

К.е.н.Олійник Т.О., Дмитрюк О.С.

Запорізький національний технічний університет

ЕКСПОРТ ЗГІДНО ДОГОВОРУ КОМІСІЇ

Торгувати люди почали ще у давні часи. Для одних це стало вельми прибутковим заняттям, а інші обмежуються тим, що задовольняють свої потреби, набуваючи різних товарів, робіт, послуг. Якщо замислитися, то з торгівлею ми стикаємося щодня і процес цей практично безперервний. Але сучасна торгівля протікає не сама по собі, вона підкоряється певним законам, правилам та звичаям, здійснюється за допомогою таких правових інструментів, як договори. У даній статті висвітленню підлягають договори комісії у зовнішньоекономічній діяльності.

Ключові слова: експорт, комітент, комісіонер, резидент, нерезидент, договори комісії, зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД)

I. Вступ

Договори комісії у сфері торгівлі застосовують давно. Ще в радянські часи існували комісіонки, які тоді були мало не єдиним місцем, де продавалися різні модні імпортні дрібниці і основою взаємин між сторонами теж був комісійний договір.

Законодавство України постійно змінюється, а разом з цим змінюється и порядок обліку деяких операцій. У зв'язку з внесенням змін у п. 4.7 Закону України про податок на додану вартість (далі ПДВ), (цією нормою встановлені правила оподаткування зовнішньоекономічних посередницьких договорів) змінилися правила обліку. При вивозі (ввозі), на підставі ЗЕД- посередництва, нових товарів і посередникові й комітенту (довірителю, поручителю) потрібно враховувати вимоги п. 4.7 Закону про ПДВ. Крім того в законі про ПДВ з'явилося нове поняття супутні послуги. Оподаткування супутніх експорту (імпорту)

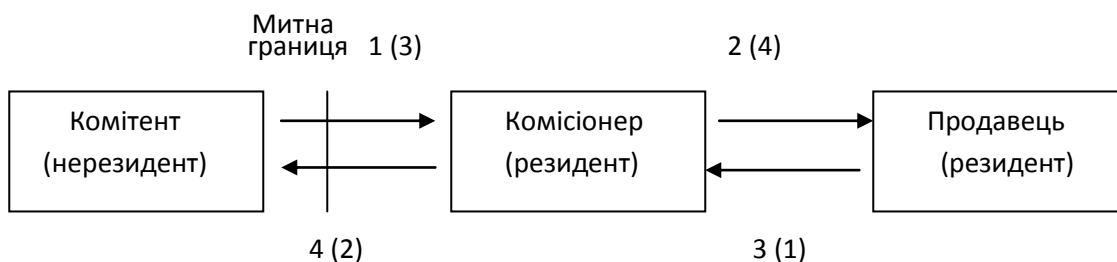
товарів (послуг) відрізняється від порядку оподаткування імпорту або експорту послуг.

II. Постановка завдання

Дослідити умови з точки зору бухгалтерського та податкового обліку, при яких, одна сторона (комісіонер) зобов'язалася за дорученням іншої сторони (комітента) за плату зробити одну або декілька операцій (правочинів) від свого імені, але за рахунок комітента. Розробити рекомендації і пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних посередницьких операцій, та податкового відображення ПДВ і податок на супутні послуги.

III. Результат

Експорт за договором комісії на покупку - посередник (резидент України) за дорученням нерезидента купує новий товар на території України і здійснює його вивіз (комісія на покупку) (див. рис. 1).



- 1 (3) - комітент-нерезидент перераховує грошові кошти комісіонерові;
- 2 (4) - комісіонер перераховує продавцеві оплату за товар;
- 3 (1) - комісіонер набуває (прибуткує) товару;
- 4 (2) - комісіонер передає товар комітентові-нерезиденту (оформлення експортної ВМД).

Рис. 1. Схема взаємовідносин між комітентом, комісіонером та продавцем товару в ситуації експорт за договором комісії на покупку

Комісіонер для виконання доручення комітента укладає від свого імені договір купівлі-продажу з продавцем товару (резидентом України). При застосуванні вимог п. 4.1 Закону про ПДВ датою збільшення НК у комісіонера

(резидента) вважатиметься дата перерахування грошових коштів продавцеві товару (резидентові). Перерахування комітентом валютних засобів комісіонерів на покупку товару не тягне за собою податкових наслідків, оскільки дана операція не є об'єктом обкладення ПДВ. Далі комісіонер здійснює експортування товарів. При цьому на підставі п. 6.2 Закону про ПДВ він має право на нульову ставку по ПДВ за фактом оформлення експортної ВМД без права власності на товари.

По-перше, підтвердженням вивозу товару є належним чином оформлена вантажна митна декларація на експорт, в графі 2 «Відправник/Експортер» вказується комісіонер - платник податку на додану вартість, що має право на вживання нульової ставки по таких операціях.

По-друге, комісіонер-резидент має в своєму розпорядженні всі документи, п'ять оригіналів основних листів ВМД (екземпляри декларанта), копії погашених податкових векселів (при їх наявності) і відображає в декларації об'єм проведених експортних операцій.

З одного боку, право комісіонера на бюджетне відшкодування в цій ситуації незаперечно, адже правила оподаткування посередницьких договорів в тому і полягають, що посередник без переходу до нього права власності відображає і податковий кредит (при придбанні товару), і податкові зобов'язання (при передачі товару комітентові). А оскільки в даному випадку передача товару комітентові супроводиться експортом, то посередник правомірно застосовує до такої операції нульову ставку по ПДВ.

З іншого боку, у посередника можуть виникнути проблеми з правом на одержання бюджетного відшкодування. Згідно п. 1.8 Закону про ПДВ бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платникові податку з бюджету у зв'язку із зайвою сплатою податку у випадках, визначених цим Законом. У комісіонера-резидента жодної зайвої сплати до бюджету не було, оскільки він діє за рахунок засобів комітента-нерезидента. У зв'язку з цим не виключена ситуація, що при отриманні заявленої суми бюджетного

відшкодування посередник повинен буде включити її до складу валових доходів як безоплатно отриману суму грошових коштів. В таких випадках краще укладати з іноземним покупцем не договір комісії, а звичайний зовнішньоекономічний договір купівлі-продажу. Це дозволить посередникові відображати податковий кредит відразу при придбанні товару у українського постачальника, не чекаючи дати проведення розрахунків з ним, і зніме де які проблеми з правом на здобуття бюджетного відшкодування.

Як правило, завершальним етапом за договором комісії є оплата комісійної винагороди. Порядок здобуття винагороди має бути визначений в договорі комісії.

Комісійна винагорода залежно від умов договору (згідно правилам ІНКОТЕРМС) і відповідно до ст. 274 Митного кодексу України може бути включено в митну вартість товару. Тоді така комісійна винагорода потрапляє під визначення «супутня послуга» і згідно п. 6.2 Закону про ПДВ підлягає обкладенню ПДВ по ставці 0%.

Якщо сума комісійної винагороди не входить в митну вартість товару, то його оподаткування здійснюється у відповідності с п. 6.5 Закону про ПДВ. Так, згідно абзацу «а» п. 6.5 Закону про ПДВ місцем надання такої послуги вважається місце, де особа, що її надає (в даному випадку - посередник), зареєстрована платником ПДВ. Отже, в цьому випадку послуга посередника з придбання товару вважається наданої на території України і підлягає оподаткуванню по ставці 20 %. Дата виникнення податкових зобов'язань у комісіонера визначається за правилом першої події.

Експорт за договором комісії на продаж - комісіонер (резидент України) за дорученням комітента (резидента України) здійснює продаж нового товару нерезиденту за межі митного кордону України (див. рис. 2).

Тут потрібно враховувати, що в Законі про ПДВ для цього випадку передбачена спеціальна норма (п. п. 7.7.9):



- 1(1) - комітент передає комісіонеру товар для продажу;
- 2 (3) - комісіонер отримує оплату від нерезидента;
- 3 (2) - комісіонер здійснює вивіз товару (оформлення експортної ВМД);
- 4 (4) - комісіонер перераховує грошові кошти комітенту.

Рис. 2. Схема взаємовідносин між комітентом, комісіонером та продавцем товару в ситуації експорт за договором комісії на продаж

При реалізації даної схеми комісіонер вивозить товар на підставі зовнішньоекономічного контракту з нерезидентом, в якому комітент може бути і не згаданий. Право на нульову ставку по ПДВ і, відповідно, на експортне відшкодування і раніше отримував комітент. Підставою для цього є вивізна ВМД, в якій комітент вказується в графі 2 «Відправник/Експортер». Дані про комісіонера наводяться в графі 9 ВМД «Особа, відповідальна за фінансове врегулювання».

За надану послугу комісіонер отримує винагороду. Як відомо, зараз по нульовій ставці обкладаються послуги, супутні експорту товарів. Проте послуга комісіонера не підпадає під супутню експорту товарів послугу і підлягає оподаткуванню по ставці 20 %, про що прямо вказано в п.п. 7.7.9 Закону про ПДВ.

Принципово важливим в цьому випадку є те, що комітент не може врахувати експортну операцію в податковому обліку ПДВ виключно за фактом вивозу комісіонером товару (оформлення експортної ВМД). Підставою для нарахування податкових зобов'язань у комітента, у тому числі по ставці 0 %, є факт отримання оплати за проданий товар, але, враховуючи, що це експортна операція - не раніше того, як буде оформлена ВМД. Тобто, податкові зобов'язання у комітента виникають згідно другої події за умови, що перша вже відбулася.

Так, якщо комісіонер, отримавши оплату від нерезидента, перерахував її комітенту, але ще не встиг вивезти товар за межі митного кордону України, то

комітент не може за фактом здобуття грошових коштів відобразити експортну операцію, оскільки підстав для вживання нульової ставки у нього не буде (відсутня експортна ВМД).

Розглянутий вище порядок оподаткування комісії у сфері ЗЕД заснований на повній відповідності вимог оподаткування посередницьких договорів. Проте, окрім посередницьких правил, не можна забувати, що це зовнішньоекономічна операція і тут існують свої особливості по ПДВ. У зв'язку з цим правильнішим буде другий підхід у віддзеркаленні таких операцій в обліку ПДВ, заснований на тому, що безкомпромісно застосовувати до договору комісії на експорт правила, встановлені п. 4.7 Закону про ПДВ, не можна. Ще раз звернемося до п.п. 7.7.9 Закону про ПДВ, згідно якому, право на бюджетне (експортне) відшкодування по таких договорах має комітент - платник ПДВ. Тобто не дивлячись на те що експортером за таким договором виступає комісіонер, комітент має право на нульову ставку по ПДВ по такій операції, і саме комітент повинен відображати цю операцію в обліку ПДВ як експортну. Поширення ж на ці операції п. 4.7 Закону про ПДВ говорить про зміну дати виникнення податкових зобов'язань по ставці 0 % у комітента - власника товару.

Додаткове підтвердження цього підходу є в п.п. 7.7.4 Закону про ПДВ. Так, при здійсненні експортних операцій і за бажанням отримати «живе» відшкодування з бюджету платник податку повинен прикласти до декларації оригінали п'яти основних листів (екземплярів декларанта) ВМД. Оскільки всі п'ять екземплярів ВМД залишаються у комітента, то це означає, що він повинен відобразити в декларації по ПДВ звороти по експортних операціях і прикласти до неї оригінали п'яти основних листів ВМД. Інакше (комісіонер відображає цю операцію в обліку ПДВ) експортна операція буде відображена відразу у двох платників ПДВ - і у комітента, і у комісіонера. При цьому комісіонер на дату оформлення вивізної ВМД повинен буде виписати податкову накладну в двох екземплярах з відміткою «Експортні постачання» і два екземпляра залишити у

себе. Комітент на дату отримання грошових коштів від комісіонера повинен буде виписати податкову накладну з позначкою «Експортні постачання» на ім'я комісіонера, один екземпляр якої передати комісіонерові. В принципі, такий варіант можливий, але маловірогідний, оскільки при декларуванні експортних операцій їх необхідно підтвердити оригіналами п'яти основних листів ВМД, тобто комісіонер це зробити не зможе. На нашу думку, комісіонер не повинен відображати в обліку (і, відповідно, в декларації по ПДВ) експортну операцію ні у складі податкових зобов'язань, ні у складі податкового кредиту. Саме такий підхід в оподаткуванні експортних операцій в рамках договору комісії представляється нам найбільш правильним.

Комісійний продаж без вступу грошей комісіонерові. Операція з продажу комісійного товару на умовах перерахування оплати третій особі не заборонена нормами законодавства. Отже, якщо в договір комісії і в договір купівлі-продажу ввести елемент договору на користь третьої особи (вказати власника товару як безпосереднього одержувача оплати), це сповна відповідатиме вимогам чинного законодавства (див. рис. 3).

Договір комісії на умовах безпосереднього отримання грошей від покупця комітентом назовемо "без транзитним". Звичайно, в такому договорі має бути умова про оплату послуг комісіонера шляхом перерахування коштів, що належать йому, комітентом, а також всі інші істотні умови.

Згідно з ст. 1016 ГК можливо вказати комітента як одержувача засобів в договорі купівлі-продажу, укладеному комісіонером з третьою особою. При цьому комісіонер не втрачає своїх прав навіть у випадку, якщо комітент прийняв від третьої особи виконання договору.

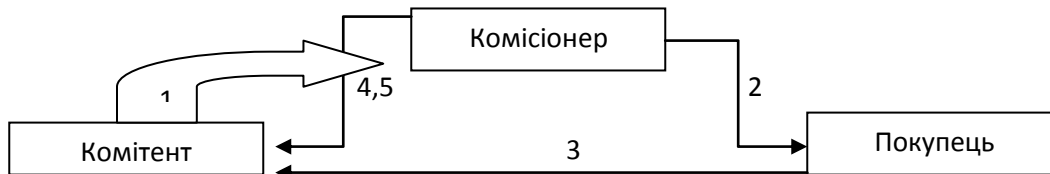
Для того щоб вірно оформити такі операції треба дотримуватися наступних правил:

1. Умова відносно оплати проданого товару комітентові, а не комісіонерові, повинна бути вказана в договорі комісії.

2 При укладанні комісіонером договору купівлі-продажу з третьою особою (покупцем) необхідно вказати порядок розрахунків за товар шляхом перерахування коштів власникові товару. При цьому немає необхідності укладати трибічний договір.

3. Під час отримання оплати за проданий комісіонером товар комітент зобов'язаний повідомити про це комісіонера, аби останній відобразив оплату за проданий товар в звіті комісіонера.

4. При обкладенні такої операції ПДВ сторонам слід дотримуватися приведених в тексті (див. нижче) особливих правил.



- 1 - укладення договору комісії (з умовою прямого перерахування коштів при продажу) і передача товару на комісію;
- 2 - продаж товару (з вказівкою умови про пряме перерахування коштів комітентові), виписка податкової накладної комісіонером покупцеві у відповідності з п. 7.3 Закону про ПДВ;
- 3 - перерахування коштів комітентові згідно умов договору;
- 4 - виписка податкової накладної комітентом комісіонерові у відповідності з п. 4.7 Закону про ПДВ;
- 5 - підписання звіту, виплата комісійної винагороди комісіонерові.

Рис. 3. Схема взаємовідносин між комітентом, комісіонером та продавцем товару в ситуації комісійного продажу без вступу грошей комісіонерові

У комітента при "без транзитному" комісійному продажу товару валові доходи виникають на загальних підставах у відповідності с п. 4.1 Закону про прибуток по правилах першої події, встановленим п. 11.3 цього ж Закону. У комісіонера - як і при виконанні звичайного договору комісії - при здобутті і продажу комісійного товару, що належить комітентові, не виникають ні валовий прибуток, ні валові витрати (звичайно, окрім валового доходу на суму комісійної винагороди, який обчислюється на загальних підставах).

Податок на додану вартість у комітента - згідно спеціальній нормі п. 4.7 Закону про ПДВ датою збільшення податкових зобов'язань є дата здобуття грошових коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісіонера. Але в нашому випадку грошові кошти поступають не від комісіонера, а від покупця, в такому разі компенсацією вартості товарів саме від комісіонера може вважатися оплата третьої особи - покупця. Умова відносно "без транзитного" перерахування грошей комітентові вказується в договорі комісії. Отже, при отриманні коштів від покупця виконується пряма умова договору, відповідно до якого таке здобуття коштів є завершальною операцією комісійного продажу товарів із статусом іншого вигляду компенсації товарів, переданих, комісіонером. Таким чином, у момент здобуття коштів комітент повинен виписати податкову накладну комісіонером на суму отриманих від покупця коштів - і така операція відповідатиме нормам п. 4.7 Закону про ПДВ.

У комісіонера - в цьому випадку він не отримує коштів від покупця, але надає комітентові компенсацію за проданий товар у вигляді прямої оплати від покупця - у відповідності з п. 4.7 датою збільшення податкових зобов'язань є дата, визначена по правилах, встановлених п. 7.3 (тобто дата однієї з подій, яка сталася раніше, - оплата або відвантаження товарів). Таким чином, комісіонер повинен нарахувати зобов'язання по ПДВ при передачі товару покупцеві, а при здійсненні оплати покупцем комітенту отримати податкову накладну від комітента.

При здійсненні "без транзитної" схеми сторонам слід дотримуватися нехитрого алгоритму в бухгалтерському обліку.

Для покупця товару - при оплаті товару третій особі слід згорнути заборгованість по авансах, яка виникає в результаті такого перерахування, і заборгованість по поставлених товарах. Зробити це потрібно згідно умовам договору (які передбачають погашення заборгованості за отримані товари саме шляхом перерахування коштів іншій особі) на підставі бухгалтерської довідки, складеної бухгалтером відділу розрахунків.

Для комітента - при здобутті коштів від покупця слід здійснити зарахування заборгованості по товарах, переданих комісіонерам. Для здійснення такого зарахування потрібно спочатку відобразити реалізацію товару комісіонером, що можливо лише на підставі звіту комісіонера.

Для комісіонера - після повідомлення про отримання оплати комітентом від покупця також слід згорнути заборгованість по оплаті відвантажених покупцеві товарів і заборгованість перед комітентом за реалізований товар.

IV. Висновки

На нашу думку схема "без транзитної" комісії вигідна у тому випадку, коли комітент з будь-яких міркувань не хоче "проганяти" суми через розрахунковий рахунок комісіонера (наприклад, в разі накладення арешту на рахунок або недостатньої довіри до комісіонера), а хоче обмежитися лише перерахуванням такому комісіонеру комісійної винагороди.

Однак при кожній з трьох схем комісійної торгівлі комісіонер не відповідає перед комітентом за невиконання третьою особою (покупцем) договору зв'язаного з ним за рахунок комітента, крім випадків, коли комісіонер був необачний при виборі цієї особи або поручився за виконання договору (делькредере) - така можливість регламентована ч. 3 ст. 1016 ГК.

Література

1. Закон України «Про податок на додану вартість». – № 309-VI із змінами і доповненнями від 3 червня 2008р.
2. Митний Кодекс України від 11.07.2002р. N 92- IV
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета. /Всеукраинская профессиональная газета: «Все о бухгалтерском учете». №18.-2007.-112с.
4. Н.І. Гордієнко. Облік ЗЕД. — К.: Страйд, 2006. — 304с.
5. М.І. Дідківський. ЗЕД підприємства. — К.: Знання, 2006. — 462с.