**Налоговый учёт**

**Тема: «Налоговый учёт посреднических услуг»**

Задание на комплексный курсовой проект

по дисциплине «Казначейское дело»

**Содержание**

Введение.

1. Понятие посреднических услуг. Объект налогообложения при оказании посреднических услуг.

2. Посреднические договоры в российском гражданском праве.

### 3. Налоговый учет договоров комиссии

3.1. *Налог на добавленную стоимость у комиссионера.*

*3.2. Налог на добавленную стоимость у комитента.*

3.3. *Налог на прибыль при посреднических операциях.*

Заключение.

Список используемой литературы.

Дата выдачи задания:

Дата сдачи:

Задание выдал: Громова Н.Ю. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Задание принял: Смолянин К. С. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Введение**

С развитием рыночных отношений все большее значение стала приобретать посредническая деятельность. С целью приобретения и реализации товаров (работ, услуг) хозяйствующие субъекты довольно часто прибегают к услугам посредников, взаимоотношения с которыми строятся на основе договоров поручения, комиссии или агентского договора.

Сфера применения посреднических договоров очень широка. С помощью фирмы-посредника можно реализовать какой-то товар или, наоборот, приобрести. Можно по договору поручения делегировать поверенному совершать те или иные действия от своего имени. А можно привлечь фирму-посредника с целью реализации каких-либо услуг или дать указание посреднику по приобретению таковых для Вас.

Посредническая деятельность достаточно сложна с точки зрения гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства. И на сегодняшний день многие вопросы, связанные с посреднической деятельностью, остаются нормативно не урегулированными, поэтому многие вопросы учета, аудита и анализа посреднической деятельности предприятия вынуждены решать самостоятельно. Таким образом, тема данной курсовой работы является актуальной.

Цель данной работы – выявить особенности налогового учета посреднических операций.

Для достижения данной цели в работе поставлены следующие задачи:

- Рассмотреть понятие и нормативно-правовое регулирование посреднической деятельности.

- Проанализировать налоговый учет посреднической деятельности.

1. **Понятие посреднических услуг. Объект налогообложения при оказании посреднических услуг**

«Посреднические услуги - форма предпринимательской деятельности, заключающаяся в способствовании налаживанию связей между производителями и потребителями с тем, чтобы ускорить и облегчить обращение сырья, материалов, продукции, денег, валюты, информации, потребительских товаров» (Словарь по экономике и финансам. Глоссарий. Ру).

Что собой представляет услуга?

Понятие услуги в налоговом законодательстве установлено в статье 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ):

«Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности».

В связи с тем, что услуга в общем случае не имеет материального результата очень сложно определить, где же она оказана, а этот момент имеет большое значение при налогообложении налогом на добавленную стоимость.

При исполнении посреднического договора комиссионер (поверенный, агент) оказывает посредническую услугу. Такая операция признается объектом налогообложения по НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ:

«1. Объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав».

То есть, если посредническая услуга оказана на территории Российской Федерации, она попадает под налогообложение. Критерии определения места оказания услуг (в том числе и посреднических) установлены статьей 148 НК РФ.

Так как: «Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг)…», то при налогообложении посреднических сделок, не указанных в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ, надо руководствоваться местом оказания основной услуги. Когда договор посредничества заключен с комитентом (принципалом, доверителем) российской организацией, услуги посредника попадают под налогообложение на основании пункта 4 указанной статьи.

А если покупатель услуг, указанных в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ, иностранец то посредническая услуга оказывается за пределами Российской Федерации. Но при этом уплачивается аналог НДС на территории государства – места деятельности покупателя.

Заключая сделку с третьим лицом, комиссионер выступает от имени комитента и за его счет, что ведет к тому, что все права и обязанности по такой сделке возникают именно у него. И если он заключает посреднический договор на реализацию услуг комитента, то необходимо правильно определить место реализации такой услуги по основному договору. Ведь в противном случае, это приведет к неправильному исчислению налогов, а соответственно и к штрафным санкциям.

1. **Посреднические договоры в российском гражданском праве**

Российское гражданское законодательство различает три типа договоров посредничества: договор комиссии, договор поручения и агентский договор.

Договор комиссии является одним из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности по оказанию посреднических услуг.

Осуществление договора комиссии регулируется главой 51 «Комиссия» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Что понимается под договором комиссии в гражданском законодательстве?

Определение данного договора дано в статье 990 ГК РФ:

«1. 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.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

2. Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

3. Законом и иными правовыми актами могут быть предусмотрены особенности отдельных видов договора комиссии».

В данной работе будет рассмотрен налоговый учёт по договорам комиссии как самым распространённым из всех посреднических договоров.

### **Налоговый учет договоров комиссии**

3.1. *Налог на добавленную стоимость у комиссионера.*

С вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ плательщики данного налога исчисляют и уплачивают сумму НДС в соответствии с положениями указанной главы.

Плательщики НДС, выступающие комиссионерами по договорам комиссии, определяют налоговую базу по НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 156 НК РФ:

«Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров».

Таким образом, налогооблагаемая база по НДС у комиссионера – это стоимость оказанных посреднических услуг (то есть сумма комиссионного вознаграждения).

При этом применяется ставка налога 18%, независимо от того, по какой ставке облагается реализуемый товар комитента (за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 НК РФ, которые освобождены от налогообложения).

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ с 1 января 2006 года моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

«1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав».

Очень часто на расчетный счет комиссионера поступают суммы предварительной оплаты в счет предстоящей поставки товаров. В том случае, если в договоре оговорено, что комиссионер имеет право удержать свое вознаграждение из денег, принадлежащих комитенту, еще до того как отгрузит товар покупателю, то он получает предоплату за свои услуги и поэтому должен заплатить НДС.

Если же в договоре указать, что услуга считается оказанной только после утверждения отчета комитентом, то НДС в этом случае с предоплаты платить не надо. Ведь налоговой базы по НДС у комиссионера до момента отгрузки товара не возникает, так как все полученные денежные средства принадлежат комитенту.

Таким образом, суммы предварительной оплаты, поступившей на расчетный счет комиссионера от покупателя в счет предстоящей поставки товаров, за исключением комиссионного вознаграждения или иных причитающихся ему доходов, при определении налоговой базы для исчисления НДС не учитываются. На основании отчета комиссионера указанные суммы включаются в налоговую базу комитента, поскольку последний является собственником товара (пункт 1 статьи 996 Гражданского кодекса Российской Федерации).

*3.2. Налог на добавленную стоимость у комитента.*

Для комитентов глава 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ не содержит специальных положений в отношении исчисления и уплаты данного налога в бюджет, то есть комитенты исчисляют и уплачивают НДС в общем порядке.

Комитент должен определить налоговую базу в тот момент, когда право собственности на реализуемый товар перешло от него к покупателю. Тем более что сама статья 167 НК РФ позволяет сделать такой вывод. Напомним, что в пункте 3 статьи 167 НК РФ указано, что:

«В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях настоящей главы приравнивается к его отгрузке».

Из чего можно заключить, что под отгрузкой товара в главе 21 «Налог на добавленную стоимость» законодатель имел в виду именно переход права собственности.

3.3. *Налог на прибыль при посреднических операциях.*

Под прибылью в главе 25 НК РФ понимается разница между полученными доходами и величиной произведенных расходов. Причем доходы и расходы определяются в соответствии с правилами главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Понятие дохода установлено в пункте 1 статьи 249 НК РФ:

«1. В целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав».

Таким образом, при расчете налога на прибыль комиссионное вознаграждение посредника представляет собой его доход от реализации услуг.

Помимо доходов от реализации собственно посреднических услуг, у организации - посредника, являющейся плательщиком налога на прибыль (как и у любого другого субъекта хозяйственной деятельности), могут возникать внереализационные доходы, учитываемые при определении налогооблагаемой базы, какие доходы признаются внереализационными доходами у налогоплательщика определено статьей 250 НК РФ.

Перечень доходов, не учитываемых при налогообложении, установлен статьей 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».

Принимая во внимание гражданско-правовую конструкцию договора комиссии, следует обратить внимание на подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ, согласно которому не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, доходы:

«в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение».

Аналогичным образом глава 25 НК РФ подходит и к классификации расходов налогоплательщика, то есть осуществленные организацией - посредником расходы, делятся на расходы от реализации услуг, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

При этом у посредника, в соответствии с пунктом 9 статьи 270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходы:

«9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров».

Исходя из всего вышеизложенного, налогооблагаемой базой по налогу на прибыль от осуществления посреднической деятельности, будет являться только величина комиссионного вознаграждения и иных подобных доходов (в частности, сумма дополнительной выгоды, полученная комиссионером при реализации товаров (работ, услуг) по более высокой цене, чем установил комитент). При этом для целей налогообложения указанные суммы принимаются в зависимости от момента признания выручки налогоплательщиком.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ устанавливает два возможных метода признания доходов для налогоплательщика: метод начисления и кассовый метод.

Избранный метод в обязательном порядке должен быть закреплен в учетной политике организации, применяемой для целей налогообложения. В зависимости от применяемого организацией - посредником метода зависит момент признания доходов и расходов при расчете налогооблагаемой прибыли.

Посмотрим, как трактует НК РФ метод начисления и кассовый метод.

Метод начисления:

По общему правилу все налогоплательщики при исчислении налога на прибыль применяют при учете доходов и расходов метод начисления.

При этом методе доходы от реализации принимаются для исчисления налога на прибыль в момент перехода права собственности на реализуемое имущество (работы, услуги). Как известно, это право переходит от продавца к покупателю в день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Порядок признания доходов для налогоплательщиков, применяемых метод начисления, установлен статьей 271 НК РФ. Согласно указанной статье доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Пунктом 3 статьи 271 НК РФ определено:

«При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента)».

В отношении налогоплательщиков, осуществляющих посреднические сделки, это означает, что в налоговом учете комитента доход формируется в момент реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионером. Датой признания доходов и расходов комиссионера при методе начисления будет дата фактического оказания посреднической услуги комитенту (отгрузки товара покупателю), и эта дата не зависит от фактического поступления денежных средств в оплату этих услуг.

Дата фактического оказания посреднической услуги определяется на основании положений комиссионного договора, а именно:

·   по окончании исполнения договора комиссии;

·   на последнюю дату отчетного периода по договору (если договор долгосрочный или предусматривает выполнение посредником нескольких операций в течение определенного времени);

·   на дату представления отчета комиссионером или на дату подписания Акта об оказании услуг (о выплате комиссионного вознаграждения).

Однако в любом из перечисленных вариантов комитент может узнать о факте получения дохода только после того, как комиссионер известит его об исполнении поручения. При этом посредник обязан учитывать нормы статьи 316 НК РФ:

«В случае если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества».

Необходимо помнить, что при методе начисления, при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, у налогоплательщика не учитываются суммы предварительной оплаты товаров (работ, услуг). Это могут быть как суммы, полученные от комитента, так и от покупателей.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ:

«1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления».

При исполнении договора комиссии каждая из сторон осуществляет предпринимательскую деятельность, формируя расходы, связанные с ее осуществлением. Если налогоплательщик использует метод начисления, то порядок признания расходов определяется им на основании статьи 272 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ:

«Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса».

Таким образом, расходы, произведенные налогоплательщиком, при методе начисления уменьшают налогооблагаемую прибыль того отчетного периода, в котором организация фактически их осуществила, независимо от времени их оплаты. Значит, дата принятия большинства расходов для исчисления налога на прибыль – это день, когда они начислены.

Понятие расхода установлено в пункте 1 статьи 252 НК РФ:

«Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода».

Иными словами, это означает, что организация, при исчислении налога на прибыль, может учесть чуть ли не все осуществленные ею затраты. Главное требование законодательства, затраты должны быть обоснованными, то есть, экономически оправданными, направленными на получение дохода и документально подтвержденными.

Есть еще один момент, на котором нужно остановиться, рассматривая посредничество, как вид предпринимательской деятельности.

В ряде случаев комиссионер может фактически осуществлять расходы за комитента, выступая в качестве организации, через которую осуществляются расчеты между третьим лицом и заказчиком. При этом такие расходы не являются ни доходом, ни расходом посредника (подпункт 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ и пункт 9 статьи 270 НК РФ). Указанные расходы включаются в состав расходов комитента и подлежат возмещению комитентом комиссионеру.

У организации, осуществляющей посреднические операции, нередко возникают вопросы, связанные с возмещением затрат: должен ли посредник представлять комитенту документы, подтверждающие расходы, или достаточно сведений, которые комиссионер указал в своем отчете?

Гражданское законодательство об этом умалчивает, однако, ответом на данный вопрос может служить НК РФ. Так как возмещаемые затраты, связаны непосредственно с исполнением посреднического договора, то фактически они являются расходами собственника, то есть комитента. Именно он имеет право учесть такие затраты при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

А согласно статье 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, все расходы, принимаемые при расчете налога на прибыль, в том числе и оплаченные комиссионером, должны быть документально подтверждены. Исходя из этого, составляя отчет, комитент должен указать сумму возмещаемых затрат в отчете с приложением всех необходимых документов, подтверждающих что он действительно их осуществил.

Если между сторонами заключен договор комиссии, то после исполнения комиссионного поручения комиссионер обязан отчитаться перед комитентом, для чего ему следует составить и передать комитенту отчет. Такая норма прямо предусмотрена статьей 999 ГК РФ. Однако мы уже обращали Ваше внимание на тот момент, что стороны договора могут согласовать любые другие сроки и периодичность предоставления отчета комиссионера, при этом гражданское законодательство никак не ограничивает такие сроки в отношении договора комиссии (при условии достижения сторонами соглашения по их установлению).

В то же время сроки и периодичность составления отчета могут быть ограничены иными законодательными актами, в том числе действующими в области налогового учета, а именно статьей 316 НК РФ.

Извещение может понадобиться комитенту только в том случае, если договором установлен срок представления комиссионером отчета более длительный, чем сроки предоставления деклараций по налогам.

В отношении налога на прибыль датой предоставления отчета комиссионера может быть любая дата, ограниченная сроком предоставления налоговой декларации либо датой уплаты авансовых платежей по итогам отчетного (налогового) периода. Несоблюдение этого условия приведет к налоговым ошибкам в отражении доходов за соответствующий налоговый период.

Кассовый метод:

Порядок учета доходов и расходов при кассовом методе установлен статьей 273 НК РФ.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Кассовый метод связывает момент возникновения доходов и расходов с фактическим поступлением (выбытием) денежных средств и (или) иного имущества (имущественных прав).

Принимая решение о применении кассового метода, налогоплательщику, осуществляющую посредническую деятельность, целесообразно оценить риски негативных последствий его применения. Указанные риски связаны с тем, что при превышении предельного размера выручки налогоплательщику необходимо будет внести изменения в налоговый учет с начала года. При игнорировании этой обязанности у организации-налогоплательщика может возникнуть недоимка по налогу, что в свою очередь, приведет к начислению пеней и штрафов.

**Заключение**

Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о налогооблагаемых объектах – имуществе и хозяйственных операциях налогоплательщика и контроля исчисления и уплаты налога на прибыль.

При ведении налогового учета необходимо обеспечить прозрачность формирования доходов, расходов и убытков для целей налогообложения, начиная с первичных документов. Прозрачность налогового учета определяется следующими признаками: учетной политикой для целей налогообложения, соответствующей требованиям НК РФ; достоверностью бухгалтерского учета; квалификацией учетных работников, занимающихся налоговым учетом.

Многие нормативные акты, регулирующие ведение налогового учета, непосредственно апеллируют к нормам гражданского права, от которых зависит применение того или иного порядка учета и налогообложения при исполнении посреднических договоров.

Вместе с тем многие вопросы, связанные с отношениями, возникающими при заключении посреднических договоров, до сих пор законодательно не урегулированы и вызывают споры. К числу таких спорных вопросов можно отнести следующие: в какой момент поручение считается исполненным и посредник может отразить причитающееся ему вознаграждение на счетах бухгалтерского учета, а комитент, доверитель, принципал - отнести в состав затрат расходы, связанные с исполнением поручения; когда и в каком порядке посреднику следует составлять отчет об исполнении поручения; как составляются и регистрируются в книгах покупок и продаж счета-фактуры, оформляемые при осуществлении операций по посредническому договору; какие расходы комитент, доверитель, принципал должен возмещать посреднику и как определить, какая из сторон по договору должна нести те или иные затраты.

**Список используемой литературы**

*Основная литература*

# 1. Книга «Налоговый учет», автор: Петров А.В., издательство Налоговый вестник 2008 год.

# 2. Книга «Влияние условий договора на порядок налогообложения», автор: Медведев А. Н., издательство: Налоговый вестник, 2009 год.

3. Журналы: ''[Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит](http://www.audit-it.ru)», «Российский бухгалтер», «Консультант бухгалтера» №1.

*Нормативная литература*

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч 1. И 2 с изменениями на 1 июля 2009 года.

3. Закон РФ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

4. Налоговый Кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117–ФЗ

5. Налоговый Кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146 – ФЗ

6. Письмо Минфина РФ от 06.05.2004 г. № 04-05-12/23 «О налогообложении посреднической деятельности».

Для подготовки данной работы были использованы материалы с сайтов <http://www.buh.ru>, <http://abc.vvsu.ru>.