

Особенности выплаты комиссионного вознаграждения в современных условиях

**Сергей
ГЛУБОКИЙ**

Либерализация рыночных отношений в Беларуси не обошла стороной и торговые сети, строящиеся на договорах комиссии и поручения как внутри страны, так и вне ее. Что касается экспорта-импорта, то речь по-прежнему идет преимущественно о России.

Исходя из положений ст. 881 Гражданского кодекса Республики Беларусь и ст. 991 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РБ и ГК РФ соответственно) договор комиссии по своей правовой природе является возмездным. Так, согласно п. 1 названных статей комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае если комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере) – также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, определенных в договоре комиссии.

Без вины виноватые

Вознаграждение комиссионеру выплачивается обычно в виде процентов от суммы проведенной операции или как разница между ценой, назначенной ко-

митентом, и ценой реализации. Принятое на себя поручение комиссионер обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с его указаниями, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний – в соответствии с обычно предъявляемыми требованиями. Однако согласно ст. 882 ГК РБ и ст. 992 ГК РФ в случае если комиссионер совершил сделку на более выгодных условиях, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Считается, что такой подход стимулирует комиссионера к совершению сделки на оптимально выгодных для себя и комитента условиях.

Известны случаи, когда полученный комиссионерами доход сверх установленной продажной цены перечислялся коми-

тентам. С точки зрения финансовой отчетности это означало, что комиссионеры занизили свой доход. Исправлять отчетность приходилось и комитентам, и комиссионерам. Возвращали необоснованно присвоенные комитентами суммы двумя способами:

1 путем перечисления их на расчетные счета комиссионеров;
2 путем уменьшения выручки с комиссионной продажи на данную сумму при ее последующем перечислении комитенту.

Если размер вознаграждения или порядок его уплаты не были предусмотрены договором и они не могли быть определены исходя из условий договора, вознаграждение уплачивалось (естественно, после исполнения договора комиссией) в размере, определяемом в соответствии с п. 3 ст. 394 ГК РБ и ст. 424 ГК РФ. Что нам говорят эти пункты? А то, что в таких ситуациях исполнение договора должно быть оплачено по цене (в данном случае – ставке), которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары (в данном случае – работы или услуги). Что касается розничных комиссионеров, то ставка торговой наценки раньше жестко регламентировалась и ее действительно можно было не указывать в тексте договора комиссии: какой процент на период действия соглашения

(15, 20, 25 или 30%) государство установит – такая она и будет. Но вот относительно комиссионеров, сопутствующих заключению оптовых сделок, консигнаторов и коммивояжеров такого единства не было. Теперь и те и другие – в равных условиях! Проценты вознаграждений (в поражающем воображение диапазоне, скажем, от 0,005% до 50%) устанавливаются по соглашению сторон с соблюдением коммерческой тайны на основе анализа ставок, которые действуют в регионе, отрасли, сегменте рынка, и последующих торгов.

Следует обратить внимание на нюанс, важный для организаций и ИП, применяющих упрощенную систему налогообложения. В соответствии с п. 2 ст. 288 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) при реализации товаров (работ, услуг) по договорам комиссии, поручения, консигнации, транспортной экспедиции и иным аналогичным гражданско-правовым договорам у комиссионера, поверенного, консигнатора, экспедитора и иного аналогичного лица в налоговую базу включается сумма полученного им вознаграждения, а также дополнительной выгоды. Или ее отсутствие, надо полагать...

Например, получена оплата за отгруженные товары, принятые на комиссию, в сумме 100 млн руб. Комиссионное вознаграждение при ставке 12% составит:

$$V_{\text{комисс}} = 100\,000 \cdot 12\% / 100\% = 12\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Величина НДС с суммы комиссионного вознаграждения:

$$\text{НДС} = 12\,000 \cdot 20\% / 120\% = 2\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Налоговая база для исчисления налога при «упрощенке» составит:

$$B_{\text{Н}} = 12\,000 - 2\,000 = 10\,000 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с **п. 2 ст. 288 НК РБ** при реализации товаров (работ, услуг) по договорам комиссии, поручения, консигнации, транспортной экспедиции и иным аналогичным гражданско-правовым договорам у комиссионера, поверенного, консигнатора, экспедитора и иного аналогичного лица **в налоговую базу включается сумма полученного им вознаграждения, а также дополнительной выгоды.** Или ее отсутствие, надо полагать...

Вопреки расхожим стереотипам

Статьей 882 ГК РФ предусмотрено правило, которое не только обязывает, но и стимулирует комиссионера к совершению сделки с максимальной выгодой для комитента. Комиссионер обязан заключить сделку на наиболее выгодных для комитента условиях, причем выгода трактуется как отклонение в большую сторону при сбыте товара. И такой фактор, как среднерыночные цены на аналогичную продукцию, во внимание не принимается, поскольку наличие или отсутствие выгоды определяется только по отношению к условиям договора.

Комитент поручил комиссионеру продать 1 000 единиц товара по цене 30 тыс. руб., комиссионер продал по 40 тыс. руб., хотя на рынке сложилась цена – 45 тыс. руб. Считается, что договор комиссии исполнен не только в соответствии с указаниями комитента, но и на более выгодных условиях. Дополнительная выгода (по общему правилу) делится между сторонами поровну. В итоге комиссионер получает не только комиссионное вознаграждение, но и половину дополнительно вырученной суммы. Вознаграждение комиссионера:

- если оно включено в установленную цену товара:

$$V_{\text{комисс. абс}} = (\Pi_{\text{уст}} \cdot V_{\text{комисс. \%}} / 100\% + (\Pi_{\text{продаж}} - \Pi_{\text{уст}}) / 2) \cdot Q = (30\,000 \cdot 5\% / 100\% + (40\,000 - 30\,000) / 2) \cdot 1\,000 = (1\,500 + 5\,000) \cdot 1\,000 = 6\,500\,000 \text{ руб.};$$

- если оно не включено в цену, а берется от суммы сделки:

$$V_{\text{комисс. абс}} = (\Pi_{\text{продаж}} \cdot V_{\text{комисс. \%}} / 100\% + (\Pi_{\text{продаж}} \cdot (1 - V_{\text{комисс. \%}} / 100\%) - \Pi_{\text{уст}}) / 2) \cdot Q = (40\,000 \cdot 5\% / 100\% + (40\,000 \cdot (1 - 5\% / 100\%) - 30\,000) / 2) \cdot 1\,000 = (2\,000 + 4\,000) \cdot 1\,000 = 6\,000\,000 \text{ руб.}$$

Выручка комитента в первом случае:

Суды удовлетворяют требования комиссионеров о выплате причитающегося вознаграждения в том случае, если комиссионер полностью и надлежащим образом выполняет свои обязательства по договору комиссии.

$$40 - 5 - 1,5 = 33,5 \text{ млн руб.},$$

а во втором:

$$40 - 4 - 2 = 34 \text{ млн руб.}$$

Понятно, что комитент мог получить еще бóльшую выгоду, если бы товар был продан по рыночной цене – 45 тыс. руб. Но и комиссионер – тоже! Его вознаграждение:

- если оно включено в установленную цену товара:

$$V_{\text{комисс. абс}} = (\Pi_{\text{уст}} \cdot V_{\text{комисс. \%}} / 100\% + (\Pi_{\text{продаж}} - \Pi_{\text{уст}}) / 2) \cdot Q = (30\,000 \cdot 5\% / 100\% + (45\,000 - 30\,000) / 2) \cdot 1\,000 = (1\,500 + 7\,500) \cdot 1\,000 = 9\,000\,000 \text{ руб.};$$

- если оно не включено в цену, а берется от суммы сделки:

$$V_{\text{комисс. абс}} = (\Pi_{\text{продаж}} \cdot V_{\text{комисс. \%}} / 100\% + (\Pi_{\text{продаж}} \cdot (1 - V_{\text{комисс. \%}} / 100\%) - \Pi_{\text{уст}}) / 2) \cdot Q = (45\,000 \cdot 5\% / 100\% + (45\,000 \cdot (1 - 5\% / 100\%) - 30\,000) / 2) \cdot 1\,000 = (2\,250 + 6\,375) \cdot 1\,000 = 8\,625\,000 \text{ руб.}$$

Выручка комитента в первом случае:

$$45 - 7,5 - 1,5 = 36 \text{ млн руб.},$$

а во втором:

$$45 - 6,375 - 2,25 = 36,375 \text{ млн руб.}$$

Как видно, вопреки расхожим стереотипам комитенту выгодно предоставлять возможность комиссионеру получать вознаграждение в процентах от суммы конечной сделки, а не включать его в установленную цену. Но в любом случае схема «дележа» дополнительно вы-

рученной суммы стимулирует его к продажам по максимальной возможной цене. Тем более что контрагенты могут предусмотреть иной порядок распределения дополнительной выгоды между собой.

Вообще анализ современной договорной и судебной практики показывает, что суды удовлетворяют требования комиссионеров о выплате причитающегося вознаграждения в том случае, если комиссионер полностью и надлежащим образом выполняет свои обязательства по договору комиссии.

Если договор комиссии не был исполнен по вине комитента, комиссионер сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов, включая суммы убытков, которые он возместил третьему лицу вследствие неисполнения обязательства перед ним по причинам, зависящим от комитента.

Требования, связанные с ненадлежащим исполнением договора комиссии, комитент вправе предъявить комиссионеру в течение 30 дней со дня выплаты комитенту денег за проданный товар либо возврата ему нереализованного товара, если соглашением сторон не установлен иной срок.

Вопросы продажи, уценки и... возврата

Товар, принятый на комиссию, как правило, поступает в продажу не позднее следующего дня после его приема, за исключением выходных и праздничных дней. В случае задержки поступления товара в продажу

по вине комиссионера он выплачивает комитенту за каждый день просрочки неустойку в размере 3% суммы вознаграждения. По соглашению сторон может быть установлен более высокий размер неустойки, но для розничных комиссионеров 3%, скажем, от 30% вознаграждения это почти 1% от всей суммы сделки, что не так уж и мало.

Деньги за реализованный товар комиссионер выплачивает комитенту обычно не позднее, чем на третий день после продажи. Выплата денег за проданный товар или возврат принятого на комиссию, но не реализованного товара или его уценка производятся по предъявлении комитентом документа, подтверждающего заключение договора комиссии, паспорта или иного документа, удостоверяющего личность комитента, если это физическое лицо.

Новый товар с недостатками, не обнаруженными при приеме его на комиссию и выявленными до продажи или передачи покупателю, снимается с реализации и возвращается комитенту, если не доказано, что недостатки возникли по вине комиссионера, без оплаты его расходов по хранению товара. По соглашению сторон может быть определен иной порядок использования этого товара, например, дисконтные или декортивные скидки.

Да, товар, взятый на реализацию, может быть уценен. Порядок и размеры уценки товаров, принятых на комиссию, согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии. При отказе комитента от уценки ему возвращается товар с возмещением комиссионеру расходов по его хранению, если это предусмотрено договором. Назначение декортивных скидок (проведение уценок) отражается в прилагаемом к договору перечне товаров, принятых на комиссию, товарном ярлыке или ценнике.

При продаже товара в пределах гарантийного срока комиссионер передает покупателю по-

Вместо предъявления указанных требований покупатель вправе отказаться от приобретенного товара и потребовать возврата уплаченной за него денежной суммы.

лученный от комитента гарантийный талон, технический паспорт, сервисную книжку или иной заменяющий документ, подтверждающий право покупателя на использование оставшегося гарантийного срока.

Покупатель, которому продан товар ненадлежащего качества, если его недостатки не были оговорены комиссионером, вправе по своему выбору потребовать:

- замены на товар аналогичной марки (модели, артикула);
- замены на такой же товар другой марки (модели, артикула) с соответствующим перерасчетом покупной цены;
- соразмерного уменьшения покупной цены;
- незамедлительного безвозмездного устранения недостатков товара;

- возмещения расходов на устранение недостатков товара.

При этом покупатель вправе потребовать также полного возмещения убытков, причиненных ему вследствие продажи товара ненадлежащего качества. Хотя, справедливости ради, следует отметить неослабевающий интерес наших потребителей к различным родам скидкам за некондицию.

Требования об устранении недостатков или о замене товара могут быть предъявлены покупателем, если иное не вытекает из характера товара или существа обязательства. Вместо предъ-

Согласно части третьей ст. 883 ГК РФ уступка прав комитенту по сделке допускается независимо от соглашения комиссионера с третьим лицом, закупающего или ограничивающего такую уступку.

явления указанных требований покупатель вправе отказаться от приобретенного товара и потребовать возврата уплаченной за него денежной суммы. При этом покупатель по требованию комиссионера и за его счет должен вернуть полученный товар ненадлежащего качества.

Если комитент продал товар по цене ниже установленного комитентом уровня, он обязан возместить комитенту разницу в ценах. Законом предусмотрена возможность освобождения комиссионера от выплаты разницы при наличии одновременно трех обстоятельств.

1 У посредника не было возможности продать товар по установленной цене (здесь принимается во внимание личностное качество комиссионера или коммивояжера, поскольку данное обстоятельство носит субъективный характер).

2 Продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки (например, рыночная цена стала снижаться. Это обстоятельство уже не связывается законом со способностями конкретного комиссионера или коммивояжера, а потому носит объективный характер).

3 Посредник не имел возможности получить предвари-

тельное согласие комитента на отступление от его указаний, когда предварительное уведомление является обязательным для комиссионера.

Есть ли разница между комиссионным и агентским вознаграждением?

Специфика комиссионного посредничества заключается в том, что комиссионер обязан обеспечить сохранность товара (на него возлагается риск случайной порчи, повреждения или утраты продукции), он отвечает перед комитентом за действительность и законность сделки, но не за ее исполнимость третьим лицом. Включение в договор комиссии оговорки о делькредере особенно целесообразно, если у комитента есть сомнения в добросовестности третьего лица по сделке.

Известны случаи, когда отсутствие в тексте соглашения с комиссионером соответствующей оговорки обернулось для комитента значительными убытками. Интересно, что основанием для заключения договора комиссии послужило письмо, в котором содержалось предложение предприятия-комитента потенциальному комиссионеру заключить контракт с нерезидентом на поставку удобрений на условии обратной поставки подсолнечного масла. Однако ни в письме, ни в договоре не упоминалось делькредере и, естественно, не шла речь о дополнительном вознаграждении за соответствующее ручательство.

В данном случае мы имеем дело с т.н. «бартерной комиссией», но не простой, т.к. по поручению предприятия-комитента комиссионеру необходимо было заключить от своего имени сделки на поставку калия для него внутри страны и для продажи калия на внешнем рынке.

Для выполнения своих обязательств фирма-комиссионер заключила договор на поставку удобрений нерезиденту, который обязался на безвалютной сбалансированной основе поставить ей подсолнечное масло, а также договор поставки с белорусским производителем калийных удобрений, оплату за которые произвел комитент. В соответствии с этими договорами удобрения были отгружены инофирме в полном объеме, однако со своей стороны тот обязательства не выполнил – встречной поставки не последовало. Никаких претензий к комиссионеру комитент по этому поводу иметь не может, т.к. делькредере не было оговорено в договоре комиссии. Комиссионер вправе потребовать передачи ему требований комиссионера к нерезиденту по данной сделке. Причем согласно части третьей ст. 883 ГК РФ уступка прав комитенту по сделке допускается независимо от соглашения комиссионера с третьим лицом, запрещающего или ограничивающего такую уступку.

Таким образом, на классический вопрос, чем комиссионное вознаграждение отличается от агентского, можно дать ответ: отличается на величину делькредере.

Например, агентское вознаграждение в отрасли – 5-6%, делькредере – 2%, тогда комиссионное без делькредере – 3-4%:

$$\begin{aligned} \text{Комиссионное вознаграждение} \\ \text{без делькредере} &= \text{Комиссионное} \\ &\text{вознаграждение с делькредере} - \\ &\text{Делькредере} = \text{Агентское} \\ &\text{вознаграждение} - \text{Делькредере} = \\ &(5...6) - 2 = (3...4)\% \end{aligned}$$

Кстати, если речь зашла о процентных вознаграждениях посредников, то систематизируем их в виде таблицы.

Нижний предел диапазона вознаграждения по агентскому соглашению (0%) вовсе не является чем-то исключительным. Во-первых, это может быть в самом деле «ноль», если представитель или поверенный занимается посредничеством безвозмездно (ст. 862 ГК РФ), а деньги зарабатывает на чем-то другом, скажем, на маркетинговых исследованиях или транспортировке товара в регион. Во-вторых, здесь имеется в виду символическая (казалось бы, бесконечно малая!) величина, допустим, 0,03-0,05%. Представьте себе – и такое бывает, например, при биржевом посредничестве (0,0003-0,0005 в десятичном исчислении!). Несмотря на близость к нулю процентной величины, в абсолютном исчислении суммы агентского вознаграждения могут оказаться вполне внушительными, ведь обслуживает он очень крупные сделки.

Например, агент (поверенный) обслужил сделку в 1 млрд руб. при 0,04%-ном

Таблица.
Примерные
величины
посредниче-
ского вознаграждения

Величина вознаграждения*	Тип посредника		
	Оптовый агент или дистрибьютор, консигнатор	Дилер	Розничный комиссионер или дистрибьютор, коммивояжер
	0... 5%	5... 15%	15... 30... 40... 50... 100... 200... 300... %

*Имеется в виду процент от выручки или объема сделки, процент оптовой скидки или торговой наценки к отпускной цене.

вознаграждении. Его вознаграждение в абсолютном исчислении составит:

$$V_{\text{агент. абс}} = (V_{\text{агент. \%}} \cdot C_{\text{сделки}}) / 100 = (0,04\% \cdot 1\,000\,000) / 100\% = 400 \text{ тыс. руб.}$$

Дилер, как видно, занимает положение «золотой середины». Вернее, занимал, пока розничная торговая наценка традиционно ограничивалась 30% (и эти 30% рассматривались как оптовая скидка со стороны принципала и комитента). Однако ситуация изменилась, так же как и порядок расчета вознаграждения. Первыми брешь в классической методике про-

и – самое удивительное – товар расходуется на российском рынке:

$$C_{\text{розн}} = C_{\text{отп}} \cdot (1 + V_{\text{комисс. \%}} / 100) = 100\,000 \cdot (1 + 45 / 100) = 145\,000 \text{ руб.}$$

На западном рынке ситуация еще более удивительная. 200-300%-ное вознаграждение означает, что вышеуказанный товар будет выставлен в магазине по цене в евро, соответствующей 300-400 тыс. руб.:

$$C_{\text{розн}} = C_{\text{отп}} \cdot (1 + V_{\text{комисс. \%}} / 100) = 100\,000 \cdot (1 + 250 / 100) = 350\,000 \text{ руб.}$$

Обязанность комиссионера отчитаться перед комитентом с передачей ему всего полученного при выполнении поручения «роднит» этого посредника с агентом. Но **отчет агента**, конечно же, **отличается** от отчета комиссионера, в котором вы никогда не найдете маркетинговой информации, результатов исследования рынков, данных по удовлетворенности покупателей и прочей «экзотики».

били российские субъекты ТПС, ставшие закладывать 40-50%-ное вознаграждение в цену товара. Причем это означало вовсе не соответствующую скидку, а именно надбавку к отпускной цене.

Изменяется сам порядок расчета как вознаграждения, так и цены товара. Поэтому при переговорах с потенциальным посредником следует оговаривать базу, относительно которой берется процент. Что это – отпускная (оптовая) или розничная цена?

Скажем, ранее товар ценой в 100 тыс. руб. пришлось бы отдавать российским комиссионерам за 75-80 тыс. руб. (20-25%-ная скидка), чтобы после установления наценки цена приближалась к рыночной:

$$C_{\text{розн}} = C_{\text{отп}} \cdot (1 - V_{\text{комисс. \%}} / 100) = 100\,000 \cdot (1 - 25 / 100) = 75\,000 \text{ руб.}$$

Но теперь при 40-50%-ном вознаграждении цена составляет 140-150 тыс. руб.

И еще раз об ответственности

В условиях развивающегося рынка партнеры не очень доверяют друг другу, и вопрос делькредере при оптовой торговле актуален, так же как и проблема ответственности за неисполнение сделки, заключенной комиссионером для комитента.

Разумеется, комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента. Согласно общему правилу об основаниях ответственности за нарушение обязательств, предусмотренных ст. 372 ГК РФ и ст. 401 ГК РФ, нарушитель отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение имущества только тогда, когда он не доказал отсутствие своей вины. Но поскольку, как правило, комиссионер выполняет свои функции при осуществлении коммерческой деятельности, он отвечает за утрату товара независимо от своей вины, если иное не установлено договором.

Интересный момент – обязанность комиссионера отчитаться перед комитентом с передачей ему всего полученного при выполнении поручения, что «роднит» этого посредника с агентом. Но отчет агента, конечно же, отличается от отчета комиссионера, в котором вы никогда не найдете маркетинговой информации, результатов исследования рынков, данных по удовлетворенности покупателей и прочей «экзотики». Отчет комиссионера – это отчет о продажах, формы первичного финансового учета и не более того.

В случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним комис-

да договор заключен без указания срока его давности. В этом случае комиссионер, отказываясь продолжать отношения по договору, должен уведомить об этом комитента не позднее чем за 30 дней, если более продолжительный срок не предусмотрен соглашением.

Возможность отмены комиссионного поручения комитентом предусмотрена ст. 893 ГК РФ и ст. 1003 ГК РФ. Как уже было сказано выше, комитент вправе отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение. При этом если договор комиссии заключен без указания сроков его дейст-

При биржевом посредничестве

(0,0003-0,0005 в десятичном исчислении!).

Несмотря на близость к нулю процентной величины, в абсолютном исчислении **суммы агентского вознаграждения могут оказаться вполне внушительными**, ведь обслуживает он очень крупные сделки.

сионером, посредник обязан немедленно сообщить об этом комитенту, собрать необходимые доказательства, а также по требованию комитента передать ему права по такой сделке с соблюдением правил об уступке права требования, содержащихся в ст. 353-357, 359, 360 ГК РФ и ст. 382-386, 388, 389 ГК РФ. При этом уступка прав по сделке комитенту допускается независимо от соглашения комиссионера с третьим лицом, запрещающего или ограничивающего такую уступку. Это не освобождает комиссионера от ответственности перед третьим лицом в связи с уступкой права в нарушение договоренности о ее запрете или ограничении.

Что касается возможности партнеров разорвать договор комиссии, то комитент вправе это сделать по своему усмотрению, в то время как односторонний отказ комиссионера допустим только в случаях, предусмотренных законом или соглашением. Такой случай предусмотрен ст. 894 ГК РФ и ст. 1004 ГК РФ – ког-

вия (т.е. отношения с посредником носят постоянный или длительный характер), комитент должен уведомить комиссионера о прекращении договора не позднее чем за 30 дней, если соглашением не установлен более длительный срок. Тогда комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить понесенные им расходы.

При отмене поручения комитент обязан в срок, установленный договором комиссии (а если такой срок не установлен – незамедлительно), распорядиться своим находящимся в ведении комиссионера имуществом. Если комитент не выполнит эту обязанность, комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене.

Зачастую на практике довольно сложно выделить из общих расходов комиссионера именно ту их часть, которая относится к исполнению комиссионного поручения.

Например, магазин, реализующий товары комитента, несет расходы по выплате заработной платы работникам. Должен ли комитент возместить их комиссионеру?

Для того чтобы определить, относятся ли те или иные расходы комиссионера к числу возмещаемых комитентом, необходимо установить, существует ли прямая причинно-следственная связь между исполнением поручения и произведенными расходами. Такой связи в приведенном примере нет, т.к. обязанность по выплате зарплаты существует у магазина независимо от факта заключения договора комиссии. Следовательно, комитент не обязан возмещать комиссионеру подобного рода расходы.

Кроме того, согласно ст. 9 Закона Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ «О бухгалтерском учете и отчетности» (с изменениями и дополнениями) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны в обязательном порядке оформляться первичными учетными документами, служащими основанием для ведения бухучета. Поэтому для обоснованного включения комитентом в издержки тех или иных расходов, понесенных комиссионером, комитент должен иметь соответствующие первичные документы (акты выполненных работ, квитанции уплаченных сборов и т.п.), подтверждающие их характер и размер. Причем из указанных документов должно явно следовать, что расходы совершены комиссионером в интересах комитента в рамках исполнения конкретного договора.

Интересно, что с точки зрения НК РБ комиссионер практически отождествляется с агентом (поверенным).

Например, в рамках договора комиссии комиссионер (резидент Республики Беларусь) по поручению комитента (нерезидента) осуществляет ввоз товара с территории Российской Федерации и дальнейшую его отгрузку указанному нерезиденту за пределы Республики Беларусь (скажем, в Польшу). Комиссионер уплатил НДС по ввезенному товару, но его интересует, возможен ли вычет уплаченных сумм НДС у кого-нибудь из контрагентов. Как известно, порядок применения налоговых вычетов регулируется ст. 107 НК РБ. Согласно п. 17 указанной ста-

ти при приобретении товаров поверенным (в данном случае – комиссионером) по поручению доверителя (комитента) уплаченные при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь суммы НДС подлежат вычету доверителем (комитентом) после их уплаты в бюджет. Указанные суммы НДС принимаются комитентом на основании первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке комиссионером и представленных им комитенту. Отношения между поверенным и доверителем, т.е. агентом и принципалом, должны строиться точно так же.

По мнению заместителя директора ООО «Партнераудит» Евгения Герштейна, в рассматриваемой ситуации следует исходить из того, что, с одной стороны, у комиссионера уплаченные им суммы НДС при ввозе товара к вычету не принимаются (такая возможность не установлена), а с другой – принятие к вычету указанных сумм НДС у комитента (нерезидента Республики Беларусь) не может регулироваться белорусским законодательством. Возможность такого вычета в стране пребывания нерезидента в принципе маловероятна. Соответственно, применить налоговые вычеты в данном случае будет невозможно, но указанные комиссионером суммы НДС могут быть компенсированы комитентом на основании договора комиссии как дополнительно понесенные комиссионером расходы по исполнению договора. ■

С точки зрения НК РБ комиссионер практически отождествляется с агентом (поверенным).