

Спорные вопросы учета и налогообложения посреднической деятельности

Докладчик: Строкина Алина

Аудитор, GSL Law & Consulting

Добрый день, меня зовут Алина, я аудитор компании GSL Audit. Мы продолжаем с Вами тему «посредническая деятельность». В данном докладе я буду говорить о спорных вопросах учета и налогообложения посреднической деятельности.

Посредническая деятельность возникает при заключении следующих договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор, договор транспортной экспедиции. Классификация обязательств сторон, возникающих при заключении посреднических договоров, следующая. Я немножко расскажу про каждый договор, чтобы было понятно больше нюансов.

Договор поручения. Сторонами договора являются поверенный и доверитель. Поверенный совершает от имени и за счет доверителя определенные юридические действия, на основании которых доверитель, в свою очередь, оплачивает (возмещает) расходы посредника и уплачивает вознаграждение. Поверенный работает на основании доверенности, которую выписывает доверитель в соответствии с условиями договора на определенные юридические действия. В договоре поручения может быть прописана обязанность поверенного представить отчет, либо сделка может быть объявлена завершенной и без предоставления отчета доверителю, если это не требуется по условиям договора или характеру поручения.

Договор комиссии. Стороны договора – это комиссионер и комитент. Комиссионер работает по поручению комитента, совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. Комитент также возмещает посреднику все расходы, связанные с совершением данной сделки, и уплачивает комиссионное вознаграждение.

Агентский договор. Стороны – агент и принципал. Агент имеет право совершать юридические действия по поручению и за счет принципала, как от своего имени, так и от имени принципала. Принципал возмещает расходы, понесенные агентом и уплачивает агентское вознаграждение.

Договоры комиссии и агентские договоры в соответствии с 999 ст. ГК РФ обязывают исполнителей предоставлять отчеты заказчикам услуг. Сроки предоставления данных отчетов законодательством не предусмотрены, сроки лучше прописывать в договорах, при этом может устанавливаться как фиксированная дата, так и период, в течение которого отчет должен быть предоставлен.

Договор транспортной экспедиции. В качестве сторон выступают экспедитор, грузоотправитель и грузополучатель. Экспедитор организует выполнение определенных договоров экспедиционных транспортных услуг за счет грузополучателя или грузоотправителя. Соответственно грузоотправитель и грузополучатель возмещают данные расходы и уплачивают экспедитору вознаграждение.

По всем посредническим договорам предусмотрена выплата заказчиком вознаграждения, сумма которого должна быть прописана в договоре. Она может устанавливаться как процент от стоимости реализованных товаров или услуг или быть фиксированной. Если в договоре размер вознаграждения не указан, то размер выплаты устанавливается исходя из сумм, выплаченных по аналогичным сделкам.

Помимо вознаграждения комиссионер может получить доход в виде части дополнительной выгоды, которая появляется при совершении комиссионером сделки на условиях более выгодных, чем изначальные условия комитента.

Первичными документами по договору комиссии являются те же документы, что и в бухгалтерском учете. При отгрузке товаров посредником заказчику и наоборот оформляется товарная накладная (унифицированная форма ТОРГ-12), накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15) и товарно-транспортная накладная (форма 1-Т). Для заказчика отчет посредника является первичным документом, на основании которого определяется база по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль, поэтому хотя для данного отчета и не предусмотрена унифицированная форма, он должен быть составлен в соответствии с требованиями федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ. Отчет должен содержать следующие обязательные реквизиты: наименование организации, наименование документа, дату составления документа, содержание и измерители хозяйственных операций, наименование

должностей лиц, ответственных за совершение данных операций, личные подписи указанных лиц.

Посреднические услуги на территории Российской Федерации облагаются НДС. Есть очень много спорных ситуаций, на практике трактуемых двояко. Для начала я приведу список посреднических услуг, которые освобождаются от НДС. Это услуги:

- по предоставлению в аренду на территории РФ помещения иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ;
- по реализации важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники по перечню;
- по реализации протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним по перечню;
- по реализации технических средств, включая автотранспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов по перечню;
- по реализации очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков;
- по оказанию ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализации похоронных принадлежностей по перечню;
- по реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства.

Данный перечень является исчерпывающим, следовательно все остальные услуги на территории Российской Федерации облагаются НДС.

Момент определения базы по налогу на добавленную стоимость у посредника определен в ст. 156, у заказчика – в ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данная схема показывает момент определения базы по НДС при совершении определенных сделок между заказчиком и посредником. Если покупатель предоплачивает посреднику товары, работы или услуги, то на основании отчета посредника у покупателя в книге продаж появляется НДС с предоплаченного аванса. Второй момент: если посредник реализует товары, работы или услуги покупателю, то на основании отчета, который посредник предоставляет заказчику,

данные услуги регистрируются в книге продаж у заказчика, начисляется НДС с реализации. Когда сделка завершена, посредник выставляет заказчику счет-фактуру, НДС с вознаграждения регистрируется в книге продаж у посредника, а у заказчика данные услуги регистрируются в книге покупок. Из данной схемы видно, что у посредника НДС возникает только в момент, когда он получает вознаграждение, у заказчика момент определения налоговой базы наступает при получении счета-фактуры от посредника, когда данные услуги оказаны для ведения деятельности, связанной с НДС, и приняты к учету у посредника и у заказчика.

Следующий слайд показывает такую же схему, только в данном случае вместо покупателя услуги предоставляет поставщик. НДС у посредника так же, как и в предыдущем примере, возникает в книге продаж только при реализации всех услуг, когда выставляется счет-фактура на вознаграждение. У заказчика момент определения базы возникает при получении счета-фактуры и регистрации ее в книге покупок.

Законодательством не определено, как выставляются счета-фактуры между посредником и заказчиком, покупателем или поставщиком. Есть письма, на которые законодательство опирается, в частности, это письмо МНС России от 2001 года, оно действует и в настоящий момент и все первичные документы должны быть оформлены в соответствии с этим письмом. Посредник может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика. Если посредник выступает от своего имени, то на реализацию товара покупателю он выставляет собственный счет-фактуру в двух экземплярах, один из которых передается покупателю товаров, работ или услуг, второй подшивается посредником в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации в книге продаж. Показатели выставленного счета-фактуры посредник передает заказчику. Заказчик в свою очередь выставляет счет-фактуру со своим номером и датой на имя посредника, передает ему один экземпляр (посредник подшивает его в журнал полученных счетов-фактур), а второй экземпляр заказчик регистрирует у себя в книге продаж. Далее посредник уже от своего имени выписывает заказчику счет-фактуру на сумму вознаграждения и регистрирует его у себя в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур. Заказчик регистрирует полученный счет-фактуру на сумму вознаграждения в книге покупок и журнале полученных счетов-фактур.

Если посредник работает от имени заказчика, т.е. по агентскому договору, то счета-фактуры заказчик выписывает сразу на имя покупателя, регистрируя их в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур. Посредник получает от заказчика счет-фактуру, который регистрирует у себя только в журнале полученных счетов-фактур. Посредник выставляет заказчику счета-фактуры на