

Продаж товарів за договором комісії: бухгалтерський та податковий облік у комітента

Оптова компанія хоче передати товар (одяг) власній роздрібній компанії за договором комісії для постачання на території України. Як відобразити в бухобліку таку операцію? Які будуть податкові наслідки? Які документи потрібно оформити?

Передусім зазначимо, що останнім часом не було змін у частині оподаткування операцій із постачання товарів за договором комісії. Тобто, як і раніше, **передання товарів комісіонеру та комісійна винагорода обкладаються ПДВ на загальних підставах**. Щодо податку на прибуток, то тут **податковий облік повністю збігається з бухобліком**. Пояснімо.

ПДВ

ПДВ під час передання товарів. Передання товарів у межах договорів комісії для цілей оподаткування вважається їх постачанням (абз. «е» пп. 14.1.191 ПКУ). Керуючись п. 189.4 ПКУ, дата **збільшення податкових зобов'язань** згідно з договорами комісії визначається за загальними правилами ст. 187 ПКУ, тобто **на дату передання майна** від комітента комісіонеру.

Таким чином, за умови, якщо підприємство (комітент) є платником ПДВ, потрібно скласти й зареєструвати в ЄРПН **податкову накладну**.

База оподаткування — договірна (контрактна) вартість комісійного товару, але не нижче вартості придбання таких товарів (п. 188.1 ПКУ). У разі **якщо комісіонер продає майно за іншою ціною, аніж була встановлена раніше**, комітенту слід оформити розрахунок коригування до податкової накладної.

При цьому можливі 2 ситуації:

1) **товар продано за вищою ціною, аніж передбачалося**, — тоді розрахунок коригування в ЄРПН реєструє комітент (п. 192.1 пку, п. 22 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну від 22.09.2014 р. № 957 (далі — Порядок № 957), п. 3 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 (далі — Порядок № 1246));

2) **товар за погодженням із комітентом продано за меншою ціною, аніж очіувалося, і комісіонер не відшкодовує різниці** — тоді розрахунок коригування в ЄРПН реєструє комісіонер, для цього комітент надсилає складений розрахунок коригування комісіонеру (п. 192.1 ПКУ, п. 22 Порядку № 957, п. 3 Порядку № 1246).

Таке коригування складається станом на дату отримання звіту від комісіонера. Зокрема цієї позиції дотримуються податківці в підкатегорії 101.06 системи «ЗІР» (діяла до 01.01.2016 р.):

«На дату отримання звіту від комісіонера (у якому зазначається, що товар продано за ціною, яка перевищує ціну постачання цього товару комітентом) комітент збільшує суму податкових зобов'язань і надсилає комісіонеру розрахунок коригування до раніше виписаної податкової накладної.

Комісіонер, своєю чергою, на підставі отриманого розрахунку коригування до раніше виписаної податкової накладної збільшує суму податкового кредиту».

ПДВ у частині комісійних послуг. Окрім того, комітент — платник ПДВ (якщо комісіонер — платник ПДВ) показує податковий кредит із ПДВ у частині комісійних послуг і сум компенсації понесених комісіонером витрат (згідно з роз'ясненням податківців у підкатегорії 101.06 системи «ЗІР» (діяла до 01.07.2012 р.), теж є базою обкладення ПДВ).

Податковий кредит у такому разі нараховується за першою подією, що відбулася раніше(за оплатою винагороди чи складання акта приймання-передачі послуг або звіту комісiонера), на підставі оформленої комісiонером і зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної (п.п. 198.1–198.3 ПКУ).

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Із 01.01.2015 р. податок на прибуток слід обчислювати виходячи з бухгалтерського фінрезультату (згідно з П(С)БО чи МСФЗ), відкоригованого на різниці, передбачені р. ІІПКУ.

Різниці, котрі коригуватимуть фінрезультат, — це:

- амортизаційні різниці;
- різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень);
- різниці, що виникають під час здійснення фінансових операцій (пп. 134.1.1 ПКУ).

Підприємства, у яких річний бухгалтерський дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за останній річний звітний період не перевищує 20 млн грн, матимуть право визначати податок на прибуток без коригувань. При цьому прийняти таке рішення платник може лише раз протягом безперервної сукупності років, у якій дохід не перевищує 20 млн грн. Про прийняте рішення необхідно вказати в декларації. Протягом наступних років ця сукупність коригувань фінансового результату також не застосовується (окрім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Щойно дохід за податковий рік становитиме понад 20 млн грн, доведеться, починаючи з такого року, під час визначення об'єкта оподаткування застосовувати коригування.

Отже, зауважимо, що в пку не передбачено коригування бух-фінрезультату в частині постачання товарів за договором комісії. Це означає — як відобразиться така операція в бухгалтерському обліку, такі й будуть податкові наслідки з податку на прибуток.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У КОМІТЕНТА

Облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії, ведеться в комітента на субрахунку 283 «товари на комісії» (Інструкція із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291). Аналітичний облік ведеться за видами товарів і комісiонерами.

Нагадаємо: комітент, який продав комісiонеру товари, призначені для продажу, зберігає за собою право власності на ці товари (до моменту продажу їх покупцям).

Після продажу комісiонером товарів, що належать комітенту, такий комітент, зокрема, повинен:

- визнати дохід від продажу та відобразити його суму за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- списати вартість реалізованих товарів із кредиту субрахунку 283 у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Комісійна винагорода, котру комітент нараховує та сплачує на користь комісiонера, відображається за дебетом **рахунка 93** «Витрати на збут». Для кращого розуміння відобразимо комісійне постачання товарів на бухгалтерських проводках (у комітента) у таблиці.

Таблиця 1

Бухоблік комісійного постачання товарів з окремою оплатою послуг комісiонера

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Передано товари на комісію	283	281
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на передання товарів комісiонеру	643	641
3	Комісiонер реалізував товари	361	702
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	643
5	Собівартість товарів відображено у витратах підприємства	902	283
6	На поточний рахунок надійшла виручка від реалізації товарів	311	361
7	Відображено витрати на оплату послуг комісiонера	93	631
8	Нараховано податковий кредит із ПДВ за послугами комісiонера	641	631
9	Перераховано винагороду комісiонеру	631	311

Таблиця 2

Бухоблік комісійного постачання товарів з оплатою послуг комісiонера за рахунок виручки

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Передано товари на комісію	283	281
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на передання товарів комісiонеру	643	641
3	Комісiонер реалізував товари	361	702
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	643
5	Собівартість товарів відображено у витратах підприємства	902	283
6	Комісiонер утримав суму своєї винагороди з виручки за товари	377	361
7	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	644
8	На поточний рахунок надійшла виручка від реалізації товарів (за вирахуванням комісійної винагороди)	311	361
9	Відображено витрати на оплату послуг комісiонера	93	631
10	Відображено податковий кредит із ПДВ у винагороді комісiонера	644	631
11	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Передусім зазначимо, що документальне оформлення операцій із комісійної торгівлі розпочинається зі складання **Договору комісії**. Хоча й у гл. 69 Цивільного кодексу України (далі — ЦКУ) прямо не передбачена письмова форма договору комісії, усе ж його слід складати саме в такій формі. Зокрема в цьому випадку треба звернути увагу на ст. 208 ЦКУ, де зазначено, що в письмовій формі повинні бути укладені:

- угоди між юридичними особами;
- угоди між фізичною та юридичною особою, окрім правочинів, передбачених ч. 1 ст. 206 цку(угоди, які повністю виконуються сторонами в момент їх учинення).

На передачу товарів комісіонеру в цьому випадку слід оформлювати накладну (або товарно-транспортну накладну) у двох примірниках (один примірник — комітенту, другий — комісіонеру).

Реалізацію одягу кінцевому покупцю роздрібна фірма (комісіонер) також може оформити накладними або ж товарними чеками, касовими чеками (за наявності РРО). Можна передбачити подання копій таких документів, як доповнення до звіту про реалізацію переданого на комісію товару.

Після того як комісіонер реалізує одяг, він зобов'язаний подати комітенту звіт про виконання доручення. Оскільки жодних правил і вимог до форми та змісту звіту комісіонера законом не встановлено, комісіонер має право подати звіт у довільній формі. також форма та зміст звіту комісіонера можуть бути передбачені в договорі комісії.

Періодичність складання звіту встановлюється договором і може бути: за фактом продажу кожної окремої партії товару; щомісяця; після продажу всіх товарів, прийнятих за договором комісії.

Для документального оформлення надання послуг комісії застосовують **акт приймання-передачі комісійних послуг (акт наданих послуг)**, що складається або як доповнення до звіту комісіонера, або замінює його. Форма акта законодавчо не затверджена, тому він складається в довільній формі. Головне — наявність усіх обов'язкових реквізитів первинного документа (ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV).

Також не забудьте про податкові накладні, які потрібно окремо скласти на передання товарів комісіонеру (складає комітент) і на послуги комісії (складає комісіонер). Комісіонер (якщо він — платник ПДВ) має право на податковий кредит за придбаними товарами від комітента (у разі якщо останній зареєстрував податкову накладну в ЄРПН) і під час реалізації товарів нараховує податкові зобов'язання з ПДВ і складає податкову накладну та реєструє її в ЄРПН.

Алевтина ПОЛІЩУК, бухгалтер-експерт

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії [TCGCONSULTING](http://TCGCONSULTING.com.ua)
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту buhgazeta.com.ua)