учете операции по реализации услуг в рамках договора поручения.

Рассматривая реализацию услуг в рамках посреднических договоров, нельзя не отметить еще одно обстоятельство, на которое исполнителю услуг (как, впрочем, и посреднику) следует обратить самое серьезное внимание.

Гражданское законодательство в соответствии со [статьей 128](#) ГК РФ относит оказание услуг в состав объектов гражданских прав. [Статьей 38](#) НК РФ определено, что услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Хотя некоторые виды услуг все-таки могут иметь определенный материальный результат, например услуги общепита, стоматологические услуги, различного рода письменные консультации и некоторые другие.

Тот факт, что в большинстве своем услуги не имеют материального выражения, оказывает значительное влияние на налогообложение операций, связанных с их оказанием. И это касается операций по оказанию услуг не только в условиях обычных договоров возмездного оказания услуг, но и реализации услуг, осуществленных в рамках посреднического договора. Поясним, что имеется в виду. Основная масса субъектов хозяйственной деятельности (организаций и индивидуальных предпринимателей) является налогоплательщиками НДС. В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения по НДС. Иначе говоря, для целей обложения НДС огромное значение имеет место оказания услуги. Если услуга оказана на территории Российской Федерации, то у организации-исполнителя возникает объект налогообложения и, соответственно, он предъявляет сумму налога к уплате заказчику услуги, если же услуга оказана на территории иностранного государства, то объекта налогообложения не возникает. В связи с тем что услуга не имеет материального выражения, определить место, где она оказана, порой бывает очень сложно. Поэтому при определении места оказания услуги необходимо четко руководствоваться нормами [статьи 148](#) НК РФ, которая устанавливает как общие, так и специальные правила определения места реализации услуг для целей НДС.

Так, общее правило сформулировано в [подпункте 5 пункта 1 статьи 148](#) НК РФ, в соответствии с которым услуга считается оказанной на территории Российской Федерации, если исполнитель услуг осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Напоминаем, что в соответствии с [пунктом 2 статьи 148](#) НК РФ местом осуществления

деятельности считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации.

Если государственная регистрация отсутствует (равно как и в отношении филиалов и представительств указанной организации), то местом осуществления деятельности признается:

- место, указанное в учредительных документах;
- место управления организацией;
- место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации;
- место нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказаны через это постоянное представительство);
- место жительства индивидуального предпринимателя.

Следует иметь в виду, что в отношении субъектов, предоставляющих в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, установлен особый порядок определения места осуществления деятельности.

Для указанных субъектов местом осуществления деятельности не признается территория Российской Федерации, если указанные суда используются за пределами территории Российской Федерации ([пункт 2 статьи 148 НК РФ](#)):

- для добычи (вылова) водных биологических ресурсов и (или) научно-исследовательских целей;
- для перевозок между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации.

Этот [пункт](#) очень важен для экспортеров - так как из него следует, что услуги по перевозке в режиме экспорта будут облагаться НДС на территории Российской Федерации независимо от расстояния, пройденного по территории Российской Федерации.

Исключения из общего правила определения места реализации услуг сформулированы в [подпунктах 1 - 4.1, 4.4 пункта 1 статьи 148 НК РФ](#) и касаются они:

- услуг, непосредственно связанных с недвижимым имуществом;
- услуг, непосредственно связанных с движимым имуществом;
- услуг, оказываемых на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;
- передачи, предоставления патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав, за исключением услуг, указанных в [пункте 1 статьи 174.2 НК РФ](#);

- оказания услуг (выполнения работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, за исключением услуг, указанных в [пункте 1 статьи 174.2 НК РФ](#);

- оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, за исключением услуг, указанных в [пункте 1 статьи 174.2 НК РФ](#), а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- предоставления труда работников (персонала), в случае если работники работают в месте деятельности покупателя услуг;

- сдачи в аренду движимого имущества, за исключением сдачи в аренду авиационных двигателей и прочего авиационно-технического имущества, если в соответствии с законодательством иностранного государства местом реализации таких услуг признается территория такого иностранного государства, и сдачи в аренду наземных автотранспортных средств;

- оказания услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных [подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ](#);

- передачи единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со [статьей 6](#) Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата;

- оказания услуг, указанных в [пункте 1 статьи 174.2 НК РФ](#).

Кроме того, специальные правила определения места реализации услуг установлены в отношении:

- услуг по перевозке и (или) транспортировке, а также услуг, связанных с перевозкой и транспортировкой;

- услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории Российской Федерации;

- услуг по перевозке товаров воздушными судами.

Поэтому при определении места реализации услуги следует быть предельно внимательным, так как неверное определение места реализации услуги приведет к неправильному исчислению налога, что в свою очередь чревато негативными последствиями для исполнителя услуги.

Приобретение посреднических услуг и оформление документов при хранении товара

В общем случае посредник не вправе рассчитывать на возмещение расходов по хранению товаров, принадлежащих заказчику посреднических услуг. Вместе с тем если договором или законом установлено иное, то собственник товаров обязан возместить посреднику указанные расходы. Как в этом случае следует оформить документы, вы узнаете из настоящей главы.

Заметим, что посреднические сделки по купле-продаже товаров по сравнению с обычными договорами купли-продажи обладают целым рядом преимуществ: с их помощью собственник товаров может решать вопросы сбыта и снабжения, безболезненно осуществлять возврат непроданных товаров, решать вопросы маркетинга и управлять собственными издержками, а также осуществлять налоговое планирование. Именно этим объясняется широкое применение посреднических договоров в таком виде бизнеса, как торговля. Причем в целях купли-продажи товаров через посредника гражданское законодательство не ограничивает собственника товаров в выборе вида посреднического соглашения - сделать это можно как в рамках договора поручения, так и в рамках договора комиссии или агентирования. Однако в связи с тем, что совершение сделок по купле-продаже товаров является предметом именно комиссионного соглашения, то традиционно для этих целей применяется договор комиссии.

Договорам посредничества, как видам гражданских правоотношений, посвящены следующие главы Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ):

- [глава 49](#) "Поручение";
- [глава 51](#) "Комиссия";
- [глава 52](#) "Агентирование".

Как видим, все указанные договоры с точки зрения гражданского права рассматриваются как самостоятельные соглашения, основное различие между которыми заключается в том, от чьего имени посредник выступает в сделках с третьими лицами.

Договор поручения

В силу [статьи 971](#) ГК РФ сторонами договора поручения выступают доверитель (в контексте настоящей статьи - собственник товаров) и поверенный (посредник). По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия (в том числе и сделки по купле-продаже товаров) от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии

Как следует из [статьи 990](#) ГК РФ, сторонами комиссионного соглашения являются комитент (собственник товаров) и комиссионер (посредник). По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Агентский договор

Сторонами данного договора выступают принципал (собственник товаров) и агент

(посредник), это вытекает из [статьи 1005](#) ГК РФ.

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала, и в этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

При этом в силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Порядок документального оформления операций, осуществленных в рамках посреднического договора, зависит от того, от чьего имени посредник выступает в сделках с третьими лицами.

Если при исполнении договора посредник выступает от своего имени, то все документы на продажу (покупку) "чужого" товара будут оформляться им от своего имени (на его имя), если же посредник в сделках с третьими лицами будет выступать от имени заказчика, то - от имени (на имя) последнего.

Вместе с тем, несмотря на различия, все перечисленные виды посреднических договоров обладают и общими характерными признаками.

Так, общей чертой договоров посредничества является то, что посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет. Кроме того, все перечисленные договоры являются двусторонними, консенсуальными и возмездными.

О том, что посредническая услуга оказана, посредник извещает комитента, принципала или доверителя специальным отчетом, порядок и сроки представления которого определяются соглашением сторон.

В рамках посреднического соглашения к посреднику никогда не переходит право собственности на реализуемые товары, так же как и все поступления, полученные посредником от третьих лиц, являются собственностью заказчика и, соответственно, подлежат передаче последнему.

Общим признаком посреднических договоров является и тот факт, что расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

И, наконец, последнее. Так как посредник всегда действует в интересах заказчика, то последний обязан помимо уплаты вознаграждения возместить посреднику все расходы, осуществленные им в интересах заказчика.

По общему правилу, вытекающему из [статьи 1001](#) ГК РФ, не подлежат возмещению только расходы посредника на хранение комиссионного товара. Иначе говоря, расходы на хранение являются расходами посредника и покрываются им за счет вознаграждения, полученного за оказанные услуги. Подтверждает это и судебная практика, на что указывает [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26.08.2011 N Ф09-4700/11 по делу N А60-39298/2010.

Разбираясь в материалах указанного дела, суд выяснил, что договор комиссии не содержит положения о том, что расходы комиссионера на хранение "чужого" товара возмещаются комитентом и признал спорные расходы коммерсанта обоснованными и связанными с доходами и расходами предпринимателя по договору комиссии.

Причем расходы на хранение признаются расходами посредника независимо от того, где хранится товар, подлежащий продаже в рамках посреднического соглашения, на собственном или арендуемом посредником складе.

Обратите внимание! В силу того что данная [норма](#) является диспозитивной, стороны при заключении посреднической сделки в договоре могут предусмотреть и иное. Если договором предусмотрено возмещение расходов на хранение, то помимо вознаграждения за услуги торгового представительства посредник вправе требовать от собственника товаров и оплаты услуг по их хранению.

Однако для того, чтобы собственник товаров имел возможность учесть возмещенные расходы по хранению товара, необходимо правильно задокументировать все операции, осуществленные в рамках посреднического соглашения.

Напомним, что требование о документальном оформлении каждого факта хозяйственной жизни экономического субъекта первичным учетным документом вытекает из норм бухгалтерского законодательства, а именно из [пункта 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Для справки. [Закон](#) N 402-ФЗ к фактам хозяйственной жизни экономического субъекта относит сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Причем согласно положениям [Закона](#) N 402-ФЗ коммерческие фирмы для этих целей могут применять как унифицированные формы первичных бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанные бланки. Главное, чтобы используемая "первичка" удовлетворяла всем требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Вместе с тем некоторые унифицированные формы документов и сегодня являются обязательными к применению, например кассовые документы, на что Минфин России указал в своей [Информации](#) N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". Аналогичные разъяснения на этот счет даны в

[Письме](#) Минфина России от 06.11.2014 N 03-03-06/1/55918, а также в [Письме](#) ФНС России от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@.

Время, прошедшее с момента вступления в силу [Закона](#) N 402-ФЗ, свидетельствует о том, что бизнес, несмотря на возможность использования собственных форм первичных учетных документов, не особо стремится к реализации данного права, понимая, что это влечет за собой определенные затраты. Поэтому на практике подавляющее большинство фирм работает по-прежнему: при наличии типового аналога используется унифицированная форма, а при отсутствии - самостоятельно разработанная, в которой учтены следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичные учетные документы оформляются при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания.

Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (в том числе лицо, ведущее учет на договорной основе), не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни ([пункт 3 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ).

Обращаем ваше внимание на то, что письменные требования лица, ведущего в компании учет (в том числе на договорной основе), по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни и представлению документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, являются обязательными для всех сотрудников организации.

Заметим, что унифицированной формы документа, которой собственник товаров должен оформить их передачу посреднику, не существует. Поэтому для этих целей организация в любом случае должна разработать ее самостоятельно и утвердить приказом руководителя. Практика показывает, что обычно для этих целей разрабатывается специальный акт приема-передачи товаров. Однако в связи с тем, что в этом акте практически указывается та же информация, что и в

накладной [формы N ТОРГ-12](#), то, по мнению автора, можно оформлять передачу товара указанной накладной со специальной пометкой "На комиссию".

Для справки. Унифицированная [форма](#) товарной накладной N ТОРГ-12 содержится в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденном [Постановлением](#) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132.

Особо обращаем ваше внимание на то, что оформлять передачу товара на реализацию в рамках посреднического договора не следует Актом о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение, [форма N МХ-1](#) которого утверждена [Постановлением](#) Госкомстата России от 09.08.1999 N 66. Как сказано в [Указаниях](#) по заполнению формы N МХ-1, эта [форма](#) применяется для учета приема-передачи товарно-материальных ценностей, переданных от поклажедателей (организаций, индивидуальных предпринимателей) на хранение организации-хранителю. Несмотря на то что посредник отвечает перед собственником товара за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента ([статья 998 ГК РФ](#)), он не является организацией-хранителем, для которого хранение товара представляет основной вид деятельности, поэтому применение [формы N МХ-1](#) вряд ли возможно.

Как уже было отмечено, о выполнении поручения посредник извещает собственника товаров специальным отчетом. Такая обязанность посредника вытекает из [статей 974, 999 и 1008 ГК РФ](#).

В отношении отчета, предоставляемого посредником, следует сказать, что:

- в условиях договора комиссии или агентирования по типу комиссионного соглашения отчет предоставляется в обязательном порядке ([статья 999 ГК РФ](#) и [статья 1008 ГК РФ](#));

- в условиях договора поручения или агентского договора по типу договора поручения отчет предоставляется по исполнению поручения или при прекращении договора до его исполнения с приложением оправдательных документов, если это требуется по условиям договора или соответствует характеру поручения ([статья 974 ГК РФ](#) и [статья 1008 ГК РФ](#)).

Так как унифицированной формы отчета посредника нет, то стороны договора вправе самостоятельно определить, в каком порядке и форме посредник будет отчитываться по своим договорным обязательствам.

Иначе говоря, при заключении посреднической сделки стороны договора должны закрепить используемую форму отчета, а также оговорить сроки его предоставления, так как законодательно такой срок не установлен. Вместе с тем при установлении сроков предоставления отчета необходимо учитывать требование [статьи 316](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), согласно которой посредник обязан отчитаться перед собственником товара о факте реализации в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация комиссионного товара.

Кроме того, стороны должны согласовать перечень информации, содержащийся в отчете посредника. Обычно в отчете указывается следующая информация:

- суммы, полученные посредником для исполнения посреднического договора;

- суммы, расходов, понесенных посредником в интересах заказчика и подлежащие возмещению;

- сумма вознаграждения посредника.

Вместе с отчетом посредник должен предоставить собственнику товаров копии документов, подтверждающих его расходы. В противном случае заказчик, возместивший посреднику затраты, связанные с исполнением посреднического поручения, не сможет их учесть как собственные затраты.

Заметим, что при договоре поручения (агентирования) требование о предоставлении посредником оправдательных документов закреплено законодательно.

При договоре комиссии (агентирования) такой обязанности, закрепленной законом, у посредника нет. Однако для правомерного отражения операций в бухгалтерском учете комитент может потребовать от комиссионера помимо самого отчета предоставить и все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений. В этом случае комиссионер обязан удовлетворить требования комитента. Такие разъяснения дают столичные налоговики в своем [Письме УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011](#). Аналогичный вывод следует и из [пункта 14 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии"](#).

Исходя из этого посредник (комиссионер, агент) также вместе с отчетом должен предоставить собственнику товаров копии всех оправдательных документов.

Если договором предусмотрено возмещение расходов на хранение, то вместе с отчетом посредник должен предоставить и документы, подтверждающие расходы на хранение комиссионного товара. В качестве таких документов обычно посредником предоставляются акт на оказанные услуги по аренде склада и счет-фактура, выставленный ему арендодателем.

Нужно отметить, что [статья 1001 ГК РФ](#), гарантирующая посреднику возмещение расходов, осуществленных при выполнении комиссионного поручения, всегда вызывает много проблем у налогоплательщиков. Контролирующие органы зачастую выдвигают претензии в отношении обязанности комитента по возмещению сумм осуществленных комиссионером расходов, даже если это закреплено в договоре комиссии. В качестве доказательства можно привести [Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2010 по делу N А45-1807/2009](#), [Постановление ФАС Московского округа от 23.06.2005, 16.06.2005 по делу N КГ-А40/5103-05](#) и другие. Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договора.

Если из представленных документов явно следует, что возмещение расходов по хранению связано с исполнением поручения по посреднической сделке, то при наличии всех необходимых документов расходы комиссионера на аренду склада возмещаются комитентом в таком же порядке, как и все остальные расходы, подлежащие обязательному возмещению. При таком варианте договора расходы на хранение не отражаются в составе затрат посредника, а учитываются им на счетах расчетов с комитентом.

Аналогичный вывод можно сделать и на основании [Постановления](#) ФАС Центрального округа от 10.06.2010 по делу N А23-4596/09А-14-152.

Признание расходов на хранение в учете заказчика посреднических услуг производится в момент утверждения отчета посредника. Обращаем ваше внимание на то, что законодательно срок утверждения отчета не закреплен, в связи с чем при заключении посреднической сделки стороны должны согласовать сроки, в которые отчет считается принятым. В противном случае будет действовать общее правило, установленное [статьей 999](#) ГК РФ, - отчет будет считаться принятым по истечении тридцати дней со дня получения отчета.

Может случиться и так, что комитент возместит посреднику расходы на хранение товара при отсутствии специальной оговорки в посредническом соглашении. В этом случае учесть данные затраты в качестве налогооблагаемых расходов собственнику товаров не удастся, так как признать их экономически обоснованными в данном случае нельзя. Аналогичное правило распространяется и на случай, когда расходы на хранение не имеют документального подтверждения.

Если расходы на хранение товара признаются расходами заказчика посреднических услуг, то последний вправе воспользоваться вычетом по налогу на добавленную стоимость при условии, что он является плательщиком указанного налога. Это вытекает из норм [статей 171](#) и [172](#) НК РФ.

Однако для того, чтобы заказчик смог получить вычет по сумме "входного" налога, посредник должен перевыставить ему счет-фактуру на аренду склада от своего имени, используя показатели счета-фактуры, выставленного ему арендодателем. При этом счет-фактура посредника (комиссионера), выставленный на имя заказчика (комитента), фактически должен повторять всю информацию счета-фактуры арендодателя, вплоть до даты выставления документа, на что указывает [Письмо](#) Минфина России от 22.02.2008 N 03-07-14/08.

Это подтверждает и специальный порядок выставления счетов-фактур, установленный для посредников Правилами заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

При составлении такого счета-фактуры комиссионер, приобретающий услуги по аренде склада от своего имени в интересах комитента, использует собственную нумерацию счетов-фактур, в качестве продавца указывает реквизиты арендодателя, а в качестве покупателя - комитента, что следует из [подпунктов "а", "в", "г", "д", "з", "и" пункта 1](#) раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Приобретение посреднических услуг и налогообложение налогом на прибыль

При ведении деятельности организации часто прибегают к услугам посредников, особенно это характерно для торговли. Причем заключать сделки с посредниками торговые фирмы могут не только с целью продажи товаров, но и с целью их приобретения.

О том, как учитывается приобретение посреднических услуг в целях налогообложения прибыли, читайте в настоящей главе.

Чтобы читателю был понятен принцип налогообложения доходов и расходов у организаций, привлекающих посредника, обратимся к правовым основам посреднических соглашений, так как особенности налогового учета расходов на приобретение услуг посредников обусловлены именно гражданско-правовой конструкцией посреднических договоров.

Несмотря на то что в Гражданском [кодексе](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ) посреднические соглашения прямо не поименованы, традиционно к ним относят договоры комиссии, агентирования и поручения. При определенных условиях посредническую квалификацию могут иметь и иные договоры, например договор транспортной экспедиции, что, в частности, подтверждается [пунктом 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Вместе с тем наиболее популярными среди названных видов гражданско-правовых сделок являются комиссионное соглашение, агентский договор и договор поручения, правовые основы которых регулируются соответственно нормами [глав 51 "Комиссия"](#), [52 "Агентирование"](#) и [49 "Поручение"](#) ГК РФ.

Договор комиссии

[Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают именно у комитонера.

Договор поручения

По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ).

Агентский договор

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Обратите внимание! В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее

совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

В то же время в [статье 1011](#) ГК РФ отмечено, что применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Несмотря на то что каждый из перечисленных видов посреднических договоров обладает своей спецификой, позволяющей рассматривать их как самостоятельные гражданско-правовые договоры, у них есть и общие признаки:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- все перечисленные договоры являются возмездными;
- о выполнении услуг посредник извещает заказчика специальным отчетом;
- к посреднику никогда не переходит право собственности на реализуемые товары (работы, услуги), так же как и все поступления, полученные посредником от третьих лиц, являются собственностью заказчика и, соответственно, подлежат передаче последнему;
- расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

Понятно, что продавать и приобретать товары с участием посредника можно в рамках любой из перечисленных посреднических сделок. Но так как договор комиссии обладает самой сложной гражданско-правовой конструкцией, то рассматривать особенности приобретения посреднических услуг в целях налогообложения прибыли мы будем на примере договора комиссии, тем более что все это будет справедливым и для агентского соглашения, в котором агент действует от своего имени.

Напомним, что порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций регулируется нормами [главы 25](#) НК РФ.

[Статьей 247](#) НК РФ определено, что объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком, при этом под прибылью российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, понимается разница между полученными доходами и произведенными расходами, которые определены по правилам главы 25 НК РФ.

Порядок налогообложения операций, осуществленных налогоплательщиком в рамках договора комиссии, зависит от цели заключения и условий посреднического соглашения.

Если предметом договора выступает совершение комиссионером сделок с третьими лицами на продажу товара, то у комитента-налогоплательщика по налогу на прибыль будут присутствовать как доходы, полученные от продажи товаров на комиссионных началах, так и расходы:

- в виде стоимости приобретения товаров;
- в виде оплаты услуг посредника;
- в виде расходов, возмещаемых комиссионеру в силу закона или договора.

В том случае, если договор заключается в целях приобретения товаров, у комитента (торговой организации) возникают расходы в виде комиссионного вознаграждения, которое может учитываться в стоимости приобретаемых товаров либо признаваться прочими расходами комитента.

Помимо самой природы посреднического соглашения порядок налогообложения зависит от применяемого комитентом в целях налогообложения метода признания доходов и расходов. Как известно, [глава 25 НК РФ](#) предусматривает два возможных метода признания доходов и расходов - метод начисления и кассовый метод.

Метод начисления регулируется нормами [статей 271 и 272 НК РФ](#), которыми определены соответственно правила признания доходов и расходов налогоплательщиком.

Суть данного метода состоит в том, что доходы налогоплательщика 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 ([пункт 1 статьи 271 НК РФ](#)). Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты ([пункт 1 статьи 272 НК РФ](#)).

Для справки. Исключение предусмотрено только для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, которые в рамках метода начисления определяют доходы и расходы в особом порядке ([пункт 1.1 статьи 271 НК РФ](#) и [пункт 1.1 статьи 272 НК РФ](#)).

Кассовый метод, напротив, предполагает, что доходы и расходы налогоплательщика признаются только по мере их оплаты ([статья 273 НК РФ](#)).

Общепринятым методом признания доходов и расходов является метод начисления, а кассовый служит, скорее, исключением, ведь его применение ограничено некоторыми условиями. Так, [пунктом 1 статьи 273 НК РФ](#) установлено, что не имеют право на применение кассового метода банки, кредитные потребительские кооперативы, микрофинансовые организации, организации, признаваемые контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, налогоплательщики, указанные в [пункте 1 статьи 275.2 НК РФ](#), а также организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

В соответствии со [статьей 248](#) НК РФ налогооблагаемые доходы налогоплательщика подразделяются на:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации) ([статья 249](#) НК РФ);
- внереализационные доходы ([статья 250](#) НК РФ).

Кроме того, существует перечень доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы ([статья 251](#) НК РФ).

Аналогичная группировка предусмотрена и для расходов налогоплательщика ([статья 252](#) НК РФ):

- расходы, связанные с производством и реализацией, которые, в свою очередь, подразделяются на:

материальные расходы ([статья 254](#) НК РФ);

расходы на оплату труда ([статья 255](#) НК РФ);

суммы начисленной амортизации ([статьи 256 - 259.3](#) НК РФ);

прочие расходы ([статья 264](#) НК РФ);

- внереализационные расходы ([статья 265](#) НК РФ);

- расходы, не учитываемые для целей налогообложения ([статья 270](#) НК РФ).

Если договор комиссии заключается комитентом с целью продажи товаров, то схема исполнения договора выглядит следующим образом. Вначале комитент передает посреднику товар, подлежащий продаже в соответствии с указаниями комитента и на его условиях. Комиссионер находит покупателя товара, заключает с ним сделку на продажу товара и отгружает товар покупателю. По общему правилу право собственности на товар переходит от комитента к покупателю в момент отгрузки, это означает, что товар комитента реализован, а услуга посредника оказана. Исполнив поручение, комиссионер направляет комитенту отчет, в котором указываются все сведения о выполненном поручении, в том числе с кем заключена сделка, по какой цене продан товар, сумма вознаграждения за оказанную услугу, а также расходы, которые комитент должен возместить посреднику, если таковые имеются. Комитент утверждает отчет, отражает в налоговом учете доходы от реализации товара, а также расходы, связанные с его продажей.

Обратите внимание! Отсутствие отчета посредника может привести к тому, что налоговые органы посчитают выплату комиссионного вознаграждения посредника не обоснованной и доначислят налогоплательщику сумму налога. Такой вывод можно сделать на основании [Постановления ВАС РФ от 14.02.2012 N 12093/11](#).

Как следует из материалов указанного дела, основанием для выплаты комиссионного вознаграждения посреднику у организации выступал агентский договор и акт на оказание услуг.

Вместе с тем эти документы не позволяют определить, какие юридические и иные действия иностранная компания, действующая в качестве агента, реально совершала от своего имени или от имени принципала в отношении продукции общества и в чем проявилось содействие иностранной компании обществу в заключении контракта с покупателем. В этом случае надлежащим доказательством мог стать отчет агента, на необходимость которого указано в [статье 1008 ГК РФ](#), однако каких-либо отчетов, из содержания которых усматривалось бы участие иностранной компании в поисках покупателей продукции общества, ведении переговоров и заключении договоров на реализацию этой продукции, раскрывалась бы ее роль в содействии обществу по реализации продукции либо в осуществлении иных действий в интересах общества, представлено не было. В результате арбитры посчитали претензии налоговиков вполне законными и согласились с доначислением налога на прибыль.

Если посредник участвует в расчетах, то он может сумму своего вознаграждения удержать из сумм, полученных от покупателя за проданный товар, а остаток перечислить комитенту.

Если же договором комиссии определено, что комиссионное вознаграждение перечисляется комитентом отдельно, то сумма, полученная посредником от покупателя, перечисляется собственнику товара полностью, после чего комитент рассчитывается с комиссионером.

Учет выручки от реализации товаров, в общем-то, ведется комитентом в общеустановленном порядке. Единственное, на что комитенту следует обратить внимание, так это на специальную норму, установленную [статьей 316 НК РФ](#) для такой категории налогоплательщиков.

Напомним, что указанная [статья](#) устанавливает порядок налогового учета доходов от реализации, в соответствии с которой при реализации товаров через комиссионера налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащих комитенту товаров. Комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Поэтому, заключая комиссионное соглашение, это требование [НК РФ](#) следует учесть и закрепить в договоре соответствующие сроки извещения и предоставления отчета посредником.

При этом следует исходить из того отчетного периода, который используется комитентом в целях [главы 25 НК РФ](#). [Статьей 285 НК РФ](#) определено, что отчетными периодами по налогу могут выступать либо первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, либо месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

Обратите внимание! При определении доходов из суммы полученного дохода комитент должен исключить суммы налогов, предъявленные к уплате покупателю товаров ([статья 248 НК РФ](#)).

Итак, доходы от реализации товаров через комиссионера (без НДС) являются для комитента выручкой от реализации товаров. Если договором комиссии предусмотрено, что выплата комиссионного вознаграждения посреднику осуществляется комитентом отдельно, то с определением выручки вопросов не возникает. А как определить выручку, если согласно договору

посредник удерживает свое вознаграждение из сумм, полученных от покупателей товаров, и разницу перечисляет комитенту? При таком исполнении договора комиссии комитент должен включить в доходы всю сумму, полученную от продажи товаров, то есть с учетом суммы, удержанной посредником.

Это вытекает из [пункта 2 статьи 249](#) НК РФ, согласно которому выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей главы 25 НК РФ в соответствии со [статьей 271](#) или [статьей 273](#) НК РФ.

Если комитент применяет метод начисления, то на основании [пункта 3 статьи 271](#) НК РФ при продаже товаров через комиссионера датой получения выручки от реализации товаров признается дата реализации принадлежащих комитенту товаров, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера.

Направить такое извещение комитенту, как было отмечено выше, комиссионер должен в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация товаров комитента.

Аналогичные разъяснения на этот счет даны Минфином России в [Письме](#) от 02.02.2012 N 03-03-06/1/53, а также в [Письме](#) УФНС РФ по городу Москве от 24.06.2011 N 16-15/061508@.

В соответствии со [статьей 268](#) НК РФ при реализации покупных товаров комитент вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения реализованных товаров, определяемую в соответствии с принятой им учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Помимо стоимости приобретения реализованных товаров в целях налогообложения комитент вправе уменьшить доходы от реализации товаров на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества. Следует иметь в виду, что при реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений [статьи 320](#) НК РФ.

Выплачиваемое посреднику вознаграждение является расходом, связанным с реализацией товара на комиссионной основе. На основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264](#) НК РФ сумма комиссионного вознаграждения посредника признается прочими расходами комитента. Как следует из [подпункта 3 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ, сумма комиссионного вознаграждения может признаваться расходом комитента:

-
- на дату расчетов в соответствии с условиями заключенного договора;
 - на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
 - на последнее число отчетного (налогового) периода.

Так как налоговое законодательство предусматривает три возможные даты признания такого вида расходов, то комитент должен в своей учетной политике указать, на какую дату он будет признавать расходы в виде комиссионного вознаграждения. Именно так рекомендует поступать Минфин России в [Письме](#) от 29.08.2005 N 03-03-04/1/183.

В соответствии с нормами [главы 25](#) НК РФ суммы вознаграждения посредника представляют собой косвенные расходы налогоплательщика-комитента. В соответствии с [пунктом 2 статьи 318](#) НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Как уже было отмечено выше, помимо выплаты комиссионного вознаграждения комитент обязан возместить посреднику затраты, осуществленные последним при исполнении комиссионного соглашения, при условии, что возмещение затрат предусмотрено договором.

Обращаем ваше внимание, что вопросы возмещения затрат посредников для заказчиков являются сегодня, пожалуй, самыми спорными.

Несмотря на то что обязанность по возмещению затрат возникает у комитента в силу закона или договора, проверяющие органы часто выдвигают претензии в отношении обязанности комитента по возмещению сумм осуществленных комиссионером расходов, даже если это закреплено в договоре комиссии. Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договора комиссии.

Напоминаем, что все сведения об осуществленных затратах комиссионер предоставляет собственнику товаров вместе с отчетом, к которому посредник обязан приложить и документы, подтверждающие расходы.

Обратите внимание! Расходы, возмещаемые посреднику, могут быть признаны налогооблагаемыми расходами комитента только при условии, что они отвечают критериям [статьи 252](#) НК РФ. Аналогичный вывод содержится в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705.

Суммы возмещаемых затрат также представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией, при этом их учет должен быть организован комитентом по соответствующим статьям.

Признаются данные расходы в учете комитента на дату утверждения отчета посредника.

Обратите внимание! Если предметом договора комиссии предусмотрено, что реализация

товаров комитента осуществляется частями (поэтапно), то в соответствии с [пунктом 1 статьи 272 НК РФ](#) комиссионное вознаграждение и возмещаемые расходы комиссионера комитенту следует учитывать пропорционально доходам того налогового периода, в котором будет отражена поэтапная реализация товаров, на это указано в [Письме Минфина России от 05.02.2007 N 03-03-06/1/55](#).

Если комитент в целях исчисления налога на прибыль применяет кассовый метод, то порядок учета доходов и расходов он определяет в соответствии с правилами [статьи 273 НК РФ](#). В этом случае комитенту также следует помнить о том, что у него доходом признается вся сумма, полученная от покупателя за проданный товар, содержащая в том числе и сумму комиссионного вознаграждения посредника. Этот момент является особенно важным для договоров комиссии, содержащих условие о том, что посредник удерживает свое вознаграждение из сумм, полученных от покупателей товара. Ведь такое условие договора предусматривает, что на расчетный счет или в кассу комитента поступит выручка за минусом вознаграждения посредника. Исключение из суммы доходов комиссионного вознаграждения приведет к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, это вытекает из [пункта 2 статьи 249 НК РФ](#).

Датой признания доходов комитента, по мнению Минфина России, является день поступления денежных средств, перечисленных посредником на счет в банке и (или) в кассу комитента, на что, в частности, указывают [Письма Минфина России от 26.09.2019 N 03-11-11/74067](#), от 20.04.2017 N 03-11-11/23918 и от 29.07.2016 N 03-11-06/2/44819.

В то же время ФНС России считает, что доход у собственника товаров возникает уже на дату поступления выручки на расчетный счет (в кассу) посредника. В частности, такие разъяснения приведены в [Письме ФНС России от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@](#).

Для справки. Несмотря на то что эти разъяснения чиновников даны относительно упрощенной системы налогообложения, они являются справедливыми и в отношении налога на прибыль, исчисляемого кассовым методом.

Отсутствие единого подхода среди контролеров вынуждает обратиться к судебной практике, анализ которой позволяет говорить о том, что при рассмотрении подобных дел арбитры в основном исходят из того, что до момента поступления денежных средств на счет лица, применяющего кассовый метод доходов и расходов, основания для признания дохода отсутствуют. Такая позиция изложена в Постановлениях ФАС Центрального округа от 28.08.2009 по делу [N А35-2578/08-С15](#), от 10.08.2009 по делу [N А35-2057/08-С10](#), ФАС Уральского округа от 09.09.2010 по делу [N Ф09-7027/10-С2](#).

Обращаем ваше внимание, что при превышении предельного уровня выручки комитент, работающий по кассовому методу, обязан перейти на метод начисления, причем не с момента превышения, а с начала налогового периода, в котором было допущено превышение. Иными словами, доходы и расходы нужно будет пересчитать по методу начисления за весь текущий год начиная с начала года, на что прямо указано в [пункте 4 статьи 273 НК РФ](#).

При применении кассового метода рекомендуем при заключении договора комиссии отдельно прописывать условие о возможной дополнительной выгоде. Ведь при участии посредника в расчетах при реализации товара посредником на более выгодных условиях у

комитента при кассовом методе также возникает риск занижения налоговой базы по налогу на прибыль, в случае если посредник захочет скрыть факт, что товар продан по более высокой цене.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда предметом договора комиссии является приобретение товара. В этом случае схема исполнения договора будет следующей. Вначале комитент должен перечислить посреднику сумму денежных средств, необходимых для приобретения товара. Затем посредник находит продавца товара и заключает с ним сделку на покупку товара. Отгрузка товара продавцом означает, что товар принадлежит комитенту, а услуга посредника оказана. О выполнении поручения посредник отчитывается перед комитентом. После утверждения отчета комитент перечисляет комиссионеру сумму вознаграждения.

В налоговом учете сумма, перечисленная посреднику для выполнения поручения, не признается расходом комитента, применяющим метод начисления, на основании [пункта 14 статьи 270 НК РФ](#).

Расходом для комитента будет являться только сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося посреднику за оказанную услугу.

Напомним, что торговые организации на основании положений [статей 268 и 320 НК РФ](#) могут формировать стоимость приобретения покупных товаров:

- исходя из их договорной стоимости;
- с учетом всех затрат, связанных с приобретением товаров.

Используемый вариант закрепляется в учетной политике торговой организации - комитента.

Если комитент использует первый из указанных [вариантов](#), то сумма вознаграждения, выплаченного посреднику, будет представлять собой косвенные расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в момент их возникновения. При [втором варианте](#) учета сумма вознаграждения будет формировать стоимость приобретения товара, которая для торговых организаций, использующих метод начисления, представляет собой прямые расходы, следовательно, уменьшать налоговую базу данные расходы будут в том периоде, когда указанные товары реализованы.

Приобретение посреднических услуг и налогообложение НДС

Субъекты хозяйственной деятельности довольно часто пользуются услугами посредников, особенно ярко это проявляется в такой сфере бизнеса, как торговля.

Особенность операций по купле-продаже в рамках посреднических соглашений состоит в том, что во всех операциях по движению товара от продавца к покупателю, участвует посредник, продающий или приобретающий чужой товар. Данная специфика не может не сказываться на порядке отражения операций по купле-продаже в бухгалтерском и налоговом учете торговой фирмы - собственника товаров. Если к тому же торговая компания, привлекающая посредника, является плательщиком налога на добавленную стоимость, то вопросам налогообложения НДС операций по купле-продаже товаров в рамках посреднических сделок следует уделить особое внимание.

Напомним читателю, что порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость регулируется нормами одноименной [главы 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Несмотря на то что указанная [глава](#) не содержит специальных норм исчисления и уплаты НДС для налогоплательщиков, выступающих заказчиками посреднических услуг, есть некоторые нюансы, которые организация, привлекающая посредника, должна учесть при исчислении и уплате суммы налога в бюджет.

Для того чтобы сумма НДС была правильно, а главное, вовремя исчислена и уплачена, фирме-заказчику следует хорошо ориентироваться в гражданско-правовых основах посреднических соглашений.

Основными видами договоров посредничества, как известно, выступают договор поручения, комиссии и агентский договор. Правовые основы указанных видов посреднических соглашений определены соответственно [главами 49](#) "Поручение", [51](#) "Комиссия", и [52](#) "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Напомним некоторые положения указанных глав.

Договор поручения

По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ). Соответственно, и первичные документы выписываются всегда либо самим доверителем, либо третьим лицом на имя доверителя.

Договор комиссии

[Статьей 990](#) ГК РФ определено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами возникают именно у комиссионера. Данная конструкция договора между заказчиком и посредником предполагает, что все первичные документы по сделке купли-продажи товаров оформляются от имени посредника на имя покупателя, либо от имени продавца товаров на имя посредника.

Агентский договор

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! В случае если на агента возложена обязанность по совершению юридических и фактических действий не по заключению, а по исполнению договора розничной купли-продажи, заключенного между принципалом и третьим лицом, агент не приобретает права и не становится обязанным по указанному договору, а несет ответственность лишь за надлежащее совершение действий по его исполнению, предусмотренных в агентском договоре. Такая правовая позиция высшего суда изложена в [Обзоре](#) судебной практики по делам, связанным с разрешением споров о защите интеллектуальных прав, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.09.2015.

Обратите внимание! В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, если эти правила не противоречат нормам главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Таким образом, при договоре агентирования порядок выписки первичных документов зависит от того, по какой схеме исполняется агентский договор.

Несмотря на то что каждый из перечисленных видов посреднических договоров обладает своими специфическими признаками, позволяющими рассматривать их как самостоятельные гражданско-правовые сделки, у них есть и общие признаки.

Так, общей чертой договоров посредничества является то, что посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет.

Кроме того, все перечисленные виды договоров являются возмездными. Иначе говоря, заказчик (комитент, принципал или доверитель) обязан за оказанную услугу выплатить посреднику (комиссионеру, агенту или поверенному) сумму вознаграждения, которое может устанавливаться самым различным способом: либо в фиксированной сумме, либо в процентном отношении от цены сделки, совершенной посредником с третьим лицом, либо каким-то иным способом.

С тем что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения вознаграждения посредника, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывают [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 21.12.2011 по делу N А35-13833/2010 и другие.

О том, что посредническая услуга оказана, посредник извещает комитента, принципала или доверителя специальным отчетом, порядок и сроки представления которого определяются соглашением сторон.

При этом гражданское право не устанавливает специальной формы отчета. Между тем с точки зрения бухгалтерского законодательства отчет посредника является первичным учетным документом, на основании которого посредник отражает в своем бухгалтерском учете выручку от оказания услуги, а заказчик в свою очередь начисляет последнему соответствующее вознаграждение.

Напоминаем, что с 01.01.2013 при ведении бухгалтерского учета организации руководствуются нормами Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). В соответствии с его положениями организации, отличные от организаций бюджетной сферы, для документального оформления фактов хозяйственной жизни могут пользоваться как существующими унифицированными формами бухгалтерских документов, так и разработанными самостоятельно, в которых имеются все реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то обычно участники посреднических сделок пользуются формой отчета, предлагаемой посредником, отвечающей всем требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Объединяющим признаком является и тот факт, что в рамках посреднического соглашения к посреднику никогда не переходит право собственности на реализуемые товары, так же как и все поступления, полученные посредником от третьих лиц, являются собственностью заказчика и, соответственно, подлежат передаче последнему.

Помимо всего прочего, общим признаком посреднических договоров является и тот момент, что расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

Анализируя все вышеперечисленные посреднические соглашения, можно сделать вывод, что самым сложным из них является договор комиссии, в котором посредник всегда действует от своего имени, но за счет комитента. Тем не менее, как показывает практика, именно он традиционно используется в целях реализации или приобретения товаров, поскольку заключение сделок по купле-продаже является предметом именно комиссионного соглашения. Поэтому рассматривать налогообложение НДС при приобретении посреднических услуг мы будем на примере комитента, реализующего товар через посредника.

Как уже было отмечено выше, в отношении комитентов [глава 21](#) НК РФ не содержит специальных положений, следовательно, комитенты исчисляют и уплачивают сумму налога в общеустановленном порядке.

Применительно к торговле основным объектом налогообложения по НДС в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ является реализация товаров на территории Российской Федерации, причем независимо от того, продан товар по договору купли-продажи или на комиссионных началах.

Обратите внимание, что Минфин России в своем [Письме](#) от 18.05.2007 N 03-07-08/120 прямо указывает, что передача товаров комитентом комиссионеру операцией по реализации товаров не признается, а следовательно, и не является объектом обложения НДС. С таким подходом соглашаются и суды, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 15.08.2011 по делу N А56-74153/2010.

В силу того что основным отличием договора купли-продажи от договора комиссии является условие о переходе права собственности на товар, комитенту следует четко понимать, когда у него имеет место факт реализации товара, а следовательно, и возникает объект налогообложения.

Напомним, что понятие реализации, используемое для целей налогообложения, закреплено в [статье 39](#) НК РФ. В соответствии с указанной [нормой](#) под реализацией товаров в целях налогообложения понимается переход права собственности на товары на возмездной, а в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, и на безвозмездной основе.

Из [статьи 996](#) ГК РФ следует, что право собственности на комиссионный товар при передаче его посреднику сохраняется за комитентом, в силу чего переход права собственности на товар возможен только от комитента к покупателю товаров. По общему правилу, установленному [статьей 223](#) ГК РФ, право собственности на товар от продавца к покупателю переходит в момент его отгрузки покупателю, следовательно, для комитента факт отгрузки товара посредником покупателю означает реализацию комиссионного товара, а для комиссионера - реализацию посреднической услуги.

Именно в этот момент у комитента возникает объект налогообложения, а следовательно, и обязанность по исчислению налога. И вот здесь возникают сложности.

Моментом определения налоговой базы в соответствии с нормами [пункта 1 статьи 167](#) НК РФ выступает наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Как видим, текст налогового законодательства не "привязывает" момент определения налоговой базы по НДС к самому факту реализации товара, а требует начислять сумму налога в день отгрузки. Однако в рамках продажи товара с участием посредника комиссионный товар отгружается практически дважды: первый раз - при передаче товара комиссионеру, второй раз - при передаче товара покупателю. Так в какой момент комитент должен начислять сумму налога?

Ответ на данный вопрос содержится в [Письме](#) Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-11/36. В нем финансисты разъясняют, что, несмотря на то что при передаче товара комиссионеру происходит отгрузка товара, сумма НДС комитентом не начисляется, так как у собственника товаров датой отгрузки товара признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя. Так как посредник не является покупателем, а лишь оказывает продавцу товара услугу торгового посредничества, то при передаче товара на комиссию НДС комитентом не начисляется.

Аналогичная точка зрения содержится и в [Письме](#) ФНС России от 17.01.2007 N 03-1-03/58@ "О налогообложении НДС операций, совершаемых по договору комиссии".

О том, что в целях НДС под датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товаров, сказано и в [Письмах](#) Минфина России от 14.03.2019 N 03-07-11/16880 и от 03.07.2018 N 03-07-11/45885.

Такой же вывод можно сделать и на основании [пункта 16](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

В силу [пункта 1 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта подлежит оформлению первичным учетным документом.

Для справки. К фактам хозяйственной жизни [Закон N 402-ФЗ](#) относит сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Причем, как уже было отмечено, организациям коммерческой сферы [Закон N 402-ФЗ](#) позволяет использовать как унифицированные формы первичной учетной документации, так и самостоятельно разработанные. Главное, чтобы в первичных документах, используемых компанией, присутствовали все обязательные реквизиты, состав которых определен [пунктом 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Практика говорит о том, что бизнес не спешит отказываться от привычных форм бухгалтерской документации и по-прежнему пользуется типовыми формами. Тем более что в соответствии с разъяснениями контролирующих органов некоторые типовые формы по-прежнему применяются в обязательном порядке, например кассовые документы.

На это, в частности, указывают [Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", [Письмо](#) Минфина России от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36 и некоторые другие.

Для справки. Унифицированные [формы](#) первичной учетной документации по учету торговых операций утверждены [Постановлением](#) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 (далее - Постановление N 132).

Так как комиссионер заключает сделки с третьими лицами всегда от своего имени, но за счет комитента, то, следовательно, в договоре купли-продажи с покупателем товара, а также в первичных документах, оформляемых при продаже, будет указано имя посредника.

Как следует из [Указаний](#) по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденных [Постановлением](#) N 132, для оформления продажи товаров применяется товарная накладная ([форма N ТОРГ-12](#)), составляемая комиссионером от своего имени на имя покупателя в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у посредника, второй передается на руки покупателю товаров и является у него основанием для принятия товаров на учет.

Таким образом, моментом определения налоговой базы у комитента является дата выписки посредником накладной [формы N ТОРГ-12](#), по которой произведена отгрузка товара покупателю.

Однако узнать о дате выписки этого документа комитент может только из отчета комиссионера, который тот обязан предоставить собственнику товаров после исполнения комиссионного поручения. Мы уже отметили, что требование о предоставлении отчета, а также о передаче собственнику всего полученного по договору комиссии установлено в [статье 999](#) ГК РФ. Форма отчета, его содержание, а также срок его предоставления указываются в самом договоре комиссии. Кроме того, в договоре следует закрепить и положение о том, в течение какого срока комитент, имеющий возражения по отчету, должен проинформировать об этом комиссионера. В

противном случае будет применяться общее правило о тридцати днях с даты получения отчета.

При установлении сроков предоставления отчета комитенту - плательщику налога на прибыль организаций, для которого доходы от продажи товара (в том числе через посредника) признаются выручкой от реализации товаров, следует помнить о требовании [статьи 316 НК РФ](#), регламентирующей порядок налогового учета доходов от реализации. В указанной [статье](#) определено, что если реализация товара производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества. При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавших ему товаров.

Можно закрепить в договоре, что отчет представляется посредником раз в квартал. Однако этот вариант приемлем, если только отчетным периодом комитента по налогу на прибыль является также квартал. Если же по налогу на прибыль комитент исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, то по налогу на прибыль отчетным периодом для него признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. В этом случае следует закрепить в договоре комиссии, что отчет предоставляется комиссионером ежемесячно, причем в договоре можно указать, что отчет предоставляется либо на конкретную дату, либо в течение периода времени (например, в течение 2 рабочих дней) после окончания отчетного месяца.

Так как гражданское законодательство не запрещает покупателю оплачивать товары заранее (аванс, предварительная оплата), то не исключено, что покупатель, приобретающий комиссионный товар, оплатит его раньше, чем он будет отгружен. В этом случае у комитента также возникнет момент определения налоговой базы в соответствии с [пунктом 1 статьи 167 НК РФ](#), ведь все полученное посредником по договору комиссии принадлежит комитенту, в том числе и полученная посредником предварительная оплата.

Нужно сказать, что обычные условия продажи товаров (по договорам купли-продажи) с предварительной оплатой не вызывают у налогоплательщиков НДС особых сложностей. Но рассматриваемая нами ситуация касается получения предварительной оплаты не собственником товара, а лишь посредником. У кого возникнет НДС и в какой момент его следует начислить?

Нужно сказать, что сама [глава 21 НК РФ](#) не содержит прямого ответа на данный вопрос. Налоговые органы в [Письме](#) ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@ "О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ" считают, что в данном случае налог уплачивает комитент, причем при этом совершенно не имеет значения, кому покупатель перечисляет оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров - самому комитенту или комиссионеру. Подтверждает эту точку зрения и [пункт 16](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Поэтому при составлении договора комиссии, в котором посредник участвует в расчетах, возможность предварительной оплаты покупателем комиссионных товаров следует учесть и предусмотреть порядок извещения комиссионером собственника товаров о суммах полученных

предварительных оплат.

Таким образом, при получении комиссионером от покупателя товаров суммы предварительной оплаты комитент также должен исчислить сумму налога и, соответственно, уплатить его в бюджет. Причем сделать это он должен в том налоговом периоде, в котором деньги поступили на расчетный счет или в кассу посредника.

Если согласно договору суммы денежных средств, полученных посредником от покупателя, включают в себя сумму комиссионного вознаграждения, то в момент их получения посредник также должен исчислить "авансовый" налог, несмотря на то, что отчет заказчиком не утвержден.

При этом исчислить "авансовый" НДС посредник должен не со всей суммы полученных средств, а только с части, относящейся к стоимости выполняемых им услуг, то есть в части причитающегося ему вознаграждения. Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 05.12.2007 N 19-11/115925, [Письме](#) Минфина России от 21.06.2004 N 03-03-11/103. Соглашается с таким подходом и судебная практика, о чем позволяет судить [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 05.02.2013 по делу N А32-2247/2012.

Таким образом, в условиях продажи комиссионного товара на дату получения предварительной оплаты от покупателя посредник - налогоплательщик НДС должен исчислить "авансовый" налог со своего вознаграждения, полученного заранее. При этом на основании [статьи 168](#) НК РФ ему необходимо в течение 5 календарных дней с момента получения денежных средств выставить комитенту "авансовый" счет-фактуру с налогом, рассчитанным по расчетной ставке 20/120. Впоследствии на дату утверждения отчета комитентом сумма "авансового" налога будет принята посредником к вычету.

Заметим, что по взаимному согласию сторон посредник и заказчик посреднических услуг могут обмениваться между собой электронными счетами-фактурами. Правда, реализовать данную возможность могут лишь те фирмы, которые обладают соответствующими техническими возможностями.

Для справки. [Порядок](#) выставления и получения электронных счетов-фактур утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н "Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи".

В период с 02.02.2019 по 31.12.2019 (включительно) электронные счета фактуры могут выставляться по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, или по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@. С 01.01.2020 электронные счета-фактуры должны выставляться исключительно по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

Электронное взаимодействие с заказчиком посреднической услуги вовсе не означает, что посредник в отношениях с третьими лицами обязан применять электронные счета-фактуры, на что обращают внимание налоговики в [Письме](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769.

Не стоит забывать, что в обязанности комитента как налогоплательщика НДС входит

выставление [счетов-фактур](#) и ведение таких налоговых регистров по НДС, как [книга покупок](#) и [книга продаж](#).

Напоминаем, что с 01.01.2015 в целях снижения излишнего документооборота по НДС у налогоплательщиков, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), на что указывает [пункт 3 статьи 169 НК РФ](#).

Кроме того, обязанность по ведению Журнала не распространяется на налоговых агентов, реализующих:

- конфискат и другое имущество, названное в [пункте 4 статьи 161 НК РФ](#);
- товары (работы, услуги) иностранной организации, которая не состоит на налоговом учете в России, в случаях, указанных в [пункте 5 статьи 161 НК РФ](#);
- услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров в случаях, перечисленных в [пункте 5.1 статьи 161 НК РФ](#).

Обязанность по ведению Журнала распространяется только:

- на посредников, продающих (приобретающих) от своего имени товары (работы, услуги) налогоплательщиков НДС, то есть на комиссионеров и агентов;
- экспедиторов, организующих перевозку силами третьих лиц и перевыставляющих клиентам счета-фактуры на приобретенные товары (работы, услуги) в рамках договоров транспортной экспедиции;
- застройщиков, организующих строительство и перевыставляющих заказчикам (инвесторам) счета-фактуры на приобретенные в ходе строительства товары (работы, услуги).

Причем не важно, являются или нет перечисленные лица налогоплательщиками НДС, равно как и то, применяют ли они освобождение от уплаты налога - Журнал по счетам-фактурам, выставленным (полученным) ими при исполнении договоров, указанных в [пункте 3.1 статьи 169 НК РФ](#), ведется ими в любом случае за те налоговые периоды, в которых они выставили и (или) получали счета-фактуры в качестве посредников.

При этом налогоплательщики НДС собственные счета-фактуры на суммы своего вознаграждения в Журнале не регистрируют, на что прямо указано в [абзаце 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Причем лица, обязанные вести Журнал, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от его уплаты, не имеющие при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, обязаны представлять в свою налоговую инспекцию электронную версию данного Журнала, на что указывает [пункт 5.2 статьи 174 НК РФ](#).

У налогоплательщиков НДС (налоговых агентов), ведущих Журнал, информация о посреднических операциях отражается непосредственно в налоговой декларации по НДС, которая

представляется ими в электронной форме в налоговую инспекцию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующим за истекшим налоговым периодом.

Напоминаем, что действующая форма налоговой декларации утверждена Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме". При этом начиная с отчетности за I квартал 2019 года декларация по НДС подается по форме, обновленной Приказом ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@ "О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 29.12.2014 N ММВ-7-3/558@".

Для справки. Официальные формы и правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Так как сделку с третьим лицом от своего имени заключает посредник, то и обязанность по выставлению счета-фактуры покупателю исполняет непосредственно комиссионер, причем даже в том случае, если сам не является налогоплательщиком НДС, или использует освобождение от уплаты налога. На это указывают и финансисты в своих разъяснениях. В частности, такая точка зрения изложена в Письмах Минфина России от 16.05.2011 N 03-07-11/126 и от 28.04.2010 N 03-11-11/123.

Напоминаем, что в соответствии с Правилами N 1137 при осуществлении посреднических операций применяется специальный порядок выставления счетов-фактур участниками посреднического соглашения.

Так, из пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 следует, что посредники регистрируют в книге продаж счета-фактуры (в том числе корректировочные), выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения по посредническим услугам, оказанным в рамках соответствующего договора.

В свою очередь комитенты, реализующие товары через комиссионера, регистрируют в своей книге продаж выданные посреднику счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателю, а также счета-фактуры, выданные комиссионеру при получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателю.

Таким образом, в своей книге продаж организация-комитент после получения отчета посредника регистрирует счет-фактуру, выписанный ею на имя комиссионера, в котором будут отражены показатели счета-фактуры, выставленного комиссионером покупателю товаров.

Схема выставления счетов-фактур при продаже товаров через посредника выглядит следующим образом:

При отгрузке товара покупателю комиссионер выставляет в двух экземплярах счет-фактуру

от своего имени на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре, выставяемому в адрес покупателя товара, комиссионер присваивает в соответствии с собственной нумерацией счетов-фактур, что следует из [подпункта "а" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. При этом в [строках 2, 2а и 2б](#) им указываются собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН и КПП), что подтверждают и чиновники в [Письме](#) Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747.

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются комиссионером в общем порядке.

Свой экземпляр этого [счета-фактуры](#) комиссионер регистрирует в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#). На это указывает [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [абзац 6 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Данные этого счета-фактуры комиссионер должен передать комитенту. Причем в какой форме он должен это сделать, Правила N 1137 не регламентируют, поэтому стороны вправе пользоваться любым удобным для них способом. Заметим, что Минфин России в своем [Письме](#) от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру воспользоваться своим правом на предоставление копии такого счета-фактуры комитенту.

Получив эти сведения, комитент выставяет такой же [счет-фактуру](#) на имя покупателя, но уже от своего имени, и регистрирует его в своей [книге продаж](#). На это указывает [абзац 2 пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

Если комиссионер продает товары комитента нескольким покупателям и счета-фактуры, выставленные покупателям от имени посредника, датированы одним числом, то комитент вправе выставить посреднику сводный счет-фактуру, в котором указываются соответствующие данные сразу из нескольких счетов-фактур, выставленных посредником в адрес покупателей.

При этом наименования товаров, а также данные из [граф 2 - 11](#) счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателям, отражаются в соответствующих графах сводного счета-фактуры в отдельных позициях по каждому покупателю, на что прямо указано в [абзаце 2 подпункта "а" пункта 2](#) и [абзаце 1 пункта 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Свой экземпляр сводного [счета-фактуры](#) комитент в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#) (один раз с кодом [27](#)) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров покупателям, а второй экземпляр отдаст посреднику.

Напоминаем, что в соответствии с [пунктом 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент в [строке 1](#) своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с собственной хронологией выставяения счетов-фактур.

В сводном счете-фактуре наименование покупателей, адреса, ИНН и КПП покупателей, наименования грузополучателей и их адреса указываются комитентом в соответствующих строках счета-фактуры через точку с запятой. Наименование товаров и данные из [граф 2 - 11 табличной части](#) счетов-фактур, выставленных комиссионером, отражаются в соответствующих графах

сводного документа отдельными позициями по каждому покупателю.

Полученный от комитента **счет-фактура**, выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в **часть 2 Журнала без регистрации в книге покупок**. Такой порядок предусмотрен **пунктом 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137**, а также **пунктом 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137**.

Так как товары отгружены покупателю, то поручение комитента считается исполненным. Следовательно, комиссионер - налогоплательщик НДС выставляет комитенту **счет-фактуру** на свое комиссионное вознаграждение и в общем порядке регистрирует его в своей **книге продаж**. На это указывает **абзац 1 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137**.

При возникновении права на вычет **счет-фактура**, полученный от посредника на сумму комиссионного вознаграждения, заносится комитентом в **книгу покупок**. На это указывает **абзац 1 пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137**.

Обратите внимание! Реализовать свое право на вычет сумм "входного" налога комитент может лишь при соблюдении ряда условий (**статьи 171 и 172 НК РФ**):

- посредническая услуга приобретена в рамках деятельности, облагаемой НДС;
- услуги комиссионера приняты на учет;
- у комитента имеется счет-фактура, оформленный посредником надлежащим образом.

Заявить вычет по услугам комиссионера комитент может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает **пункт 1.1 статьи 172 НК РФ**.

Практически такую же схему выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок предлагали в свое время налоговики в **Письме ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@**.

Есть еще один момент, на который комитенту следует обратить внимание. Мы уже отметили, что договор комиссии является возмездным договором. Причем осуществить выплату комиссионного вознаграждения посреднику собственник товаров может двумя путями:

- либо отдельным платежным поручением, такой вариант обычно используется в тех договорах комиссии, где посредник в расчетах не участвует;
- либо посредник может удержать сумму своего вознаграждения из сумм, полученных от покупателей товаров путем зачета встречных однородных требований.

Напомним, что прекращение обязательства зачетом регулируется **статьей 410 ГК РФ**. В соответствии с указанной **статьей** обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. В случаях, предусмотренных законом, допускается зачет встречного однородного требования, срок которого не наступил. Для зачета достаточно заявления

одной стороны.

Обращаем ваше внимание, что при приобретении товаров через посредника торговая организация, помимо вычета сумм "входного" налога по комиссионному вознаграждению, вправе получить вычет и по сумме "входного" налога, предъявленного ему к уплате продавцом товаров.

Следует иметь в виду, что в случае приобретения товаров для комитента счет-фактура, перевыставленный посредником на имя комитента, должен в [строках 2, 2а и 2б](#) содержать реквизиты фактического продавца товаров.

На это прямо указано в [подпунктах "в", "г" и "д" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137. В противном случае комитент может лишиться вычета по НДС. Такой вывод можно сделать на основании [Решения ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13](#) "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II Приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 года N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Приобретение посреднических услуг и оформление счетов-фактур и соответствующих книг при продаже

Основным объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость, как известно, является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Следовательно, осуществляя операции по реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, продавцы (подрядчики, исполнители) обязаны исчислить сумму налога и внести ее в казну. Причем это правило применяется как в отношении реализации по прямым договорам, так и в отношении реализации товаров (работ, услуг) через посредника. Исчисление сумм НДС по операциям реализации с участием посредников имеет свою специфику, которая сказывается в том числе и на документообороте по налогу на добавленную стоимость, о котором и пойдет речь в настоящей главе.

Как известно, при исчислении и уплате НДС налогоплательщики руководствуются нормами [главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). [Пунктом 3 статьи 169](#) НК РФ установлена обязанность налогоплательщика НДС (в том числе являющегося налоговым агентом) по составлению [счетов-фактур](#) и ведению [книги покупок](#) и [книги продаж](#):

- при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со [статьей 149](#) НК РФ (за некоторым исключением);

Для справки. Исключением выступает продажа товаров, освобождаемых от налогообложения по [статье 149](#) НК РФ, в страны Евразийского экономического союза. В этом случае счет-фактура составляется со ставкой налога 0%.

- в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Обратите внимание! Если покупателем товаров (работ, услуг), имущественных прав выступает лицо, не являющееся налогоплательщиком НДС или использующее освобождение от его уплаты, то с 01.10.2014 продавец - налогоплательщик НДС может не составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации названных ресурсов этому лицу.

Аналогичные разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704, а также в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ".

При этом реализовать такую возможность продавец товаров (работ, услуг) - налогоплательщик НДС может только при наличии письменного согласия сторон сделки на несоставление счетов-фактур. Однако из [НК РФ](#) неясно, каким образом оформлять такое согласие сторон. По мнению автора, такое условие можно прямо включить в текст договора, заключаемого сторонами, или же оформить дополнительным соглашением к нему.

Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 допускает возможность оформления такого согласия сторон даже в электронном виде, если оно подписано электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи.

В названном [Письме](#) чиновники не уточняют, какая электронная подпись должна использоваться для этих целей. Тем не менее из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" можно сделать вывод, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

В случае невыставления [счетов-фактур](#) (по обоюдному согласию с неплательщиком НДС) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала). На это указано в [пункте 1](#) Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Для справки. Напоминаем, что с 01.04.2019 книга продаж ведется по [форме](#), обновленной [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 19.01.2019 N 15 "О внесении изменений в приложения N 3 и 5 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137".

Согласно изменениям, в [графах 14](#) и [17](#) книги продаж указывается стоимость продаж без налога и сумма НДС по ставке 20%, а в дополнительно введенных [графах 14а](#) и [17а](#) - по ставке 18% соответственно. Аналогичные изменения внесены и в [форму](#) дополнительного листа книги продаж, применяемой при расчетах по НДС.

Анализ норм исчисления налога, установленных [главой 21](#) НК РФ, позволяет сделать вывод, что учет налога на добавленную стоимость основан на специальном документообороте, в котором счета-фактуры, по сути, выступают первичными документами налогового учета по НДС, а [журналы](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также [книги продаж](#) и [покупки](#) представляют собой специальные налоговые регистры по налогу на добавленную стоимость.

Напоминаем, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) не ведут. Обязанность по ведению Журнала распространяется только на:

- комиссионеров и агентов, которые от своего имени продают или покупают товары (работы, услуги) в интересах комитента (принципала);

- экспедиторов, организующих перевозку грузов силами третьих лиц и перевыставляющих клиентам счета-фактуры на приобретенные для них товары (работы, услуги);

- застройщиков, которые для ведения строительства привлекают третьих лиц и перевыставляют заказчикам (инвесторам) счета-фактуры на приобретенные для них товары (работы, услуги).

При этом названные лица в обязательном порядке ведут Журнал, если они:

- являются налогоплательщиками НДС;

- являются налогоплательщиками НДС, но при этом используют освобождение от его уплаты;

- не являются налогоплательщиками НДС.

Более того, с 01.01.2015 лица, обязанные вести Журнал, не являющиеся налогоплательщиками НДС или использующие освобождение от его уплаты, не имеющие при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, обязаны представить электронную версию Журнала в свою налоговую инспекцию.

Для справки. Электронный формат Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

В свою очередь, у налогоплательщиков НДС информация о посреднических операциях включается непосредственно в налоговую декларацию по НДС, которая представляется ими налоговикам в электронной форме в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Для справки. Налоговая декларация представляется налогоплательщиками НДС по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме". При этом начиная с отчетности за 1-й квартал 2019 года налоговая декларация подается с учетом изменений, внесенных Приказом ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@ "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@".

Изменения в основном коснулись [раздела 3](#) и [раздела 9](#) с его [приложением](#), и связаны они прежде всего с увеличением с 01.01.2019 ставки НДС с 18% до 20%.

Порядок организации документооборота по НДС, официальные формы документов, участвующие в таком документообороте, а также порядок их заполнения определены Правилами N 1137.

Заметим, что [глава 21](#) НК РФ в отношении заказчиков посреднических услуг не содержит специальных норм исчисления налога, то есть указанные налогоплательщики исчисляют и уплачивают НДС в общеустановленном порядке. Вместе с тем специфика посреднических соглашений не может не сказываться на порядке ведения бухгалтерского и налогового учета организации-заказчика, ведь во всех операциях по движению товаров (работ, услуг) от продавца к покупателю присутствует посредник, приобретающий или продающий чужие ресурсы.

Поэтому для сторон посреднического соглашения существует специальный порядок выставления и оформления счетов-фактур, обусловленный тем, что права и обязанности по сделкам с третьими лицами могут возникать как у самого заказчика, так и у посредника.

Напомним, что основными видами посреднических договоров, в рамках которых компании и коммерсанты могут приобретать или продавать свои товары (работы, услуги), являются договор комиссии, агентский договор и договор поручения, правовые основы которых установлены соответственно [главами 51](#) "Комиссия", [52](#) "Агентирование" и [49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Договор комиссии ([статья 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.

Договор поручения ([статья 971](#) ГК РФ)

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор ([статья 1005](#) ГК РФ)

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, на то, у какой стороны посреднического соглашения возникают права и обязанности в сделках, совершенных посредником с третьими лицами, влияет норма договора о том, от чьего имени выступает посредник. При этом наиболее сложным с точки зрения гражданско-правовой конструкции является именно договор комиссии, в котором посредник, действующий в интересах заказчика и за его счет, "работает" от своего имени. Тем не менее, несмотря на свою сложность, именно договор комиссии применяется субъектами хозяйственной деятельности при реализации товаров (работ, услуг) гораздо чаще, чем иные виды посреднических сделок, так как совершение сделок является предметом непосредственно комиссионного соглашения.

Так как по договору комиссии комиссионер всегда продает чужие ресурсы от своего имени, но за счет комитента, то и счета-фактуры, выставленные посредником третьим лицам (покупателям), будут оформлены от его имени. В то же время платить сумму налога в бюджет будет не посредник, а собственник товаров, подрядчик, выполнивший работы, или исполнитель услуги.

Напомним, что в главе 21 НК РФ счету-фактуре посвящена [статья 169](#) НК РФ, которая не содержит разъяснений о том, каким образом следует оформлять счет-фактуру при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок. Но, как уже было отмечено, помочь в этом вопросе могут Правила № 1137, из которых следует, что порядок выставления счетов-фактур в случае реализации товаров (работ, услуг) через посредника зависит от того, в рамках какого посреднического договора продаются товары, выполняются работы или оказываются услуги. О том, что на порядок выставления счетов-фактур оказывает влияние тип посреднической сделки, налоговики указали еще в [Письме](#) МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Так как посредник, действующий в интересах продавца (подрядчика, исполнителя), в отношениях с третьими лицами может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика посреднических услуг, то при реализации товаров (работ, услуг) через посредника существует два варианта выставления счетов-фактур:

1-й вариант - посредник в сделках с третьими лицами выступает от имени заказчика. Это означает, что сделка по продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг совершается либо в рамках договора поручения, либо в рамках агентского договора, исполняемого по схеме договора поручения.

Если посредник действует в рамках договора поручения или агентского соглашения, исполнение которого производится по типу договора поручения, то при продаже товаров (работ, услуг) доверитель (принципал) сам в общем порядке выставляет счет-фактуру на имя покупателя.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 12.10.2010 N 03-07-09/45.

Такой же вывод следует из [Письма](#) Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665.

Причем если даже посредник и выставит такой счет-фактуру покупателю, то последний не сможет воспользоваться вычетом по налогу!

При этом на практике обычно выставление счета-фактуры на имя покупателя от имени заказчика производится именно посредником, действующим от имени доверителя или принципала. Причем заверяет данный счет-фактуру посредник своей подписью, в силу чего возникает правомерный вопрос: правомерно ли это?

[Пунктом 6 статьи 169](#) НК РФ установлено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Причем заметьте, что в данной [норме](#) ничего не сказано о том, что лицом, уполномоченным на подписание счетов-фактур от имени компании, может являться только штатный сотрудник самой фирмы. Следовательно, эту функцию может выполнять и сотрудник компании-посредника.

Но для того, чтобы подпись посредника на счете-фактуре, выставленном от имени заказчика, считалась законной, заказчик должен выдать посреднику соответствующую доверенность в порядке, установленном [статьями 185, 185.1 и 186](#) ГК РФ. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Обратите внимание! Если заказчиком посреднических услуг является организация, то доверенность, выданная от имени юридического лица, должна быть заверена руководителем компании или же иным лицом, уполномоченным на такие действия в соответствии с законом и учредительными документами.

В силу [ГК](#) РФ проставление печати организации-заказчика на доверенности, выданной посреднику (поверенному, агенту), не является обязательным. В то же время это еще не говорит о том, что сегодня любые доверенности, выданные от имени организации, не заверяются печатью.

Во-первых, все зависит от того, предусмотрена Уставом организации печать или нет. Во-вторых, наличие печати на доверенности, выданной от имени организации, в некоторых случаях прямо предусмотрено законом.

В частности, при ведении дел в суде наличия печати на доверенности представителя организации требует [статья 61](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Если согласно Уставу организация работает с печатью, то доверенность, выданную от имени компании, придется заверить печатью, в противном случае без печати можно обойтись.

Аналогичные разъяснения содержатся в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015.

Кроме того, делегировать поверенному (агенту) полномочия на подписание счетов-фактур

заказчика можно и в самом посредническом договоре, на что указывает [пункт 4 статьи 185 ГК РФ](#).

Этот [счет-фактура](#) регистрируется доверителем (принципалом) в своей [книге продаж](#). На это указывают положения [пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#).

[Счет-фактуру](#), выписанный на имя покупателя, доверитель (принципал) передает поверенному (агенту), который, в свою очередь, передает его покупателю без регистрации в [книге покупок](#).

В силу того что поверенный (агент) в сделках с третьими лицами выступает от имени заказчика посреднической услуги, то обязанность по ведению Журнала на него не распространяется!

Так как услуга оказана, то поверенный (агент) в общем порядке выставляет доверителю (принципалу) [счет-фактуру](#) на свои услуги, который на основании [абзаца 1 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137](#) вносится посредником в свою [книгу продаж](#).

По мере возникновения права на налоговый вычет в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ](#), полученный от поверенного (агента) [счет-фактура](#) на сумму посреднического вознаграждения регистрируется доверителем (принципалом) в [книге покупок](#). На это указывают положения [пунктов 1, 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137](#).

Анализ движения документов при данной схеме продажи товаров (работ, услуг) говорит о том, что при договоре поручения (агентском) доверитель (принципал) и покупатель товаров (работ, услуг) фактически обмениваются документами через поверенного (агента).

2-й вариант - посредник в сделках с третьими лицами выступает от своего имени. Этот вариант предполагает, что сделка по продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг совершается либо в рамках договора комиссии, либо в рамках агентского договора, исполняемого по схеме комиссионного соглашения.

В этом случае комиссионер (агент), продающий чужие ресурсы, от своего имени выписывает покупателю товаров (работ, услуг) [счет-фактуру](#) в двух экземплярах. Номер указанному [счету-фактуре](#) посредник присваивает в соответствии со своей хронологией выставляемых [счетов-фактур](#).

При этом в [строках 2, 2а, 2б](#) [счета-фактуры](#), выставленного на имя покупателя, посредник указывает свои собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН и КПП), на что указывают как [пункт 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#), так и [Письмо Минфина России от 19.07.2017 N 03-07-09/45747](#). Остальные строки и графы этого [счета-фактуры](#) заполняются посредником в обычном порядке.

Один экземпляр этого [счета-фактуры](#) передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету.

Свой экземпляр этого [счета-фактуры](#) посредник регистрирует в [части 1 Журнала](#) без регистрации в [книге продаж](#) (если посредник является налогоплательщиком НДС). На это указывают [пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137](#), а также [абзац 6 пункта 20](#)

раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137.

При регистрации этого счета-фактуры в части 1 Журнала комиссионером (агентом) указываются следующие сведения:

в **графе 1** - порядковый номер записи;

в **графе 2** - дата выставления счета-фактуры;

в **графе 3** - код вида операции по **перечню**, утвержденному Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Перечень). В нашем случае таким кодом является **01**;

Для справки. До внесения изменений в **Перечень** налоговой рекомандуют применять порядок заполнения Журнала, указанный в **приложении** к Письму ФНС России от 16.01.2018 N СД-4-3/480@.

в **графе 4** - номер и дата из **строки 1** счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в **графе 5** - номер и дата из **строки 1а** счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в **строке 1а** счета-фактуры отсутствуют, то данная **графа части 1** Журнала не заполняется;

в **графе 8** - наименование покупателя из **строки 6** счета-фактуры;

в **графе 9** - данные ИНН и КПП покупателя из **строки 6б** счета-фактуры;

в **графе 10** - наименование комитента (принципала);

в **графе 11** - ИНН и КПП комитента (принципала);

в **графе 12** - номер и дата из **строки 1** счета-фактуры, полученного от комитента на проданные товары (работы, услуги). Эти данные вносятся комиссионером (агентом) в **графу 4 части 2** Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от комитента (принципала);

в **графе 13** - наименование и код валюты из **строки 7** счета-фактуры;

в **графе 14** - стоимость товаров (работ, услуг) из **строки** "Всего к оплате" по графе 9 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в **графе 15** - сумма НДС, указанная в **строке** "Всего к оплате" по графе 8 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Поскольку в **графах 6, 7**, а также **16 - 19 части 1** Журнала указывается информация о корректировочных счетах-фактурах, то в нашем случае они посредником не заполняются.

Затем данные этого счета-фактуры передаются посредником комитенту (принципалу).

Обратите внимание! Так как Правила N 1137 не содержат строгого порядка передачи данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя, заказчику, то стороны вправе пользоваться любым способом передачи данных.

Заметим, что Минфин России в своем [Письме](#) от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточняет, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру или агенту воспользоваться своим правом на представление копии такого счета-фактуры заказчику.

Получив эти сведения, комитент (принципал) выставляет [счет-фактуру](#) уже от своего имени на имя покупателя и на основании [пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137 регистрирует его в своей [книге продаж](#).

Причем если комиссионер продает товары комитента одновременно нескольким покупателям и счета-фактуры в их адрес датированы одним числом, то комитент может выставить комиссионеру сводный счет-фактуру, в котором указываются соответствующие данные сразу из нескольких счетов-фактур, выставленных посредником в адрес покупателей.

При этом наименования товаров, а также данные из [граф 2 - 11](#) счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателям, отражаются в соответствующих графах сводного счета-фактуры в отдельных позициях по каждому покупателю, на что прямо указано в [абзаце 2 подпункта "а" пункта 2](#) и [абзаце 1 пункта 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Свой экземпляр сводного [счета-фактуры](#) комитент в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#) (один раз с кодом [27](#)) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров (работ, услуг) покупателям, а второй экземпляр отдает посреднику.

Полученный от комитента [счет-фактура](#), выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером в [часть 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#). Такой порядок предусмотрен [пунктом 11 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пунктом 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При регистрации счета-фактуры, полученного от комитента (принципала), в части 2 Журнала посредником указывается:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата получения счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции полученного счета-фактуры по [Перечню](#). В нашем случае это [01](#). Если комитент (принципал) выставил сводный счет-фактуру, то кодом операции будет [27](#);

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного комитентом (принципалом) в адрес покупателя;

в [графе 5](#) - номер и дата из [строки 1а](#) счета-фактуры. Если в этой [строке](#) данные отсутствуют,

то графа 5 не заполняется;

в графе 8 - наименование продавца из строки 2 счета-фактуры;

в графе 9 - данные по ИНН и КПП продавца из строки 26 счета-фактуры;

Обратите внимание! Графы 10 и 11 части 2 Журнала заполняются посредником только в том случае, если к продаже товаров (работ, услуг) привлекался субкомиссионер (субагент). В этом случае в графе 10 указывается наименование субкомиссионера (субагента), а в графе 11 - его ИНН и КПП.

в графе 12 - код вида сделки "2";

в графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

в графе 14 - стоимость товаров (работ, услуг) с НДС из строки "Всего к оплате" счета-фактуры по графе 9 полученного счета-фактуры;

в графе 15 - сумма НДС из строки "Всего к оплате" по графе 8 полученного счета-фактуры.

Графы 6, 7, а также 16 - 19 части 2 Журнала в нашем случае посредником не заполняются.

Так как услуга оказана, то комиссионер (агент) в общем порядке выставляет комитенту (принципалу) счет-фактуру на свои услуги, который на основании абзаца 1 пункта 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137 вносится посредником - налогоплательщиком НДС в свою книгу продаж.

По мере возникновения права на налоговый вычет в порядке, установленном статьей 172 НК РФ, полученный от комиссионера (агента) счет-фактура на сумму посреднического вознаграждения регистрируется комитентом (принципалом) в книге покупок. На это указывают положения пунктов 1, 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Заявить вычет по услугам комиссионера (агента) комитент (принципал) может в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия на учет услуг посредника, на что указывает пункт 1.1 статьи 172 НК РФ.

Практически такую же схему выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок предлагали в свое время налоговики в Письме ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@.

Заметим, что данная схема выставления счетов-фактур, используемая заказчиком, посредником и покупателем не приводит к обязанности посредника уплачивать налог в бюджет, - налог в данном случае уплачивается заказчиком посреднической услуги - комитентом или принципалом.

Обратите внимание! Если собственник товаров (работ, услуг) является налогоплательщиком НДС, то выставлять счета-фактуры покупателям товаров (работ, услуг) от своего имени при их реализации посредники обязаны даже в том случае, если они не являются налогоплательщиками

или освобождены от уплаты налога. Это подтверждают и финансисты в своих Письмах от 28.04.2010 N 03-11-11/123, от 16.05.2011 N 03-07-11/126 и других.

И в заключение хотелось бы обратить внимание на то, что по взаимному согласию сторон посредник и заказчик посреднических услуг могут обмениваться между собой электронными счетами-фактурами. Правда, реализовать данную возможность могут лишь те фирмы и коммерсанты, которые обладают соответствующими техническими возможностями.

Для справки. [Порядок](#) выставления и получения электронных счетов-фактур утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н "Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи".

В период с 02.02.2019 по 31.12.2019 (включительно) электронные счета-фактуры могут выставляться по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, или по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@. С 01.01.2020 электронные счета-фактуры должны выставляться исключительно по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

При этом "электронное" взаимодействие заказчика и посредника вовсе не обязывает последнего применять электронные счета-фактуры в отношениях с третьими лицами. Аналогичное мнение высказано налоговиками в [Письме](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769.

Приобретение посреднических услуг и оформление счетов-фактур и соответствующих книг при приобретении

В рамках посреднического соглашения можно как продавать, так и приобретать товары (работы, услуги). Если собственник товаров (работ, услуг), приобретаемых посредником, является налогоплательщиком НДС, то важнейшее значение приобретает порядок документооборота по НДС, нарушение которого грозит собственнику приобретаемых ресурсов потерей вычета по суммам "входного" налога.

В данной главе рассмотрим, в каком порядке выставляются счета-фактуры при приобретении товаров (работ, услуг) в рамках посреднического договора, а также как они регистрируются в соответствующих налоговых регистрах.

Напомним читателю, что при исчислении и уплате НДС налогоплательщики руководствуются нормами [главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). В силу [пункта 3 статьи 169](#) НК РФ налогоплательщик НДС обязан составлять [счета-фактуры](#) и вести [книгу продаж](#) и [книгу покупок](#):

- при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со [статьей 149](#) НК РФ;

Для справки. Исключением выступает только продажа товаров, освобождаемых от налогообложения по [статье 149](#) НК РФ, в страны Евразийского экономического союза. В этом случае счет-фактура составляется со ставкой налога 0%.

- в иных случаях, определенных в установленном порядке.

При этом начиная с 01.10.2014 налогоплательщики НДС могут не составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав:

- лицам, не являющимся налогоплательщиками НДС;
- налогоплательщикам НДС, освобожденным от уплаты налога.

Обратите внимание! Реализовать такую возможность налогоплательщик НДС может только при наличии письменного согласия сторон сделки на несоставление счетов-фактур. Оформить такое согласие можно даже в электронном виде, если оно заверено электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи, на что указывает Минфин России в [Письме](#) от 21.10.2014 N 03-07-09/52963.

Для справки. Как разъясняет Минфин России в [Письме](#) от 19.03.2014 N 03-07-09/11822, воспользоваться возможностью несоставления счетов-фактур могут и налоговые агенты.

В случае невыставления [счетов-фактур](#) (по обоюдному согласию с неплательщиком НДС) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала). На это указано в [пункте 1](#) Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Анализируя порядок исчисления налога, установленный [главой 21](#) НК РФ, можно констатировать, что он основан на специальном документообороте, в котором счета-фактуры по своей сути выступают первичными документами налогового учета по НДС, а [журнал](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) вместе с [книгами продаж](#) и [покупок](#) представляет собой специальный налоговый регистр.

Порядок организации документооборота по НДС, обязательные формы документов по НДС, а также регламенты их заполнения (ведения) определены Правилами N 1137.

Напоминаем, что с 2015 г. налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, такой налоговый регистр, как Журнал, не ведут. Такое решение было принято законодателем во избежание излишнего документооборота по налогу на добавленную стоимость, так как вся информация, отражаемая в [Журнале](#), дублируется в [книгах продаж](#) и [покупок](#) налогоплательщиков НДС.

Кроме того, обязанность по ведению Журнала не распространяется на налоговых агентов, реализующих:

-
- конфискат и другое имущество, названное в [пункте 4 статьи 161 НК РФ](#);
 - товары (работы, услуги) иностранной организации, которая не состоит на налоговом учете в России, в случаях, указанных в [пункте 5 статьи 161 НК РФ](#);
 - услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров в случаях, перечисленных в [пункте 5.1 статьи 161 НК РФ](#).

В то же время у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика, обязанность по ведению Журнала сохранена. Более того, теперь эта обязанность дополнительно касается и лиц, совершающих посреднические функции от своего имени, которые:

- являются налогоплательщиками НДС, но при этом используют освобождение от его уплаты;
- не являются налогоплательщиками НДС.

Обратите внимание! В Журнале счета-фактуры, выставленные посредниками - налогоплательщиками НДС на сумму своего дохода в виде вознаграждения при исполнении названных договоров, не регистрируются.

При этом с 01.01.2015 посредники - неплательщики НДС или же использующие освобождение от его уплаты, не имеющие при этом обязанностей налогового агента (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом), представляют в свою налоговую инспекцию электронную версию Журнала, на что указывает [пункт 5.2 статьи 174 НК РФ](#).

Для справки. Электронный [формат](#) Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

В свою очередь, у посредников - налогоплательщиков НДС (налоговых агентов) информация о посреднических операциях включается непосредственно в саму налоговую декларацию, которая представляется ими в налоговый орган в электронной форме в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Для справки. Декларация по НДС представляется по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

При этом начиная с отчетности за 1-й квартал 2019 года налоговая декларация подается по [форме](#), обновленной [Приказом](#) ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@ "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N

ММВ-7-3/558@".

Изменения в основном коснулись [раздела 3](#) и [раздела 9](#) с его [приложением](#), и связаны они прежде всего с увеличением с 01.01.2019 ставки НДС с 18% до 20%.

Темой настоящей статьи является приобретение товаров (работ, услуг) через посредника, следовательно, основной фигурой в данном случае является заказчик посреднических услуг. Заметим, что [глава 21](#) НК РФ в отношении заказчиков посреднических услуг не содержит специальных норм исчисления налога, то есть указанные налогоплательщики исчисляют и уплачивают НДС в общеустановленном порядке. Вместе с тем участие посредника значительно сказывается на порядке ведения заказчиком бухгалтерского и налогового учета, ведь во всех операциях по движению товаров (работ, услуг) от продавца к покупателю участвует не сам заказчик посреднической услуги, а посредник, действующий в его интересах.

В силу того что права и обязанности по сделке при приобретении через посредника могут возникать как у самого заказчика, так и у посредника, в целях налога на добавленную стоимость предусмотрен специальный порядок движения и оформления счетов-фактур.

Напомним, что основными видами посреднических договоров, в рамках которых субъекты приобретают или продают свои товары (работы, услуги), являются договор комиссии, агентский договор и договор поручения, правовые основы которых установлены соответственно [главами 51](#) "Комиссия", [52](#) "Агентирование" и [49](#) "Поручение" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

У какой из сторон посреднического соглашения возникают права и обязанности по сделкам с третьими лицами, зависит от того, от чьего имени выступает посредник.

Договор комиссии ([статья 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.

Договор поручения ([статья 971](#) ГК РФ)

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор ([статья 1005](#) ГК РФ)

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к отношениям, вытекающим из агентского договора, применяются правила о договоре комиссии.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае к отношениям, вытекающим из агентского договора, применяются правила о договоре поручения.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах комиссии и поручения возможно, только если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, самой сложной гражданско-правовой конструкцией обладает договор комиссии, который широко применяется в целях как продажи, так и покупки товаров (работ, услуг). Так как по договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента, то все документы, в том числе и счета-фактуры, полученные им от продавца товаров (работ, услуг) при их приобретении, будут оформлены на его имя. В то же время вычетом по приобретенным ресурсам может воспользоваться исключительно собственник товаров, то есть комитент, который не фигурирует в счете-фактуре продавца. Но обо всем по порядку...

Заметим, что порядок оформления счетов-фактур, предлагаемый налогоплательщику нормами самой [статьи 169](#) НК РФ для купли-продажи товаров (работ, услуг) в рамках посреднических сделок, не определен. Однако в данном случае на помощь придут Правила N 1137, из которых можно сделать вывод, что порядок выставления счетов-фактур в случае приобретения товаров (работ, услуг) через посредника зависит от того, в рамках какого посреднического договора приобретаются ресурсы. Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся и в [Письме](#) МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость". В нем в свое время налоговики также указывали, что при исполнении договоров поручения, комиссии или агентского договора при выставлении счетов-фактур необходимо учитывать то обстоятельство, от чьего имени посредник действует во взаимоотношениях с третьим лицом - от своего или от имени заказчика посреднической услуги.

Так как приобретать товары (работы, услуги) посредник может как от своего имени, так и от имени заказчика посреднической услуги, то существует две схемы выставления счетов-фактур.

1-й вариант: товары (работы, услуги) приобретаются посредником, действующим от своего имени, но за счет заказчика посреднических услуг

В этом случае товары (работы, услуги), имущественные права приобретаются заказчиком либо в рамках договора комиссии, либо по агентскому договору, в котором агент действует от своего имени, но за счет принципала.

При приобретении товаров (работ, услуг) посредником продавец последних выставляет [счет-фактуру](#) на имя посредника (комиссионера, принципала) в обычном порядке. Один остается у продавца, второй экземпляр продавец отдает посреднику, который регистрируется им в [части 2](#) Журнала без регистрации в [книге покупок](#). Такие правила вытекают из [пункта 11](#) [раздела II](#)

Приложения N 3 к Правилам N 1137 и [пункта 19 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

При этом комиссионер (агент) должен снять копию с данного счета-фактуры, которая в дальнейшем будет передана им комитенту (принципалу). Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 14.03.2014 N 03-07-15/11221. Согласно с этим и налоговые органы, о чем говорит [Письмо](#) ФНС России от 18.04.2014 N ГД-4-3/7473@ "О направлении письма Минфина России". Эту копию комитент (принципал) должен хранить в течение 4-летнего срока, на что указывает [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Затем посредник выставляет счет-фактуру на имя комитента (принципала), в котором им дублируются все показатели счета-фактуры продавца.

Для справки. В случае приобретения посредником товаров (работ, услуг) у нескольких продавцов комиссионер (агент) может выставить комитенту (принципалу) так называемый сводный счет-фактуру, объединив в нем данные нескольких счетов-фактур, полученных им от поставщиков.

Однако выставить сводный счет-фактуру комитенту (принципалу) посредник может только при условии, что счета-фактуры продавцов товаров (работ, услуг) датированы одним числом. Напомним, что возможность выставления сводных счетов-фактур появилась у посредников (комиссионеров, агентов) сравнительно недавно (с 01.01.2015). До указанной даты Минфин России считал применение сводных счетов-фактур посредниками неправомерным, на что, в частности, указывает [Письмо](#) Минфина России от 06.05.2008 N 03-07-09/09. В свою очередь, арбитражная практика считала это вполне возможным, что подтверждается, например, [Постановлением](#) ФАС Поволжского округа от 21.03.2013 по делу N А55-23526/2012.

Теперь оборот сводных счетов-фактур для сторон посреднических сделок прямо закреплен Правилами N 1137.

Обратите внимание! При составлении сводного счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим у двух и более продавцов товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются полные или сокращенные наименования продавцов - юридических лиц в соответствии с учредительными документами, фамилии, имена, отчества индивидуальных предпринимателей (через знак ";" (точка с запятой)). На это указано в [подпунктах "в" и "д" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Наименование товаров (работ, услуг) в [графе 1](#) счета-фактуры и все данные по ним в остальных графах сводного счета-фактуры указываются посредником отдельно по каждому продавцу товаров (работ, услуг). На это указывают [подпункт "а" пункта 2, пункт 2\(1\) раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137.

Этот [счет-фактура](#) регистрируется комиссионером только в [части 1](#) Журнала без регистрации в [книге продаж](#). На это указывают [пункт 7 раздела II](#) Приложения N 3 к Правилам N 1137, а также [пункт 3 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137. Данный счет-фактура передается комитенту (принципалу) вместе с заверенной копией счета-фактуры продавца, о которой было сказано выше.

По мере возникновения у комитента (принципала) права на налоговый вычет по

приобретенным товарам (работам, услугам) комитент (принципал), получивший от посредника счет-фактуру на свое имя, в котором продублированы показатели [счета-фактуры](#) продавца, регистрирует его в своей [книге покупок](#). На это указывают [пункты 1 и 2 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Так как поручение комитента (принципала) исполнено, то посредник - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет комитенту (принципалу) [счет-фактуру](#) на сумму своего комиссионного вознаграждения, который регистрируется им в [книге продаж](#). Это вытекает из [пункта 20 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137.

По мере возникновения у комитента (принципала) права на налоговый вычет по приобретенной услуге [счет-фактура](#) посредника регистрируется комитентом в [книге покупок](#). Основание - [пункт 11 раздела II](#) Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! При приобретении товаров (работ, услуг) для заказчика посредник, действующий от своего имени, перевыставляет заказчику счет-фактуру продавца с учетом следующих особенностей:

- в [строке 1](#) счета-фактуры, как и обычный налогоплательщик, посредник указывает порядковый номер и дату составления счета-фактуры. При этом порядковый номер счета-фактуры указывается посредником в соответствии со своей хронологией выставления счетов-фактур, а в качестве даты выставления счета-фактуры им указывается дата счета-фактуры продавца, выставленного на имя посредника. Аналогичные разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 18.11.2015 N 03-07-11/66733;

- в [строках 2, 2а и 2б](#) посредником указываются наименование, место нахождения, ИНН/КПП фактического продавца, а не комиссионера. На это обращено внимание и в [Письме](#) Минфина России от 01.08.2019 N 03-07-09/57945;

Для справки. Если в счете-фактуре, полученном от посредника, в [строках 2, 2а и 2б](#) будут указаны реквизиты комиссионера (агента), то комитент (принципал) может остаться без вычета по НДС. Такой вывод вытекает из [Решения](#) ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца третьего подпункта "в" пункта 1 раздела II приложения 1 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

- в [строке 5](#) посредник указывает реквизиты платежных поручений на перечисление денежных средств. Если посредник еще не рассчитался с продавцом приобретаемых товаров (работ, услуг), то указываются только реквизиты "платежек" на перечисление денег от комитента (принципала) самому посреднику. В том случае, если приобретенные товары (работы, услуги) уже оплачены, дополнительно указываются реквизиты "платежек" на перечисление оплаты продавцу товаров (работ, услуг);

- в [строках 6, 6а и 6б](#) посредником указываются реквизиты комитента (принципала) - его наименование, адрес, ИНН и КПП);

- в остальных строках счета-фактуры посредником указываются данные, приведенные в

счете-фактуре продавца.

В **табличную часть** счета-фактуры комиссионер (агент) переносит все показатели счета-фактуры, выставленного продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав на имя посредника.

Если посредник приобретает товары (работы, услуги) для нескольких комитентов (принципалов), то в **табличной части** перевыставляемого счета-фактуры посредником указываются наименования, количество, цена и стоимость только тех ресурсов, которые приобретены им для конкретного комитента (принципала), а также относящийся к ним налог. Такие разъяснения на этот счет дает Минфин России в **Письме** от 14.03.2014 N 03-07-15/11221.

Несмотря на то что в счете-фактуре посредника фигурируют реквизиты продавца, подписать данный счет-фактуру должен сам посредник, что подтверждается **Письмом** Минфина России от 02.08.2012 N 03-07-09/103.

2-й вариант: товары (работы, услуги) приобретаются посредником, действующим от имени и за счет заказчика посреднических услуг

Это означает, что сделка по приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав совершается либо в рамках договора поручения, либо в рамках агентского договора, исполняемого по типу договора поручения.

Так как в данном случае посредник выступает от имени заказчика посреднической услуги, то продавец товаров (работ, услуг) выписывает счет-фактуру сразу на имя доверителя или принципала, который посредником нигде не регистрируется. Этот счет-фактура просто передается посредником заказчику посреднической услуги.

Как сказано в **пункте 11 раздела II** Приложения N 4 к Правилам N 1137, доверители (принципалы), приобретающие товары (работы, услуги), имущественные права по договору поручения (агентскому договору) от имени доверителя (принципала), регистрируют в **книге покупок** полученные от продавца счета-фактуры на сумму перечисленной денежными средствами оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, а также счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные) на приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права.

Следовательно, с 01.01.2015 данный **счет-фактура** регистрируется доверителем (принципалом) только в **книге покупок**.

Если посредник является налогоплательщиком НДС, то на свою услугу по приобретению товаров (работ, услуг) посредник в общем порядке выставляет на имя заказчика посреднической услуги **счет-фактуру** на сумму своего вознаграждения, который регистрируется им в своей **книге продаж**. Такой порядок предусмотрен **абзацем 1 пункта 20 раздела II** Приложения N 5 к Правилам N 1137.

По мере возникновения права на вычет, полученный от поверенного (агента), **счет-фактура** на сумму его вознаграждения регистрируется доверителем (принципалом) в **книге покупок**. На это указывает **пункт 11 раздела II** Приложения N 4 к Правилам N 1137.

Обратите внимание! В [Письме](#) Минфина России от 14.11.2006 N 03-04-09/20 финансисты указывают, что при приобретении товаров (работ, услуг) в целях применения налоговых вычетов [счет-фактура](#), полученный комитентом от комиссионера, регистрируется комитентом в [книге покупок](#) при наличии копий первичных учетных и расчетных документов, полученных от комиссионера.

Заметим, что у комиссионера нет прямой обязанности представлять копии первичных документов комитенту. Вместе с тем такая обязанность у него может возникнуть на основании требований комитента. Если в целях правомерности отражения операций в бухгалтерском учете комитент требует представить ему все сведения о движении своего имущества (товаров, денежных средств), в том числе и в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений, то комиссионер обязан удовлетворить требования комитента и представить ему все копии первичных документов. Именно такие разъяснения дают столичные налоговики в [Письме](#) УМНС России по городу Москве от 24.03.2004 N 24-11/21011.

Обратите внимание! Если товары (работы, услуги) приобретаются посредником для заказчика на условиях предварительной оплаты, то помимо "авансового" счета-фактуры, оформленного посредником, и копии "отгрузочного" счета-фактуры продавца заказчику для получения вычета потребуется еще и копия договора купли-продажи, в котором содержится условие о предварительной оплате товара, а также платежного поручения, свидетельствующего о том, что эта сумма внесена посредником.

Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) ФНС РФ от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@ "По вопросу составления счетов-фактур по оплате, частичной оплате, полученной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, и применения налоговых вычетов при осуществлении посреднических операций в соответствии с положениями Федерального [закона](#) от 26.11.2008 N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации".

И в заключение хотелось бы обратить внимание на то, что сегодня по взаимному согласию сторон посредник и заказчик посреднических услуг могут обмениваться между собой электронными счетами-фактурами. Правда, реализовать данную возможность могут лишь те фирмы и коммерсанты, которые обладают соответствующими техническими возможностями.

Для справки. [Порядок](#) выставления и получения электронных счетов-фактур утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н "Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи".

В период с 02.02.2019 по 31.12.2019 (включительно) электронные счета-фактуры могут выставляться по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, или по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@. С 01.01.2020 электронные счета-фактуры должны выставляться исключительно по [формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

При этом "электронное" взаимодействие заказчика и посредника вовсе не обязывает последнего применять электронные счета-фактуры в отношениях с третьими лицами. Аналогичное мнение высказано налоговиками в [Письме](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769.

Налоговые агенты по посредническим договорам

У посредников, продающих на внутреннем рынке товары (работы, услуги) иностранных поставщиков, не зарегистрированных в России, могут возникать обязанности налогового агента по НДС. О том, при каких условиях посредник приобретает статус налогового агента, а также о порядке исчисления, удержания и перечисления в бюджет сумм НДС данной категорией налоговых агентов читайте в настоящей главе.

Напомним, что налоговым агентом признается лицо, обязанное в соответствии с [НК РФ](#) исчислить, удержать у налогоплательщика сумму соответствующего налога и перечислить ее в бюджетную систему Российской Федерации. По общему правилу налоговые агенты наделены теми же правами, что и налогоплательщики ([пункты 1, 2 статьи 24](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - [НК РФ](#))).

Одной из основных обязанностей налоговых агентов, предусмотренных [пунктами 3 и 3.1 статьи 24](#) [НК РФ](#), является правильное и своевременное исчисление суммы налога, удержание его у налогоплательщика и перечисление в бюджет. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента хозяйствующий субъект может быть привлечен к ответственности в соответствии с нормами российского законодательства.

Основания, когда у российских фирм и коммерсантов могут возникать обязанности налогового агента по НДС, перечислены в [статье 161](#) [НК РФ](#). Одним из них, имеющим непосредственное отношение к посредникам, является [пункт 5 статьи 161](#) [НК РФ](#).

Названной [нормой](#) предусмотрено, что при реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами, если иное не предусмотрено [пунктом 10 статьи 174.2](#) [НК РФ](#). В этом случае налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога.

Иными словами, если хозяйствующий субъект продает в России товары (работы, услуги, в том числе электронные, имущественные права) в качестве посредника иностранного лица по договору поручения, комиссии или агентирования (с участием в расчетах) и иностранный поставщик не имеет регистрации в России, то у такого посредника могут возникать обязанности налогового агента по НДС.

Это подтверждает и Минфин России в [Письме](#) от 01.03.2013 N 03-07-09/6141, где сказано, что норма [пункта 5 статьи 161](#) [НК РФ](#) применяется при реализации товаров (работ, услуг),

имущественных прав на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, через российских посредников по договорам поручения, комиссии или агентским договорам.

Мы не случайно отметили, что обязанности налогового агента по НДС по этому основанию будут возникать не всегда, а лишь в случае одновременного выполнения следующих условий:

- хозяйствующий субъект зарегистрирован в налоговом органе как организация или индивидуальный предприниматель;
- хозяйствующий субъект продает на территории Российской Федерации товары (работы, услуги, имущественные права), выступая посредником в сделке, заключенной с иностранным лицом;
- местом реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализуемых в рамках посреднического соглашения, является территория Российской Федерации (при проверке данного условия рекомендуем ознакомиться с [Постановлением](#) Арбитражного суда Уральского округа от 30.10.2015 N Ф09-7841/15 по делу N А47-7415/2014);
- иностранное лицо, продающее товары, выполняющее работы, оказывающее услуги или передающее имущественные права, не имеет регистрации в российских налоговых органах в качестве налогоплательщика НДС;
- условиями посреднического соглашения, заключенного российской стороной с иностранной организацией, предусмотрено участие посредника в расчетах.

Обратите внимание! В некоторых случаях обязанности налогового агента возникают у посредника, даже если он фактически не участвует в расчетах. В частности, по мнению Минфина России, изложенному в [Письме](#) от 14.11.2011 N 03-07-08/317, такое возможно при безвозмездной передаче на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах.

Если все вышеперечисленные условия выполняются одновременно, то российская организация или коммерсант признается налоговым агентом по НДС, то есть будет выступать своего рода промежуточным звеном по уплате налога в бюджет между налогоплательщиком НДС - иностранной организацией и государством, ведь иностранные организации, как и российские фирмы, признаются налогоплательщиками НДС.

Напомним, что в силу [статей 11 и 83](#) НК РФ иностранные организации встают на налоговый учет в Российской Федерации только по месту нахождения своих обособленных подразделений. Зарегистрировавшись в налоговой инспекции, иностранная организация получает свидетельство по [форме N 11СВ-Учет](#), на что указывает [пункт 36](#) Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами такого соглашения, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2018 N 293н. [Форма](#) свидетельства утверждена Приказом ФНС России от 13.02.2012 N ММВ-7-6/80@.

Иностранная компания, имеющая несколько обособленных подразделений на территории Российской Федерации, вправе выбрать одно подразделение, обычно называемое ответственным,

через которое она будет уплачивать НДС и представлять налоговые декларации в целом по операциям всех своих российских подразделений. О своем решении уплачивать налог через ответственное подразделение иностранная фирма должна уведомить налоговые инспекции по месту нахождения каждого своего подразделения, зарегистрированного на российской территории ([пункт 7 статьи 174 НК РФ](#)).

Исходя из этого, организации (коммерсанту), заключающей (заключающему) посреднический договор с иностранцем на реализацию товаров (работ, услуг), передачу имущественных прав, следует заранее уточнить, зарегистрирован иностранный партнер в Российской Федерации в качестве налогоплательщика или нет. Если иностранный партнер имеет соответствующую регистрацию, то у посредника обязанности налогового агента возникать не будут. При этом рекомендуем заручиться копией свидетельства о постановке на учет, что поможет в дальнейшем избежать лишних вопросов при проверках.

Если же иностранное лицо не имеет регистрации в российских налоговых органах, то посредник, реализующий его товары (работы, услуги, имущественные права) в Российской Федерации, признается налоговым агентом по НДС при условии, что он участвует в расчетах.

Напомним, что Гражданским [кодексом](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ) предусмотрено несколько видов посреднических сделок, в рамках которых посредник может оказывать заказчику услуги по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг, а также по передаче имущественных прав.

Договор комиссии

Гражданско-правовые основы договора комиссии установлены [главой 51](#) "Комиссия" ГК РФ. Из [пункта 1 статьи 990](#) ГК РФ следует, что 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 ее исполнению.

Договор поручения

Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании положений [главы 49](#) "Поручение" ГК РФ, согласно [пункту 1 статьи 971](#) которой по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор

Этому виду гражданско-правового соглашения посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ.

Как указано в [пункте 1 статьи 1005](#) ГК РФ, по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические

и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к договору агентирования применяются правила о договоре комиссии.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае к агентскому соглашению применяются правила о договоре поручения.

Обратите внимание! Применение к агентским отношениям правил о договорах комиссии и поручения возможно при условии, что эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора ([статья 1011 ГК РФ](#)).

Как видим, основным отличием указанных видов посреднических соглашений является то, от чьего имени выступает посредник, выполняя поручение заказчика, и, соответственно, у кого при исполнении договоров с третьими лицами возникают права и обязанности.

Но, несмотря на различия, у всех типов посреднических сделок имеются и общие характерные признаки:

- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- право собственности на товары (работы, услуги, имущественные права) к посреднику не переходит;
- по общему правилу все посреднические договоры являются возмездными;
- посредник может принимать участие в расчетах между заказчиком и третьими лицами.

Заметим, что на возможность возникновения у посредника обязанностей налогового агента по НДС сам тип посреднического договора не влияет. Если у посредника выполняются все условия, определенные [пунктом 5 статьи 161 НК РФ](#), то он автоматически признается налоговым агентом по НДС и обязан исчислить, удержать из доходов налогоплательщика-иностранца сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Еще раз отметим, что у посредника обязанности налогового агента возникают лишь при условии его участия в расчетах. В силу того что именно он перечисляет денежные средства иностранцу - заказчику посреднических услуг, то именно посредник должен выступить налоговым агентом по НДС.

Если же расчеты между покупателями товаров (работ, услуг, имущественных прав) и их собственником осуществляются напрямую, то в этом случае обязанности налогового агента возникают у покупателя.

Выступить налоговым агентом посреднику придется даже в том случае, если он сам не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему

налогообложения) или использует освобождение от уплаты НДС на основании [статей 145 и 145.1 НК РФ](#). Такое правило для налоговых агентов вытекает из [пункта 2 статьи 161 НК РФ](#), что подтверждают и финансисты в [Письме](#) от 30.12.2011 N 03-07-14/133.

Чтобы определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за иностранца, посреднику следует определить налоговую базу, которая определяется как стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы НДС ([пункт 5 статьи 161 НК РФ](#)). Аналогичные разъяснения содержит [Письмо](#) ФНС России от 03.04.2009 N ШС-22-3/257@ "О порядке уплаты налога на добавленную стоимость налоговыми агентами, указанными в пункте 5 статьи 161 НК РФ".

Иначе говоря, сумма НДС "добавляется" налоговым агентом к контрактной стоимости товаров (с учетом акцизов), работ, услуг или имущественных прав.

Определить налоговую базу посредник - налоговый агент должен либо в момент получения предварительной оплаты от покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, либо в момент отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав в зависимости от того, какое событие наступило раньше ([пункт 15 статьи 167 НК РФ](#)).

Если в договоре стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав установлена в иностранной валюте, то налоговая база определяется налоговым агентом с учетом [пункта 3 статьи 153 НК РФ](#), то есть выручка иностранной организации пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы.

Обратите внимание! Если продажа в иностранной валюте производится на условиях предоплаты, то момент определения налоговой базы возникает дважды - на день получения аванса и на день отгрузки, поэтому пересчитывать валюту в рубли придется два раза - на каждую из указанных дат. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 04.10.2012 N 03-07-15/130. Согласно с этим и налоговые органы, о чем говорит [Письмо](#) ФНС России от 22.10.2012 N ЕД-4-3/17797@ "О направлении письма Минфина России".

Обратите внимание! Специальные правила определения налоговой базы предусмотрены лишь для посредников - налоговых агентов, реализующих в России электронные услуги иностранных поставщиков. В этом случае моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг. На это указывают как [пункт 4 статьи 174.2 НК РФ](#), так и разъяснения Минфина России, приведенные в [Письме](#) от 04.04.2019 N 03-07-08/23758.

При определении налоговой базы стоимость услуг в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг.

Исчисление суммы налога производится по ставке налога, предусмотренной [пунктами 2 или 3 статьи 164 НК РФ](#).

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 в отношении товаров (работ, услуг), указанных в [пункте 3 статьи 164 НК РФ](#), налоговая ставка по НДС увеличена с 18% до 20%.

Таким образом, с 01.01.2019 сумма НДС определяется исходя из прямой ставки налога 10% или 20% в зависимости от того, по какой ставке налога облагается реализация товаров. При продаже работ, услуг, в том числе электронных, а также имущественных прав иностранных лиц применяется ставка налога 20%.

Обращаем ваше внимание на то, что если операция по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг или по передаче имущественных прав входит в перечень операций, освобожденных от налогообложения в соответствии с нормами [статьи 149](#) НК РФ, то налоговому агенту исчислять, удерживать налог у иностранца и перечислять его в бюджет не нужно. Аналогичные разъяснения даны в [Письме](#) Минфина России от 21.10.2008 N 03-07-08/240.

При реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) их покупателям посредник - налоговый агент должен выставить соответствующий счет-фактуру и предъявить к оплате покупателю сумму исчисленного налога ([пункт 1 статьи 168](#) НК РФ).

Выставление счета-фактуры производится посредником в общем порядке, установленном [статьей 168](#) НК РФ, на что указывают налоговики в [Письме](#) ФНС России от 03.04.2009 N ШС-22-3/257@.

Напоминаем, что официальные формы счетов-фактур и иных документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, вместе с регламентами их заполнения (ведения) утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

При выставлении и оформлении счета-фактуры посредник - налоговый агент руководствуется теми же правилами, что и обычные продавцы товаров (работ, услуг), на что указывают как Правила N 1137, так и [Письмо](#) Минфина России от 11.11.2015 N 03-07-08/64897.

В частности, налоговые агенты - посредники, реализующие товары (работы, услуги) иностранных поставщиков, в качестве продавца товаров (работ, услуг) указывают лиц, действующих в этом качестве от своего имени, что косвенно подтверждает [Письмо](#) Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665.

Правда, если реализуемые товары (работы, услуги) иностранного собственника освобождены от налогообложения, то посредник иностранного поставщика не составляет счет-фактуру ([подпункт 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ).

Для справки. Несмотря на то что в [подпункте 1 пункта 3 статьи 169](#) НК РФ речь идет о налогоплательщике НДС, опираясь на то, что налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, чиновники Минфина России распространяют данное правило и на налоговых агентов, на что указывает [Письмо](#) Минфина России от 19.03.2014 N 03-07-09/11822.

[Счет-фактура](#) выставляется посредником - налоговым агентом в двух экземплярах, один из которых передается им покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, а другой регистрируется в [книге продаж](#) ([пункт 16 раздела II](#) Приложения N 5 к Правилам N 1137).

Названной [нормой](#) предусмотрено, что налоговые агенты, указанные в [пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ](#), регистрируют в [книге продаж счета-фактуры](#), выставленные покупателям при получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, в том числе при использовании покупателем безденежной формы расчетов, а также при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, если иное не предусмотрено [пунктом 10 статьи 174.2 НК РФ](#).

Причем [книга продаж](#) заполняется посредником - налоговым агентом в общем порядке. При этом в [графе 2](#) книги продаж посредник, выступающий налоговым агентом при продаже товаров (работ, услуг иностранного лица, не имеющего регистрации в России), при регистрации "отгрузочного" [счета-фактуры](#) должен указать код [01](#), а при регистрации "авансового" счета-фактуры - код [02](#).

Для справки. Напоминаем, что коды видов операций утверждены [Приказом](#) ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур".

Обратите внимание! Если посредник - налоговый агент продает товары (работы, услуги) иностранца от своего имени, то в отличие от обычного посредника, действующего от своего имени, у него не возникает обязанности по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, на что прямо указано в [пункте 3.1 статьи 169 НК РФ](#).

Обратите внимание! Если продажа товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных налогоплательщиков через посредника осуществляется на условиях предварительной оплаты, то при получении авансовых платежей от покупателей последних налоговый агент также должен выставить соответствующий "авансовый" [счет-фактуру](#) и зарегистрировать его в своей [книге продаж](#).

При этом в [строке 5](#) счета-фактуры указываются реквизиты платежно-расчетного документа, на основании которого покупатель перечисляет налоговому агенту предоплату ([подпункт "з" пункта 1 раздела II](#) Приложения N 1 к Правилам N 1137).

Следует помнить, что "авансовый" [счет-фактура](#), зарегистрированный в [книге продаж](#) в момент получения предварительной оплаты, при отгрузке товаров (работ, услуг) регистрируется посредником - налоговым агентом в [книге покупок](#) ([пункт 22 раздела II](#) Приложения N 4 Правил).

Обратите внимание! Так как Правила N 1137 обязывают налогового агента - посредника регистрировать [счета-фактуры](#), выставленные покупателям иностранных товаров (работ, услуг) в [книге продаж](#) и в [книге покупок](#), то можно сделать вывод, что вести указанные налоговые регистры по НДС посредник - налоговый агент обязан даже в том случае, если сам не является плательщиком НДС.

Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за иностранное лицо, заносится посредником - налоговым агентом в [раздел 2](#) "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по

данным налогового агента" налоговой декларации по НДС, обязанность по представлению которой в налоговый орган возникает у посредника - налогового агента в силу [пункта 5 статьи 174 НК РФ](#). Согласно названному [пункту](#) посредник - налоговый агент в общем случае обязан представить налоговую декларацию по НДС по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если же посредник - налоговый агент сам не является налогоплательщиком НДС или использует освобождение от его уплаты, то он вправе представить в налоговую инспекцию налоговую декларацию по НДС в бумажном виде.

Напоминаем, что налоговая декларация по НДС подается по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме" (далее - Приказ N ММВ-7-3/558@).

В соответствии с [пунктом 36](#) Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного Приказом N ММВ-7-3/558@, посредник - налоговый агент заполняет [раздел 2](#) налоговой декларации отдельно по каждому продавцу (иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика).

Уплата "агентского" налога производится в полном объеме налоговым агентом, причем налоговые агенты производят уплату суммы налога по месту своего нахождения ([пункт 4 статьи 173 НК РФ](#), [пункт 3 статьи 174 НК РФ](#)).

Налоговые агенты, реализующие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги, имущественные права) иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации, по посредническим договорам с участием в расчетах уплачивают "агентский" налог в бюджет в общем порядке, установленном [пунктом 1 статьи 174 НК РФ](#), то есть равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, в котором имели место реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав и удержание налога. Такие же разъяснения в части уплаты "агентского" налога были даны ФНС России в [Письме](#) от 03.04.2009 N ШС-22-3/257@.

Для справки. Коды классификации доходов бюджетов Российской Федерации, администрируемых Федеральной налоговой службой в 2019 году, приведены на сайте <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/kbk/>.

Обратите внимание! При уплате сумм налога в бюджет налоговый агент в платежном поручении на перечисление сумм налога должен в [графе 101](#) "статус плательщика" указать символ "02", в противном случае не исключено, что налоговики сочтут, что хозяйствующий субъект не исполнил обязанности налогового агента. Тогда факт уплаты "агентского" налога придется доказывать в суде. И хотя судебная практика по аналогичным спорам обычно складывается в пользу налогового агента, рекомендуем заполнять "платежки" правильно во избежание возможных споров. Примером подобного судебного разбирательства служат [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 26.02.2008 по делу N А05-9318/2007, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 27.10.2008 по делу N Ф09-7844/08-С2 и другие.

Напоминаем, что **форма** платежного поручения и порядок его заполнения установлены **Положением** о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденным Банком России 19.06.2012 N 383-П.

Порядок применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации утвержден Приказом Минфина России от 08.06.2018 N 132н "О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения" (далее - Порядок N 132н).

В дополнение к **Порядку** N 132н Минфином России разработаны и размещены на официальном сайте этого ведомства (www.minfin.ru), в рубрике "Бюджет", разделе "Бюджетная классификация Российской Федерации", подразделе "Методический кабинет":

- сопоставительная **таблица** изменений единых для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации видов расходов классификации расходов бюджетов на 2019 год;

- **таблица** соответствия разделов (подразделов) и видов расходов классификации расходов бюджетов, применяющихся при составлении и исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации.

Обратите внимание! Такая категория налоговых агентов, как посредники, реализующие товары (работы, услуги, имущественные права) иностранцев, не состоящих на учете в российских налоговых органах, не имеет права на вычет "агентского" налога, что прямо закреплено в **пункте 3 статьи 171 НК РФ**.

Напомним, в соответствии с нормами гражданского законодательства право собственности на товары, работы, услуги, имущественные права, реализованные в рамках посреднического соглашения, переходит от иностранного продавца к их покупателю. Следовательно, право на вычет сумм налога, предъявленного покупателю налоговым агентом и перечисленного им в бюджет за иностранца, возникает непосредственно у покупателя таких товаров, работ, услуг или имущественных прав, о чем говорится в **Письме** Минфина России от 01.03.2013 N 03-07-09/6141.

Вычет у покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав производится на основании **счета-фактуры**, выставленного посредником - налоговым агентом на имя покупателя, который регистрируется покупателем в **книге покупок**.

В то же время если продажа товаров (работ, услуг) иностранного поставщика производилась посредником - налоговым агентом на условиях аванса, то посредник - налоговый агент вправе воспользоваться вычетом по сумме НДС, исчисленного им с полученного аванса в счет предстоящей отгрузки, на что указывают нормы **пункта 8 статьи 171 НК РФ** и **пункта 6 статьи 172 НК РФ**. Вычет сумм "авансового" НДС производится налоговым агентом в момент отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав).

Приобретение посреднических услуг и курсовые разницы

Продавать и приобретать товары (работы, услуги) у нерезидентов российские компании могут не только самостоятельно, но и с участием посредников. Расчеты в таких сделках обычно ведутся в иностранной валюте, при колебаниях курса которой возникают курсовые разницы.

Какая из сторон посреднической сделки является их собственником и как они отражаются в учете, и пойдет речь в настоящем материале.

Если расчеты по сделке осуществляются в иностранной валюте, то понятно, что речь идет о внешнеторговой деятельности, ведь по общему правилу расчеты в валюте без ограничений возможны только между резидентами и нерезидентами. На это указывают положения Федерального [закона](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Закон N 173-ФЗ).

Осуществление валютных операций возможно лишь в рамках внешнеторгового контракта, заключаемого между резидентами разных стран. При этом внешнеторговый контракт является основным документом валютного контроля, определяющим условия проведения сделки, права и обязанности каждой из сторон, а также цену контракта. Самыми распространенными типами внешнеэкономических контрактов, конечно же, выступают контракты по экспорту-импорту товаров.

Причем законодательство Российской Федерации не запрещает экспортировать или импортировать товары с привлечением посредника, предоставляя экспортерам и импортерам довольно широкие возможности по выбору типа посреднического соглашения, заключаемого фирмой - собственником товаров на их покупку или продажу. Для этих целей могут использоваться договор комиссии, агентский договор или договор поручения. Так как порядок ведения бухгалтерского и налогового учета операций, совершаемых в рамках договоров посредничества, в первую очередь зависит от вида договора, заключаемого с посредником, то, по мнению автора, вначале следует обратиться к гражданско-правовым основам указанных соглашений.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Как следует из [статьи 990](#) ГК РФ, сторонами комиссионного соглашения являются комитент (собственник товаров) и комиссионер (посредник). По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки с третьими лицами от своего имени, но за счет комитента, при этом права и обязанности по таким сделкам, совершенным посредником, всегда возникают у комиссионера.

Договору поручения посвящена [глава 49](#) "Поручение" ГК РФ. [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что в договоре поручения сторонами договора выступают доверитель (собственник товаров) и поверенный (посредник). При этом поверенный всегда совершает определенные юридические действия (в том числе и сделки по купле-продаже товаров) от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным с третьими лицами, возникают непосредственно у доверителя.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал (собственник товаров) и агент (посредник), что вытекает из [статьи 1005](#) ГК РФ.

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с

третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах комиссии и поручения возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, общим для всех видов посреднических договоров является то, что посредник всегда совершает сделки в интересах и за счет заказчика (комитента, принципала или доверителя), однако при этом может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика.

Анализ вышеуказанных глав ГК РФ позволяет отметить, что самой сложной конструкцией обладает комиссионный договор, в рамках которого посредник, приобретающий или продающий чужой товар, всегда выступает от своего имени, поэтому учет курсовых разниц при приобретении посреднических услуг мы рассмотрим на примере комиссионного соглашения, предметом которого является импорт товаров.

При импорте товаров через комиссионера внешнеторговый контракт с иностранным продавцом заключает не сам собственник товаров, а посредник. Если согласно договору он участвует в расчетах, то он же производит все валютные расчеты с иностранным продавцом, а также с комитентом.

Известно, что использование иностранной валюты в расчетах представляет собой валютную операцию, порядок проведения которой регулируется нормами [Закона N 173-ФЗ](#).

Согласно [Закона N 173-ФЗ](#) основными субъектами валютных операций выступают резиденты и нерезиденты. Состав лиц, признаваемых для целей валютного регулирования резидентами и нерезидентами, приведен в [подпунктах 6 и 7 пункта 1 статьи 1](#) Закона N 173-ФЗ соответственно.

Согласно [статье 6](#) Закона N 173-ФЗ валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций, в отношении которых ограничения устанавливаются в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации. Указанные ограничения носят недискриминационный характер и отменяются органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

Сегодня такими операциями выступают операции по купле-продаже иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной

валюте, которые в соответствии с [пунктом 1 статьи 11](#) Закона N 173-ФЗ в Российской Федерации производятся только через уполномоченные банки и государственную корпорацию развития "ВЭБ.РФ".

Для справки. В качестве уполномоченного банка может выступать исключительно российский банк, имеющий право на основании лицензии Центрального банка Российской Федерации (далее - ЦБ РФ) осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

В свою очередь, между резидентами валютные операции запрещены, на что указывает [статья 9](#) Закона N 173-ФЗ, за исключением тех, которые прямо названы в [статье 9](#) Закона N 173-ФЗ. К числу таких исключений отнесены в том числе и операции между комиссионерами и комитентами при оказании комиссионерами услуг, связанных, в частности, с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров, включая операции по возврату комитентам денежных сумм.

Следовательно, расчеты в валюте между резидентом-комитентом и резидентом-комиссионером не противоречат нормам валютного законодательства Российской Федерации. Такие же разъяснения даны в Информационном [письме](#) Банка России от 22.11.2016 N ИН-015-53/80 "О применении положений статьи 9 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Практическая деятельность организаций показывает, что для многих организаций отражение в бухгалтерском и налоговом учете операций по сделкам купли-продажи через посредника даже в обычных условиях является затруднительным. А если вдобавок ко всему еще и расчеты производятся в валюте, то появление курсовых разниц зачастую ставит в тупик даже опытного бухгалтера. У какой из сторон посреднического договора они возникают и как правильно их отразить в учете?

Несмотря на то что сделка с иностранным продавцом заключается комиссионером от своего имени, на основании [статьи 996](#) ГК РФ, операции по приобретению товаров отражаются в учете комитента. Следовательно, и возникающие в рамках посреднических сделок курсовые разницы являются "собственностью" комитента, именно он и должен отражать их в учете. Такие разъяснения в свое время давал Минфин России в [Письме](#) от 24.07.2006 N 03-03-04/2/604. О том, что его точка зрения по этому вопросу остается неизменной, говорят Письма Минфина России от 30.12.2014 N 03-03-06/1/68506 и от 27.02.2013 N 03-03-06/1/5561. Согласны с таким подходом и налоговики, о чем свидетельствует [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 22.03.2010 N 16-12/029268@.

Таким образом, можно сказать, что "хозяйном" возникающих курсовых разниц является собственник товаров, продаваемых или приобретаемых в рамках внешнеэкономического контракта. И только в том случае, если комиссионер в рамках договора комиссии осуществляет расходы, не возмещаемые комитентом и, соответственно, не учитываемые в налоговом учете комитента, то, Минфин России допускает возможность включения таких расходов в налоговую базу посредника. При этом указанные расходы, отраженные в налоговом учете комиссионера, должны отвечать всем требованиям [статьи 252](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В том случае если при исполнении внешнеэкономического контракта расходы, не возмещаемые комитентом, выражены в иностранной валюте, то курсовые разницы, возникающие по ним, могут признаваться собственными курсовыми разницами посредника.

Заметим, что при исполнении внешнеэкономического контракта, предметом которого выступает импорт товаров, у комитента курсовые разницы могут возникать:

- при приобретении иностранной валюты;
- при переоценке дебиторской или кредиторской задолженности перед иностранным поставщиком;
- при переоценке дебиторской или кредиторской задолженности перед посредником;
- при переоценке имеющихся валютных ценностей.

Причем все перечисленные разницы комитента считаются курсовыми только в налоговом учете. С точки зрения бухгалтерского учета разницы, возникающие при покупке (продаже) иностранной валюты через уполномоченный банк, признаются прочими доходами (расходами) комитента, а все остальные считаются курсовыми разницами.

Напомним, что по общему правилу [пункта 2 статьи 12](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубль.

При этом порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета устанавливается федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), утвержденным Минфином России ([подпункт 3 пункта 3 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ).

Между тем пока для организаций внебюджетной сферы Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г.

Остальные ФСБУ, предусмотренные для данной категории организаций [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете на сайтах <http://bmcenter.ru> и <https://www.minfin.ru>.

В то же время на основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ в роли ФСБУ у данной категории организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Для справки. Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Следовательно, пока бухгалтерский учет первых курсовых разниц ведется по общим

правилам, предусмотренным [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, или [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, а в части учета остальных курсовых разниц применяются нормы [Положения](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006).

Для справки. Напоминаем, что с 01.01.2019 [ПБУ 3/2006](#) действует с учетом изменений, внесенных [Приказом](#) Минфина России от 09.11.2017 N 180н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. N 154н".

Таким образом, появление курсовых разниц у комитента возможно в том числе в отношении обязательства по выплате комиссионного вознаграждения, а также по суммам возмещаемых расходов комиссионера. Напоминаем, что в соответствии со [статьей 1001](#) ГК РФ комитент помимо выплаты комиссионного вознаграждения комиссионеру обязан возместить ему все расходы, связанные с исполнением поручения. По общему правилу не возмещаются только расходы, связанные с хранением комиссионного товара, и то если иное не предусмотрено самим договором.

В частности, к возмещаемым расходам комиссионера при импорте товаров относятся суммы таможенных платежей, уплачиваемых им при ввозе товаров на территорию России, в том числе НДС, расходы, связанные с приобретением иностранной валюты у банка (если по условиям сделки валюта приобретается посредником), прибыль или убыток, возникающие вследствие отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту, а также курсовые разницы, образующиеся у комиссионера по расчетам с иностранным продавцом.

Возмещение расходов посредника производится комитентом на основании отчета, представленного комиссионером в соответствии со [статьей 999](#) ГК РФ, при наличии документального подтверждения осуществленных расходов. Причем в данном случае отчет посредника должен содержать самую подробную информацию, с указанием курсов валюты на все требуемые даты. Ведь учет курсовых разниц, переданных комитенту к возмещению, ведется не им, а посредником, однако собственник товаров вправе убедиться в верности расчетов и в том, что суммы курсовых разниц по возмещаемым расходам исчислены правильно.

В свою очередь у посредника появление курсовых разниц возможно только в том случае, если задолженность комитента по выплате комиссионного вознаграждения выражена в иностранной валюте или валютные денежные средства, поступившие на счет посредника, содержат в том числе сумму вознаграждения комиссионера. В [Письме](#) Минфина России от 20.03.2006 N 03-03-04/1/259 разъясняется, что поскольку денежные средства в иностранной валюте, поступающие на валютный счет посредника в связи с исполнением обязательств по посредническому договору (кроме вознаграждения), не являются его собственностью, то указанные денежные средства не образуют курсовую разницу у посредника. У посредника образуется курсовая разница только от переоценки вознаграждения, полученного в иностранной валюте.

Поэтому посредник должен самостоятельно разделить денежные средства, находящиеся на его валютном счете, на те, которые являются его вознаграждением, и те, которые являются собственностью комитента. Основанием для этой операции является посреднический договор, а также первичные документы, применяемые данной организацией.

Мы уже отметили, что при осуществлении валютных операций организации обязаны руководствоваться нормами [ПБУ 3/2006](#).

В соответствии с [пунктом 3](#) ПБУ 3/2006 под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

[Пунктом 4](#) ПБУ 3/2006 установлено, что стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли. Согласно [пункту 5](#) ПБУ 3/2006 пересчет стоимости активов или обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации (далее - ЦБ РФ), а при отсутствии такого курса - по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ.

В бухгалтерском учете организации пересчет стоимости в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в [Приложении](#) к ПБУ 3/2006.

Согласно [пункту 9](#) ПБУ 3/2006 товары, приобретенные за валюту, принимаются к учету по курсу, действующему на дату совершения операции.

При импорте товаров такой датой является дата признания расходов по приобретению товаров, то есть дата перехода права собственности на товар от иностранного продавца к комитенту. В дальнейшем стоимость товара на основании [пункта 10](#) ПБУ 3/2006 не пересчитывается. Если товар не оплачен, то пересчету подлежит только кредиторская задолженность, которая может переоцениваться как средства в расчетах:

- один раз - на дату ее погашения;
- несколько раз - на каждую отчетную дату в течение всего срока до ее погашения.

На то, что в данном случае понимается под отчетной датой, по мнению автора, нужно обратить особое внимание.

Напомним, что согласно [пункту 6 статьи 15](#) Закона N 402-ФЗ отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. В силу [пункта 4](#) Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н (далее - ПБУ 4/99), отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую

отчетность.

[Закон](#) N 402-ФЗ обязывает организации формировать лишь годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а промежуточная отчетность составляется только в определенных случаях, на что указывает [пункт 4 статьи 13](#) Закона N 402-ФЗ.

Следовательно, у большинства организаций отчетной датой признается последний день календарного года - ведь считать таковой последний день месяца или квартала оснований нет.

В то же время на практике большинство организаций под отчетной датой пересчета понимают последний день месяца, что, в свою очередь, позволяет сблизить бухгалтерский учет курсовых разниц с их налоговым учетом.

Тем, кто пересчитывает активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте ежемесячно, рекомендуем отразить это в своей учетной политике, что позволит вести учет курсовых разниц, не вступая в противоречие с нормами [Закона](#) N 402-ФЗ. При этом такое положение учетной политики вовсе не обяжет компанию формировать промежуточную (ежемесячную) отчетность.

Таким образом, активы и обязательства, указанные в [пункте 7](#) ПБУ 3/2006, в число которых входят и средства в расчетах, с учетом изложенного, будут пересчитываться в рубли на дату совершения операции, а также на последнее число каждого месяца.

В том случае если на дату переоценки курс валюты упал или вырос, то возникает курсовая разница, относимая (в зависимости от вида) в состав прочих доходов (расходов) организации.

Обратите внимание! Если товары приобретаются посредником на условиях предварительной оплаты (что довольно часто имеет место на практике), то товары принимаются к учету в оценке в рублях по курсу, действующему на дату перечисления предварительной оплаты.

Так как расчеты с иностранным продавцом производятся посредником в валюте, то зачастую приобретение валюты производится посредником самостоятельно в рамках исполнения посреднического соглашения. Мы уже отметили, что в соответствии с нормами [Закона](#) N 173-ФЗ такая операция проводится российским посредником через уполномоченный банк.

Если при приобретении иностранной валюты посредником курс покупки валюты уполномоченного банка был выше или ниже официального курса ЦБ РФ, действующего на дату приобретения валюты, то возникает разница, которая, как уже было отмечено, в бухгалтерском учете представляет собой прочие доходы или расходы комитента.

В силу того что собственником данных доходов или расходов является комитент, то их передача от посредника отражается комитентом в учете записью по счету 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции со счетом учета расчетов с комиссионером. Обычно расчеты с посредниками у заказчиков посреднических услуг ведутся на балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открываются специальные субсчета.

В целях налогообложения все разницы, которые могут возникать у комитента при импорте товаров через посредника, считаются курсовыми, которые учитываются им в составе

внерезидентов или расходов.

В соответствии со [статьей 250 НК РФ](#) внерезидентскими доходами признаются:

- положительные (отрицательные) курсовые разницы, образующиеся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту при купле-продаже валюты ([пункт 2 статьи 250 НК РФ](#));

- положительные курсовые разницы, за исключением положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов ([пункт 11 статьи 250 НК РФ](#)).

Для справки. Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

В свою очередь, внерезидентскими расходами согласно [статье 265 НК РФ](#) признаются:

- расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту ([подпункт 6 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#));

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов ([подпункт 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#)).

Для справки. Отрицательной курсовой разницей в целях [главы 25 НК РФ](#) признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при дооценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

При использовании общепринятого метода признания доходов и расходов (метода начисления) курсовые разницы, возникающие при приобретении или продаже валюты, включаются в состав налогооблагаемых доходов (расходов) на дату ее покупки или продажи, на что указывают положения [пункта 2 статьи 250 НК РФ](#), [подпункта 6 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#), [подпункта 10 пункта 4 статьи 271 НК РФ](#) и [подпункта 9 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#).

Обратите внимание! Большинство банков за конвертацию валюты взимают комиссию, которую можно учесть в расходах на основании [подпункта 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#). Аналогичные разъяснения по этому поводу даны Минфином России в [Письме](#) от 18.01.2017 N 03-03-06/1/1916. На основании [подпункта 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#) комиссия банка включается в состав расходов на дату ее снятия с расчетного счета организации или на последнее число отчетного (налогового) периода.

Датой получения доходов и расходов в виде курсовых разниц, возникающих при переоценке валютных ценностей, требований и обязательств, признается дата перехода права собственности на валютные ценности, дата погашения (исполнения) обязательств и требований или последнее число текущего месяца, в зависимости от того, что произошло раньше.

Обратите внимание! В налоговом учете авансы, задатки, полученные (выданные) в иностранной валюте, оцениваются на дату получения (выдачи) и дальнейшей переоценке не подлежат. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 16.07.2013 N 03-03-06/1/27685.

Следовательно, датой получения доходов и расходов по второму виду курсовых разниц у комитента признается дата перехода права собственности на валютные ценности, дата погашения (исполнения) обязательств и требований и (или) последнее число текущего месяца, в зависимости от того, что произошло раньше. На это указывают нормы [пункта 8 статьи 271 НК РФ](#) и [подпункта 7 пункта 4 статьи 271 НК РФ](#), а также положения [пункта 10 статьи 272 НК РФ](#) и [подпункта 6 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#).

Обратите внимание! Внереализационные доходы (расходы) в виде курсовых разниц учитываются для целей исчисления налога на прибыль организаций на соответствующие даты их признания. При этом [глава 25 НК РФ](#) не содержит положений, позволяющих учитывать курсовые разницы как сальдированную величину за соответствующий отчетный (налоговый) период ([Письмо](#) Минфина России от 18.01.2017 N 03-03-06/1/1936).

Из [статьи 146 НК РФ](#) следует, что ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, представляет собой объект налогообложения НДС. По общему правилу "ввозной" налог уплачивается декларантом, на что указывают как [статья 143 НК РФ](#), так и [статья 50](#) Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее - ТК ЕАЭС).

Так как импорт товаров осуществляется посредником, то в качестве декларанта выступает комиссионер. Причем, как мы уже отметили выше, "таможенный" НДС представляет собой расходы, связанные с исполнением договора комиссии, которые возмещаются комитентом.

В [Письме](#) Минфина России от 04.09.2018 N 03-07-08/62931 отмечено, что в случае уплаты при ввозе товаров в Российскую Федерацию налога на добавленную стоимость комиссионером налог принимается к вычету у комитента после принятия на учет приобретенных товаров на основании документов, подтверждающих уплату налога комиссионером, а также таможенной декларации (ее копии) на ввозимые товары, оформленные в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, независимо от налогового режима (в том числе упрощенной системы налогообложения), применяемого комиссионером.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в [Письме](#) Минфина России от 12.04.2017 N 03-07-08/21708.

При этом на основании [пункта 1.1 статьи 172 НК РФ](#) заявить право на вычет комитент может в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет ввезенных товаров. Такие же разъяснения дает и Минфин России в [Письме](#) от 15.02.2017 N 03-07-13/1/8409.

Рассмотрим приобретение посреднических услуг в условиях образования курсовых разниц (при импорте товаров) на конкретном примере.

Пример (цифры условные). ООО "Комитент" заключило договор комиссии с ООО "Комиссионер", предметом которого является импорт товаров, контрактная стоимость которых составляет 15 000 евро.

Договором предусмотрено, что вознаграждение посредника составляет 480 евро, (в том числе НДС - 80 евро) и выплачивается вместе с расходами, подлежащими возмещению, в течение 5 дней с момента утверждения отчета посредника. Договором предусмотрено возмещение расходов посредника в виде таможенных платежей.

В целях исполнения договора ООО "Комитент" самостоятельно приобрело валюту в уполномоченном банке по курсу 73 руб. за евро и в тот же день перечислило ее на валютный счет ООО "Комиссионер". За конвертацию валюты банком взята комиссия в размере 5 000 руб.

ООО "Комиссионер" импортировало товар от своего имени и представило ООО "Комитент" отчет, согласно которому приобретен товар, контрактная стоимость которого составляет 15 000 евро.

Расходы посредника, подлежащие возмещению, составили:

таможенная пошлина в размере 106 350 руб.;

таможенный сбор в размере 2 000 руб.;

"ввозной" НДС по ставке 20% в размере 233 970 руб.

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ, составил:

на дату приобретения валюты - 71,40 руб. за евро;

на дату перечисления валюты посреднику - 70,90 руб. за евро;

на дату утверждения отчета посредника - 70,65 руб. за евро;

на дату выплаты вознаграждения посреднику - 71,00 руб. за евро.

Рабочим планом счетов ООО "Комитент" закреплено, что расчеты с комиссионером ведутся на балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открыты следующие субсчета:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером по суммам, полученным для исполнения договора";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения".

В бухгалтерском учете ООО "Комитент" операции по импорту товара через посредника отражены следующим образом:

На дату приобретения валюты у уполномоченного банка:

Дебет 57 Кредит 51

- 1 095 000 руб. (15 000 евро x 73 руб. за евро) - перечислены уполномоченному банку денежные средства в рублях на покупку иностранной валюты;

Дебет 76 Кредит 51

- 5 000 руб. - списана с расчетного счета комиссия банка;

Дебет 91 - 2 Кредит 76

- 5 000 руб. - включены в состав прочих расходов затраты по оплате услуг банка;

Дебет 52 Кредит 57

- 1 071 000 руб. (15 000 евро x 71,40 руб. за евро) - зачислена иностранная валюта на валютный счет по курсу ЦБ РФ;

Дебет 91 - 2 Кредит 57

- 24 000 руб. (1 095 000 руб. - 1 071 000 руб.) - учтена разница, возникающая при приобретении валюты по менее выгодному курсу, чем курс ЦБ РФ, в составе прочих расходов.

На дату перечисления валюты посреднику:

Дебет 91 - 2 Кредит 52

- 7 500 руб. (15 000 евро x (71,40 руб. за евро - 70,90 руб. за евро)) - отнесена в состав прочих расходов отрицательная курсовая разница, возникшая от переоценки валюты на день перечисления валюты посреднику;

Дебет 76 - 5 Кредит 52

- 1 063 500 руб. (15 000 евро x 70,90 руб. за евро) - перечислена валюта посреднику для исполнения договора комиссии.

На дату получения товаров от посредника:

Дебет 41 Кредит 76 - 5

- 1 063 500 руб. (15 000 руб. x 70,90 руб. за евро) - отражена контрактная стоимость товара.

На дату утверждения отчета:

Дебет 41 Кредит 76 - 5

- 106 350 руб. - включена в стоимость импортного товара сумма уплаченной таможенной пошлины;

Дебет 41 Кредит 76 - 5

- 2 000 руб. - включена в стоимость импортного товара сумма таможенного сбора;

Дебет 19 Кредит 76 - 5

- 233 970 руб. - отражена сумма НДС, уплаченная комиссионером при ввозе;

Дебет 41 Кредит 76 - 6

- 28 260 руб. ((480 евро - 80 евро) x 70,65 руб. за евро) - включена в стоимость приобретенного товара сумма комиссионного вознаграждения;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 5 652 руб. (80 евро x 70,65 руб. за евро) - отражена сумма НДС с комиссионного вознаграждения;

Дебет 68 Кредит 19

- 239 622 руб. (233 970 руб. + 5 652 руб.) - принят к вычету НДС, уплаченный при ввозе и по услугам посредника.

На дату выплаты вознаграждения посреднику:

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 34 080 руб. (480 евро x 71,00 руб. за евро) - оплачены услуги посредника;

Дебет 91 - 2 Кредит 76 - 6

- 168 руб. (480 евро x (71,00 руб. за евро - 70,65 руб. за евро)) - учтена в составе прочих расходов отрицательная курсовая разница, возникшая по расчетам с посредником;

Дебет 76 - 5 Кредит 51

- 342 320 руб. ((1 063 500 руб. + 106 350 руб. + 2 000 руб. + 233 970) - 1 063 500 руб.) - возмещены расходы посредника, осуществленные им в ходе исполнения поручения.

Приобретение посреднических услуг при расчетах в условных единицах

Организации могут продавать и приобретать товары (работы, услуги) не только по прямым договорам, но и в рамках посреднических соглашений. При этом воспользоваться услугами посредника компания может в рамках договоров поручения, комиссии или агентирования.

Если договорная стоимость продаваемых или приобретаемых товаров (работ, услуг) установлена в условных денежных единицах (далее - у. е.), то при изменении курса иностранной валюты, к которой "привязана" у. е., могут возникать разницы, которые именуется курсовыми.

Кем и как они учитываются при исполнении договоров с участием посредников, вы узнаете из материала, предлагаемого вашему вниманию.

Прежде чем вести разговор о самих разницах при расчетах в у. е. , напомним природу их возникновения.

Исходя из того что национальной валютой в Российской Федерации является рубль, то по общему правилу все денежные обязательства на внутреннем рынке выражаются в рублях. В то же время [пунктом 2 статьи 317](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) определено, что в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в у. е.

В такой ситуации рублевый эквивалент обязательства определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. О том, что стороны договора вправе закрепить собственный курс пересчета и порядок определения такого курса, говорят и арбитры в [пункте 12](#) Информационного письма Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 N 70 "О применении арбитражными судами статей 140 и 317 Гражданского кодекса Российской Федерации".

В силу [статьи 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) все российские компании обязаны вести бухгалтерский учет, который ведется в рублях. При наличии объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, их стоимость подлежит пересчету в рубли, на что указывает [пункт 3 статьи 12](#) Закона N 402-ФЗ. А так как обязательства экономического субъекта в силу [статьи 5](#) Закона N 402-ФЗ включены в состав объектов бухгалтерского учета организации, то это в полной мере распространяется и на обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в у. е.

Для справки. При заключении договора в у. е. стороны своим согласием определяют вид реально существующей иностранной валюты, к которой приравнивается условная денежная единица. Иными словами, у. е. является лишь инструментом пересчета стоимости валютного обязательства договора в ее рублевый эквивалент.

При пересчете обязательства, выраженного в у. е. , в рубли, как правило, возникают разницы, которые в зависимости от динамики курса могут быть положительными или отрицательными.

Причем учет таких разниц традиционно вызывает у бухгалтеров много вопросов даже в условиях прямых сделок купли-продажи, а если речь идет о покупке-продаже в условиях посреднического соглашения, то у бухгалтера вообще голова "идет кругом". Ведь специфика посреднических договоров состоит в том, что во всех хозяйственных операциях, связанных с движением товара от продавца к покупателю, участвует посредник, продающий или приобретающий "чужой" товар.

Заметим, что с точки зрения бухгалтерского учета разницы, возникающие при исполнении договоров в у. е. , признаются курсовыми разницами, учет которых пока ведется в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденным Приказом Минфина России от

27.11.2006 N 154н (далее - ПБУ 3/2006).

Для справки. На основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ [ПБУ 3/2006](#) (равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013) до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы, выступает в роли соответствующего ФСБУ.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

В налоговом учете такие разницы до 01.01.2015 считались суммовыми, которые имели место только у организаций, исчисляющих налог на прибыль методом начисления, на что, в частности, указывал [пункт 5 статьи 273](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), ныне уже утративший силу.

В настоящий момент в налоговом учете все разницы, вне зависимости от валюты платежа по договорным обязательствам сторон, считаются курсовыми, что следует из [пункта 11 статьи 250](#) НК РФ и [подпункта 5 пункта 1 статьи 265](#) НК РФ.

Но об этом чуть ниже, а пока вернемся к бухгалтерскому учету разниц, возникающих при расчетах в у. е.

Поскольку в целях правильности организации учета возникающих курсовых разниц бухгалтеру организации, пользующейся услугами посредника, следует хорошо представлять гражданско-правовую основу посреднических договоров, то обратимся к [главам 49](#) "Поручение", [51](#) "Комиссия" и [52](#) "Агентирование" ГК РФ.

Договор поручения

По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ).

Договор комиссии

[Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают именно у комиссионера, даже в том случае, если комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Агентский договор

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! Правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям [главы 52](#) ГК РФ или самому существованию агентского договора.

Как видим, главным отличием перечисленных видов посреднических соглашений является то, от чьего имени выступает посредник в сделках с третьими лицами и, соответственно, у кого возникает объем прав и обязанностей по сделкам с третьими лицами.

Несмотря на то что каждый из перечисленных видов посреднических договоров обладает своей спецификой, позволяющей рассматривать их как самостоятельные гражданско-правовые соглашения, у них есть и общие признаки.

Так, общей чертой договоров посредничества является то, что посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет.

Кроме того, все перечисленные договоры являются двусторонними, консенсуальными и возмездными. Размер и порядок выплаты вознаграждения посредника определяются самим посредническим договором. С тем, что [ГК РФ](#) не содержит императивных правил определения посреднического вознаграждения, соглашаются и региональные суды, на что, в частности, указывает [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2012 по делу N А56-75196/2010.

О том, что посредническая услуга оказана, посредник извещает доверителя, комитента, принципала специальным отчетом, порядок и сроки представления которого также определяются соглашением сторон.

Обратите внимание! Обязывая посредника отчитываться перед заказчиком, гражданское право не содержит какой-либо формы отчета поверенного, комиссионера или агента, в силу чего стороны вправе использовать любую удобную для них форму отчета.

В то же время не следует забывать о том, что с точки зрения бухгалтерского учета отчет посредника представляет собой первичный учетный документ, на основании которого заказчик отражает в учете расходы в виде посреднического вознаграждения, а посредник - доходы от оказания своих услуг.

Поэтому отчет посредника должен отвечать всем требованиям бухгалтерского законодательства. Напоминаем, что [Закон](#) N 402-ФЗ позволяет организациям коммерческой сферы

применять как существующие унифицированные формы бухгалтерских документов, так и самостоятельно разработанные.

Формы документов, которые организация использует в своей деятельности, определяет руководитель компании с подачи лица, ведущего учет.

Так как типового отчета посредника не существует, то понятно, что в любом случае придется использовать самостоятельно разработанную форму отчета, в которой в обязательном порядке должны быть предусмотрены следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В рамках посреднического соглашения к посреднику никогда не переходит право собственности на реализуемые товары (работы, услуги), так же как и все поступления, полученные посредником от третьих лиц, являются собственностью заказчика и, соответственно, подлежат передаче последнему.

Помимо всего перечисленного, общим признаком посреднических договоров является тот факт, что расчеты между заказчиком и третьими лицами могут осуществляться как напрямую, так и через посредника.

Несмотря на то что полномочия агента и поверенного намного шире, чем полномочия комиссионера, агентский договор и договор поручения, целью которых является приобретение или продажа товаров (работ, услуг), заключается компаниями реже, в основном для этих целей используется именно комиссионное соглашение. Учитывая это обстоятельство, а также то, что договор комиссии обладает наиболее сложной гражданско-правовой конструкцией, рассматривать учет курсовых разниц мы будем на примере договора комиссии, предметом которого выступает продажа товаров комитента.

Отметим одно очень важное обстоятельство: в рамках договора комиссии на реализацию товара существуют два денежных обязательства, по которым у комитента могут возникать курсовые разницы:

- обязательство по договору купли-продажи товаров, возникающее у покупателя товаров перед комитентом;

- обязательство по договору комиссии, возникающее у комитента перед комиссионером.

Рассмотрим подробнее, в каких случаях у комитента могут возникать курсовые разницы по перечисленным выше обязательствам.

Допустим, организация заключила договор комиссии, в соответствии с которым комиссионер продает товар, цена которого установлена комитентом в у. е. , где условная единица приравнена к иностранной валюте (обычно к доллару США или евро).

Исполнение посредником комиссионного поручения состоит в нахождении покупателя товара и заключении с ним сделки на его продажу. Если договором купли-продажи, заключенным комиссионером с покупателем товара, стороны договора зафиксировали курс пересчета цены товара на дату его отгрузки, то у комитента курсовые разницы возникать не будут. Не будут возникать курсовые разницы и в том случае, если отгрузка товара производится комиссионером на условиях 100%-ной предварительной оплаты, а также в случае, если курс валюты не меняется или даты отгрузки и оплаты совпадают. Во всех иных ситуациях у комитента будут иметь место курсовые разницы, возникающие в рамках договора купли-продажи, заключенного в у. е.

Обратите внимание! К посреднику эти курсовые разницы не имеют отношения даже в том случае, если он участвует в расчетах. Несмотря на то что денежные средства при участии посредника в расчетах поступают на расчетный счет или в кассу комиссионера, все полученное по договору комиссии является собственностью комитента, в том числе и возникающие курсовые разницы, которые также подлежат "передаче" собственнику.

У комитента данные курсовые разницы будут отражаться в составе прочих доходов или расходов, на что указано в [пункте 13 ПБУ 3/2006](#). Понятно, что если возникает положительная курсовая разница, то в учете комитента возникают прочие доходы, если же отрицательная - то собственник товаров учтет эту разницу в составе прочих расходов.

Обращаем ваше внимание на то, что [ПБУ 3/2006](#) требует осуществлять пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, не только на дату возникновения обязательства и на дату его оплаты, но и на каждую отчетную дату в течение всего срока, пока обязательство "висит" на балансе.

В силу этого, по мнению автора, немного внимания следует уделить тому, что следует понимать под отчетной датой в условиях [Закона N 402-ФЗ](#).

Напомним, что согласно [пункту 6 статьи 15 Закона N 402-ФЗ](#) отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. В силу [пункта 4 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" \(ПБУ 4/99\)](#), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н, отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

[Закон N 402-ФЗ](#) обязывает организации формировать только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а промежуточная отчетность составляется только в определенных

случаях, прямо названных в [пункте 4 статьи 13](#) Закона N 402-ФЗ.

То есть у большинства организаций отчетной датой признается последний день года - ведь считать таковой последний день месяца или квартала оснований нет.

В то же время на практике пересчет стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, большинство организаций производят на последний календарный день месяца, поскольку это позволяет сблизить бухгалтерские правила учета курсовых разниц с их налоговыми правилами.

Тем, кто осуществляет пересчет "валютных" активов и обязательств на последний день месяца, имеет смысл закрепить это положение в своей учетной политике, что позволит вести учет, не вступая в противоречие с нормами [Закона N 402-ФЗ](#). При этом такая оговорка не обяжет компанию формировать промежуточную (месячную) отчетность.

С учетом вышеизложенного обязательство, выраженное в у. е., будет пересчитываться в рубли на дату совершения операции, на дату его оплаты или на последнее число каждого месяца вплоть до его погашения.

В отношении второго вида обязательств, по которому у комитента могут возникать курсовые разницы, следует отметить, что их появление возможно в том случае, если комиссионное вознаграждение посредника также установлено в у. е.

Вместе с тем стороны комиссионного соглашения могут составить договор комиссии так, что его условия позволят избежать возможности возникновения курсовых разниц по оплате услуг посредника. Достаточно лишь прописать в договоре, что вознаграждение посредника установлено в фиксированной сумме в рублях или закрепить положение о том, что размер комиссионного вознаграждения определяется по курсу, действующему на дату оказания услуги.

Если предметом договора комиссии является продажа комиссионного товара, то сумма вознаграждения, выплачиваемая посреднику за оказанную услугу, представляет для комитента расходы по обычным видам деятельности и учитывается им в составе расходов на продажу. Учет расходов ведется комитентом в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, выступающим пока аналогом ФСБУ "Расходы".

Для справки. Согласно [Программе](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, вступление в силу ФСБУ "Расходы" намечено на 2023 г.

Напомним, что свою кредиторскую задолженность перед посредником комитент отражает в бухгалтерском учете после получения отчета комиссионера об оказании услуги.

Причем в общем случае задолженность перед комиссионером отражается в учете в момент отгрузки комиссионного товара третьему лицу, а так как она выражена в у. е., то на основании [пункта 4](#) ПБУ 3/2006 задолженность пересчитывается в рубли по курсу, действующему на дату совершения операции. Пересчет производится по официальному курсу ЦБ РФ, а в случае отсутствия такого курса - по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из

курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ.

В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу ([пункт 5 ПБУ 3/2006](#)).

Если при выплате вознаграждения курс валюты - эквивалента у. е. меняется, то возникшая курсовая разница отражается комитентом в составе прочих доходов или расходов ([пункт 13 ПБУ 3/2006](#)).

В налоговом учете комитента разницы, возникающие при исполнении договоров в у. е. , также являются курсовыми и признаются внереализационными доходами или расходами на основании [пункта 11 статьи 250 НК РФ](#) или [подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ](#) соответственно.

Причем с 01.01.2015 [глава 25 НК РФ](#) содержит единые правила учета курсовых разниц - и тех, которые возникают там, где валюта долга совпадает с валютой платежа, и тех, где валютные обязательства погашаются в рублевом эквиваленте.

При этом новые правила учета курсовых разниц по расчетам в у. е. [главы 25 НК РФ](#) максимально приближены к правилам их бухгалтерского учета.

Ведь если до 01.01.2015 в налоговом учете обязательства и требования по договорам в у. е. пересчитывались на дату окончания расчетов в у. е. по договору, то теперь пересчитывать дебиторскую и кредиторскую задолженность в у. е. нужно не только на дату ее погашения, но и последний день текущего месяца (если она не погашена). Аналогичным образом пересчитывается и валютная задолженность, оплачиваемая в валюте. Иными словами, сейчас бухгалтерские и налоговые доходы (расходы) в виде курсовых разниц, в том числе по расчетам в у. е. , признаются в обоих учетах одинаково - на дату погашения задолженности или на последний день месяца в зависимости от того, что произошло раньше. Следовательно, у организации не возникает нужды в применении [ПБУ 18/02](#), утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (далее - ПБУ 18/02).

Обратите внимание! С 01.01.2020 [ПБУ 18/02](#) будет действовать в редакции, обновленной [Приказом](#) Минфина России от 20.11.2018 N 236н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. N 114н".

Кроме того, сегодня налоговый учет по сделкам в у. е. так же, как и учет бухгалтерский, позволяет использовать не только официальный курс ЦБ РФ, но и договорной курс, о чем говорит [статья 316 НК РФ](#).

Ну и наконец, устранены неясности при исполнении договоров в у. е. на условиях аванса: теперь нормами [главы 25 НК РФ](#) в части учета курсовых разниц прямо установлено, что авансы, выданные (полученные) по договорам, оплачиваемым в валюте или рублях, не подлежат пересчету.

Если комитент является плательщиком НДС, то при расчетах в у. е. у него возникает немало вопросов с исчислением данного налога, причем по обоим видам обязательств.

По обязательствам покупателя ему необходимо знать, нужно ли ему корректировать налоговую базу по НДС при колебаниях курса валюты - эквивалента у. е. ? По обязательству перед посредником встает вопрос о том, скажутся ли колебания курса на величине вычета комитента по сумме "входного" налога, предъявленного комиссионером к оплате по комиссионному вознаграждению.

Ответ на первый вопрос дает [пункт 4 статьи 153 НК РФ](#), в соответствии с которым при реализации товаров по договорам, заключенным в у. е. с последующей оплатой, моментом определения налоговой базы является день отгрузки товаров. На эту дату определяется налогооблагаемая база по НДС, и при последующей оплате она не корректируется.

Разницы в сумме налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров, учитываются им в составе внереализационных доходов или расходов.

Заметим, что [пункт 4 статьи 153 НК РФ](#) предназначен для ситуации реализации с последующей оплатой. А как быть, если за товары, реализуемые посредником, покупатель рассчитывается авансом? В такой ситуации применяется общий порядок: если моментом определения налоговой базы является день получения предоплаты, то на дату отгрузки также придется исчислить налоговую базу, на что указывает [пункт 14 статьи 167 НК РФ](#). Аналогичные разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 13.02.2012 N 03-03-06/1/83. При этом, как сказано в [Письме](#) ФНС России от 21.07.2015 N ЕД-4-3/12813, при определении налоговой базы на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет ранее поступившей 100%-ной предоплаты в рублях налоговую базу следует определять исходя из полученной полной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки.

Согласны с таким подходом и арбитры, о чем позволяет судить [Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 18.12.2014 N Ф05-14459/2014 по делу N А40-22594/2014.

Обратите внимание! При определении налоговой базы на день отгрузки товаров в счет ранее поступившей частичной оплаты в рублях норму [пункта 4 статьи 153 НК РФ](#) следует применять в отношении части стоимости товаров, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, не оплаченной покупателем на дату отгрузки товаров.

Поэтому часть стоимости товаров, не оплаченная покупателем на дату их отгрузки, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату их отгрузки, а ранее частичная оплата в рублях не пересчитывается. Такие разъяснения на этот счет даны в [Письме](#) Минфина России от 23.12.2015 N 03-07-11/75467.

Теперь что касается корректировки сумм налоговых вычетов по "входному" налогу, относящемуся к услугам комиссионера.

В соответствии с нормами [главы 21 НК РФ](#) комитент - плательщик НДС, воспользовавшийся услугами посредника, вправе уменьшить налог, начисленный им к уплате в бюджет, на налоговые вычеты, на что указывает [пункт 1 статьи 171 НК РФ](#).

Из положений [пункта 2 статьи 171](#) и [пункта 1 статьи 172](#) НК РФ следует, что суммы НДС, предъявленные посредником комитенту при приобретении посреднических услуг, принимаются к вычету при выполнении следующих условий:

- наличие счета-фактуры, выставленного посредником;
- принятие комитентом приобретенных услуг к учету и наличие соответствующих первичных документов;
- приобретенные услуги используются комитентом для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с [главой 21](#) НК РФ.

Заметим, что если вознаграждение посредника установлено в иностранной валюте, а оплачивается в рублях, то счет-фактуру на свои услуги комиссионер выставляет исключительно в рублях. На это указывает [подпункт "м" пункта 1](#) Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость". Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) ФНС России от 12.09.2012 N АС-4-3/15209@.

Если счет-фактура по услугам посредника выставлен последним в рублях, то комитент принимает к вычету сумму налога, указанную в счете-фактуре посредника.

В том случае если на дату оплаты вознаграждения курс изменился, то образовавшуюся разницу в сумме налога комитент учит в составе своих внереализационных доходов или расходов. На это указывает [пункт 1 статьи 172](#) НК РФ.

Чтобы изложенный материал был более понятен читателю, покажем образование и учет разниц по расчетам в у. е. на конкретном примере.

Пример. Организация "А" (комитент) 15.05.2019 заключила с организацией "В" (комиссионер) договор комиссии, в соответствии с которым комиссионер должен продать партию товара, цена которого составляет 24 000 евро, в том числе НДС - 4 000 евро, и в этот же день передала товар посреднику. Себестоимость товара составляет 800 000 руб.

Условиями договора предусмотрено, что комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от цены сделки, заключенной посредником с третьим лицом, в том числе НДС - 20%, причем посредник в расчетах не участвует.

17.05.2019 организация "В" заключила договор купли-продажи с покупателем и продала товар и в этот же день по электронной почте направила отчет комитенту. Отчет принят комитентом 18.05.2019.

Покупатель оплатил товар 21.05.2019.

Комитент перечислил сумму вознаграждения посреднику 05.06.2019.

Допустим, что официальный курс евро составил:

на дату отгрузки товара покупателю (17.05.2019) - 72,95 руб. за евро;

на дату утверждения отчета (18.05.2019) - 73,99 руб. за евро;

на дату оплаты товара покупателем (21.05.2019) - 74,21 руб. за евро;

на отчетную дату (31.05.2019) - 72,88 руб. за евро;

на дату выплаты вознаграждения посреднику (05.06.2019) - 74,03 руб. за евро.

В бухгалтерском учете комитента - организации "А" данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

15.05.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 800 000 руб. - передан товар комиссионеру для продажи.

17.05.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 1 750 800 руб. (24 000 евро x 72,95 руб. за евро) - отражена выручка от продажи товара, исходя из курса, действующего на дату отгрузки;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 291 800 руб. (4 000 евро x 72,95 руб. за евро) - начислен НДС исходя из курса, действующего на дату отгрузки;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 800 000 руб. - списана себестоимость реализованного товара.

18.05.2019:

Дебет 44 Кредит 76

- 44 394 руб. (600 евро x 73,99 руб. за евро) - начислено вознаграждение посреднику исходя из курса, действующего на дату оказания услуги;

Дебет 19 Кредит 76

- 8 878,80 руб. (120 евро x 73,99 руб. за евро) - учтен НДС, предъявленный комиссионером;

Дебет 68 Кредит 19

- 8 878,80 руб. - принят к вычету НДС по посредническим услугам.

21.05.2019:

Дебет 51 Кредит 62

- 1 781 040 руб. (24 000 евро x 74,21 руб. за евро) - поступила оплата за товар, исходя из курса валюты, действующего на дату оплаты;

Дебет 62 Кредит 91 - 1

- 30 240 руб. (24 000 евро x (74,21 руб. за евро - 72,95 руб. за евро)) - отражена положительная курсовая разница по расчетам с покупателем в составе прочих доходов комитента.

31.05.2019:

Дебет 76 Кредит 91 - 1

- 799,20 руб. (720 евро x (73,99 руб. за евро - 72,88 руб. за евро)) - положительная курсовая разница от переоценки задолженности посредника на отчетную дату учтена в составе прочих доходов.

В налоговом учете комитента курсовая разница в размере 799,20 руб. признана внереализационным доходом.

05.06.2019:

Дебет 91 - 2 Кредит 76

- 828 руб. (720 евро x (74,03 руб. за евро - 72,88 руб. за евро)) - отрицательная курсовая разница от переоценки задолженности посредника на дату оплаты учтена в составе прочих расходов;

Дебет 76 Кредит 51

- 53 301,60 руб. (720 евро x 74,03 руб. за евро) - перечислено комиссионное вознаграждение посреднику, исходя из курса валюты, действующего на дату оплаты.

В налоговом учете на дату оплаты отрицательная курсовая разница в размере 828 руб. включена комитентом в состав своих внереализационных расходов.

Приобретение посреднических услуг и налогообложение ЕНВД

Продавать товары в рамках посреднических договоров организации и коммерсанты могут не только оптом, но и в розницу. В связи с тем что при розничной торговле возможно применение такого специального налогового режима, как система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) для отдельных видов деятельности, у участников посреднических сделок возникает законный вопрос: кто может стать плательщиком ЕНВД при продаже товаров через посредника - собственник товаров или посредник, продающий чужой товар? Разобраться в данном вопросе поможет настоящая глава.

Для того чтобы правильно ответить на данный вопрос, сначала следует обратиться к гражданско-правовым основам посреднических договоров, предметом которых может являться совершение сделок на продажу товаров.

В соответствии с Гражданским [кодексом](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ) реализовать товары через посредника продавец (организация или предприниматель) может в рамках договора комиссии, агентского соглашения, а также по договору поручения.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. Как следует из [статьи 990](#) ГК РФ, сторонами комиссионного соглашения являются комитент (собственник товаров) и комиссионер (посредник). По договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, но за счет комитента, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Договору поручения посвящена [глава 49](#) "Поручение" ГК РФ. [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что при договоре поручения сторонами договора выступают доверитель (собственник товаров) и поверенный (посредник). По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия (в том числе и сделки по продаже товаров) от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал (собственник товаров) и агент (посредник), это вытекает из [статьи 1005](#) ГК РФ.

В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

В силу [статьи 1011](#) ГК РФ применение к агентским отношениям правил о договорах комиссии и поручения возможно, если эти правила не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или существу агентского договора.

Как видим, общим для всех видов посреднических договоров является то, что посредник всегда совершает сделки в интересах и за счет заказчика (комитента, принципала или доверителя), однако при этом может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика.

Теперь попробуем увязать вышеприведенные правовые основы посреднических соглашений с розничной торговлей, которая, как известно, является одним из видов деятельности, в отношении которой фирма или коммерсант могут уплачивать ЕНВД.

Напомним, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - "вмененка") является одним из шести специальных налоговых режимов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ), на что указывает [пункт 2 статьи 18 НК РФ](#).

Для справки. Такой специальный налоговый режим, как налог на профессиональный доход, с 01.01.2019 по 31.12.2028 применяется в порядке эксперимента в Москве, Московской, Калужской областях и Татарстане.

Порядок и особенности применения "вмененки" установлены [главой 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ](#), действие которой продлено до 01.01.2021 ([пункт 8 статьи 5 Федерального закона от 29.06.2012 N 97-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона "О банках и банковской деятельности"](#)). Следовательно, пользоваться данным специальным налоговым режимом можно еще более года.

Налогоплательщиками ЕНВД, как известно, могут выступать как организации, так и индивидуальные предприниматели, причем с 01.01.2013 переход на уплату ЕНВД является добровольным, о чем прямо сказано в [пункте 1 статьи 346.28 НК РФ](#).

Учитывая это, розничные продавцы товаров самостоятельно решают, платить ли им по рознице ЕНВД или применять иную систему уплаты налогов.

Виды деятельности, в отношении которых по решению местных властей может применяться ЕНВД, перечислены в [статье 346.26 НК РФ](#), среди которых упомянута и розничная торговля. Причем из [подпунктов 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ](#) вытекает, что использовать "вмененку" могут организации и индивидуальные предприниматели, торгующие в розницу:

- через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

- через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети.

Заметим, что в целях ЕНВД в соответствии со [статьей 346.27 НК РФ](#) под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Обращаем ваше внимание на то, что в [статье 346.27 НК РФ](#) речь идет именно о розничной торговле как о виде предпринимательской деятельности.

Напомним, что в силу [статьи 2 ГК РФ](#) под предпринимательской деятельностью субъекта понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на

систематическое получение доходов.

Поэтому ЕНВД может применяться только в том случае, если розничная торговля осуществляется именно на систематической основе, единичные сделки субъектов гражданско-правовых отношений по продаже товаров на основе розничных договоров не признаются розничной торговлей в целях [главы 26.3](#) НК РФ. На это указывают и финансисты в [Письме](#) Минфина России от 21.04.2011 N 03-11-06/3/48. Согласны с таким подходом и судебные инстанции, о чем свидетельствуют [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 07.12.2010 по делу N А65-2667/2010, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 23.05.2007 по делу N А52-2523/2006/2 и другие.

В силу прямого указания [статьи 346.27](#) НК РФ в целях ЕНВД не признается розничной торговлей продажа:

- подакцизных товаров, указанных в [подпунктах 6 - 10 пункта 1 статьи 181](#) НК РФ;
- продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания;
- невостребованных вещей в ломбардах;
- газа;
- грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов;
- товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети);
- передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам;
- продукции собственного производства (изготовления).

Обратите внимание! С 01.01.2020 в целях ЕНВД не будет признаваться розничной торговлей торговля в розницу такими маркированными товарами, как лекарственные препараты, обувь и изделия из натурального меха. На это указывают положения Федерального [закона](#) от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

Следовательно, фирмы и предприниматели, торгующие в розницу указанными маркированными товарами, не смогут перейти на применение ЕНВД, а те, кто продает такие товары, уже будучи плательщиком ЕНВД, утратят право применения названного специального режима.

В то же время в целях ЕНВД реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится к розничной

торговле!

Однако даже в том случае, если вы осуществляете предпринимательскую розничную торговлю товарами, прямо не поименованными в [статье 346.27](#) НК РФ, это еще не говорит о том, что ваша деятельность может быть признана розничной торговлей для целей ЕНВД. Объясним, что имеется в виду.

Продажа товара в розницу предполагает, что товар передается покупателю для конечного потребления. Это вытекает из [статьи 492](#) ГК РФ, в соответствии с которой розничный товар приобретается покупателем для личного, семейного или домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Розничный договор является публичным договором, что, по сути, означает обязанность продавца по его заключению с любым желающим. Для его заключения необязательно соблюдать письменную форму договора, он считается заключенным в надлежащем порядке с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека, электронного или иного документа, подтверждающего оплату товара ([статья 493](#) ГК РФ).

Однако приобретать товары в розницу для своих целей могут не только граждане, но и представители юридических лиц. В этом случае по просьбе покупателя продавец может выдать накладную на товар и счет-фактуру, такие случаи имеют место в торговой практике. Так как оформление такой документации не является характерным для розницы, то налоговые органы зачастую рассматривают такие операции как совершенные в рамках оптовой торговли. В качестве примера можно привести [Письмо](#) Минфина России от 24.04.2014 N 03-11-11/19107, [Письмо](#) ФНС России от 08.06.2012 N ЕД-3-3/2041@, а также [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 02.08.2012 N Ф09-6515/12 по делу N А34-6853/2011, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 05.03.2012 по делу N А05-1198/2011 и ряд других.

Если реализация товаров осуществляется продавцом вне рамок розничного договора, то деятельность продавца рассматривается в качестве оптовой торговли, а значит, применять ЕНВД он не вправе. Аналогичные разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 05.05.2017 N 03-11-11/27736.

Или другой пример: продавец продает в розницу контрольно-кассовую технику или какое-либо технологическое оборудование. Согласитесь, трудно себе представить, что кто-то будет использовать ККТ для личных целей, не связанных с ведением бизнеса. Исходя из этого, можно сказать, что при решении вопроса о применении ЕНВД в отношении розничной торговли продавец, хоть и не обязан контролировать цель приобретения товара покупателем, должен все-таки учитывать его предназначение. О том, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара, разъясняет и Минфин России в [Письме](#) от 24.04.2014 N 03-11-11/19107.

Причем розничный продавец может применять ЕНВД при любой форме расчетов независимо от того, к какой категории лиц относится покупатель - к юридическим или к физическим лицам. Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 19.06.2009 N 03-11-09/218.

При этом определяющим признаком договора розничной купли-продажи в целях применения ЕНВД является то, для каких целей налогоплательщик реализует товары организациям и физическим лицам.

Если приобретаемые товары приобретаются у розничного продавца юридическим лицом для своих собственных нужд, а не с целью их коммерческого оборота, то такая продажа также признается розничной торговлей. Такой вывод вытекает из [пункта 5](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки". Согласно с этим и региональные суды, на что указывает, например, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 29.05.2012 по делу N А12-19864/2010.

Но вернемся к посредникам.

В [главе 26.3](#) НК РФ ничего не сказано о способе розничной продажи товара через посредника, но согласитесь, что при такой продаже товаров с ней связаны оба субъекта и сам собственник товаров, у которого образуется доход от их продажи, и посредник, который фактически продает товары. Так кто же из них имеет право на "вмененку"? Ответа на этот вопрос в [главе 26.3](#) НК РФ нет.

Минфин России считает, что в том случае если сделки по розничной продаже товара осуществляются от имени посредника, то плательщиком ЕНВД признается комиссионер или агент. Видимо, при этом чиновники исходят из того, что собственник товара (комитент или принципал) не осуществляет самостоятельно розничную продажу, а [глава 26.3](#) НК РФ не связывает применение ЕНВД с тем, чей товар продается по розничному договору - свой или "чужой".

Такое мнение выражено в Письмах Минфина России от 20.07.2015 [N 03-11-11/41599](#), от 15.12.2014 [N 03-11-11/64462](#), от 21.12.2010 [N 03-11-06/3/167](#), от 26.05.2009 [N 03-11-06/3/145](#), от 17.03.2008 [N 03-11-04/3/119](#), от 01.02.2007 [N 03-11-04/3/31](#) и в ряде других.

Причем с таким подходом соглашаются и суды, на что указывают [Постановление](#) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.10.2015 N Ф04-23577/2015 по делу N А46-14042/2014, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.04.2014 по делу N А58-3592/2013 и другие.

Заметим, что ранее в отношении комиссионеров чиновники Минфина России ссылались еще и на определение комиссионной торговли, закрепленное в государственном [стандарте](#) Р 51303 - 99 "Торговля. Термины и определения", утвержденном [Постановлением](#) Госстандарта России от 11.08.1999 N 242-ст, который сегодня уже утратил силу.

Согласно ему комиссионная торговля - это розничная торговля, предполагающая продажу комиссионерами товаров, переданных им для реализации третьими лицами - комитентами по договорам комиссии. А раз деятельность комиссионера рассматривается как розничная торговля, то именно он вправе уплачивать ЕНВД. Именно такие разъяснения на этот счет были приведены в Письмах Минфина России от 21.11.2012 [N 03-11-06/3/78](#), от 03.05.2011 [N 03-11-06/3/53](#) и других.

Однако сегодня этот аргумент выглядит уже не столь убедительно, ведь с 01.04.2014 торговые термины "собраны" в новом национальном [стандарте](#) Российской Федерации - "ГОСТ Р 51303 - 2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения", утвержденном [Приказом](#) Росстандарта от 28.08.2013 N 582-ст.

Этот документ уже определяет комиссионную торговлю как форму торговли, осуществляемую на основании заключенных договоров комиссии и других договоров.

Причем в своих рассуждениях чиновники привязывают деятельность посредника еще и к торговым площадям, так как условием применения "вмененки" в отношении розничной торговли выступает и ограничение площади торгового зала.

Напомним, что под площадью торгового зала в [статье 346.27 НК РФ](#) понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Финансисты считают, что если розничная продажа ведется от имени комиссионера или агента через объект организации торговли, который принадлежит или используется посредником в предпринимательской деятельности на правах собственности, аренды и так далее, то плательщиком ЕНВД всегда признается посредник, даже в том случае, если торговля осуществляется на площадях, арендуемых у собственника товаров.

На это указывают Письма Минфина России от 03.10.2016 [N 03-11-06/3/57333](#), от 28.11.2014 [N 03-11-06/3/60775](#), от 21.11.2012 [N 03-11-06/3/78](#), от 03.05.2011 [N 03-11-06/3/53](#), от 21.12.2010 [N 03-11-06/3/167](#), от 12.03.2010 [N 03-11-06/3/31](#), от 22.01.2009 [N 03-11-06/3/06](#) и ряд других.

Согласны с этой точкой зрения финансистов и суды, на что указывает [Постановление ФАС Центрального округа от 08.07.2011 по делу N А62-2707/2010](#). При этом мнение региональных арбитров подкрепляется правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в [Постановлении от 17.07.2012 N 1098/12 по делу N А58-8013/10](#).

Если же продажа товара производится в рамках договора поручения или агентирования, в котором агент выступает от имени принципала, то в этом случае по сделкам, совершенным поверенным или агентом с покупателем, становится обязанным либо доверитель, либо принципал, то есть розничная торговля осуществляется собственником товаров. А раз договор розничной купли-продажи заключается с покупателем от имени собственника товара, то применять ЕНВД по такой рознице посредник не вправе. С доходов, полученных от ведения посреднической деятельности, поверенный (агент) должен уплачивать налоги в соответствии с иными режимами уплаты налогов.

О том, что поверенный не может являться плательщиком ЕНВД в связи с тем, что права и обязанности по розничной торговле возникают непосредственно у доверителя, сказано в Письмах Минфина России от 04.04.2013 [N 03-11-11/137](#), от 19.01.2007 [N 03-11-04/3/14](#), а также в [Письме от 16.11.2004 N 03-06-05-05/22](#).

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что если вы как заказчик

посреднической услуги продаете товары в розницу в рамках посреднического соглашения, то плательщиком ЕНВД может стать комиссионер или агент, действующий от своего имени.

В том случае если товаром торгует поверенный или агент, действующий от имени принципала, то перейти на уплату ЕНВД может сам собственник товаров.

Приобретение посреднических услуг у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения

Так как услуги посредников всегда востребованы, многие фирмы специализируются именно на оказании посреднических услуг. Чаще всего в качестве посредников выступают субъекты малого бизнеса, использующие упрощенную систему налогообложения. Как сказывается данный режим налогообложения посредника на приобретении посреднических услуг у их заказчика, вы узнаете из настоящей главы.

Так как порядок ведения бухгалтерского и налогового учета операций, совершаемых в рамках договоров посредничества, в первую очередь зависит от вида заключаемого с посредником соглашения, то вначале следует обратиться к гражданскому праву, регламентирующему основы посреднических сделок.

Несмотря на то что в Гражданском [кодексе](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ) посреднические договоры прямо не поименованы, традиционно к ним относят договоры комиссии, агентирования и договор поручения.

Общими чертами для всех типов посреднических сделок является то, что посредник всегда действует в интересах заказчика посреднических услуг и за его счет. Различия же проявляются в том, от чьего имени действует посредник при исполнении договора.

Договор комиссии регулируется нормами [главы 51](#) "Комиссия" ГК РФ. [Статьей 990](#) ГК РФ установлено, что в рамках договора комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. При этом права и обязанности по сделкам, совершенным комиссионером с третьими лицами, возникают именно у комиссионера.

Договору поручения посвящена [глава 49](#) "Поручение" ГК РФ. По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя ([статья 971](#) ГК РФ).

Правила, касающиеся агентского договора, определены в [главе 52](#) "Агентирование" ГК РФ. В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала ([статья 1005](#) ГК РФ).

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент:

- если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этом случае к

агентскому договору применяются правила о договоре комиссии;

- если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии возможно при условии, что это не противоречит положениям главы 52 ГК РФ или существованию агентского договора ([статья 1011](#) ГК РФ).

Анализ приведенных норм гражданского законодательства позволяет сделать вывод, что самой сложной структурой обладает комиссионное соглашение, предусматривающее, что посредник всегда выступает в сделках с третьими лицами от своего имени, в связи с чем именно у него возникают права и обязанности по заключенным сделкам.

Помимо вида используемого посреднического договора на ведение бухгалтерского и налогового учета лицом, приобретающим посреднические услуги, оказывает влияние еще и налоговый режим, применяемый посредником.

Субъект хозяйственной деятельности, оказывающий посреднические услуги, может как применять общую систему налогообложения, так и использовать один из действующих сегодня в Российской Федерации специальных налоговых режимов - упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), регулируемую [главой 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Если заказчик посреднических услуг и посредник применяют одинаковые налоговые режимы, то порядок отражения операций, совершенных в рамках посреднического договора, сложен, но более или менее понятен. Если же стороны посреднического договора используют различные налоговые режимы, то у бухгалтера возникает масса вопросов, особенно если посредник использует УСН, а заказчик находится на общей системе налогообложения.

Напоминаем, что с 01.01.2013 действует Федеральный [закон](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ), который не содержит исключений в отношении обязанности ведения полноценного бухгалтерского учета для организаций, применяющих УСН, на что указывает [статья 6](#) Закона N 402-ФЗ. Следовательно, организации, применяющие УСН, как и все иные российские юридические лица, обязаны вести бухгалтерский учет и формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в общем порядке. Это подтверждают и финансисты в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2015 N 03-11-06/2/10013.

Между тем если посредник, применяющий УСН, имеет статус субъекта малого предпринимательства и при этом не относится к категории лиц, названных в [пункте 5 статьи 6](#) Закона N 402-ФЗ, то на основании [пункта 4 статьи 6](#) Закона он вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Аналогичные разъяснения приведены как в [Информации](#) Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности", так и в [Письме](#) Минфина России от 11.02.2016 N 07-01-10/7297.

Для справки. Критерии отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к

субъектам малого и среднего предпринимательства определены [статьей 4](#) Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

В то же время возможность применения упрощенных способов ведения учета не освобождает фирму-посредника, применяющую УСН, от обязанности оформления каждого факта своей хозяйственной жизни первичными учетными документами, на что указывает [пункт 1 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В отличие от организаций бюджетной сферы [Закон N 402-ФЗ](#) не требует от коммерческих фирм для оформления фактов хозяйственной жизни применять исключительно унифицированные формы первичных документов. Следовательно, применять типовые бланки документов указанные организации могут по собственному усмотрению. Единственное, что требует [Закон N 402-ФЗ](#) в отношении первичных учетных документов, - определить, какие формы документов в своей деятельности будет использовать компания (типовые или собственные), и закрепить их использование в своей учетной политике. Формы первичных учетных документов определяет руководитель организации по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета (в организациях, применяющих УСН таким лицом, как правило, является штатный бухгалтер) ([пункт 4 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ).

Если организация делает выбор в пользу собственных форм документации, то такие формы в обязательном порядке должны содержать все реквизиты первичного документа, названные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В то же время практика показывает, что бизнес не особо стремится использовать самостоятельно разработанные формы первичной учетной документации. А если учесть тот факт, что некоторые формы унифицированной "первички" остаются обязательными и сейчас ([Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012), то большинство фирм по-прежнему работают с применением типовых бланков, а собственные формы используют только в случае отсутствия типового аналога.

Помимо бухгалтерского учета фирмы-"упрощенцы" обязаны вести и налоговый учет. Для исчисления налоговой базы по налогу налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов в книге доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок которой утверждаются Минфином России ([статья 346.24](#) НК РФ).

В настоящий момент для целей налогового учета при УСН применяется [форма](#) книги учета доходов и расходов (далее - КУДИР), утвержденная Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения".

Как следует из [пунктов 1.1 и 1.2](#) Порядка заполнения КУДИР, в ней в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции, совершенные налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период. При этом в обязанности налогоплательщика входит обеспечение полноты, непрерывности и достоверности учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой

базы и суммы налога.

Поскольку НК РФ не разъясняет, что в целях налогового учета следует понимать под первичным документом, на основании [статьи 11](#) НК РФ налогоплательщик вправе пользоваться понятием первичного учетного документа, содержащимся в [Законе](#) N 402-ФЗ, что следует из разъяснений Минфина России, содержащихся в [Письме](#) от 21.06.2007 N 03-11-05/135.

Напомним, что первичные учетные документы составляются в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания ([пункт 3 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ). Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. При этом бухгалтер (иное лицо, ведущее учет в компании) не несет ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Обратите внимание! Исполнять письменные требования бухгалтера (иного лица, ведущего учет в организации) в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, а также представления документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, обязаны все сотрудники организации без исключения.

Таким образом, фирмы-"упрощенцы" и в целях бухгалтерского учета, и для целей налогообложения обязаны документально подтверждать каждый факт хозяйственной жизни и иметь документальное подтверждение доходов (расходов). Поэтому при исполнении посреднического договора сделка, совершенная посредником с третьим лицом, оформляется соответствующими первичными документами в общем порядке, аналогичное правило применяется и при передаче всего полученного посредником по посредническому договору заказчику.

Так, например, передача товаров, приобретенных посредником для заказчика, оформляется соответствующими товаросопроводительными документами. Напоминаем, что [формы](#) унифицированных документов, применяемых для операций с товарами, утверждены [Постановлением](#) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

О том, что посредническая услуга оказана, посредник извещает заказчика специальным отчетом ([статьи 999, 1008, 974](#) ГК РФ), на основании которого заказчик отражает операции по продаже или приобретению имущества (работ, услуг) в своем учете. Помимо этого, отчет посредника является для заказчика основанием для начисления вознаграждения посреднику. То есть отчет посредника с точки зрения бухгалтерского учета выступает первичным учетным документом, на основании которого посредник у себя в учете отражает выручку от оказанной им услуги, а заказчик - расходы в виде вознаграждения, подлежащего уплате посреднику.

Поскольку унифицированной формы отчета посредника не существует, придется пользоваться формой отчета, разработанной посредником самостоятельно.

Обычно форма используемого отчета включается в сам посреднический договор, там же

оговариваются сроки его представления, так как законодательно срок представления отчета посредником не установлен. Помимо представления самого отчета стороны должны договориться, каким образом посредник будет извещать заказчика о реализации имущества, собственником которого выступает заказчик. В противном случае у комитента могут возникнуть проблемы при исчислении налогов.

Во-первых, напомним, что фирмы-"упрощенцы" работают по кассовому методу, поэтому доход они признают в момент получения оплаты.

Заказчик посреднических услуг, применяющий общую систему налогообложения, кассовый метод может использовать только в виде исключения ([пункт 1 статьи 273 НК РФ](#)). Так как по общему правилу применяется метод начисления, то в основном заказчики признают доходы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от оплаты ([пункт 1 статьи 271 НК РФ](#)). Если заказчик посреднических услуг применяет общую систему налогообложения, то в соответствии с требованиями [статьи 316 НК РФ](#) сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) он должен определить на дату их реализации на основании извещения посредника о реализации принадлежащего заказчику имущества. Причем известить заказчика посредник обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация. Поэтому при заключении сделки с посредником-"упрощенцем" заказчику услуг посредника следует обратить на этот момент особое внимание.

Кроме того, лучше, если стороны сделки закрепят в посредническом соглашении, когда отчет посредника считается принятым. Если такое положение не будет предусмотрено договором, то по общему правилу отчет будет считаться принятым в течение тридцати дней со дня получения отчета ([статьи 999, 1008 ГК РФ](#)).

Проблемы могут возникнуть у комитента при работе с комиссионером, применяющим УСН, и в части налога на добавленную стоимость.

Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со [статьями 161 и 174.1 НК РФ](#) (операции в рамках договоров простого товарищества, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом или концессионного соглашения) ([пункт 2 статьи 346.11 НК РФ](#)).

Так как посредник, применяющий УСН, налогоплательщиком НДС не является, то при оказании своей услуги он не должен предъявлять к оплате заказчику соответствующую сумму налога и выставлять счет-фактуру. Такие обязанности возникают в соответствии с [пунктом 3 статьи 169 НК РФ](#) только у налогоплательщиков НДС. Кстати, о том, что организации, применяющие УСН, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) не должны оформлять счета-фактуры, сказано и в [Письме Минфина России от 10.10.2007 N 03-11-04/2/253](#).

Однако это касается только собственных услуг посредника.

Вместе с тем фирма-"упрощенец", выступая посредником, заключает сделки с третьими лицами. Если сделка совершена от имени заказчика посреднических услуг (договор поручения, агентский договор), то проблем с НДС обычно не возникает, в этом случае все первичные документы, а также счета-фактуры выставляются самим заказчиком. О том, что выставление счетов-фактур агентом, оказывающим услуги от имени принципала, нормами [главы 21 НК РФ](#) не предусмотрено, говорит и [Письмо](#) Минфина России от 12.10.2010 N 03-07-09/45.

В то же время на практике обычно выставление счета-фактуры на имя покупателя от имени заказчика производится именно посредником, действующим от имени доверителя или принципала. Причем заверяет данный счет-фактуру своей подписью посредник, правомерно ли это?

Чтобы подпись посредника (поверенного) на счете-фактуре заказчика (доверителя) считалась законной, последний должен выдать посреднику соответствующую доверенность в порядке, установленном [статьей 185 ГК РФ](#). Такие разъяснения на этот счет приведены в [Письме](#) Минфина России от 27.02.2012 N 03-07-09/11.

Если же сделка совершена посредником с третьим лицом от своего имени, то в этом случае посредник, несмотря на то что он не является налогоплательщиком НДС, должен при реализации товаров (работ, услуг) выписать счет-фактуру от своего имени, предъявив третьему лицу сумму налога к оплате. На это указывает в первую очередь сам [пункт 1 статьи 169 НК РФ](#), согласно которому счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном [главой 21 НК РФ](#). Кроме того, такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 01.07.2013 N 03-07-14/25028.

Напоминаем, что официальные формы счетов-фактур, а также иных документов, применяемых при расчетах по НДС с регламентами их заполнения (ведения), утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137).

Помимо выставления счета-фактуры, у посредника, применяющего УСН, есть еще одна обязанность, относящаяся непосредственно к НДС: лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика обязаны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал) в отношении указанной деятельности.

Более того, посредники, обязанные вести Журнал и не имеющие при этом обязанностей налогового агента по НДС (по любому основанию), в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, в обязательном порядке представляют электронную версию Журнала в свою налоговую инспекцию ([пункт 5.2 статьи 174 НК РФ](#)).

Для справки. Электронный формат Журнала утвержден Приказом ФНС России от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме".

Порядок выставления счетов-фактур посредниками и регистрация их в Журнале зависят от того, какая сделка совершается посредником с третьим лицом при исполнении посреднического договора - продажа ресурсов заказчика или покупка ресурсов для него.

Каким образом посредник, применяющий УСН, выставляет счета-фактуры при исполнении посреднического договора и ведет Журнал, рассмотрим на примере договора комиссии, предметом которого является продажа товаров комитента - налогоплательщика НДС.

В случае продажи товаров комитента - налогоплательщика НДС комиссионер, применяющий УСН, обязан выставить покупателю счет-фактуру ([пункт 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#), [Письмо Минфина России от 01.07.2013 N 03-07-14/25028](#)). Номер указанному счету-фактуре посредник присваивает в соответствии со своей хронологией выставляемых им счетов-фактур, на что указано в [Письме Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665](#) и в [Письме ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@](#).

[Пунктом 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#) установлено, что при составлении счета-фактуры в [строках 2](#) "Продавец", [2а](#) "Адрес", [2б](#) "ИНН/КПП" указываются полное или сокращенное наименование продавца - юридического лица в соответствии с учредительными документами (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), место нахождения продавца в соответствии с учредительными документами (место жительства индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет налогоплательщика-продавца. Поскольку при реализации товаров комитента на основании договора комиссии комиссионер совершает сделки от своего имени, то в [строках 2](#), [2а](#) и [2б](#) счета-фактуры, выставляемого на имя покупателя комиссионером указываются свои собственные реквизиты (наименование, адрес, ИНН/КПП), на что обращает внимание Минфин России в [Письме от 19.07.2017 N 03-07-09/45747](#). Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются комиссионером в общем порядке.

Один экземпляр этого счета-фактуры передается посредником покупателю и служит у того основанием для принятия суммы налога к вычету. О том, что НДС, указанный в счетах-фактурах по реализуемым товарам организацией, применяющей УСН и осуществляющей реализацию товаров от своего имени на основании агентского договора, принимается к вычету у покупателя этих товаров в общеустановленном порядке, сказано и в [Письме Минфина России от 26.03.2012 N 03-07-11/82](#).

А свой экземпляр этого [счета-фактуры](#) комиссионер, применяющий УСН, регистрирует в [части 1 Журнала \(пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137\)](#).

При регистрации счета-фактуры в [части 1 Журнала](#) комиссионером, применяющим УСН, указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в графе 2 - дата выставления счета-фактуры;

в графе 3 - код вида операции в соответствии с Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ "Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур" (далее - Приказ N ММВ-7-3/136@). В нашем случае - это 01;

в графе 4 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 5 - номер и дата из строки 1а счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в строке 1а счета-фактуры отсутствуют, то данная графа части 1 Журнала не заполняется;

в графе 8 - наименование покупателя из строки 6 счета-фактуры;

в графе 9 - данные ИНН и КПП покупателя из строки 6б счета-фактуры;

в графе 10 - наименование комитента;

в графе 11 - ИНН и КПП комитента;

в графе 12 - номер и дата из строки 1 счета-фактуры, полученного от комитента на проданные товары. Эти данные вносятся комиссионером в графу 4 части 2 Журнала при регистрации счета-фактуры, полученного от комитента;

в графе 13 - наименование и код валюты из строки 7 счета-фактуры;

в графе 14 - стоимость товаров из строки "Всего к оплате" по графе 9 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя;

в графе 15 - сумма НДС, указанная в строке "Всего к оплате" по графе 8 счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя.

Затем данные этого счета-фактуры посредник передает комитенту. Так как Правила N 1137 не регламентируют порядок передачи комитенту данных счета-фактуры, выставленного посредником на имя покупателя, то стороны вправе пользоваться любым способом. При этом Минфин России в Письме от 27.07.2012 N 03-07-09/92 уточнил, что у посредника отсутствует обязанность представлять заказчику услуги копию такого счета-фактуры, а у заказчика - по его хранению. В то же время ничто не мешает комиссионеру воспользоваться правом на представление копии такого счета-фактуры комитенту.

Получив эти сведения, комитент выставляет счет-фактуру уже от своего имени на имя покупателя и регистрирует его в книге продаж (пункт 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137).

Обратите внимание! В соответствии с пунктом 1 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137 комитент в строке 1 своего счета-фактуры в качестве даты указывает дату счета-фактуры,

выписанного комиссионером на имя покупателя. Номер этому счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с собственной хронологией выставления счетов-фактур.

Если комиссионер продает товары комитента нескольким покупателям и счета-фактуры, выставленные покупателям от имени посредника, датированы одним числом, то комитент вправе выставить посреднику сводный счет-фактуру.

Свой экземпляр сводного счета-фактуры комитент в общем порядке регистрирует в своей [книге продаж](#) (один раз с кодом [27](#)) в том налоговом периоде, когда была произведена отгрузка товаров покупателям, а второй экземпляр отдает посреднику.

Полученный от комитента [счет-фактура](#), выставленный им на имя покупателя, вносится комиссионером, применяющим УСН, в [часть 2 Журнала \(пункт 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137\)](#). При регистрации в части 2 Журнала счета-фактуры, полученного от комитента, комиссионером указываются следующие сведения:

в [графе 1](#) - порядковый номер записи;

в [графе 2](#) - дата получения счета-фактуры;

в [графе 3](#) - код вида операции в соответствии с [Приказом N ММВ-7-3/136@](#). В нашем случае - это [01](#) (при получении сводного счета-фактуры кодом операции будет [27](#));

в [графе 4](#) - номер и дата из [строки 1](#) счета-фактуры, выставленного комитентом (принципалом) в адрес покупателя;

в [графе 5](#) - номер и дата из [строки 1а](#) счета-фактуры, выставленного в адрес покупателя. Если данные в [строке 1а](#) счета-фактуры комитента отсутствуют, то данная [графа части 2 Журнала](#) не заполняется;

в [графе 8](#) - наименование продавца из [строки 2](#) счета-фактуры;

в [графе 9](#) - данные по ИНН и КПП продавца из [строки 2б](#) счета-фактуры;

Обратите внимание! [Графы 10 и 11 части 2 Журнала](#) заполняются комиссионером только в том случае, если к продаже товаров комитента привлекался субкомиссионер. В этом случае в [графе 10](#) указывается наименование субкомиссионера, а в [графе 11](#) - его ИНН и КПП.

в [графе 12](#) - код вида сделки "2";

в [графе 13](#) - наименование и код валюты из [строки 7](#) счета-фактуры;

в [графе 14](#) - сумма из графы 9 [строки](#) "Всего к оплате" счета-фактуры;

в [графе 15](#) - сумма из графы 8 [строки](#) "Всего к оплате" счета-фактуры.

Нужно сказать, что такой порядок выставления счетов-фактур не приводит к обязанности комиссионера, применяющего УСН, уплачивать в бюджет НДС по реализованным товарам комитента. Аналогичные разъяснения дает и Минфин России в [Письме](#) от 28.04.2010 N

03-11-11/123. О том, что комиссионеры, применяющие УСН, используют такой порядок выставления счетов-фактур, сказано и в [Постановлении](#) ФАС Поволжского округа от 19.06.2007 по делу N А55-16825/06.

Согласны с официальным мнением Минфина России и налоговые органы, что подтверждает [Письмо](#) УФНС России по городу Москве от 08.05.2007 N 19-11/042197.

Пример. 06.05.2019 торговая организация "А" (Комитент, использует общую систему налогообложения) передала организации "В" (Комиссионер, использует УСН) партию товара, предназначенного для продажи, стоимость которого составляет 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб. Фактическая себестоимость товара - 120 000 руб.

Договором комиссии предусмотрено, что посредник участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от стоимости проданного товара и удерживается комиссионером из средств, полученных от покупателя товара.

Посредник продал товар 17.05.2019 и в этот же день направил "А" отчет о выполнении поручения. Отчет получен 21 мая и утвержден этой же датой. Деньги за проданный товар (за минусом комиссионного вознаграждения) перечислены посредником 24.05.2019.

Рабочим Планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с комиссионером ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения";

76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар".

В учете "А" операции по продаже комиссионного товара отражены следующим образом:

06.05.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 120 000 руб. - передан товар на комиссию.

17.05.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 240 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 3 Кредит 68

- 40 000 руб. - начислен НДС при реализации товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 120 000 руб. - списана себестоимость проданного товара;

Дебет 76 - 6 Кредит 62

- 240 000 руб. - отражена задолженность комиссионера за проданный товар.

21.05.2019:

Дебет 44 Кредит 76 - 5

- 7 200 руб. - отражены услуги посредника в составе расходов на продажу;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 7 200 руб. - отражено удержание комиссионером комиссионного вознаграждения из сумм, полученных от покупателя товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 7 200 руб. - включено вознаграждение комиссионера в себестоимость продаж;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 72 800 руб. - отражен финансовый результат от продажи товара через комиссионера, использующего УСН.

24.05.2019:

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 232 800 руб. - получены денежные средства от комиссионера за реализованный товар за вычетом комиссионного вознаграждения.

Вознаграждение, уплачиваемое комиссионеру, с точки зрения бухгалтерского учета комитента представляет собой расходы по обычным видам деятельности, что следует из [пунктов 5 и 7](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

Для справки. В силу [статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ при ведении бухгалтерского учета организации в первую очередь должны руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), утвержденными Минфином России.

Однако пока Минфин России активно утверждает лишь федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, предназначенные для организаций бюджетной сферы.

Для "обычных" организаций (нефинансовых организаций внебюджетной сферы) Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной

Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа), находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом N 402-ФЗ](#), в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Если предметом договора комиссии является продажа товаров комиссионером, то сумма вознаграждения отражается комитентом на балансовом счете 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому открывается специальный субсчет, например 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате вознаграждения".

Если предметом договора выступает приобретение товара посредником, то сумма вознаграждения, выплачиваемого комиссионеру, будет формировать фактическую себестоимость товаров, по которой они принимаются комитентом к учету, что следует из [пункта 6](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01".

Для справки. Согласно [Программе](#) вступление, в действие ФСБУ "Расходы" запланировано на 2023 г., а [ФСБУ "Запасы"](#) - на 2021 г.

В налоговом учете суммы вознаграждения, выплачиваемого комиссионеру, на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264](#) НК РФ представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Комитенты - плательщики налога на прибыль организаций, использующие в целях налогообложения метод начисления, при отражении в налоговом учете таких расходов руководствуются нормами [подпункта 3 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ. Как следует из указанной [нормы](#) НК РФ, суммы вознаграждения комиссионера признаются расходом комитента на одну из следующих дат:

- дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
 - дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
 - либо последнее число отчетного (налогового) периода.
-

Обратите внимание! Если комитент является торговой организацией, привлекающей комиссионера для приобретения товара, то сумма вознаграждения посредника может учитываться как в составе издержек обращения, так и в стоимости приобретения товара. Такое право торговым организациям предоставляет [статья 320 НК РФ](#).

В первом случае суммы вознаграждения комиссионера будут представлять собой косвенные расходы налогоплательщика и, соответственно, будут списываться в состав расходов в момент их возникновения. Если же сумма вознаграждения будет формировать стоимость приобретения покупных товаров, то суммы вознаграждения посредника будут считаться прямыми расходами комитента-продавца и признаваться в налоговом учете уже по мере продажи данного товара.

Приобретение посреднических услуг налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения

Приобретать или продавать товары (работы, услуги) организация может как самостоятельно, так и через посредника, заключив с ним посреднический договор. При этом организация, выступающая заказчиком посреднических услуг, может уплачивать налоги в соответствии с упрощенной системой налогообложения.

О том, как происходит приобретение посреднических услуг "упрощенцами", рассмотрим более подробно.

Итак, основными видами соглашений, на основании которых могут оказываться посреднические услуги, выступают договоры комиссии, поручения и агентирования.

Комиссионное соглашение регулируется нормами [главы 51 "Комиссия"](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). В силу [статьи 990](#) ГК РФ сторонами комиссионного соглашения являются комитент и комиссионер. По договору комиссионер всегда совершает сделки в интересах комитента от своего имени, при этом права и обязанности по сделкам, совершенным посредником с третьими лицами, всегда возникают у комиссионера.

Договору поручения посвящена [глава 49 "Поручение"](#) ГК РФ. [Статьей 971](#) ГК РФ определено, что сторонами договора поручения выступают доверитель и поверенный. По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия (в том числе и сделки по купле-продаже товаров, работ, услуг) от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Гражданско-правовые основы агентского договора установлены [главой 52 "Агентирование"](#) ГК РФ. Сторонами данного договора выступают принципал и агент ([статья 1005](#) ГК РФ). В рамках договора агентирования агент может за счет принципала совершать юридические и иные действия как от своего имени, так и от имени принципала.

Права и обязанности сторон агентского договора по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени выступает агент.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или

вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от имени и за счет принципала, то права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В этом случае агентский договор исполняется по типу договора поручения.

Обратите внимание! Правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям главы 52 ГК РФ или самому существованию агентского договора ([статья 1011 ГК РФ](#)).

Использование услуг посредника не может не сказываться на ведении бухгалтерского и налогового учета фирмы - заказчика посреднических услуг, так как при продаже или покупке ресурсов во всех операциях по их движению от продавца к покупателю участвует посредник, продающий или приобретающий чужие товары (работы, услуги). Тем более что права и обязанности по сделкам, заключенным посредником с третьими лицами, могут возникать как у заказчика посреднических услуг, так и у посредника. Поэтому привлечение посредника всегда доставляет бухгалтеру компании, желающей продать или приобрести, например, товары, много хлопот, особенно в условиях наличия статуса налогоплательщика НДС.

В то же время сегодня налоговое законодательство помимо общей системы налогообложения позволяет организациям использовать и упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), применение которой исключает статус налогоплательщика НДС.

Порядок применения УСН регулируется нормами [главы 26.2](#) "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). В силу [главы 26.2](#) НК РФ организация, применяющая УСН, может использовать любой из двух возможных объектов налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Схема продажи товаров компании-"упрощенца" с участием посредника такова:

- собственник товара передает посреднику товар на реализацию;
- посредник находит покупателя и заключает с ним сделку на продажу товара;
- отгрузив товар третьему лицу, посредник отчитывается перед собственником товаров о выполнении поручения;
- при участии посредника в расчетах оплата за товары поступает к нему на расчетный счет или в кассу. Если в силу посреднического договора задолженность перед посредником погашается зачетом, то посредник удерживает сумму своего вознаграждения из поступившей от покупателя товаров оплаты, а остаток перечисляет собственнику товаров.

Суммы, вырученные посредником за комиссионный товар, представляют собой доходы

фирмы - собственника товаров, причем независимо от того, какая система налогообложения им используется. Так как посреднические договоры являются возмездными, то естественно, что свои услуги посредник оказывает не бесплатно. Суммы, выплаченные посреднику за оказанные услуги, представляют собой расходы организации - собственника товаров.

Особенность первого объекта налогообложения (доходы) при УСН состоит в том, что в данном случае фирме не нужны расходы, под налогообложение у организации-собственника подпадает вся сумма полученного ею дохода. По общему правилу доходы собственника товаров, применяющего УСН с объектом налогообложения "доходы", облагаются по ставке налога 6%. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Кроме того, в случаях, предусмотренных [пунктами 3 и 4 статьи 346.20 НК РФ](#), законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов.

Если же организация - собственник товаров применяет УСН с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов", то в этом случае она должна определить свои доходы и расходы, только потом определить налоговую базу, исчислить сумму налога по общей ставке 15%. Здесь, как и в первом случае, законами субъектов Российской Федерации налоговые ставки могут быть установлены в пределах от 5 до 15 процентов ([статья 346.20 НК РФ](#)).

Кроме того, в 2017 - 2021 гг. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена до 3 процентов на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков. При этом налоговые ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности ([пункт 3 статьи 346.20 НК РФ](#)).

В соответствии с [пунктом 4 статьи 346.20 НК РФ](#) законами субъектов Российской Федерации может быть установлена ставка налога в размере 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания.

Для справки. Между тем вводить налоговые каникулы для указанных категорий предпринимателей региональные власти могут только до 31.12.2020 включительно, что следует из [пункта 3 статьи 2](#) Федерального закона от 29.12.2014 N 477-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

В отличие от налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций, которые в соответствии с [главой 25 НК РФ](#) имеют право в целях налогообложения использовать либо метод начисления, либо кассовый метод, налогоплательщики-"упрощенцы" определяют свои доходы и расходы только одним методом - кассовым. Это следует из [пункта 1 статьи 346.17 НК РФ](#), в соответствии с которым датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Порядок определения доходов установлен [статьей 346.15](#) НК РФ, согласно которой доходы при УСН определяются в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 статьи 248](#) НК РФ. Иными словами, налогооблагаемые доходы собственника товаров (работ, услуг), применяющего УСН, делятся на две категории:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в порядке, установленном [статьей 249](#) НК РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в порядке, предусмотренном [статьей 250](#) НК РФ.

Следует помнить, что на основании [пункта 4 статьи 346.13](#) НК РФ плательщики "упрощенного" налога утрачивают право применения УСН, если по итогам отчетного (налогового) периода их доходы превысили предельный размер доходов, установленный законом. С 01.01.2017, чтобы не "слететь" с УСН, размеры доходов "упрощенца" за любой отчетный период и по году не должны превышать 150 млн руб.

Причем в течение трех лет (с 01.01.2017 по 01.01.2020) эта величина не подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, что следует из [пункта 4 статьи 5](#) Федерального закона от 03.07.2016 N 243-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование" (далее - Закон N 243-ФЗ).

Из состава налогооблагаемых доходов организации, применяющей УСН, исключаются доходы:

- указанные в [статье 251](#) НК РФ;
- облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным [пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284](#) НК РФ, в порядке, установленном [главой 25](#) НК РФ;
- доходы, полученные товариществами собственников жилья, товариществами собственников недвижимости, управляющими организациями, садоводческими, огородническими или дачными некоммерческими товариществами (некоммерческими партнерствами), жилищными, садоводческими, огородническими, дачными или иными специализированными потребительскими кооперативами от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями.

Обратите внимание! С 01.01.2020 состав фирм, применяющих УСН, которые не учитывают при определении объекта налогообложения доходы, полученные от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, будет уточнен, а из налогооблагаемой базы дополнительно будут исключаться и доходы, полученные в оплату услуг по обращению с твердыми бытовыми отходами. Такие поправки в [подпункт 4 пункта 1.1 статьи 346.15](#) НК РФ внесены Федеральным [законом](#) от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

Исходя из [статьи 249](#) НК РФ, выручка от продажи товаров (работ, услуг) в рамках посреднического договора представляет собой доходы от реализации фирмы-собственника. При этом выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары ([пункт 2 статьи 249](#) НК РФ).

При определении организацией, использующей УСН, величины дохода, полученного от продажи товара на комиссионных началах, проблем не возникает только при условии, что посредник в расчетах не участвует. В этом случае покупатель самостоятельно рассчитывается за товар с собственником товаров (комитентом, принципалом или доверителем). Поэтому доходом собственника признается вся сумма выручки, полученная от покупателя товаров, содержащая и сумму вознаграждения посредника. Получив оплату от покупателя, собственник товара рассчитывается с посредником сам.

Но, как известно, по договорам комиссии, агентирования и договору поручения покупатель товара может оплачивать товары и через посредника. Если посредническое соглашение предусматривает участие посредника в расчетах, то, как уже было отмечено, последний сумму своего вознаграждения может удерживать из сумм, полученных за проданные товары, а остаток перечислять собственнику, в нашем случае фирме, применяющей УСН. Несмотря на то что в данном случае комитент, принципал или доверитель получает на расчетный счет сумму, уменьшенную на сумму вознаграждения посредника, его доходом считается вся сумма, поступившая на расчетный счет (в кассу) посредника. О том, что суммы вознаграждения посредника учитываются в качестве доходов собственника товаров (работ, услуг), сказано в Письмах Минфина России от 28.07.2014 [N 03-11-11/36937](#) и от 18.11.2013 [N 03-11-06/2/49405](#). Соглашаются с финансистами и налоговики, о чем свидетельствуют [Письмо](#) ФНС России от 11.10.2010 [N ЯК-17-3/1378@](#), а также [Письмо](#) УФНС РФ по городу Москве от 02.09.2010 [N 20-14/2/092620@](#).

При этом объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов), с которого фирма - собственник товаров (работ, услуг) уплачивает "упрощенный" налог, значения не имеет.

О том, что этот подход остается неизменным, говорит и [Письмо](#) Минфина России от 28.01.2019 [N 03-11-11/4474](#). В нем, отвечая на вопрос налогоплательщика, чиновники в очередной раз указали, что доходы принципалов, применяющих УСН с объектом налогообложения в виде доходов, не уменьшаются на сумму агентского вознаграждения, удерживаемого агентом из выручки от реализации, поступающей ему от покупателей товаров.

Таким образом, в соответствии с [пунктом 1 статьи 346.15](#) НК РФ и [статьей 249](#) НК РФ доходом заказчика посреднической услуги, применяющего УСН, продающего товары (работы, услуги) в рамках посреднического соглашения, является вся сумма, поступившая от покупателей товаров (работ, услуг) на счет посредника и отражаемая им в своем отчете.

Обратите внимание! Датой признания доходов заказчика посреднической услуги, применяющего УСН, будет являться день поступления денежных средств, перечисленных посредником на счет в банке и (или) в кассу организации. Такую позицию занимает Минфин России, на что, в частности, указывают его Письма от 20.04.2017 [N 03-11-11/23918](#) и от 29.07.2016 [N 03-11-06/2/44819](#).

В то же время ФНС России считает, что доход собственника товаров (работ, услуг) возникает уже на дату поступления выручки на расчетный счет (в кассу) посредника. Такие разъяснения приведены в [Письме](#) ФНС России от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@.

Что касается судебной практики, то арбитры, как правило, исходят из того, что до момента поступления денежных средств на счет комитента-"упрощенца" основания для признания дохода у него отсутствуют. Такая позиция изложена в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.07.2013 по делу N А33-17140/2012, ФАС Центрального округа от 28.08.2009 по делу N А35-2578/08-С15 и в ряде других.

Расходы комитент, доверитель или принципал, применяющий УСН, определяют в соответствии с [пунктом 2 статьи 346.17](#) НК РФ, то есть расходами собственника товаров (работ, услуг) признаются затраты только после того как они оплачены.

Обращаем ваше внимание, что при продаже товаров в рамках посреднического соглашения у собственника товаров дополнительно к расходам по оплате товаров, приобретенных для перепродажи ([подпункт 23 пункта 1 статьи 346.16](#) НК РФ), образуется еще два вида расходов:

- расходы на выплату вознаграждения посреднику ([подпункт 24 пункта 1 статьи 346.16](#) НК РФ);
- расходы, осуществленные посредником в связи с исполнением поручения и подлежащие возмещению в силу закона или договора.

Обязанность по возмещению последнего вида расходов возникает у собственника товаров на основании норм [ГК](#) РФ, поскольку и комиссионер, и агент, и поверенный всегда действуют в интересах заказчика и за его счет, поэтому собственник товаров обязан возместить осуществленные посредником расходы ([статьи 975, 1001 и 1011](#) ГК РФ). По общему правилу не возмещаются только расходы на хранение комиссионного товара, и то если иное не установлено законом или самим договором.

Учесть расходы, возмещенные посреднику, собственник товара вправе при условии, что они отвечают требованиям [статьи 346.16](#) НК РФ.

Отражение расходов в учете собственника товаров также производится по кассовому методу.

Пример. 06.05.2019 организация "А" (Комитент), применяющая УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", передала организации "В" (Комиссионер) партию товара, предназначенного для продажи, стоимость которого составляет 200 000 руб. Фактическая себестоимость товара составляет 120 000 руб.

Договором комиссии предусмотрено, что посредник участвует в расчетах, комиссионное вознаграждение посредника составляет 3% от стоимости проданного товара и удерживается комиссионером из средств, полученных от покупателя товара.

Посредник продал товар 17.05.2019 и в этот же день направил "А" отчет о выполнении поручения. Отчет получен и утвержден комитентом 21.05.2019. Покупатель 23.05.2019 оплатил комиссионный товар. Договором комиссии предусмотрено, что посредник удерживает сумму

своего вознаграждения из сумм, полученных от покупателей товара, а остаток денежных средств перечисляет комитенту. 24.05.2019 денежные средства поступили на расчетный счет комитента.

Организация "В" (комиссионер) использует освобождение от уплаты НДС на основании [статьи 145 НК РФ](#).

Напоминаем, что с 01.01.2013 организации, применяющие УСН, ведут бухгалтерский учет в общем порядке, на что указывает [статья 6](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ).

Рабочим Планом счетов организации "А" предусмотрено, что расчеты с комиссионером ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на следующих субсчетах:

- 76 - 5 "Расчеты с комиссионером по выплате комиссионного вознаграждения";
- 76 - 6 "Расчеты с комиссионером за проданный товар".

В учете "А" операции по продаже товара через посредника отражены следующим образом:

06.05.2019:

Дебет 45 Кредит 41

- 120 000 руб. - передан товар на комиссию.

17.05.2019:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 200 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 45

- 120 000 руб. - списана себестоимость проданного товара;

Дебет 76 - 6 Кредит 62

- 200 000 руб. - отражена задолженность комиссионера за проданный товар.

21.05.2019:

Дебет 44 Кредит 76 - 5

- 6 000 руб. - отражены услуги посредника в составе расходов на продажу;

Дебет 76 - 5 Кредит 76 - 6

- 6 000 руб. - отражено удержание комиссионером комиссионного вознаграждения из сумм, полученных от покупателя товара;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 6 000 руб. - включено вознаграждение комиссионера в себестоимость продаж;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 74 000 руб. - отражен финансовый результат от продажи товара через посредника.

24.05.2019:

Дебет 51 Кредит 76 - 6

- 194 000 руб. - получены денежные средства от комиссионера за реализованный товар за минусом его комиссионного вознаграждения.

Обратите внимание! Если собственник товаров (работ, услуг), применяющий УСН, входит в состав лиц, названных в [пункте 4 статьи 6](#) Закона № 402-ФЗ, и при этом не назван в [пункте 5 статьи 6](#) Закона № 402-ФЗ, то он вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - УСВБУ). Подтверждает это и Минфин России в [Информации](#) от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности" (далее - Информация ПЗ-3/2016), а также в [Письме](#) от 11.02.2016 № 07-01-10/7297.

Одним из УСВБУ считается кассовый метод признания доходов в бухгалтерском учете, что подтверждается [пунктом 5](#) Информации ПЗ-3/2016. Право его применения для организаций, применяющих УСВБУ, закреплено [пунктом 12](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (далее - ПБУ 9/99).

Если фирма - собственник товаров (работ, услуг) вправе применять УСВБУ, то при желании она может использовать кассовый метод признания бухгалтерских доходов. Однако в этом случае свои расходы она также будет признавать кассовым методом, на что указывает [пункт 18](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее - ПБУ 10/99).

Для справки. При ведении бухгалтерского учета организации в первую очередь обязаны применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), что следует из [статьи 21](#) Закона № 402-ФЗ. Утверждение таких ФСБУ, предназначенных как для организаций бюджетной сферы, так и для обычных организаций, входит в компетенцию Минфина России.

Однако пока финансовое ведомство утвердило лишь часть ФСБУ для организаций бюджетной сферы (18), а для обычных организаций Приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н утвержден только один стандарт - [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды", обязательное применение которого начнется с 2022 г. Остальные ФСБУ, предусмотренные [Программой](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 № 83н, находятся в процессе разработки или носят статус проектов ФСБУ, с текстами которых можно ознакомиться в Интернете.

В то же время до появления ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у обычных организаций выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Кроме того, в части, не противоречащей [Закону](#) N 402-ФЗ, применению подлежат правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России до 01.01.2013. На это указывают нормы [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ и [Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом [пункт 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ позволяет Минфину России до утверждения федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, вносить изменения, в том числе обусловленные изменением законодательства РФ, в "старые" правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные ими до 01.01.2013.

Таким образом, пока в роли ФСБУ у большинства коммерческих организаций выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется с применением [Плана](#) счетов, утвержденного Приказом Минфина России N 94н.

На первый взгляд этот порядок идеален для фирмы-"упрощенца", так как свои налоговые доходы и расходы она также признает кассовым методом. Но поскольку действующие бухгалтерские правила практически не регламентируют порядок применения кассового метода, то его использование на практике вызывает массу проблем. В силу этого тем компаниям, которые применяют УСН, приходится признавать бухгалтерские доходы и расходы по методу начисления.

Иными словами, в бухгалтерском учете "упрощенца" выручка от продажи товаров признается в учете при выполнении условий, перечисленных в [пункте 12](#) ПБУ 9/99, а именно:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на товар перешло к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходы в бухгалтерском учете "упрощенца" признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы

осуществления, при выполнении условий, перечисленных в [пункте 16](#) ПБУ 10/99.

В книге доходов и расходов, [форма](#) которой утверждена Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения", организация "А" отразит:

- 24.05.2019 в качестве дохода будет отражена сумма в размере 200 000 руб., в качестве расхода налогоплательщик признает оплату стоимости товаров, приобретенных для перепродажи (120 000 руб.);

- 21.05.2019 в качестве расходов будет отражена сумма в размере 6 000 руб. (комиссионное вознаграждение посредника).

Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со [статьями 161](#) и [174.1](#) НК РФ ([пункт 2 статьи 346.11](#) НК РФ).

Поэтому в данном случае у собственника товаров (работ, услуг) при их реализации нет обязанности выставлять покупателям товаров счета-фактуры и вести [книги покупок](#) и [книги продаж](#). Соответственно, и у посредника при продаже ресурсов на комиссионных началах отсутствует обязанность выставлять счета-фактуры от своего имени на имя покупателя. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 24.01.2018 N [03-07-11/3556](#), от 01.04.2013 N [03-07-14/10455](#) и от 31.05.2011 N [03-07-11/152](#).

Однако в условиях применения УСН собственнику товаров (работ, услуг) необходимо заранее позаботиться о том, чтобы посредник был проинформирован о применяемой им системе налогообложения. В противном случае не исключено, что посредник выставит такой счет-фактуру на имя покупателя.

[Пунктом 5 статьи 173](#) НК РФ определено, что в случае выставления счета-фактуры лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, налог подлежит уплате в бюджет. Однако кто в данном случае должен его платить: собственник товаров или посредник, проявивший свою инициативу?

Налоговики, скорее всего, будут настаивать на том, что налог должен уплатить заказчик посреднической услуги, поскольку в силу норм гражданского права собственником товаров является именно он, а не посредник, выставивший счет-фактуру по ошибке.

Ведь специальный порядок выставления счетов-фактур посредником, действующим в сделке с третьими лицом от своего имени, не приводит к обязанности уплаты НДС за собственника проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). А раз так, то уплата налога - это обязанность собственника реализованных посредником ресурсов.

При этом из-за ошибки посредника собственнику товаров (работ, услуг) придется:

- уплатить в бюджет всю сумму НДС, указанную в счете-фактуре, ведь плательщики "упрощенного" налога не являются налогоплательщиками НДС и не вправе уменьшать сумму налога, подлежащего уплате в казну, на суммы "входного" налога;
- не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС, подать в свою налоговую инспекцию еще и налоговую декларацию по НДС, на что указывает [пункт 4 статьи 174 НК РФ](#). Подтверждает это мнение и налоговая служба в [Письме ФНС России от 15.09.2016 N ЕД-4-15/17338](#).

Причем задекларировать налог "упрощенцу" придется исключительно в электронной форме.

Напоминаем, что [форма](#) налоговой декларации по НДС, [порядок](#) ее заполнения, а также [формат](#) представления в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Для справки. Начиная с отчетности за 1-й квартал 2019 года декларация по НДС подается по [форме](#), обновленной [Приказом ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853@](#) "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@".

При этом в декларации по НДС собственнику товаров (работ, услуг) придется заполнить [титальный лист](#), раздел 1, где в [строке 030](#) придется указать сумму НДС, выделенную в [счете-фактуре](#) посредником и [раздел 12](#) налоговой декларации.

Если собственник товаров (работ, услуг) не представит в указанный срок такую декларацию по НДС, то в соответствии со [статьей 119 НК РФ](#) ему грозит штраф в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 руб.

В то же время, чтобы избежать такого развития событий, достаточно на стадии заключения договора с посредником сразу озвучить применяемый режим уплаты налогов.

Приобретение транспортно-экспедиционных услуг

Многие организации и коммерсанты, осуществляя предпринимательскую деятельность, сталкиваются с необходимостью перевозки грузов. Те, у кого есть собственный или арендованный транспорт, осуществляют перевозку собственными силами, если же такая возможность отсутствует - обращаются к услугам профессиональных перевозчиков. Когда помимо транспортировки груза заказчик заинтересован в получении каких-либо дополнительных услуг, заключается договор транспортной экспедиции.

Перевозка грузов осуществляется на основании договора перевозки, правовые основы которого установлены [главой 40](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату ([статья 785 ГК РФ](#)).

Если же помимо собственно транспортных услуг грузоотправителю или грузополучателю требуется выполнение каких-либо дополнительных услуг, заказчики обращаются к фирмам, осуществляющим транспортно-экспедиционную деятельность, которая регулируется:

- [главой 41](#) "Транспортная экспедиция" ГК РФ;
- Федеральным [законом](#) от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Закон N 87-ФЗ);
- [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 08.09.2006 N 554 "Об утверждении Правил транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Правила N 554).

Под транспортно-экспедиционной деятельностью понимается оказание услуг по организации перевозок грузов любыми видами транспорта и оформлению документов, необходимых для осуществления перевозок ([пункт 1 статьи 1](#) Закона N 87-ФЗ).

Транспортно-экспедиционные услуги оказываются на основании договора транспортной экспедиции, заключаемого в письменной форме. Сторонами такого договора выступают клиент (грузоотправитель или грузополучатель) и экспедитор, который за вознаграждение и за счет другой стороны обязан выполнить или организовать выполнение услуг, связанных с перевозкой груза, определенных договором ([пункт 1 статьи 801](#) ГК РФ). То есть сторонами договора транспортной экспедиции являются экспедитор и клиент, причем в качестве клиента могут выступать как юридические, так и физические лица (граждане). Обязанности экспедитора могут исполняться и перевозчиком ([пункт 2 статьи 801](#) ГК РФ).

Предметом договора транспортной экспедиции обычно выступают услуги, непосредственно связанные с перевозкой груза, а именно:

- организация перевозки груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом;
- заключение экспедитором от имени клиента или от своего имени договора перевозки груза;
- организация отправки и получения груза, а также другие услуги, связанные с перевозкой.

Помимо этого, экспедитор может оказывать клиенту и дополнительные услуги, например получать документы, требующиеся для экспорта или импорта товаров, выполнять таможенные процедуры, затаривать и маркировать груз, проверять его количество и состояние, осуществлять погрузо-разгрузочные работы, уплачивать пошлины, сборы и расходы, возлагаемые на клиента, и так далее. При этом оказание экспедитором дополнительных услуг должно быть предусмотрено в договоре.

Экспедитор может самостоятельно осуществлять перевозку груза, а может заключать договор перевозки с транспортными организациями, при этом он может выступать либо от своего

имени, либо от имени клиента ([статья 801 ГК РФ](#)).

Если по договору транспортной экспедиции перевозка груза осуществляется третьим лицом на основании заключенного экспедитором договора, то деятельность экспедитора рассматривается как посредническая. О том, что в этом случае к договору транспортной экспедиции могут применяться правила о договорах комиссии, агентирования и договоре поручения, сказано в Письмах УМНС России по городу Москве от 12.03.2002 [N 02-11/11705](#) и УФНС России по городу Москве от 05.04.2005 [N 20-12/22797](#).

Сегодня о посреднической квалификации деятельности экспедитора говорит и [пункт 3.1 статьи 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Напомним, что с 01.01.2015 налогоплательщики НДС, ведущие деятельность в собственных интересах, не ведут такой налоговый регистр по НДС, как [журнал](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), поскольку вся информация о выставленных и полученных ими [счетах-фактурах](#) дублируется в их [книгах продаж и покупок](#).

В то же время налогоплательщики НДС, в том числе лица, освобожденные от его уплаты, и лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика обязаны вести Журнал в отношении указанной деятельности.

Обратите внимание! Для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность на основе договоров транспортной экспедиции, обязанность ведения Журнала применяется при условии, что налоговая база по НДС определяется ими как сумма вознаграждения по договору транспортной экспедиции.

Для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность на основе договоров транспортной экспедиции, не являющихся налогоплательщиками НДС либо являющихся налогоплательщиками, но использующими освобождение от его уплаты, обязанность ведения Журнала возникает в случае, если при определении ими налоговой базы в порядке, установленном [главами 23, 25, 26.1 и 26.2](#) НК РФ, в составе доходов учитываются доходы в виде вознаграждения при исполнении данных договоров. Иначе говоря, речь идет об экспедиторах, помогающих организовать перевозку, но не выполняющих ее самостоятельно.

Как видим, при определенных условиях деятельность экспедитора носит посреднический характер.

О том, что деятельность экспедитора может рассматриваться как посредническая, свидетельствует и правоприменительная практика, на что указывает, в частности, [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 05.02.2013 по делу [N А32-2247/2012](#).

Вместе с тем в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2004 по делу [N А56-20147/03](#) арбитры полагают, что договор транспортной экспедиции не может рассматриваться в качестве посреднического договора.

Заключая договор транспортной экспедиции, следует иметь в виду, что неоднозначность трактовки правовой квалификации договора, условиями которого предусмотрена обязанность экспедитора заключать договоры с третьими лицами от своего имени или от имени клиента, связана с повышенными налоговыми рисками как для самого экспедитора, так и для его клиента.

Поэтому, по мнению автора, квалифицировать такой договор как посреднический можно лишь в том случае, если услуги, оказываемые экспедитором в рамках договора экспедиции, рассматриваются Общероссийским [классификатором](#) видов экономической деятельности (ОКВЭД) как посреднические. Такой вывод подтверждают разъяснения Минфина России, изложенные в [Письме](#) от 16.10.2000 N 04-02-05/2.

Поскольку договор транспортной экспедиции является двусторонним, то права и обязанности возникают у обеих сторон договора. Клиент имеет право ([пункт 6 статьи 3](#) Закона N 87-ФЗ):

- выбирать маршрут следования груза и вид транспорта;
- требовать у экспедитора, если это предусмотрено договором транспортной экспедиции, представления информации о процессе перевозки груза;
- давать указания экспедитору в соответствии с договором транспортной экспедиции.

В обязанности клиента входит своевременное представление экспедитору полной, точной и достоверной информации о свойствах груза и условиях его перевозки. Также клиент обязан представить экспедитору иную информацию, необходимую тому для исполнения договорных обязанностей, и документы, необходимые для осуществления таможенного, федерального государственного транспортного надзора и других видов государственного контроля (надзора) ([статья 5](#) Закона N 87-ФЗ).

Клиент должен выдать экспедитору доверенность, если она необходима для выполнения его обязанностей ([пункт 2 статьи 802](#) ГК РФ).

За оказанные экспедитором услуги клиент обязан выплатить экспедитору вознаграждение в порядке, предусмотренном договором, и возместить расходы, осуществленные в его интересах ([пункт 2 статьи 5](#) Закона N 87-ФЗ). Подтверждает это и судебная практика, на что указывает [Постановление](#) Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.07.2015 N Ф01-2291/2015 по делу N А43-6306/2013.

Экспедитор обязан оказывать услуги в соответствии с договором транспортной экспедиции, при заключении которого он обязан проверить достоверность представляемой клиентом необходимой информации (данных о физическом лице или сведений о юридическом лице, выступающих стороной договора транспортной экспедиции), после чего отразить ее в договоре. Внесение в договор транспортной экспедиции такой информации без проверки ее достоверности не допускается ([пункт 1 статьи 4](#) Закона N 87-ФЗ).

Отметим, что [частью 1 статьи 11.14.3](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность за нарушение экспедитором обязанностей проверять достоверность представленных клиентом необходимых документов и

сведений (данных), информации о свойствах груза, об условиях его перевозки и иной информации, необходимой для исполнения обязанностей, предусмотренных договором транспортной экспедиции.

О том, что данные меры ответственности применяются к нарушителям на практике, свидетельствует [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2018 N 307-АД18-7120 по делу N А56-75249/2017.

Принимая груз, экспедитор обязан проверить достоверность представленных клиентом необходимых документов, а также информации о свойствах груза, об условиях его перевозки и иной информации, необходимой для исполнения экспедитором предусмотренных договором обязанностей, после чего выдать клиенту экспедиторский документ и представить клиенту оригиналы договоров, заключенных экспедитором в соответствии с договором транспортной экспедиции от имени клиента на основании выданной им доверенности ([пункт 4 статьи 4](#) Закона N 87-ФЗ).

Таким образом, при заключении грузоотправителем договора транспортной экспедиции, предполагающего проверку указанных документов экспедитором, ответственность перед грузоотправителем за вред, возникший в связи с отсутствием или неполнотой документации, несет экспедитор, на что указано в [пункте 21](#) Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.06.2018 N 26 "О некоторых вопросах применения законодательства о договоре перевозки автомобильным транспортом грузов, пассажиров и багажа и о договоре транспортной экспедиции".

Следует иметь в виду, что заключать от имени клиента договор страхования груза экспедитор вправе лишь при условии, что это прямо предусмотрено договором транспортной экспедиции ([пункт 5 статьи 4](#) Закона N 87-ФЗ).

В обязанности экспедитора входит оказание услуг в соответствии с указаниями клиента, поэтому любое отступление от условий договора экспедитор обязан согласовывать с клиентом.

Так, в случае отсутствия возможности предварительного согласования отступлений от указаний клиента или отсутствия ответа на свой запрос в течение суток экспедитор вправе в интересах клиента отступить от его указаний, но уведомить клиента о допущенных отступлениях он должен при первой же возможности ([статья 3](#) Закона N 87-ФЗ).

Кроме того, если иное не установлено договором, экспедитор вправе выбирать или изменять вид транспорта, маршрут перевозки груза, последовательность перевозки груза различными видами транспорта исходя из интересов клиента. Экспедитор вправе удерживать находящийся в его распоряжении груз до уплаты вознаграждения и возмещения расходов, понесенных им в интересах клиента. Причем в этом случае клиент также оплачивает расходы, связанные с удержанием имущества, он же несет ответственность за возникшую порчу груза.

Следует иметь в виду, что обязанность экспедитора по оказанию услуг является встречной по отношению к обязанности клиента о представлении документов и необходимой информации. Иными словами, до представления клиентом всего объема информации экспедитор вправе не приступать к исполнению договора.

Как вы знаете, каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта (за исключением организаций бюджетной сферы) по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета ([статья 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ)).

В коммерческой сфере формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов.

Как мы отметили в начале статьи, порядок осуществления транспортно-экспедиционной деятельности наряду с [главой 41](#) ГК РФ и [Законом N 87-ФЗ](#) регулируют и [Правила N 554](#). Из [пунктов 5](#) и [7](#) [Правил N 554](#) следует, что неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются экспедиторские документы, а именно:

- поручение экспедитору;
- экспедиторская расписка;
- складская расписка.

Формы указанных документов и [порядок](#) их оформления утверждены Приказом Минтранса России от 11.02.2008 N 23 "Об утверждении порядка оформления и форм экспедиторских документов".

Попутно отметим, что в целях подтверждения расходов при приобретении услуг транспортной экспедиции в рамках [главы 25](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) достаточно любых документов, подтверждающих фактическое выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза, а также экспедиторских документов, в том числе экспедиторской расписки, являющейся неотъемлемой частью экспедиторских документов договора транспортной экспедиции. При этом в [Письме](#) Минфина России от 16.01.2018 N 03-03-06/1/1533 отмечено, что [пунктом 6](#) [Правил N 554](#) состав экспедиторских документов может быть расширен, а не заменен.

В случае если оказываемые налогоплательщиком услуги не регулируются договором транспортной экспедиции, то вышеуказанные требования для них необязательны.

О том, что экспедиторские документы являются неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции, Минфин России напоминает и в [Письме](#) от 11.03.2019 N 03-03-06/1/15512.

Итак, все перечисленные выше экспедиторские документы заполняются на бланках, изготовленных типографским способом или с помощью компьютерной техники. Заполнять их можно как вручную (шариковой ручкой с пастой черного или синего цвета), так и на компьютере. Заполнение строк, в которых указывается информация об участниках договора транспортной экспедиции, является обязательным. Строки, касающиеся информации о грузе, заполняются в

зависимости от характера (свойств) груза.

Обратите внимание, что все заполненные бланки экспедиторских документов должны содержать достоверные и полные данные о грузе.

Поручение экспедитору - документ, в котором фактически определяются перечень и условия оказания экспедитором клиенту транспортно-экспедиционных услуг в рамках договора транспортной экспедиции. Поручение заполняется клиентом в двух экземплярах, оригинал передается экспедитору, причем поручение может быть заполнено как на однократное, так и на систематическое оказание экспедиторских услуг.

Экспедиторская расписка - документ, подтверждающий факт получения экспедитором для перевозки груза от клиента либо от указанного им грузоотправителя. Заполняется экспедитором в двух экземплярах, оригинал вручается клиенту (грузоотправителю).

Складская расписка заполняется экспедитором в случае принятия груза на складское хранение в двух экземплярах, оригинал вручается клиенту.

Так как в статье мы рассматриваем вариант приобретения услуг экспедитора-посредника, кроме самого договора транспортной экспедиции и перечисленных экспедиторских документов, подтверждением того, что экспедитор оказал услуги клиенту, будет выступать и отчет экспедитора. Несмотря на то что в отличие от посреднических договоров действующее гражданское законодательство не выдвигает такого требования к экспедитору, настоятельно рекомендуем подтверждать услуги экспедитора-посредника таким отчетом. В противном случае могут возникнуть разногласия с проверяющими органами по поводу правовой квалификации договора со всеми вытекающими отсюда последствиями.

Таким образом, заключая договор транспортной экспедиции, стороны должны утвердить форму отчета экспедитора и его содержание. Причем с точки зрения бухгалтерского учета отчет экспедитора будет являться первичным учетным документом, на основании которого экспедитор признает в учете выручку от оказанных им услуг, а клиент - вознаграждение, подлежащее уплате.

Исходя из этого, отчет экспедитора должен отвечать всем требованиям [статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ, то есть должен содержать все обязательные реквизиты первичного документа, установленные [пунктом 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

В отчете экспедитор должен указать как минимум следующую информацию:

- суммы, полученные экспедитором для исполнения договора транспортной экспедиции;
- суммы, перечисленные перевозчику (третьему лицу) для исполнения договора;
- документы, подтверждающие перевозку груза до пункта назначения;
- сумму своего вознаграждения.

К отчету экспедитор должен приложить необходимые товарно-транспортные документы, копии договоров на перевозку груза, заключенные с третьими лицами; в случае если договор заключался от имени клиента, то должен представляться оригинал договора, копии расчетных

документов, счет-фактура на свои услуги, если экспедитор является плательщиком НДС.

Напомним, что если клиент не является налогоплательщиком НДС или применяет освобождение от уплаты налога, то при наличии письменного согласия сторон договора экспедитор может на свои услуги не составлять счет-фактуру в адрес клиента ([подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#)).

Каким образом оформляется указанное согласие сторон, [НК РФ](#) не разъясняет. По мнению автора, такое условие можно сразу включить в договор транспортной экспедиции либо оформить в виде отдельного документа, подписанного сторонами.

Из [Письма](#) Минфина России от 21.10.2014 N 03-07-09/52963 следует, что оформить такое согласие сторон можно даже в электронном виде при условии, что оно будет завизировано электронными подписями сторон. Несмотря на то что в [Письме](#) чиновники не уточняют вид электронной подписи, которая может быть в данном случае использована, из положений Федерального [закона](#) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" вытекает, что лучше всего воспользоваться квалифицированными электронными подписями сторон.

Между тем согласие сторон на несоставление счетов-фактур экспедитором - налогоплательщиком НДС не освобождает его от уплаты налога со стоимости оказанной им услуги. Это подтверждают [правила](#) ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила N 1137), из которых следует, что в случае невыставления счетов-фактур на основании [подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#) в [книге продаж](#) регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала). Аналогичные разъяснения на этот счет дает и налоговая служба в [Письме](#) ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@ "О порядке применения пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ".

Кроме того, к отчету необходимо приложить документы, подтверждающие расходы экспедитора, осуществленные им в интересах клиента и подлежащие возмещению.

Бухгалтерский учет операций по договору транспортной экспедиции, заключенному по схеме посреднического договора, зависит от того, от чьего имени экспедитор заключает договор перевозки груза - от своего имени или от имени клиента: если договор заключен экспедитором от своего имени, то применяется схема, аналогичная отражению операций по договору комиссии (агентирования); если сделка оформлена от имени клиента, то используется схема договора поручения (агентирования).

Рассмотрим приобретение транспортно-экспедиционных услуг у организации - поставщика товаров (товарной продукции).

Предположим, что организация-поставщик заключила договор транспортной экспедиции для доставки покупателю приобретенного им имущества. По условиям договора экспедитор организует доставку груза путем заключения договора с автотранспортной фирмой от своего имени за счет организации-поставщика.

Затраты по доставке товаров (готовой продукции) покупателю в виде вознаграждения, выплачиваемого экспедитору, и стоимость услуг автотранспортной фирмы будут признаваться в бухгалтерском учете поставщика расходами по обычным видам деятельности, что следует из [пункта 5](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99).

Для справки. При ведении бухгалтерского учета организация-поставщик обязана применять федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренные Законом N 402-ФЗ ([статья 21](#) Закона N 402-ФЗ). [Программа](#) разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг. утверждена Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н (далее - Программа).

При этом до утверждения ФСБУ, предусмотренных [Законом](#) N 402-ФЗ, в их роли у нефинансовых организаций, отличных от организаций бюджетной сферы, выступают действующие на территории России положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в [Информационном сообщении](#) Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Иными словами, пока в роли ФСБУ у коммерческих фирм выступают действующие ПБУ, утвержденные Минфином России в указанный период, при этом бухгалтерский учет ведется в соответствии с [Планом](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов бухгалтерского учета).

Стоимость услуг экспедитора, а также расходы по оплате услуг перевозчика (без учета НДС) в бухгалтерском учете поставщика будут отражаться по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Такой порядок учета предусмотрен [Инструкцией](#) по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

Если организация-поставщик будет отгружать иное имущество (например, материалы, объекты основных средств), то транспортно-экспедиционные расходы в соответствии с [пунктом 11](#) ПБУ 10/99 и [Инструкцией](#) по применению плана счетов необходимо будет учесть на счете 91 "Прочие доходы и расходы", [субсчет 91 - 2](#) "Прочие доходы и расходы".

В случае выполнения всех условий для признания расходов, установленных [пунктом 16](#) ПБУ 10/99, расходы на основании [пункта 18](#) ПБУ 10/99 признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Суммы НДС, предъявленные экспедитором, поставщик - налогоплательщик НДС вправе принять к вычету в порядке, установленном [пунктом 1 статьи 172](#) НК РФ, то есть после принятия на учет оказанных услуг при наличии счета-фактуры, выставленного экспедитором.

Чтобы поставщик смог получить вычет со стоимости услуг, оказанных непосредственно перевозчиком (третьим лицом), нужно применить специальный порядок выставления счетов-фактур, предусмотренный Правилами N 1137.

В чем он заключается?

Согласно подпункту "а" пункта 1, подпункту "а" пункта 2 и пункту 2(1) Приложения N 1 к Правилам N 1137 экспедитор обязан составлять счета-фактуры по услугам третьих лиц, приобретенным им в интересах клиента от своего имени за счет клиента. Следовательно, если для исполнения договора транспортной экспедиции экспедитор от своего имени за счет поставщика приобретает услуги перевозки, то он обязан составить счет-фактуру для поставщика по услугам перевозки.

Поскольку при заключении договора перевозки экспедитор действует от своего имени, то перевозчик - плательщик НДС, оказавший ему услуги, в обычном порядке выставляет счет-фактуру на имя экспедитора.

Один экземпляр остается у перевозчика, а второй экземпляр перевозчик отдает экспедитору, который регистрирует его в [части 2 Журнала без регистрации в книге покупок \(пункт 11 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137 и пункт 19 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137\)](#).

При этом экспедитор снимает копию с данного счета-фактуры, заверяет ее и передает поставщику (клиент), который должен хранить ее в течение четырех лет ([пункт 11 раздела II Приложения N 1 к Правилам N 1137](#)).

Затем экспедитор перевыставляет счет-фактуру перевозчика от своего имени на имя клиента, в котором им дублируются все показатели счета-фактуры перевозчика. Этот [счет-фактура](#) регистрируется экспедитором в [части 1 Журнала без регистрации в книге продаж \(пункт 7 раздела II Приложения N 3 к Правилам N 1137, пункт 3 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137\)](#).

В свою очередь, клиент, получивший от экспедитора [счет-фактуру](#) на свое имя, в котором продублированы показатели счета-фактуры перевозчика, регистрирует его в [книге покупок \(пункт 1 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137\)](#).

Причем в [книге покупок](#) данный [счет-фактура](#) регистрируется клиентом по мере возникновения у него права на налоговые вычеты в порядке, установленном [статьей 172 НК РФ \(пункт 2 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137\)](#).

Обращаем ваше внимание на то, что составление счетов-фактур экспедиторами, приобретающими услуги третьих лиц в интересах клиентов, имеет ряд особенностей. В частности, при перевыставлении счета-фактуры перевозчика на имя клиента (в нашем случае - поставщика товарной продукции) экспедитор, в отличие от комиссионеров и агентов, в [строках 2, 2а и 2б](#) должен указывать не реквизиты фактического исполнителя услуг, а свои собственные (наименование, адрес, ИНН и КПП). Кроме того, у него нет права датировать перевыставляемый счет-фактуру датой выставления документа перевозчиком.

Причем он, как и обычный посредник, вправе составлять сводные счета-фактуры, но при этом требование о датировании счетов-фактур третьих лиц одним числом на него не распространяется.

Так как услуга оказана, то экспедитор - налогоплательщик НДС в общем порядке выставляет поставщику товаров (клиенту) [счет-фактуру](#) на сумму своего комиссионного вознаграждения,

который регистрируется им в [книге продаж](#) (абзац 4 пункта 3.1 статьи 169 НК РФ, пункт 20 раздела II Приложения N 5 к Правилам N 1137).

По мере возникновения права на вычет [счет-фактура](#) на экспедиторские услуги на основании пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137 регистрируется поставщиком в [книге покупок](#).

В целях исчисления налога на прибыль организаций при реализации товаров налогоплательщик, руководствуясь [подпунктом 3 пункта 1 статьи 268](#) НК РФ, вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с реализацией, в частности на расходы по транспортировке реализуемого имущества. При этом при реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений [статьи 320](#) НК РФ.

Если организация-поставщик прибегла к услугам экспедитора, чтобы доставить покупателю изготовленную ею продукцию, то вознаграждение экспедитору (без учета НДС) необходимо учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией ([подпункт 3 пункта 1 статьи 264](#) НК РФ), поскольку это косвенный расход, он в полной сумме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода ([пункт 2 статьи 318](#) НК РФ). Транспортные расходы (без НДС) могут быть учтены в составе материальных расходов ([подпункт 6 пункта 1 статьи 254](#) НК РФ).

Указанные расходы при применении организацией-поставщиком метода начисления признаются на дату оказания услуг ([пункт 1 статьи 272](#), [подпункт 3 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ).

Вопрос о документальном подтверждении расходов для целей налога на прибыль при оказании услуг транспортной экспедиции был рассмотрен Минфином России в [Письме](#) от 31.03.2017 N 03-03-06/1/18858, где сделан вывод, что экспедиторская расписка является неотъемлемой частью экспедиторских документов договора транспортной экспедиции в целях подтверждения расходов в рамках [главы 25](#) НК РФ.

Если транспортно-экспедиционные услуги приобретает организация-покупатель для доставки товаров до своего склада, то учет приобретенных транспортно-экспедиционных услуг будет осуществляться несколько иначе.

Учет товаров ведется в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н (далее - ПБУ 5/01).

Для справки. Согласно [Программе](#) вступление в силу для обязательного применения [ФСБУ](#) "Запасы" запланировано на 2021 г.

К учету товары принимаются по фактической себестоимости ([пункт 5](#) ПБУ 5/01).

Если товары приобретены за плату, то их фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. К фактическим затратам относятся, в частности:

-
- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
 - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
 - затраты по доставке товаров до места их использования (в частности, затраты за услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором).

Следует помнить, что организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Принятие товаров к учету отражается по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Если учетной политикой организации-покупателя будет установлено, что расходы на транспортно-экспедиционные услуги формируют фактическую стоимость товаров, то указанные расходы также должны отражаться на счете 41 "Товары" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Если же расходы по доставке товаров организация учитывает в составе расходов на продажу, то они будут отражаться на счете 44 "Расходы на продажу".

Предъявленные экспедитором суммы НДС организация-покупатель также имеет право принять к вычету при выполнении всех необходимых условий, о которых мы сказали выше.

В целях налогообложения прибыли налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию с учетом особенностей, установленных [статьей 320 НК РФ](#).

В течение текущего месяца расходы на реализацию (издержки обращения) формируются в соответствии с [главой 25 НК РФ](#). При этом в сумму издержек включаются расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров и иные расходы, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров. Налогоплательщик вправе сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с их приобретением. Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется учетной политикой налогоплательщика и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Оказание медицинских услуг у комитента (принципала)

Платные медицинские услуги, за оказанием которых мы обращаемся к врачам, весьма разнообразны и сложны по своей структуре. Причем не всегда лечащая пациента больница может оказать их сама по причине отсутствия оборудования для нужной диагностики или отсутствия специалистов в той или иной области медицины. В такой ситуации пациент направляется в иную медицинскую организацию, которая в рамках договоров комиссии или агентирования оказывает ему необходимую услугу. При такой схеме оказания медицинских услуг больница пациента выступает комитентом (принципалом), а сторонняя медицинская организация - комиссионером

(агентом).

В данной главе мы рассмотрим гражданско-правовые основы договоров комиссии и агентирования, документальное оформление посреднических операций, а также порядок отражения операций по оказанию медицинских услуг через посредника в бухгалтерском и налоговом учете комитента (принципала).

Мы не случайно отметили, что в рамках настоящей статьи будем рассматривать договор комиссии и договор агентирования, исполняемый по схеме комиссионного соглашения, ведь оказание медицинских услуг через посредника возможно только в рамках названных договоров.

Напомним, что в силу [подпункта 46 пункта 1 статьи 12](#) Федерального закона от 04.05.2011 N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" осуществление медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра "Сколково") требует специального разрешения - лицензии. Лицензия является документом, удостоверяющим право ее владельца вести лицензируемый вид деятельности, который выдается исключительно на имя самого соискателя лицензии. Так как фактически услуга оказывается медицинским посредником, имеющим соответствующую лицензию, то при ее оказании в интересах учреждения, лечащего пациента, посредник должен действовать от своего имени, что возможно в рамках названных посреднических сделок.

Как известно, гражданско-правовые основы договора комиссии регулирует [глава 51](#) "Комиссия" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), в силу [статьи 990](#) которой сторонами комиссионного соглашения выступают комитент (собственник товаров, работ, услуг) и посредник, именуемый комиссионером.

Предметом договора комиссии является совершение посредником сделок от своего имени, но за счет комитента, причем права и обязанности по сделке, заключенной с третьим лицом, возникают именно у комиссионера, при этом не имеет значения, известно или нет третьему лицу, что комиссионер действует по поручению комитента. Поскольку по сделкам с третьими лицами становится обязанным комиссионер, все спорные вопросы решаются непосредственно с ним.

Договор комиссии представляет собой двусторонний договор, то есть считается заключенным только после согласования сторонами всех существенных условий договора. Причем, как следует из [главы 51](#) ГК РФ, существенным условием договора комиссии является лишь сам предмет договора - совершение комиссионером сделок от своего имени, но за счет комитента. Это мнение подтверждает и правоприменительная практика, о чем свидетельствует, например, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 23.09.2013 по делу N А40-126700/12-117-1224.

Все остальные условия, обычно содержащиеся в комиссионном соглашении, не являются существенными, поэтому их отсутствие не может рассматриваться причиной признания договора комиссии незаключенным ([пункт 2 статьи 990](#) ГК РФ).

Отметим, что в основном предметом договора комиссии является совершение сделок по купле-продаже товаров, вместе с тем на комиссионных началах можно реализовать (приобрести) работы или услуги: гражданское законодательство этого не запрещает. Следовательно, оказание

медицинских услуг в рамках договора комиссии не противоречит закону при условии, что медицинский посредник, как и основная фирма, имеет лицензию на медицинскую деятельность.

Для справки. Если медицинские услуги оказываются посредником без соответствующей лицензии, то он может быть привлечен к административной и даже к уголовной ответственности.

Так, если посредник относится к разряду коммерческих медицинских организаций, то на основании [пункта 2 статьи 14.1](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) должностные лица организации-посредника могут быть оштрафованы на сумму от 4 000 до 5 000 руб., а сама организация - на сумму от 40 000 до 50 000 руб.

Если медицинский посредник действует в форме некоммерческой организации, то к административной ответственности должностные лица и само юридическое лицо будут привлечены на основании [статьи 19.20](#) КоАП РФ.

Если же оказание медицинских услуг без лицензии привело к причинению вреда здоровью пациента или к его смерти, то это чревато мерами уголовной ответственности по [статье 235](#) Уголовного кодекса Российской Федерации.

Но вернемся к правовым основам договора комиссии...

Комиссионное соглашение является, безусловно, возмездным договором ([пункт 1 статьи 991](#) ГК РФ), то есть за оказанные комиссионером услуги комитент обязан выплатить ему вознаграждение, размер и порядок выплаты которого обычно закрепляются в тексте договора. Обращаем ваше внимание на то, что отсутствие в договоре условия об оплате услуг посредника отнюдь не означает, что услуга оказывается им бесплатно. В этом случае комитент после исполнения поручения обязан выплатить посреднику вознаграждение по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

После исполнения комиссионером возложенного на него поручения он обязан на основании [статьи 999](#) ГК РФ представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору.

Агентскому договору посвящена [глава 52](#) "Агентирование" ГК РФ. Агентский договор также является двусторонним, консенсуальным и возмездным договором, участниками которого выступают принципал и агент.

По агентскому договору агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала ([пункт 1 статьи 1005](#) ГК РФ).

Нас интересует вариант, когда агент при исполнении договора выступает от своего имени.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, то приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом случае к агентскому договору применяются правила о договоре комиссии при условии, что это не противоречит положениям [главы 52](#) ГК РФ или существованию агентского договора.

[Статья 1006](#) ГК РФ обязывает принципала уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, которые установлены в агентском договоре. Если же размер агентского вознаграждения не предусмотрен и не может быть определен исходя из условий договора, он определяется согласно [пункту 3 статьи 424](#) ГК РФ из сумм, которые при сравнимых обстоятельствах взимаются за аналогичные услуги.

В процессе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, предусмотренные договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. К отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала, если иное не указано в договоре.

Анализируя правовые основы указанных гражданско-правовых соглашений, можно сказать, что общими для них выступают следующие признаки:

- оба договора являются двусторонними, консенсуальными и возмездными;
- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет, поэтому гражданское законодательство обязывает заказчика возмещать расходы, осуществленные посредником в интересах заказчика;
- об оказанной услуге посредник извещает заказчика специальным отчетом комиссионера (агента) о выполнении поручения;
- право собственности на товары (работы, услуги), полученные или приобретенные посредником, всегда сохраняется за заказчиком;
- расчеты с третьими лицами могут производиться как напрямую, так и через посредника.

Поскольку в договоре комиссии и агентском договоре, исполняемом по типу комиссионного соглашения, посредник всегда выступает от своего имени, но за счет комитента (принципала), все документы с третьими лицами (пациентами) будут выписываться от имени посредника.

Теперь рассмотрим, как операции по оказанию медицинских услуг через посредника оформляются документально и отражаются в учете комитента (принципала).

Как вы знаете, каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта подлежит оформлению первичным учетным документом, что установлено [пунктом 1 статьи 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). Причем [Закон N 402-ФЗ](#) позволяет для этих целей организациям коммерческой сферы применять как существующие типовые формы первичной документации, так и самостоятельно разработанные формы документов. Главное, чтобы в форме используемого документа присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в [пункте 2 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель компании (за исключением организаций бюджетной сферы) по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета ([пункт 4 статьи 9](#) Закона N 402-ФЗ).

Первичный учетный документ составляется при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которого возложено ведение бухгалтерского учета (в том числе ведущее учет в организации на договорной основе), не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. При этом письменные требования лица, ведущего в организации бухгалтерский учет (в том числе на договорной основе), правильно оформлять первичные учетные документы и вовремя представлять их в бухгалтерскую службу являются обязательными для всех сотрудников компании без исключения ([пункт 3 статьи 9 Закона N 402-ФЗ](#)).

Для справки. К фактам хозяйственной жизни экономического субъекта [пункт 8 статьи 3 Закона N 402-ФЗ](#) относит сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Таким образом, медицинская организация, оказывающая услуги через посредника, обязана выполнять требование о документальном подтверждении любой хозяйственной операции.

Во-первых, документальным подтверждением того, что медицинские услуги были оказаны через посредника, выступает сам посреднический договор. Поэтому комитенту (принципалу), заключающему договор комиссии (агентский договор), предметом которого выступает оказание медицинских услуг, необходимо внимательно проанализировать все требования, предъявляемые [ГК РФ](#) к такому типу договоров, и убедиться, что все его положения действительно соответствуют посредническому соглашению.

Во-вторых, первичным бухгалтерским документом, на основании которого комитент (принципал) отразит в бухгалтерском и налоговом учете услуги посредника, является отчет комиссионера (агента) о выполнении поручения.

Так как унифицированной формы отчета посредника не существует, то воспользоваться типовым аналогом не удастся. Таковую форму придется разработать самим и закрепить ее использование в посредническом договоре. Напоминаем, что в ней должны быть предусмотрены следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

- подписи вышеперечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Обратите внимание! В отчете о выполненном поручении на оказание услуг посредник как минимум должен указать информацию о суммах, полученных им от комитента (принципала) на исполнение поручения, сумму причитающегося ему вознаграждения, а также фактически использованные суммы, связанные с исполнением поручения.

Для медицинской организации - комитента (принципала), оказывающей услуги через посредника, важно правильно их отразить в своем бухгалтерском и налоговом учете.

В бухгалтерском учете комитента (принципала) операции по оказанию медицинских услуг через комиссионера (агента) отражаются после получения отчета о выполнении поручения, а также документов, подтверждающих расходы комиссионера (агента) по выполнению поручения комитента (принципала).

Так как по договору комиссии (агентскому договору, исполняемому по типу комиссионного соглашения) посредник выступает от своего имени, но за счет комитента (принципала), то сделка, целью которой является оказание медицинских услуг пациенту, заключенная комиссионером (агентом) с третьим лицом, оформляется им от своего имени. Соответственно, все первичные бухгалтерские документы будут выписаны при оказании услуг от имени комиссионера (агента), то есть от лечащего учреждения, фактически оказывающего такие услуги.

Отражение в бухгалтерском учете комитента (принципала) выручки от оказания медицинских услуг через посредника производится на основании отчета комиссионера (агента) о выполнении поручения.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, выручка от оказания медицинских услуг через посредника отражается по дебету [счета 62](#) "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", [субсчет 1](#) "Выручка".

Напомним, что для отражения в бухгалтерском учете комитента (принципала) выручки от оказания медицинских услуг через посредника должны выполняться все условия, перечисленные в [пункте 12](#) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99).

Для справки. На основании [статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ ПБУ 9/99, равно как и иные действующие положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, выступают в роли федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее - ФСБУ), предусмотренных Законом N 402-ФЗ для нефинансовых организаций внебюджетной сферы.

Полный перечень действующих ПБУ, приравненных к ФСБУ, приведен в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии".

Согласно Программе разработки ФСБУ на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, вступление в силу ФСБУ "Доходы" намечено на 2022 г.

Далее комитент (принципал) отражает в учете свою задолженность перед комиссионером (агентом) за оказанную ему услугу. Расчеты с комиссионером (агентом) ведутся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

- 76 - 5 "Расчеты с комиссионером (агентом) за оказанные услуги";
- 76 - 6 "Расчеты с комиссионером (агентом) по сумме вознаграждения".

Поскольку услуги комиссионера (агента) связаны с основным видом деятельности комитента, то вознаграждение посредника в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99), учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности и отражается комитентом на балансовом счете 44 "Расходы на продажу".

В соответствии с пунктами 5 и 16 ПБУ 10/99 сумма вознаграждения комиссионера (агента) признается расходом комитента (принципала) на дату утверждения отчета о выполнении поручения и отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет 76 - 6 "Расчеты с комиссионером (агентом) по сумме вознаграждения".

Затраты комитента (принципала), собранные на счете 44 "Расходы на продажу", также списываются с кредита этого счета в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90 - 2 "Себестоимость продаж". Затем сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 90 "Продажи" определяется финансовый результат от оказания медицинских услуг через посредника.

Если договором комиссии (агентским договором) предусмотрено, что посредник участвует в расчетах, то денежные средства за оказанные услуги поступают на расчетный счет комиссионера (агента). В том случае если договором предусмотрено, что выплата вознаграждения производится комиссионером (агентом) путем удержания его из денежных сумм, поступивших для комитента от пациентов, то посредник перечисляет комитенту (принципалу) денежные суммы, причитающиеся ему за оказанную услугу, за минусом своего комиссионного (агентского) вознаграждения.

Ниже рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете операций по оказанию платных медицинских услуг на примере договора комиссии.

Пример. ООО "Айболит" заключило с ООО "Диагностика" договор комиссии, согласно которому ООО "Айболит" в случаях выявления онкологии направляет своих пациентов на дополнительное платное обследование в ООО "Диагностика", которое обследует пациентов от своего имени, но за счет ООО "Айболит". Стоимость услуги по диагностике составляет 700 руб. (НДС не облагается).

Вознаграждение комиссионера по договору составляет 10% от стоимости оказанных услуг (без НДС) и перечисляется комитентом в течение 3 дней с даты утверждения отчета.

Стороны договора применяют общую систему уплаты налогов и являются налогоплательщиками НДС.

За месяц ООО "Диагностика" оказало услуг на сумму 70 000 руб., о чем уведомило ООО "Айболит" специальным отчетом. В отчете указано, что:

вознаграждение посредника составляет 8 400 руб., в том числе НДС 20% - 1 400 руб.;

возмещаемые расходы составляют 20 000 руб.

Рабочим планом счетов ООО "Айболит" определено, что расчеты с посредником ведутся на следующих субсчетах, открываемых к балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

- 76 - 5 "Расчеты с комиссионером за оказанные услуги по диагностике";

- 76 - 6 "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения";

- 76 - 7 "Расчеты с комиссионером по возмещаемым расходам".

В бухгалтерском учете ООО "Айболит" будут сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90 - 1

- 70 000 руб. - отражена выручка от оказания льготных платных медицинских услуг на основании отчета ООО "Диагностика";

Дебет 76 - 5 Кредит 62

- 70 000 руб. - отражена задолженность ООО "Диагностика" перед ООО "Айболит";

Дебет 44 Кредит 76 - 6

- 7 000 руб. (70 000 руб. x 10%) - начислено комиссионное вознаграждение посреднику за оказанные услуги.

Несмотря на то что сами услуги по диагностике оказываются комиссионером в льготном налоговом режиме, услуги посредника на основании [пункта 7 статьи 149 НК РФ](#) облагаются НДС в общем порядке по ставке 20%;

Дебет 19 Кредит 76 - 6

- 1 400 руб. - отражен НДС, предъявленный к уплате ООО "Диагностика";

Дебет 68 Кредит 19

- 1 400 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 44 Кредит 76 - 7

- 20 000 руб. - отражены расходы, подлежащие возмещению посреднику;

Дебет 90 - 2 Кредит 44

- 27 000 руб. (7 000 руб. + 20 000 руб.) - списаны вознаграждение и затраты, возмещенные посреднику;

Дебет 51 Кредит 76 - 5

- 70 000 руб. - получены денежные средства от комиссионера;

Дебет 76 - 6 Кредит 51

- 8 400 руб. - оплачены услуги посредника;

Дебет 76 - 7 Кредит 51

- 20 000 руб. - компенсированы расходы посредника;

Дебет 90 - 9 Кредит 99

- 43 000 руб. - отражен финансовый результат от оказания медицинских услуг через посредника.

Если комиссионер (агент) является налогоплательщиком НДС, то при оказании своей услуги он обязан предъявить комитенту к оплате сумму налога, ведь на основании [пункта 7 статьи 149 НК РФ](#) в общем случае льготы, предусмотренные [статьей 149 НК РФ](#), на посредников не распространяются.

Предъявление суммы налога к оплате производится путем выставления соответствующего счета-фактуры, [форма](#) и [порядок](#) заполнения которого утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила N 1137).

Обойтись без выставления счета-фактуры на свои услуги посредник может в единственном случае, если комитент (принципал) не является налогоплательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему уплаты налогов) или же использует освобождение от уплаты налога. Однако в этой ситуации возможность невыставления счета-фактуры комитенту (принципалу) имеется только при наличии письменного согласия сторон сделки, что счета-фактуры посредником не выставляются ([подпункт 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ](#)).

[Счет-фактура](#) выписывается комиссионером (агентом) в двух экземплярах. Свой экземпляр счета-фактуры комиссионер (агент) регистрирует в своей [книге продаж](#), второй - передает на руки комитенту (принципалу).

Напоминаем, что с 01.01.2015 у налогоплательщиков НДС, ведущих деятельность в собственных интересах, отменена обязанность по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Журнал), на что указывает [пункт 3 статьи 169 НК РФ](#).

При возникновении у комитента (принципала) права на налоговый вычет по услуге посредника этот **счет-фактура** регистрируется комитентом (принципалом) в **книге покупок**, на что указывает **абзац 1 пункта 11 раздела II Приложения N 4 к Правилам N 1137**.

Сумма "входного" налога, предъявленного к оплате посредником, принимается комитентом (принципалом) к вычету. Правда, реализовать свое право на вычет сумм "входного" налога комитент (принципал) может при соблюдении ряда условий (**статьи 171 и 172 НК РФ**):

- посредническая услуга приобретена в рамках деятельности, облагаемой НДС;
- услуги комиссионера (агента) приняты на учет;
- у комитента (принципала) имеется счет-фактура, оформленный надлежащим образом.

Комитент (принципал) регистрирует в своей **книге покупок счет-фактуру**, полученный от комиссионера (агента) в том налоговом периоде, когда у него выполнены все вышеперечисленные условия.

Теперь поговорим о налоге на прибыль.

Как известно, порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций регулируется нормами **главы 25 НК РФ**.

Статьей 247 НК РФ определено, что объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком, при этом под прибылью российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, понимается разница между полученными доходами и произведенными расходами, которые определены по правилам **главы 25 НК РФ**.

Порядок налогообложения операций, осуществленных налогоплательщиком в рамках договора комиссии, зависит от цели заключения и условий посреднического соглашения. Поскольку в нашем случае посреднический договор заключается комитентом (принципалом) с целью оказания медицинских услуг, то у комитента (принципала) - налогоплательщика по налогу на прибыль будут присутствовать как доходы, полученные от оказания медицинских услуг, так и расходы:

- в виде оплаты услуг посредника;
- в виде расходов, возмещаемых комиссионеру (агенту) в силу закона или договора.

Помимо цели заключения посреднического договора на порядок налогообложения у комитента (принципала) влияет применяемый им метод признания доходов и расходов (метод начисления или кассовый метод). Первый из указанных методов является общепринятым и регулируется нормами **статей 271 и 272 НК РФ**, второй предназначен для организаций с небольшим объемом ежеквартальной выручки и регулируется **статьей 273 НК РФ**.

В соответствии со **статьей 248 НК РФ** налогооблагаемые доходы налогоплательщика подразделяются на:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации) ([статья 249 НК РФ](#));

- внереализационные доходы ([статья 250 НК РФ](#)).

Кроме того, существует перечень доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы ([статья 251 НК РФ](#)).

Аналогичная группировка предусмотрена и для расходов налогоплательщика ([статья 252 НК РФ](#)):

- расходы, связанные с производством и реализацией, которые, в свою очередь, подразделяются на:

материальные расходы ([статья 254 НК РФ](#));

расходы на оплату труда ([статья 255 НК РФ](#));

суммы начисленной амортизации ([статьи 256 - 259.3 НК РФ](#));

прочие расходы ([статья 264 НК РФ](#));

- внереализационные расходы ([статья 265 НК РФ](#));

- расходы, не учитываемые для целей налогообложения ([статья 270 НК РФ](#)).

Учет выручки от оказания медицинских услуг ведется комитентом (принципалом) в общем порядке. Доходы от оказания услуг через комиссионера (агента) (без НДС) являются для комитента (принципала) выручкой от оказания медицинских услуг. Причем в доходы от реализации услуг комитент (принципал) должен включить всю выручку от их оказания, то есть с учетом суммы, удержанной посредником. Ведь в силу [пункта 2 статьи 249 НК РФ](#) выручка от оказания услуг определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за оказанные услуги, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Если комитент (принципал) применяет метод начисления, то на основании [пункта 3 статьи 271 НК РФ](#) при оказании услуг через посредника датой получения выручки от оказания услуг признается дата их оказания, указанная в извещении посредника.

В силу [статьи 316 НК РФ](#) направить такое извещение комитент (принципалу) комиссионер (агент) должен в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором медицинские услуги были оказаны пациентам.

Выплачиваемое посреднику вознаграждение является расходом, связанным с оказанием медицинских услуг на комиссионной основе. На основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ](#) сумма комиссионного вознаграждения посредника признается прочими расходами комитента (принципала). Как следует из [подпункта 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ](#), сумма комиссионного вознаграждения может признаваться расходом комитента на дату:

- расчетов в соответствии с условиями заключенного договора;

- предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;

- на последнее число отчетного (налогового) периода.

Так как налоговое законодательство предусматривает три возможные даты признания такого вида расходов, то комитент (принципал) должен в своей учетной политике указать, на какую дату он будет признавать расходы в виде комиссионного вознаграждения. Именно так рекомендует поступать Минфин России в [Письме](#) от 29.08.2005 N 03-03-04/1/183.

В соответствии с нормами [главы 25](#) НК РФ суммы вознаграждения посредника представляют собой косвенные расходы налогоплательщика-комитента (принципала). В соответствии с [пунктом 2 статьи 318](#) НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Как уже было отмечено выше, помимо выплаты комиссионного вознаграждения комитент (принципал) обязан возместить посреднику затраты, осуществленные последним при исполнении комиссионного соглашения, при условии, что возмещение затрат предусмотрено договором.

Обращаем ваше внимание, что вопросы возмещения затрат посредников для заказчиков являются сегодня, пожалуй, самыми спорными.

Несмотря на то что обязанность по возмещению затрат возникает у комитента (принципала) в силу закона или договора, проверяющие органы часто выдвигают претензии в отношении обязанности комитента (принципала) по возмещению сумм осуществленных посредником расходов, даже если это закреплено в договоре. Поэтому рекомендуем для снижения налоговых рисков возмещать расходы только при наличии доказательств, что посредник осуществил данные расходы именно в связи с исполнением договоров комиссии или агентирования.

Напоминаем, что все сведения об осуществленных затратах комиссионер (агент) представляет комитенту (принципалу) в отчете, к которому посредник обязан приложить и документы, подтверждающие расходы.

Обратите внимание! Расходы, возмещаемые посреднику, могут быть признаны налогооблагаемыми расходами комитента (принципала) только при условии, что они отвечают критериям [статьи 252](#) НК РФ. Аналогичный вывод содержится в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 15.01.2008 N 20-12/001705.

Суммы возмещаемых затрат также представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией, при этом их учет должен быть организован комитентом (принципалом) по соответствующим статьям.

Признаются данные расходы в учете комитента (принципала) на дату утверждения отчета посредника.

Подписано в печать

02.02.2020
