SF EDUCATION

Налоги в РФ: Упрощенная система налогообложения

Учет сделок с участием посредника

В ГК РФ предусмотрено 3 главы для сделок с участием посредников:

- ✓ Глава 49 «Поручение»
- ✓ Глава 51 «Комиссия»
- ✓ Глава 52 «Агентирование»

Договор поручения

По договору поручения поверенный обязуется совершить от имени и за счет доверителя определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Агентский договор

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.

Налоговый анализ договора

- ✓ Расходы агента по исполнению договора. По условию договора принципал обязан возместить агенту расходы, связанные с исполнением агентского договора. Посредник не может принимать такие расходы на себя, так как это противоречит существу агентского договора.

Основание: п. 1 ст. 1005 ГК РФ

- ✓ Агент действует от имени принципала или от собственного имени, но всегда за счет принципала.

Согласно ст.1005 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.

То есть возможны два варианта взаимодействия агента и принципала:

✓ Агент действует от своего имени, но за счет принципала. В этом случае агент ведет переговоры, заключает сделки и подписывает документы от своего имени. Расчеты также осуществляются через расчетный счет агента.

✓ Агент действует от имени и за счет принципала. В этом случае агент действует по доверенности, заключает сделки и оформляет документы от имени принципала.

- Агент перечисляет принципалу оплату за товары (работы, услуги) после получения денежных средств от покупателей.

Включение в договор обязанности агента оплатить товар не позднее определенной даты или условия о перечислении оплаты за товар частями, независимо от его реализации характерно для договора поставки, а не агентского договора.

Агент не может быть точно уверен, когда продаст товар. Соответственно, он не может брать на себя риски принципала и перечислять ему свои денежные средства.

Основание: Письмо ФНС РФ от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@

- Агент не вправе давать указания принципалу.

В договоре не следует указывать, что агент информирует принципала о количестве товара, которое он готов забрать на реализацию, по какой цене будет его продавать.

Основание: Постановление АСА ЗСО от 04.12.2017 № А27-24540/2016

1.1. Учет у принципала

Налоговый учет операций по агентскому договору зависит от типа поручения принципала для агента:

✓ Реализация имущества, работ, услуг, имущественных прав.

✓ Приобретение имущества, работ, услуг, имущественных прав.

Учет у принципала доходов при реализации товаров (работ, услуг) через агента

В доходах принципал на УСН учитывает:

✓ Всю сумму дохода от реализации. Если агент удержал свое вознаграждение при поступлении выручки ему на расчетный счет, принципал все равно отражает в доходах полную сумму выручки.

Основание: п.1 ст.248, п.1 ст.346.15 НК РФ, Письмо Минфина России от 03.04.2020 №03-11-11/26872.

✓ Дополнительную выгоду. Дополнительная выгода образуется за счет того, что агент реализовал товар (работу, услугу) по стоимости выше, чем должен выплатить принципалу. Сумму дополнительной выгоды принципал отражает в доходах полностью.

Порядок учета зависит от того, поступают денежные средства принципалу от покупателя напрямую или через агента:

- Если денежные средства поступают напрямую принципалу от покупателя, то доход учитывается на дату поступления денежных средств от покупателя или на дату погашения обязательств другим способом.
- Если денежные средства зачисляются на счет агента, а затем он переводит их принципалу, то принципал признает доход на дату поступления денежных средств агенту.

Основание: п.2 ст.273 НК РФ, Письмо ФНС от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@

Например, агент получил оплату от покупателя 30 марта. Полученную выручку перечислил принципалу 3 апреля. Принципал должен отразить в учете доход 30 марта.

По этим же правилам учитываются поступающие авансы.

Основание: Письмо Минфина России от 31.01.2020 N 03-11-11/6179

Учет у принципала расходов при реализации товаров (работ, услуг) через агента

Если принципал применяет УСН «Доходы», то учесть расходы в виде агентского вознаграждения или дополнительной выгоды, выплаченной агенту, он не может (п. 1 ст. 346.18 НК).

Если принципал применяет УСН «Доходы – Расходы», то он может учесть следующие затраты:

✓ Затраты на товары (работы, услуги), проданные через агента.

Важно! Передача товаров агенту не является реализацией, так как в этом момент право собственности еще не переходит. Такие расходы признаются принципалом после того, как агент реализует товары (работы, услуги).

✓ Агентское вознаграждение
✓ Дополнительную выгоду или ее часть, которая по договору должна быть выплачена агенту.

Учет у принципала приобретения через агента товаров (работ, услуг)

Расходы на приобретение товаров (работ, услуг) принципал может учесть, если применяет УСН «Доходы-Расходы».

Такой расход можно учесть после фактической оплаты агентом за приобретаемые товары (работы, услуги).

Если вознаграждение агенту перечислено до того момента как услуга оказана, то такое перечисление денежных средств является предоплатой и в расходах не учитывается. Как правило, момент оказания услуги – это дата, указанная в отчете агента. Именно на эту дату признается расход в виде агентского вознаграждения.

Основание: Письмо Минфина России от 12.11.2020 №03-11-11/98678, Письмо Минфина от 20.05.2019 №03-11-11/36060

Разберем несколько особенностей учета расходов при покупке через агента:

✓ Если приобрели материалы.

- Вознаграждение агенту учитывается в стоимости таких материалов и списывается как материальный расход. Как отдельный вид расхода оно не учитывается.

- Входной НДС по материалам и вознаграждению агента учитывается в стоимости приобретенных материалов (п. 2 ст. 170, подп. 1, 3 и 4 п. 2 ст. 171 НК, письмо Минфина от 26.07.2024 № 03-07-07/69907) в случае, если налогоплательщик освобожден от уплаты НДС или применяет пониженные ставки 5 (7) %.

✓ Если приобрели основное средство или нематериальный актив.

- Вознаграждение агента включается в стоимость основного средства, нематериального актива. Как отдельный вид расхода оно не учитывается.

- Входной НДС по основным средствам (НМА) и вознаграждению агента включается в стоимость основного средства, нематериального актива в случае, если налогоплательщик освобожден от уплаты НДС или применяет пониженные ставки 5 (7) %.

✓ Если приобрели товары для перепродажи.

- Вознаграждение агента учитывается как самостоятельный расход. В стоимость товаров такое вознаграждение не включается.

- Входной НДС товарам учитывается в стоимости приобретенных товаров и списывается по мере их реализации в случае, если налогоплательщик освобожден от уплаты НДС или применяет пониженные ставки 5 (7) %.

- Входной НДС по вознаграждению агента учитывается в стоимости вознаграждения и списывается в момент оплаты в случае, если налогоплательщик освобожден от уплаты НДС или применяет пониженные ставки 5 (7) %.

В случаях, когда налогоплательщик применяет стандартные ставки налога (10%, 22%), входящий НДС принимается к вычету.

Пример

Компания «А» поручила агенту реализовать 10.000 единиц товара по цене 2.000 руб. за единицу. За каждую проданную единицу товара принципал выплачивает агенту 300 руб.

Согласно условию договора:

✓ Агент удерживает свое вознаграждение из денежных средств, поступающих от покупателя и затем перечисляет выручку за минусом своего вознаграждения принципалу.
✓ Услуга считается оказанной после того, как товар будет продан, и агент предоставит принципалу отчет.

28 марта агент реализовал 4.000 единиц товара, 10 апреля – 6.000 единиц товара. Вознаграждение агент удержал в дату реализации каждой партии.

Отчет о продажах был направлен агентом и утвержден принципалом 11 апреля.

Определите:

✓ **Сумму дохода принципала и дату признания в учете**
✓ **Сумму вознаграждения агента и момент признания этой суммы в расходах принципала**

Принципал признает доход в следующем порядке:

Агент удержит вознаграждение в следующем порядке:

✓ 28 марта в сумме 4.000 х 300 = 1.200.000 руб.
✓ 10 апреля в сумме 6.000 х 300 = 1.800.000 руб.

Принципал признает вознаграждение агента в расходах 11 апреля, то есть на дату утверждения отчета агента, в сумме:

1.200.000 + 1.800.000 = 3.000.000 руб.

1.2. Учет доходов у агента

В доходах агент учитывает только свое вознаграждение и дополнительную выгоду.

Важно! Агент не учитывает доходы в виде денежных средств, которые поступают на его счета от реализации товаров (работ, услуг), принадлежащих принципалу.

В частности, не учитываются в доходах агента:

- ✓ Денежные средства, которые поступают от покупателей за проданные товары (работы, услуги)
- ✓ Денежные средства, которые принципал передает агенту для приобретения для него (принципала) товаров (работ, услуг)
- ✓ Денежные средства, поступившие от принципала в счет возмещения затрат по агентскому договору

В какой момент учитывается агентское вознаграждение?

Агентское вознаграждение учитывается в доходах на дату поступления денежных средств на его расчетный счет или в кассу (п.1 ст.346.17 НК РФ). Данное правило касается, в том числе, и следующих операций:

- ✓ Принципал перечислил агенту вознаграждение на основании подписанного отчета
- ✓ Принципал перечисли агенту аванс
- ✓ Покупатель перечислил агенту за реализованные товары (работы, услуги)

Пример

Согласно условиям агентского договора, агент удерживает свое вознаграждение в размере 10%, при поступлении от покупателя на счет агента выручки за проданные товары принципала.

На счет агента поступила выручка:

05 апреля 100.000 руб.

20 апреля 80.000 руб.

04 мая 130.000 руб.

Поясните в какие сроки и в какой сумме агент учтет сумму своего дохода.

Решение

05 апреля: 100.000 х 10% = 10.000 руб.

20 апреля: 80.000 х 10% = 8.000 руб.

04 мая 130.000 х 10% = 13.000 руб.

Аналогично комиссионному вознаграждению учитывается и дополнительная выгода – на дату поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу.

Пример

Согласно условию договора, стоимость товара для продажи покупателям составляет 10.000 руб. за единицу. При этом агент может продать товар дороже установленной суммы. Полученная таким образом дополнительная выгода делится между агентом и принципалом в пропорции 50/50.

Вознаграждение агента составляет 5% от договорной стоимости проданного товара.

Агент продал товар по цене 12.000 руб. за единицу в количестве 10 единиц. Денежные средства поступили от покупателя на счет агента 25 июня. А 03 июля принципал утвердил отчет агента.

Рассчитайте сумму дохода, которую учтет агент. А также дату признания дохода агентом.

Решение

Сумма дополнительной выгоды, которую учтет агент в доходах

(12.000 – 10.000) х 10 х 50% = 10.000 руб.

Сумма комиссионного вознаграждения агента

10.000 х 10 х 5% = 5.000 руб.

Итого доход агента

10.000 + 5.000 = 15.000 руб.

Дата отражения дохода в учете агента – это дата поступления денежных средств от покупателя, а именно, 25 июня.

На дату утверждения авансового отчета агент в доходах на УСН ничего не отражает.

1.3. Учет расходов у агента

Если агент применяет УСН «Доходы», то расходы по агентскому договору не учитываются.

Если агент применяет УСН «Доходы – Расходы», то в расходах он учитывает свои затраты, которые принципал не возмещает. А именно, в расходах агента учитывается:

- ✓ Расход соответствует требованиям ст.252 НК РФ, а именно, расход обоснован, документально подтвержден и направлен на получение доходов
- ✓ Расход содержится в перечне ст.346.16 НК РФ, в главе 25 НК РФ
- ✓ Принципал не возмещает агенту данный расход

Например, к таким затратам может относиться аренда офиса, заработная плата сотрудников, канцелярские принадлежности, компьютерная техника и др.

В расходах агента не учитываются:

- ✓ Суммы, которые принципал возмещает агенту
- ✓ Стоимость товаров (работ, услуг), поступивших от принципала для реализации покупателям
- ✓ Стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных для принципала