

Договор комиссии: налогообложение и учет

Согласно ч. 1 п. 1 ст. 880 ГК 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. Как следует из определения, услуга комиссионера, за которую он получает вознаграждение, относится к услугам, результаты которых могут быть использованы заказчиком только после завершения оказания услуги.

Договор комиссии может быть заключен на определенный срок либо без указания конкретного срока его действия. По исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Размер вознаграждения комиссионера может быть в виде:

- процента от цены сделки по договору комиссии;
- фиксированной цифры;
- суммы превышения между ценой комитента в договоре и ценой комиссионера, по которой последний смог реализовать товар.

Договором комиссии может быть предусмотрен следующий порядок выплаты комиссионного вознаграждения комиссионеру:

- путем *удержания* комиссионером вознаграждения, предусмотренного договором комиссии, из суммы, полученной от третьего лица (туриста), при перечислении денежных средств комитенту в счет оплаты реализованного тура;
- путем *перечисления* комитентом вознаграждения в установленный договором срок после исполнения комиссионером условий договора (реализации тура потребителю туристических услуг (туристу), перечисления причитающихся комитенту денежных средств в адрес последнего, утверждения отчета комиссионера).

Договором может быть предусмотрено условие о распределении дополнительной выгоды, в случае если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом. В случае отсутствия подобного условия в договоре дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну (ч. 2 ст. 882 ГК).

Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым (ст. 889 ГК).

Комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение. Однако необходимо иметь в виду, что комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения (п. 1 ст. 893 ГК).

Комитент

Налогообложение

Налог на добавленную стоимость

Оборот по реализации товаров на территории Республики Беларусь у комитента является объектом налогообложения НДС (подп. 1.1 ст. 115 НК). Налоговая база НДС определяется как стоимость комиссионных товаров, исчисленная исходя из цены реализации, установленной комитентом (п. 1, подп. 2.3 ст. 120 НК). Обязанность по уплате налога возникает в момент фактической реализации товара, который определяется как приходившийся на отчетный период день отгрузки товара, независимо от даты проведения расчетов по нему.

Днем отгрузки товара признается либо:

- дата отгрузки товара комиссионеру;
- дата отгрузки товара комиссионером покупателю с учетом общих правил определения дня отгрузки (п. 1, ч. 1 п. 12 ст. 121 НК).

Однако независимо от того, когда у комитента наступит момент фактической реализации, при передаче товара комиссионеру комитент должен выделить ему исчисленную сумму НДС в накладной. Эта же сумма НДС в общем случае должна быть выделена комитентом в электронном счете-фактуре (далее – ЭСЧФ), который выставляется комиссионеру и служит основанием для выставления ЭСЧФ комиссионером покупателю (абз. 2 п. 9 ст. 130 НК).

Акцизы

При реализации подакцизных товаров через комиссионера плательщиком акцизов признает-

ся комитент – производитель этих товаров (ч. 1 подп. 1.1 ст. 146, подп. 1.1 ст. 147 НК).

По общему правилу акцизы по произведенным и реализованным на территории Республики Беларусь товарам исчисляются комитентом на день их отгрузки. Днем отгрузки подакцизных товаров на основе договоров комиссии по выбору комитента признается:

- дата отгрузки подакцизных товаров их собственником комиссионеру; либо
- дата отгрузки подакцизных товаров комиссионером покупателю (ч. 1 и 3 п. 1 ст. 149 НК).

При избрании плательщиком акцизов момента фактической реализации по мере оплаты момент фактической реализации определяется на день зачисления денежных средств на счет плательщика, а в случае реализации подакцизных товаров за наличные денежные средства – день поступления указанных денежных средств в кассу плательщика, но не позднее 60 дней со дня отгрузки (передачи) подакцизных товаров.

Днем зачисления денежных средств на счет плательщика-комитента признается:

- день зачисления денежных средств на счет комиссионера;
- день зачисления денежных средств непосредственно на счет плательщика-комитента, если договором комиссии предусмотрено, что денежные средства за реализованные комиссионером подакцизные товары зачисляются на счет плательщика-комитента (подп. 2.1 п. 2 Указа № 471, ч. 3 и 4 п. 2 ст. 149 НК).

Сумма акцизов, подлежащая уплате в бюджет, определяется комитентом – производителем подакцизных товаров в общеустановленном порядке с учетом налоговых вычетов (п. 1, подп. 2.1 ст. 159, п. 3 ст. 160 НК).

Налог на прибыль

Объектом налогообложения налогом на прибыль признается валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями (п. 1 ст. 167 НК). Прибыль (убыток) от реализации товаров определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации на возмездной основе, уменьшенной на суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки, и затратами, учитываемыми при налогообложении, если иное не установлено ст. 168 НК (п. 1 ст. 168 НК).

Датой отражения выручки от реализации товаров у комитента признается по его выбору:

- дата отгрузки товаров комиссионеру;

- дата отгрузки товаров комиссионером покупателю.

Выбранный плательщиком порядок определения дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав отражается в учетной политике организации и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит (п. 10 ст. 168 НК).

Бухгалтерский учет

В соответствии с п. 1 ст. 886 ГК, товары, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего и продолжают учитываться у него в учете на счете 45 «Товары отгруженные» (п. 36 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Следовательно, при передаче комиссионеру товаров выручку от их реализации комитент не признает, поскольку получение экономических выгод в результате данной передачи товара не предполагается (п. 17 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

Как отмечалось выше, для цели исчисления НДС учетной политикой комитента моментом фактической реализации товара может признаваться дата отгрузки товаров комитентом комиссионеру (пп. 1 и 12 ст. 121 НК). В этом случае в бухгалтерском учете выручка не отражается, но НДС исчисляется. В этой ситуации в соответствии с подп. 3.5 Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41 (далее – Инструкция № 41), сумма исчисленного НДС отражается в учете по дебету счета **97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»**. При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость списывается с кредита счета 97 в дебет счета **90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**.

Выше отмечалось, что для целей налогообложения прибыли комитент может предусмотреть учетной политикой признание выручки от реализации товаров на дату их отгрузки комиссионеру (п. 10 ст. 168 НК). Но возможны ситуации, когда выручка в бухгалтерском учете признается в следующих отчетных периодах (по мере реализации товаров комиссионером). В этом случае в учете возникают

вычитаемые временные разницы, что приводит к образованию отложенного налогового актива, который отражается в учете записью по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (абз. 3 п. 7, п. 9, ч. 1 п. 16 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113).

Причитающаяся комитенту выручка за реализованные товары признается доходом комитента по текущей деятельности (пп. 6, 13, 22 Инструкции № 102).

С учетом требований п. 18 Инструкции № 102 комитент признает выручку от реализации товаров при соблюдении следующих условий:

- 1) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- 4) расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Выручка признается в сумме, причитающейся комитенту по договору за реализованные комиссионером товары и отражается в учете комитента по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и одновременно делается запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с комиссионером» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму, по которой имущество было реализовано.

Фактическая себестоимость реализованных товаров включается в состав расходов по текущей деятельности (пп. 8, 13 Инструкции № 102) в том

отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним (п. 32 Инструкции № 102, Инструкция № 50).

В том случае, когда для целей исчисления НДС моментом фактической реализации признана дата передачи имущества комиссионеру, ранее начисленный НДС списывается с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета учета доходов и расходов от реализации (подп. 3.5 Инструкции № 41).

Если комитент исчисляет НДС по мере отгрузки имущества комиссионером покупателю, в учете делается запись по дебету счета учета доходов и расходов от реализации и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (подп. 3.1 и 3.2 Инструкции № 41).

В случае, когда выручка для целей налогообложения прибыли признавалась ранее месяца отражения дохода в бухгалтерском учете, то отраженные ранее отложенные налоговые активы уменьшаются (погашаются) по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы».

В целом основные бухгалтерские записи по договору на реализацию товара по договору комиссии у комитента приведены в таблице ниже.

Комиссионер *Налогообложение* *Налог на добавленную стоимость*

Обороты по реализации услуг комиссионером признаются объектом обложения НДС (ст. 115 НК). Вознаграждение комиссионера за оказание посреднических услуг облагается НДС, а причитающаяся ему часть дополнительной выгоды увеличивает налоговую базу этого налога (подп. 4.3, п. 29 ст. 120 НК).

Содержание операций	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражена стоимость переданных комиссионеру на реализацию товаров	45	41
Отражено начисление НДС, если в соответствии с учетной политикой комитента днем отгрузки товаров на основе договоров комиссии признается дата его отгрузки комиссионеру	97	68-2
Отражено начисление отложенного налогового актива, если в соответствии с учетной политикой комитента выручка от реализации активов для целей налогообложения прибыли признается на дату их передачи комитенту, а комиссионер реализует активы в следующих месяцах	09	99
Отражена выручка комитента от продажи товара	62	90-1
Отражена задолженность комиссионера по перечислению оплаты за товар	60	62
Списана учетная стоимость проданных товаров	90-4	45
Отражен исчисленный НДС (если датой отгрузки для целей НДС признается передача товара комиссионером покупателю)	90-2	68-2

1	2	3
Отражено списание из состава расходов будущих периодов ранее начисленной суммы НДС	90-2	97
Отражено погашение (уменьшение) ранее начисленного отложенного налогового актива (если он был начислен)	99	09
Отражено зачисление на расчетный счет в банке денежных средств от комиссионера за вычетом удержанных сумм, причитающихся ему, если такой вариант предусмотрен условиями договора	51	60
Отражено на основании отчета комитента начисление комиссионного вознаграждения и расходы, понесенные комиссионером при реализации товара комитента, которые подлежат возмещению комитентом в соответствии с условиями договора	44	60
Отражен предъявленный «входной» НДС по комиссионному вознаграждению	18	60
Отражен зачет «входного» НДС по комиссионному вознаграждению	68-2	18

Согласно п. 6 ст. 121 НК днем оказания услуг признается дата передачи оказанных услуг в соответствии с оформленными первичными учетными документами (приемо-сдаточными актами или другими аналогичными документами).

Обложение НДС оборотов по реализации услуг комиссионера исчисляется по ставке 20%, независимо от применяемой ставки НДС по реализации товаров (подп. 3.1 и 3.4 ст. 122 НК).

При этом моментом фактической реализации является:

- в отношении вознаграждения – день оказания посреднических услуг комитенту. Обращаем внимание, что при определении этой даты следует учесть наличие в договоре условия об указании в первичном учетном документе дня завершения оказания услуги или дня завершения ее приемки (ч. 3 п. 6 ст. 121 НК);
- в отношении дополнительной выгоды – день отражения ее в бухгалтерском учете или день получения. Избранный вариант закрепляется в учетной политике комиссионера и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит (подп. 28.2 ст. 121 НК).

При реализации комиссионером товара на основании договора комиссии в первичных учетных документах и ЭСЧФ покупателю выделяются суммы НДС (п. 9 ст. 130 НК):

- исчисленные комитентом и выделенные им в первичных учетных документах и ЭСЧФ в случае, если комитент является плательщиком НДС в Республике Беларусь;
- исчисленные комиссионером в соответствии со ст. 114 НК по товарам комитента, местом реализации которых является Республика Беларусь.

Комиссионер не является плательщиком НДС с компенсации, полученной в счет возмещения расходов по реализации в интересах комитента товаров, не покрываемых вознаграждением комиссионера,

так как соответствующие суммы возмещения не признаются объектами обложения НДС (подп. 2.12.4 ст. 115 НК).

Сумма «входного» НДС по возмещаемым расходам не принимается комиссионером к вычету, а предъявляется комитенту к возмещению (ч. 1 подп. 24.8 ст. 133 НК).

Акцизы

Выше отмечалось, что плательщиками акцизов по договорам комиссии являются комиссионеры. По общему правилу плательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акцизов (п. 5 ст. 160 НК).

Следовательно, комитент при передаче подакцизных товаров комиссионеру для реализации указывает в первичных учетных документах суммы акцизов, уплаченные при ввозе этих подакцизных товаров либо исчисленные при производстве подакцизных товаров. В свою очередь комиссионер при реализации указанных товаров указывает покупателям в первичных учетных документах сумму акцизов в размере не более суммы акцизов, выделенной комитентом (ч. 3 и 4 п. 11 ст. 160 НК).

Налог на прибыль

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

Суммы, поступившие (причитающиеся к поступлению) комиссионеру от покупателей комиссионных товаров, в доходы комиссионера не включаются (п. 3 Инструкции № 102) и при исчислении налога на прибыль у комиссионера не учитываются. Выручкой комиссионера является комиссионное вознаграждение, установленное в договоре комиссии.

Суммы, поступившие комиссионеру в счет возмещения расходов по исполнению комиссионного поручения, не учитываются при исчислении налога на прибыль, так как не являются выручкой от реализации услуг либо внереализационными доходами (ст. 167, 168, 174 НК).

Суммы возмещаемых расходов комиссионер при налогообложении прибыли также не учитывает.

Бухгалтерский учет

При получении от комитента имущества на реализацию право собственности к комиссионеру не переходит (п. 1 ст. 886 ГК). Поэтому товар, поступивший на комиссию, не отражается на балансе комиссионера, а учитывается им по видам и комитентам на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» по стоимости, указанной в первичных учетных документах (п. 82 Инструкции № 50).

Причитающиеся (поступившие) комиссионеру денежные средства за реализованный комиссионный товар не рассматриваются для целей бухгалтерского учета как доход комиссионера (п. 3 Инструкции № 102), а передача таких средств комитенту – как расход комиссионера (п. 4 Инструкции № 102).

По реализованному товару комиссионер составляет отчет в порядке и сроки, предусмотренные условиями договора. Типовой формы данного документа нет. Поэтому он составляется в произвольной форме с соблюдением требований п. 2 ст. 10 Закона № 56-З.

По мере реализации товара, полученного от комитента, его стоимость списывается у комиссионера с забалансового счета 004 «Товары, принятые

на комиссию» (п. 82 Инструкции № 50). При отгрузке товара покупателю в учете комиссионера отражается задолженность покупателя за переданный ему товар комитента по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты с покупателями товара» (далее – счет 62-П) и кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты с комитентом» (далее – счет 62-К).

Вознаграждение и причитающаяся часть дополнительной выгоды отражаются в бухгалтерском учете комиссионера на основании первичного учетного документа, подтверждающего оказание посреднических услуг. При определении даты хозяйственной операции, на которую следует отразить в учете хозяйственные операции, учесть наличие в договоре условия об указании в первичном учетном документе дня завершения оказания услуги или дня завершения ее приемки (п. 18 Инструкции № 102).

Расходы, понесенные комиссионером и подлежащие возмещению комитентом согласно договору комиссии, не признаются расходами комиссионера (п. 4 Инструкции № 102). На сумму таких расходов производится запись по дебету счета учета расчетов с комитентом в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с поставщиками и подрядчиками работ, услуг.

При получении от комитента денежных средств в счет возмещения таких расходов в учете комиссионера погашается указанная дебиторская задолженность комитента.

Основные бухгалтерские записи по договору на реализацию товара по договору комиссии у комиссионера приведены в таблице ниже.

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражено получение от комитента товаров на комиссию	004	
Отражено списание товара в связи с отгрузкой его покупателю по учетной стоимости		004
Отражена задолженность покупателя за отгруженный ему товар, а также задолженность перед комитентом	62-П	62-К
Отражено поступление комиссионеру от покупателя оплаты за товар на расчетный счет в банке	51	62-П
Отражено перечисление с расчетного счета в банке причитающихся комитенту денежных средств	62-К	51
Отражена выручка от реализации посреднических услуг с НДС (сумма комиссионного вознаграждения и сумма дополнительной выгоды)	62-К	90-1
Отражено начисление НДС от комиссионного вознаграждения и дополнительной выгоды	90-2	68-2
Отражено поступление на расчетный счет комиссионера суммы комиссионного вознаграждения и дополнительной выгоды, если такой вариант предусмотрен условиями договора	51	62
Отражены расходы по приобретенным работам, услугам и подлежащие возмещению комитентом	62-К	60
Отражена оплата работы, услуги, приобретенных для исполнения поручения по договору комиссии	60	51
Отражено поступление на расчетный счет комиссионера от комитента суммы возмещения	51	62-К

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,
кандидат экономических наук, доцент