

Комиссия на экспорт товаров: учет у комитента и комиссионера

Зачастую предприятия экспортируют свою продукцию через посредников по договору комиссии. Данные операции имеют множество бухгалтерных и налоговых нюансов как у комитента, так и у комиссионера (резидента). Поэтому именно о них мы расскажем сегодня, и среди прочего рассмотрим случаи, когда комиссионер является резидентом

УЧЕТ У КОМИТЕНТА

НДС-учет

Передача товаров. В соответствии с пп. «е» пп. 14.1.191 [НКУ](#) «передача товаров согласно договору, по которому уплачивается комиссия (вознаграждение) за продажу или покупку» считается **поставкой товаров**. Это значит, что операция является объектом обложения НДС (п. 185.1 [НКУ](#)).

Вместе с тем п. 189.4 [НКУ](#) для передачи товаров в рамках договоров комиссии установлено спецправило, *предусматривающее*, что:

- база налогообложения — стоимость поставки товаров, определенная в порядке, установленном ст. 188 [НКУ](#);
- дата возникновения налоговых обязательств — дата «первого события» в соответствии с п. 187 [НКУ](#) (дата передачи товара или дата его оплаты);
- дата возникновения налогового кредита — дата «первого события» согласно п. 198.2 [НКУ](#) (дата получения товара или его оплаты).

Однако в п. 189.6 [НКУ](#) определено, что указанное спецправило не распространяется, в частности, на операции по экспорту товаров за пределы таможенной территории Украины. Поэтому при передаче товара от комитента комиссионеру налоговые обязательства по НДС у комитента не возникают, а будут действовать общие экспортные правила, по которым ставка НДС составляет 0% .

Исключением является экспорт отходов и лома черных и цветных металлов согласно перечню, утвержденному постановлением КМУ от 12.01.2011 г. [№ 15](#), а также бумаги и картона для утилизации (макулатуры и отходов) товарной позиции 4707 согласно УКТ ВЭД. Экспорт данных товаров временно, до 01.01.2020, освобождается от обложения НДС (п. 23 подраздела 2 р. XX [НКУ](#)).

Кроме того, не применяется нулевая ставка НДС и к операциям по экспорту относительно произведений искусства, предметов коллекционирования или антиквариата, на которые распространяется специальный режим обложения НДС, определенный ст. 210 [НКУ](#) (п. 210.7 [НКУ](#)).

Что касается комиссионного экспорта товаров, то в п. 200.16 [НКУ](#) прописано замечание:

*«...если налогоплательщик экспортирует товары за пределы таможенной территории Украины, полученные от другого налогоплательщика на условиях комиссии <...>, **право на получение бюджетного возмещения имеет такой другой налогоплательщик.** При этом комиссионное вознаграждение, полученное налогоплательщиком-экспортером от такого другого налогоплательщика, включается в базу налогообложения по ставке, определенной подпунктом «а» пункта 193.1 статьи 193 настоящего Кодекса, и не включается в таможенную стоимость товаров, которые экспортируются» (Выделено авт. — **А.П.**).*

То есть право на применение нулевой ставки и получение бюджетного возмещения НДС имеет именно продавец экспортной продукции — ее владелец (комитент). Об этом сообщают и налоговики в [разъяснении](#) из категории 101.09 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР, отвечая на вопрос «*Как облагаются НДС операции по экспорту товаров в рамках договоров комиссии?*».

Поэтому комитенту при экспорте товаров за рубеж необходимо руководствоваться следующими нормами:

- пп. «б» п. 187.1 [НКУ](#) — датой возникновения налоговых обязательств является дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленная в соответствии с требованиями таможенного законодательства. При этом предварительная (авансовая) оплата стоимости экспортируемых товаров последствий в НДС-учете не вызывает (п. 187.11 [НКУ](#));



ЗАМЕТИМ

Бумажная таможенная декларация считается оформленной при наличии на всех ее листах оттиска личной номерной печати должностного лица таможенного органа, завершившего таможенное оформление.

Электронная таможенная декларация считается оформленной при наличии внесенной в нее должностным лицом таможенного органа, завершившим таможенное оформление, отметки о завершении таможенного оформления и удостоверении такой декларации электронной цифровой подписью должностного лица таможенного органа, завершившего таможенное оформление.

(п. 16 Положения о таможенных декларациях,

- пп. «а» пп. 195.1.1 [НКУ](#) — операции по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины в таможенном режиме экспорта облагаются НДС по ставке 0%.

Следовательно, при экспорте товаров по договору комиссии комитент (плательщик НДС) должен признать нулевые налоговые обязательства по НДС на дату оформления таможенной декларации, подтверждающей фактический вывоз товаров за пределы таможенной территории Украины.

И хотя НДС-обязательства будут нулевыми, комитенту все равно придется определить базу налогообложения, чтобы правильно заполнить налоговую накладную. В соответствии с п. 201.1 [НКУ](#) поставщик — плательщик НДС на дату возникновения налоговых обязательств должен составить и зарегистрировать в ЕРНН налоговую накладную.

Так, база налогообложения при осуществлении экспортных операций определяется из договорной стоимости товаров (п. 188.1 [НКУ](#)). Причем минимальная база налогообложения для приобретенных товаров — цена их приобретения, а для самостоятельно изготовленных товаров — их обычная цена. Подробнее об этом — в консультации [«Бесплатный экспорт: начислять ли компенсирующие налоговые обязательства по НДС»](#).

Однако стоит сказать ещё об одной особенности. Касается она пересчета договорной стоимости экспортируемых товаров в иностранной валюте в гривне. По этому поводу налоговики советуют делать данное перечисление *по официальному курсу НБУ, установленному в предыдущий рабочий день* (см. [разъяснение](#) из категории 101.09 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР). То есть — по тому курсу,

который действует на дату возникновения налоговых обязательств по НДС по экспорту.

Таким образом, налоговую накладную при экспорте товаров по договору комиссии заполняют следующим образом:

- в **графе** «Отримувач (покупець)» указываются наименование (Ф.И.О.) нерезидента и через запятую — страна, в которой зарегистрирован покупатель (нерезидент) (п. 12 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом Минфина от 31.12.2015 г. [№ 1307](#), далее — [Порядок № 1307](#));
- в **строке** «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляется условный ИНН «300000000000» (п. 12 [Порядка № 1307](#));
- в верхней левой части такой накладной в **графе** «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» делается пометка «Х» и указывается **тип причины 07** — Составлена на операции по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины (п. 8 [Порядка № 1307](#));
- в **графе 8** табличной части указывается **код ставки 901** — при осуществлении операций по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины, подлежащих налогообложению по нулевой ставке (п. 16 [Порядка № 1307](#)).

Объем данных операций в НДС-декларации комитент указывает в колонке А **строки 2**.

Комиссионное вознаграждение. В части комиссионного вознаграждения комитент вправе признать налоговый кредит. Конечно же, если комиссионер — плательщик НДС составит и зарегистрирует в ЕРНН соответствующую налоговую накладную.

Налоговый кредит в таком случае начисляется по событию, произошедшему ранее (по оплате вознаграждения или составлению акта приемки-передачи услуг или отчета комиссионера), на основании оформленной комиссионером и зарегистрированной в ЕРНН налоговой накладной (п.п. 198.1–198.3 [НКУ](#)).

В свою очередь, возмещение дополнительных расходов комиссионера (например, на брокерские услуги, услуги перевозки и т.д.) налоговики считают составляющей стоимости комиссионных услуг и требуют включать стоимость такого возмещения в базу обложения НДС у комиссионера — **см.** ИНК ГУ ГФС в Днепропетровской области от 15.05.2018 р. [№ 2149/ІПК/04-36-12-01-16](#), письмо ГФСУ от 15.07.2016 г. [№ 15299/6/99-99-15-03-02-15](#) и [разъяснение](#) из категории 101.04 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР. Так, стоимость дополнительных расходов комиссионер (плательщик НДС) должен включить в налоговую накладную, подлежащую обязательной регистрации в ЕРНН. Такая налоговая накладная является основанием для включения сумм НДС в состав налогового кредита комитентом.

Налог на прибыль

Как известно, объект обложения налогом на прибыль определяется путем корректировки бухгалтерского финрезультата до налогообложения на разницы, предусмотренные [Налоговым кодексом](#) (пп. 134.1.1 [НКУ](#)).

Причем предприятия, у которых годовой бухгалтерский доход от какой-либо деятельности (за вычетом косвенных налогов) за последний годовой отчетный период не превышает 20 млн грн, имеют право определять налог на прибыль без корректировок с р. III [ПКУ](#) (кроме убытка предыдущих периодов). О принятом решении необходимо указать

в декларации по налогу на прибыль. Подробнее — в статье [«Кто применяет разницы при определении налога на прибыль»](#).

Отметим: и для высокодоходных плательщиков, и для плательщиков, не принявших решение о неприменении корректировок, действующая редакция [НКУ](#) не предусматривает корректировок финрезультата, связанных с комиссионными операциями.

Однако комитентам, которые обязаны осуществлять корректировку финрезультата до налогообложения, стоит обратить внимание на корректирующие разницы относительно контролируемых операций. К таким операциям относится немало операций с нерезидентами. В частности, критерии для признания операций контролируемыми мы подробно рассмотрели в публикации [«Контролируемые операции: критерии признания»](#).

Скажем, при условии признания хозоперации контролируемой в налогово-прибыльном учете комитента будет действовать разница с пп. 140.5.1 [НКУ](#), предусматривающая увеличение финрезультата до налогообложения *на сумму превышения цены, определенной по принципу «вытянутой руки», над договорной (контрактной) стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных ст. 39 [НКУ](#)*.

Бухгалтерский учет

Передача товаров. Как и при внутриукраинских комиссионных операциях, на экспортную комиссию распространяется общее правило — право собственности на товар комиссионеру не переходит (ч. 1 ст. 1018 [ГКУ](#)). Поэтому даже после передачи комиссионеру товары продолжают находиться на балансе комитента. Комитент учитывает данные товары

на субсчете **283** «Товары на комиссии». При этом аналитический учет ведется по видам товаров и предприятиям (лицам) — комиссионерам.

Признание доходов от реализации товаров осуществляется по общим правилам в соответствии с п. 8 [П\(С\)БУ 15](#) «Доход». То есть доход от реализации товаров признается при следующих условиях:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию (товар, прочий актив);
- предприятие не осуществляет в дальнейшем управление и контроль за реализованной продукцией (товарами, прочими активами);
- сумма дохода (выручка) может быть достоверно определена;
- есть уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия, а расходы, связанные с данной операцией, могут быть достоверно определены.

Таким образом, комитент признает доход от реализации товаров на дату их продажи, указанную в отчете комиссионера. Ведь отчет комиссионера удостоверяет факт передачи товаров покупателю и содержит суммовое выражение дохода от их реализации. То есть отчет комиссионера подтверждает выполнение вышеприведенных условий для признания дохода. На эту же дату комитент отражает в составе расходов и себестоимость реализованных товаров.

Поскольку при экспортной комиссии комитент имеет дело с инвалютной выручкой, то тут будут действовать еще и бухгалтерные правила [П\(С\)БУ 21](#) «Влияние изменений валютных курсов» относительно:

- пересчета иностранной валюты в валюту отчетности (гривню), а именно:

- суммы аванса (предоплаты) в иностранной валюте, при включении их в состав дохода отчетного периода пересчитываются в валюту отчетности с применением валютного курса НБУ на дату получения аванса. При получении инвалютных авансовых платежей частями во время отгрузки продукции доход признают с применением валютных курсов, исходя из последовательности получения авансовых платежей (п. 6 [П\(С\)БУ 21](#));
- суммы последующей оплаты (постоплаты) в иностранной валюте пересчитываются в валюту отчетности по курсу НБУ на дату осуществления операции (отгрузка товаров нерезиденту) (п. 5 [П\(С\)БУ 21](#));
- определения курсовых разниц в части дебиторской задолженности комиссионера (**Дт 377**). Курсовые разницы определяются только по монетарным статьям баланса. Для расчета курсовой разницы используется только курс НБУ. При этом курсовые разницы определяются на каждую дату баланса и дату совершения хозяйственной операции. Подробно с данными правилами определения курсовых разниц **см.** в публикации [«Иностранная валюта и курсовые разницы: общие правила учета»](#). Дебиторская задолженность комиссионера является монетарной статьей баланса. Поэтому на каждую дату баланса и дату ее погашения необходимо признавать курсовые разницы (п. 8 [П\(С\)БУ 21](#)). Такие курсовые разницы отражаются в составе прочих операционных доходов или расходов (**Кт 714** или **Дт 945**).

В то же время кредиторская задолженность, возникающая по предоплате, является немонетарной статьей баланса и не нуждается в определении курсовых разниц.

Комиссионное вознаграждение, начисляемое и уплачиваемое комитентом в пользу комиссионера, отражается по дебету **счета 93** «Расходы на сбыт».

Рассмотрим учет экспорта товаров по договору комиссии на числовом примере.



ПРИМЕР

Предприятие-комитент (резидент) по договору комиссии на продажу передает комиссионеру (резиденту) товары, балансовая стоимость которых составляет 80000 грн. В соответствии с соглашением комиссионер обязуется продать указанные товары нерезиденту по цене не ниже 10000 долл. США.

Комиссионное вознаграждение — 18000 грн (в т.ч. НДС 20% — 3000 грн) и по условиям договора выплачивается посреднику отдельным платежом после оформления отчета комиссионера.

По условиям договора комиссионер часть (50%) инвалютной выручки за товары перечисляет комитенту до отгрузки товаров покупателю (нерезиденту), а остальную часть (50%) — после отгрузки товаров покупателю (нерезиденту).

Комитент обязан возместить комиссионеру стоимость брокерских услуг, составляемую 2500,00 грн (без НДС — брокер — неплательщик НДС).

Официальный курс НБУ составляет (условно):

- *на дату получения аванса комитентом — 24,60 грн/долл. США;*
- *на дату отгрузки комиссионером товаров нерезиденту — 24,50 грн/долл. США;*

- на дату поступления комитенту всех остальных средств за реализованные товары — 24,70 грн/долл. США.

Таблица 1

Бухучет экспорта товаров по договору комиссии у комитента

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
1	Отгружен товар комиссионеру	283	281	80000,00 грн
2	Получена частичная (50%) оплата за товары от комиссионера на распределительный счет <i>(5000,00 долл. США × 24,60 грн/долл. США)</i>	316	377	5000,00 USD 123000,00 грн
3	Зачислена валютная выручка на счет в банке* <i>(5000,00 долл. США × 24,60 грн/долл. США)</i>	312	316	5000,00 USD 123000,00 грн
4	Получен отчет комиссионера о реализации товара на экспорт, отражен доход от реализации товара по курсу полученной предоплаты <i>(5000,00 долл. США × 24,60 грн/долл. США)</i>	377	702	5000,00 USD 123000,00 грн
5	Отражен доход от реализации товара по курсу на дату продажи товара, указанную в отчете комиссионера <i>(5000,00 долл. США × 24,50 грн/долл. США)</i>	377	702	5000,00 USD 132500,00 грн

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
6	Отражены налоговые обязательства по НДС по ставке 0%	702	641/ НДС**	0,00 грн
7	Списана себестоимость товара	902	283	80000,00 грн
8	Получены все остальные средства за товары от комиссионера на распределительный счет <i>(5000,00 долл. США × 26,70 грн/долл. США)</i>	316	377	5000,00 USD 123500,00 грн
9	Зачислена валютная выручка на счет в банке <i>(5000,00 долл. США × 24,70 грн/долл. США)</i>	312	316	5000,00 USD 123000,00 грн
10	Отражена курсовая разница, возникшая при погашении дебиторской задолженности комиссионера <i>(5000,00 долл. США × (24,70 грн /долл. США - 24,50 грн/долл. США))</i>	377	714	1000,00 грн
11	Начислено комиссионное вознаграждение	93	685	15000,00 грн
12	Отражен налоговый кредит по НДС на основании налоговой накладной, зарегистрированной в ЕРНН	6442***	685	3000,00 грн
		641/ НДС	6442	
13	Отражена задолженность за брокерские услуги	93	685	2500,00 грн

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
14	Отражен налоговый кредит по НДС по брокерским услугам на основании налоговой накладной, зарегистрированной в ЕРНН комиссионером	6442	685	500,00 грн
15		641/ НДС	6442	
16	Перечислены комиссионеру его вознаграждение и стоимость брокерских услуг (18000,00 грн + 3000,00 грн)	685	311	21000,00 грн
* Напомним: с 20 июня 2019 года отменена обязательная продажа валютной выручки. Такие изменения утверждены постановлением Правления НБУ от 18.06.2019 г. № 78. ** Аналитический счет 641/НДС — «Расчеты по НДС». *** Аналитический счет 6442 — «Налоговый кредит неподтвержденный».				

УЧЕТ У КОМИССИОНЕРА

НДС-учет

У комиссионера НДС-последствия будут только в части комиссионного вознаграждения и дополнительных расходов. Так, стоимость комиссионных услуг облагается НДС в общеустановленном порядке (в соответствии с п. 188.1 и п. 187.1 [НКУ](#)) по ставке 20%. Поэтому комиссионер как их поставщик должен начислить налоговые обязательства по НДС. Причем датой возникновения налоговых обязательств будет дата «первого события», а именно:

- дата получения денежных средств от комитента для оплаты комиссионных услуг;

или

- дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг (Отчета комиссионера или акта приемки-передачи комиссионных услуг).

Если же оплата комиссионных услуг осуществляется путем вычитания их стоимости из суммы выручки от реализации товаров, то налоговые обязательства признают на дату получения комиссионером средств от покупателя.

На дату возникновения налоговых обязательств комиссионер должен составить налоговую накладную и зарегистрировать ее в ЕРНН.

Дополнительные расходы комиссионера, осуществленные им в рамках договора комиссии, считаются составляющей стоимости комиссионных услуг. Поэтому возмещение данных расходов подлежит налогообложению по правилам, установленным [НКУ](#) для договоров комиссии (**см.** ИНК ГУ ГФС в Днепропетровской области от 15.05.2018 г. [№ 2149/ІПК/04-36-12-01-16](#), письмо ГФСУ от 15.07.2016 г. [№ 15299/6/99-99-15-03-02-15](#) и [разъяснение](#) из категории 101.04 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР). Причем комиссионер (плательщик НДС) должен проводить начисление налоговых обязательств независимо от того, что поставщиками услуг, передаваемых комитенту, являются неплательщики НДС.

Налог на прибыль

У комиссионера в части определения объекта обложения налогом на прибыль никакие корректировки бухгалтерского финрезультата до налогообложения не предусмотрены. Поэтому, как комиссионер отразит

комиссионные операции в бухучете, так они и повлияют на объект обложения налогом на прибыль.

К тому же суммы поступлений в пользу комитента не нужно учитывать при расчете 20-миллионного критерия. Комиссионер включает в состав годового бухгалтерского дохода только сумму комиссионного вознаграждения. Данное замечание сделала ГФСУ в письме от 19.10.2015 г. [№ 21976/6/99-99-19-02-02-15](#).

Бухгалтерский учет

Получение/передача товаров. Полученные от комитента товары комиссионер учитывает на забалансовом субсчете **024** «Товары, принятые на комиссию» (**Дт 024**). Аналитический учет товаров, принятых на комиссию, ведется по видам товаров и комитентам. На дату предоставления комитенту отчета о реализации товаров данные товары списываются с субсчета **024 — Кт 024**.

Суммы поступлений от продажи комиссионных товаров комиссионер включает в состав доходов на субсчете **702** (**Дт 361 Кт 702**) и сразу показывает доход, принадлежащий комитенту, — **Дт 704 Кт 685**. Ведь согласно п. 6 [П\(С\)БУ 15](#) суммы поступлений по договору комиссии, а также поступления, принадлежащие другим лицам, не признаются доходами.

При экспорте товаров комиссионер получает оплату за них в валюте, поэтому должен показать разницу в курсах НБУ на дату погашения дебиторской задолженности покупателем-нерезидентом и дату отгрузки ему товаров. Данные разницы отражаются в расчетах с комитентом (на субсчете **685**).

Комиссионные услуги. Вознаграждение комиссионера по договору комиссии является доходом уже самого комиссионера. Данный доход

комиссионер учитывает в составе доходов от реализации работ и услуг на одноименном субсчете **703** и признает на дату подписания акта о предоставленных услугах комиссионером.

По данным вышеприведенного *примера*, в *таблице 2* покажем бухгалтерские проводки касаясь отражения экспорта товаров на условиях комиссии у комиссионера.

Таблица 2

Бухучет экспорта товаров по договору комиссии у комиссионера

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
1	Получен товар от комитента	024	—	80000,00 грн
2	Получена частичная предоплата за товары от покупателя-нерезидента на распределительный счет <i>(5000,00 долл. США × 24,60 грн/долл. США)</i>	316	681	5000,00 USD 123000,00 грн
3	В тот же день инвалютная предоплата была зачислена на валютный счет (поэтому курсовые разницы по субсчету 316 не рассчитываем)	312	316	5000,00 USD 123000,00 грн
4	Перечислена плата за таможенное оформление	377	311	2500,00 грн

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
5	Отгружен товар покупателю-нерезиденту, отражен доход от реализации товара <i>(5000,00 долл. США × 24,60 грн/долл.) + (5000,00 долл. США × 24,50 грн/долл. США)</i>	362	702	10000,00 USD 245500,00 грн
6	Списана стоимость реализованных товаров с забаланса	—	024	80000,00 грн
7	Комитенту предоставлен Отчет комиссионера, отражена задолженность перед комитентом (сумма по Кт 702) <i>(133000,00 грн + 132500,00 грн)</i>	704	685	245500,00 грн
8	Проведен зачет задолженности нерезидента в части предоплаты	681	362	5000,00 USD 123000,00 грн
9	Отнесена на расчеты с комитентом стоимость таможенного оформления (брокерских услуг)	685	377	2500,00 грн
10	Начислены налоговые обязательства по НДС на стоимость брокерских услуг	685	641	500,00 грн
11	Получены остальные денежные средства за товары от покупателя-нерезидента на распределительный счет <i>(5000,00 долл. США × 24,70 грн/долл. США)</i>	316	362	5000,00 USD 123500,00 грн
12	Отражена разница в курсах при погашении дебиторской задолженности покупателем-нерезидентом <i>(5000,00 долл. США × (24,70 грн/долл. США – 24,50 грн/долл. США))</i>	362	685	1000,00 грн

№ п/ п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Дт	Кт	
13	В тот же день инвалютная предоплата была зачислена на валютный счет (поэтому курсовые разницы по субсчету 316 не рассчитываем)	312	316	5000,00 USD 123500,00 грн
14	Перечислена валютная выручка комитенту (5000,00 долл. США × 24,70 грн/долл. США)	685	312	5000,00 USD 123500,00 грн
15	Отражен доход от комиссионного вознаграждения	361	703	18000,00 грн
16	Отражены налоговые обязательства по НДС в стоимости комиссионных услуг	703	641	3000,00 грн
17	Отражена себестоимость комиссионных услуг	903	23	4000,00 грн
18	Получено комиссионное вознаграждение	311	361	18000,00 грн
19	Получено возмещение брокерских услуг	311	685	3000,00 грн

Алевтина ПОЛИЩУК,

бухгалтер-эксперт
газеты «Интерактивная бухгалтерия»