

Работа с маркетплейсом: как вести учет продаж товара

В материале рассматриваются актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета реализации товаров через маркетплейсы – платформы электронной коммерции и интернет-магазины, применительно к законодательству Республики Беларусь выполняющие функции комиссионеров, оказывающих поставщикам услуги по реализации за вознаграждение. При этом в качестве участников товарных операций выступают юридические лица – резиденты нашей страны.

Суть вопроса

Большинство маркетплейсов (МП), в том числе такие лидеры рынка, как Ozon и Wildberries, работают с поставщиками по агентским договорам. В рамках данного соглашения агент, которым выступает МП, за комиссионное вознаграждение производит юридически значимые действия за счет продавца (принципала): рекламирует его товары, организует их продажу (хранение на складе, доставку до покупателя, прием денег, расчет с продавцом, а в случае необходимости и возврат продукта или замену).

В зависимости от условий договора агент может совершать сделки от своего имени (так работает Ozon) либо от лица продавца (поставщика) (такие условия предусмотрены в оффере Wildberries). При любом из этих вариантов товар фактически реализует продавец (поставщик) за свой счет, а МП лишь занимается посредничеством.

Законодательством Республики Беларусь такой вид взаимодействия не оговаривается, и в случае, если продавец является резидентом нашей страны и реализует продукцию через посредников, применяются, как правило, договоры комиссии. Таким образом, **торговля через МП в целом представляет собой комиссионную, где продавец – это комитент, а торговая площадка – комиссионер.**

Договор комиссии

Согласно п. 1 ст. 880 Гражданского кодекса (ГК) по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет второго участника.

Важно отметить, что право собственности на вещи, в том числе товары, переданные на реали-

зацию комиссионеру, сохраняется за комитентом, который обязан уплатить вознаграждение, а в случае, если первый принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительную сумму в размере и порядке, установленных в договоре (п. 1 ст. 881, п. 1 ст. 886 ГК).

В заключенном между МП и поставщиком соглашении могут оговариваться:

- особенности доставки товара поставщиком до склада МП и его хранения там;
- нюансы ценообразования, наличие скидок и бонусов;
- сроки и порядок расчетов с поставщиком за его товар;
- размер и порядок выплаты комиссионного вознаграждения МП;
- штрафы за нарушение сторонами условий договора и т.д.

В порядке, установленном законодательством, в документе может быть предусмотрено единоличное оформление первичных учетных документов (ПУД), подтверждающих оказание услуг по реализации товара поставщика, а также другие особенности взаимоотношений сторон, например способы доставки конечным покупателям.

Реализация товаров

Следует отметить, что реализация через МП не означает, что отправление товаров покупателям будет осуществляться со склада МП и его силами.

Во-первых, реализованный продукт может доставляться самим поставщиком с его склада. В таком случае МП – это исключительно место продажи.

Во-вторых, МП способен обеспечивать доставку силами сторонних организаций, в том числе транспортных, а также курьерских служб.

В случае если МП выступает в роли комиссионера, то собственником товара является поставщик. Первый реализует продукцию покупателю и за счет вырученных от продажи средств рассчитывается с поставщиком, получая от него вознаграждение за продажу того, что было ему передано.

Товарные операции с участием МП, как правило, исключают получение поставщиком средств за реализованный товар непосредственно от покупателя, поскольку он как комиссионер действует от своего имени и оплата поступает на его счет.

Соответственно, ситуации, когда поставщик перечисляет денежные средства в оплату вознаграждения МП за реализованные им товары со своего счета, не имеют места, если только речь не идет об авансовых платежах МП либо за рекламу товара поставщика.

В силу того что МП как комиссионер выполняет поручение комитента по реализации товара последнего, после исполнения поручения первый обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору.

Если у комитента имеются возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру. На это отводится 30 дней со дня его получения, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае документ считается принятым (ст. 889 ГК).

Первичные учетные документы

У поставщика операции по реализации отражаются на основании ПУД, в качестве которого в бухгалтерском учете комитента может быть принятый им отчет комиссионера, оформленный с соблюдением требований, установленных для ПУД. Такая возможность предусмотрена ч. 4 п. 30 §17 Методических рекомендаций по документальному оформлению и учету товарных операций, составу и учету расходов на реализацию в организациях торговли и общественного питания, утв. приказом МАРТ от 10.06.2021 № 130 (далее – Методические рекомендации № 130).

Несмотря на то что МП является посредником, в отношениях с покупателем он действует, как правило, от своего имени и, следовательно, для него является продавцом. Такие **товарные отношения МП осуществляют через платформу электронной коммерции (интернет-магазин электронной торговли) в соответствии с публичной офертой**: предложением продавца (МП) заключить с ним дого-

вор на указанных в предложении условиях (п. 2 ст. 407 ГК).

Стоит выделить особенности, присущие торговле через МП, которые принципиальным образом влияют на документооборот, а также систему бухгалтерского и налогообложения у поставщика и посредника (комиссионера), реализующего товар:

- собственником товара является его поставщик. Таким образом, до продажи покупателю продукция, переданная МП, должна отражаться на балансовых счетах поставщика;

- у комиссионера товар должен отражаться за балансом, поскольку тот не является его собственностью;

- в силу того что товары, отгруженные комиссионеру на реализацию, являются собственностью комитента, в составе своих доходов последний должен учитывать всю выручку, полученную от реализации по ценам продаж, указанным в отчете первого;

- основанием для отражения реализации товара у поставщика является акт оказания услуг комиссионером. В случае если отчет составлен с учетом требований ПУД, то он может заменить такой акт;

- посредник (комиссионер), реализующий товар поставщика, осуществляет его доставку покупателю либо непосредственно со своего склада, либо со склада поставщика;

- оплата за доставку оговаривается (согласовывается) между посредником и покупателем. Соответственно, последний оплачивает стоимость доставки сверх стоимости самого товара;

- если согласно условиям договора расходы по доставке являются возмещаемыми, то их учет у посредника должен вестись на счетах учета расчетов;

- для поставщика возмещаемые посреднику расходы по доставке покупателю являются его личными, обусловленными реализацией;

- выручкой посредника от оказываемых им услуг поставщику является комиссионное вознаграждение, размер и порядок исчисления которого определяются в договоре комиссии.

С учетом данных нюансов рассмотрим бухгалтерский и налоговый учет операций с участием продавцов – собственников товаров, посредников (МП), осуществляющих реализацию, и покупателей. При этом будем исходить из того, что и поставщики (комитенты), и МП (комиссионеры) явля-

ются юридическими лицами – резидентами Республики Беларусь, ведущими учет с применением типового плана счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций.

Учет операций у поставщика, реализующего товары через МП

Бухгалтерский учет

Принципиальная особенность учета товарных операций у поставщика, реализующего товары через МП, заключается в том, что **после передачи товара на склад МП и до момента его реализации покупателю себестоимость (цена приобретения) товара (без НДС, не включенного в стоимость приобретенного товара) должна отражаться в учете поставщика на балансовом сч. 45 «Товары отгруженные».**

Необходимость использования данного счета обусловлена тем, что выручка от реализации товаров, отгруженных МП, может быть показана у поставщика только после его продажи комиссионером (на основании полученного от него акта оказания услуг или оформленного должным образом и принятого поставщиком отчета о реализации МП).

Это следует, в частности, из п. 36 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), согласно которому сч. 45 предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции, товаров, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухучете. Также на нем учитывается движение продукции, переданной комиссионеру по договору комиссии. Стоимость отгруженного товара отражается по Д-ту сч. 45 и К-ту сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». Стоимость переданного комиссионеру по договору отражается по Д-ту сч. 45 и К-ту сч. 41.

При отражении выручки от реализации отгруженного либо при поступлении извещения комиссионера о реализации переданного ему товара суммы, учтенные на сч. 45, списываются с этого счета в Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Аналитический учет по сч. 45 ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

Особо стоит отметить, что выручка от реализации должна отражаться в учете комитента в пол-

ной сумме причитающихся ему средств. На комиссионного вознаграждение она не уменьшается.

В бухучете поставщика следует сделать это в общем порядке: по Д-ту сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и К-ту сч. 90 субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

В отношении признания поставщиком выручки от реализации товаров, реализованных через МП, необходимо исходить из следующего.

Согласно ч. 1 п. 17 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), выручка от реализации признается в бухучете при соблюдении следующих условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары (абз. 2 ч. 1 п. 17);
- сумма выручки может быть определена (абз. 3 ч. 1 п. 17);
- организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции (абз. 4 ч. 1 п. 17);
- расходы, которые уже или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть установлены (абз. 5 ч. 1 п. 17).

Исходя из данных условий, специфики осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров, организация определяет дату признания выручки от реализации. В качестве нее можно установить день, по состоянию на который соблюдены условия, указанные в абзацах 3–5 ч. 1 п. 17 Инструкции № 102, и который не может быть позднее момента передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности. Порядок определения закрепляется в учетной политике компании (ч. 2 п. 17 Инструкции № 102). При соблюдении указанных условий по товарным операциям с МП такой датой может быть установлен, например, последний день месяца, в котором был получен и принят оформленный должным образом отчет МП о реализации им товаров в отчетном периоде либо сторонами по договору комиссии подписан акт оказания МП услуг по продаже покупателям.

Начисленная МП сумма вознаграждения за реализацию должна отражаться в учете поставщика на сч. 44 «Расходы на реализацию» (в корреспонденции с избранным организацией счетом учета для расчетов с МП) (п. 35 Инструкции № 50).

Списание расходов на реализацию производится в Д-т сч. 90 субсч. 90-6 «Расходы на реализацию» (ч. 13 п. 70 Инструкции № 50) в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы (ч. 1 п. 32 Инструкции № 102).

Что касается других расходов поставщика, связанных с реализацией товаров, в частности, связанных с управлением организацией, то их списание осуществляется в общепринятом порядке в Д-т сч. 90 субсч. 90-5 «Управленческие расходы» в корреспонденции со счетами учета таких расходов (п. 10 Инструкции № 102).

Для отражения расчетов с МП, реализующим товар конкретным покупателям, комитент может использовать сч.сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В таком случае начисление вознаграждения для МП будет отражаться в учете поставщика по Д-ту сч. 44 и К-ту сч. 60 субсч. «Расчеты с комиссионером» с последующим закрытием этого счета в К-т сч. 62, на котором отражена задолженность МП за реализованный им товар.

Как результат, на сч. 62 будет формироваться задолженность МП перед поставщиком за реализованные товары за минусом сумм вознаграждения. При ее погашении денежными средствами в учете поставщика должна производиться бухгалтерская запись по Д-ту счетов учета денежных средств и К-ту сч. 62.

Как вариант, для отражения сумм за отгруженные в адрес МП товары и по причитающемуся ему как комиссионеру вознаграждению за посредничество поставщик может использовать сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», предусмотрев в его рамках отдельные субсчета, например, 76-8 «Расчеты с комиссионером за товары» или 76-9 «Расчеты с комиссионером по вознаграждению».

Избранный вариант бухучета расчетов поставщика с МП целесообразно оговаривать в учетной политике первого.

Сумма НДС, предъявленная комиссионером в части его вознаграждения, отражается у комитента по Д-ту сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и К-ту счета учета расчетов, который в соответствии с учетной политикой комитента определен для учета расчетов с комиссионером (ч.ч. 1, 2 п. 21 Инструкции № 50, абз. 4 п. 2 Инструкции по бухгал-

терскому учету налога на добавленную стоимость, утв. постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41 (далее – Инструкция № 41).

Что касается НДС по реализованным через МП товарам, то сумма такого налога должна отражаться в учете поставщика по Д-ту сч. 90 субсч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и К-ту сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсч. 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (ч. 6 п. 70 Инструкции № 50, подп. 3.1 п. 3 Инструкции № 41).

Начисление комитентом НДС до момента признания им выручки от реализации товаров для целей налогообложения налогом на прибыль (в случае несовпадения дат отгрузки, принятых для исчисления данных налогов) может обусловить необходимость отражения исчисленного НДС по Д-ту сч. 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со сч. 68 субсч. 68-2.

При признании в учете выручки от реализации ранее начисленный налог подлежит списанию с К-та сч. 97 «Расходы будущих периодов» в Д-т сч. 90 субсч. 90-2 (подп. 3.5 п. 3 Инструкции № 41, ч. 4 п. 76 Инструкции № 50).

Налоговый учет

Рассмотрим особенности налогообложения комитента, оговоренные Налоговым кодексом (НК), отдельно для применяющего общую систему налогообложения (ОСН) и упрощенную (УСН).

Комитент с ОСН

Днем отгрузки (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их собственником, признания выручки от реализации по выбору плательщика является одна из следующих дат отгрузки:

- собственником, правообладателем – комиссионеру;
- комиссионером – покупателю, заказчику с учетом положений п. 2 ст. 121 НК (ч. 1 п. 12 ст. 121 НК).

Обороты по реализации продукции через комиссионера на территории Беларуси признаются объектами обложения НДС (подп. 1.1 п. 1 ст. 115 НК).

Базой для исчисления налога является цена реализации (без НДС), установленная комитентом (п. 1, подп. 2.3 п. 2 ст. 120 НК).

Сумму НДС, рассчитанную путем умножения налоговой базы на налоговую ставку, комитент предъявляет комиссионеру (в накладной на передачу продукции), а тот в свою очередь – покупателям продукции (ч. 1 п. 2, абз. 2 ч. 1 п. 3 ст. 128, ч. 1 п. 1, абз. 2 п. 9 ст. 130 НК).

Применение той или иной ставки НДС зависит от вида реализуемых через комиссионера товаров или порядка данного действия (ст. 122 НК).

Выбранный плательщиком порядок отражается в учетной политике организации (решении ИП) и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит (ч. 2 ст. 121 НК).

На сумму НДС, исчисленную по реализованной продукции, комитент должен создать и направить в адрес комиссионера электронный счет-фактуру (ЭСЧФ) (ч. 1 п. 1, абз. 2 п. 9 ст. 130, подп. 2.1 п. 2, п. 4, подп. 14.1 п. 14 ст. 131 НК).

Порядок выставления ЭСЧФ при реализации товаров в рамках договора комиссии регламентируется письмом МНС от 05.08.2016 № 2-1-10/01560.

Данный счет-фактура выставляется не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемого согласно ст. 121 НК, и не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем, на который приходится день отгрузки, если иной срок не установлен ст. 131 НК (абз. 2 ч. 1 п. 5 ст. 131 НК).

Если по истечении общеустановленного срока отсутствуют подтверждающие наступление момента фактической реализации сведения или оформленные в установленном порядке ПУД, то ЭСЧФ выставляется не позднее трех рабочих дней с даты получения необходимой информации или подтверждающего ПУД (абз. 3 ч. 2 п. 5 ст. 131 НК).

Налог на добавленную стоимость, предъявленный комиссионером комитенту в сумме вознаграждения, подлежит вычету у второго на основании п. 6 ст. 132 НК и только после того, как будет отражена его сумма в бухучете и подписан ЭСЧФ электронной цифровой подписью (ч. 1 п. 4, подп. 5.1 п. 5, п. 6 ст. 132 НК).

При определении налогооблагаемой базы **по налогу на прибыль сумма вознаграждения, причитающаяся комиссионеру по договору комиссии, признается экономически обоснованной и, соответственно, относится к затратам, учитываемым при налогообложении** (п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 170 НК). Данная сумма (без НДС) комитентом включается в затраты, связанные с реализацией товаров, в том от-

четном периоде (календарном квартале), в котором эти затраты были признаны в бухучете (п. 3 ст. 169, ч. 1 п. 2 ст. 185 НК).

Также в составе учитываемых при налогообложении прибыли затрат отражается себестоимость товара (цена его приобретения поставщиком), переданного комиссионеру и реализованного последним покупателям (п. 1 ст. 169 НК).

Комитент с УСН

Налоговая база при УСН определяется как денежное выражение валовой выручки.

У комитента для целей упрощенной системы налогообложения выручкой от реализации товаров (работ, услуг) на основании договоров комиссии признается стоимость (цена), по которой они были проданы (подп. 5.2 п. 5 ст. 328 НК).

Датой отгрузки при этом признается день отгрузки товара комиссионером покупателю (ч. 8 п. 15 ст. 328 НК). Датой оплаты комитенту – день зачисления денежных средств на счет.

Расходы комитента, в том числе вознаграждение комиссионеру, при определении налоговой базы и суммы налога при УСН не учитываются.

Ставка налога при УСН – 6% (ст. 329 НК).

Отдельно стоит отметить, что с 2022 г. налог при УСН заменяет исчисление и уплату НДС по оборотам по реализации товаров (работ, услуг) (подп. 1.1.2 п. 1 ст. 326 НК), то есть комитенты, применяющие УСН, НДС по реализации товаров исчислять не должны.

Отражение выручки у комитента для целей исчисления налога при УСН зависит от порядка ведения учета: в общем (с применением типового плана счетов бухгалтерского учета) или в Книге учета доходов и расходов организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Порядок учета у комитента

Принимая во внимание обозначенные нюансы, рассмотрим на конкретном примере порядок бухучета товарных операций у поставщика товаров МП.

Пример. Поставщик (комитент – резидент РБ применяет общую систему бухгалтерского учета и использует ОСН) отгружает товар на МП (комиссионеру – резиденту РБ) для его последующей реализации покупателям. Стоимость переданного това-

ра, установленная комитентом для реализации, – 120 руб. Себестоимость (цена приобретения без НДС) – 50 руб.

Комиссия (вознаграждение) МП, оговоренная договором, составляет 10% от стоимости реализованного товара.

Переданный комитентом товар комиссионер реализовал в полном объеме (120 руб.), представил ему отчет, а также произвел с ним расчет (за минусом своего вознаграждения).

Размер комиссионного вознаграждения составил 12 руб. (120 руб. x 10 / 100), в т.ч. НДС – 2 руб. (12 руб. x 20 / 120),

где 10 – размер комиссионного вознаграждения МП (%);

20 – ставка НДС (%) (подп. 3.1 п. 3 ст. 122 НК).

Согласно нормам законодательства учет товарных операций с участием МП у поставщика товаров должен быть следующим:

№ п/п	Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
1	Отгрузка товара МП для последующей его реализации покупателям (по себестоимости (цене приобретения) товара) (без НДС)	45	41	50
2	Выручка от реализации товара МП	62	90-1	120
3	Списание стоимости переданного МП и реализованного им товара (по цене его приобретения поставщиком без НДС)	90-4	45	50
4	Начисление НДС по реализованному товару	90-2	68-2	20
5	Формирование задолженности МП перед поставщиком за реализованные покупателем товары	76-8	62	120
6	Начислено вознаграждение МП за минусом НДС с вознаграждения	44	76-9	10
7	НДС по вознаграждению МП	18	76-9	2
8	Принятие к вычету НДС с вознаграждения комиссионера	68-2	18	2
9	Списание расходов на реализацию в части вознаграждения МП	90-6	44	10
10	Проведение у поставщика взаимозачета задолженностей сторон по договору комиссии	76-9	76-8	12
11	Поступление средств от МП за реализованный им товар поставщика (за минусом вознаграждения МП)	51	76-8	108

Учет операций у МП, реализующего товары поставщика

Бухгалтерский учет у МП, который является резидентом Республики Беларусь, в целом должен соответствовать порядку учета товарных операций у комиссионера, выступающего посредником между поставщиком и конечным покупателем.

Порядок принятого на комиссию от юридических лиц и ИП регламентируется п. 30 §17 Методических рекомендаций № 130.

Избранный МП вариант учета следует зафиксировать в учетной политике организации.

Дата признания выручки определяется на основе необходимости соблюдения условий, оговоренных в ч. 1 п. 17 Инструкции № 102. При этом она не может быть позднее дня передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары (ч. 2 п. 17 Инструкции № 102). Из этого следует, что данную выручку можно отражать в бухгалтерском учете ранее указанной выше даты.

Реализуя товар поставщика, комиссионер оказывает ему посредническую услугу, за которую получает вознаграждение.

Обороты по реализации услуг признаются объектом налогообложения НДС (подп. 1.1 п. 1 ст. 115 НК). **Налоговая база при осуществлении посреднической деятельности определяется как сумма, полученная (подлежащая этому) в виде вознаграждений по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным гражданско-правовым договорам (п. 29 ст. 120 НК).**

В целях исчисления налога на прибыль выручка комиссионера от оказания услуг по такому соглашению признается в общеустановленном порядке на дату признания ее в бухучете и состоит из вознаграждения и причитающейся ему части дополнительной выгоды (ч. 1 п. 7, п. 8 ст. 168 НК).

Что касается других операций, обусловленных деятельностью МП по реализации товаров поставщика, то они являются стандартными и не содержат каких-либо принципиальных особенностей.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук