Компания ГАРАНТ

Организация, являющаяся туроператором и применяющая общую систему налогообложения, заключает рамочные соглашения с отелями (находящимися как в дальнем зарубежье, так и в странах СНГ и Таможенного союза). В рамках данных соглашений туроператор направляет заявку, на основании которой ему высылают ваучер на проживание и документ на оплату (инвойс). Оригинал ваучера передается в дальнейшем конечному покупателю.

Как в данной ситуации начисляется НДС и налог на прибыль? Каков порядок ведения бухгалтерского учета у туроператора? Какие первичные документы будут являться основанием для признания доходов и расходов туроператора?

В соответствии с положениями ст. 9 Федерального закона "Об основах туристской деятельности в РФ" от 24.11.1996 N 132-ФЗ (далее - Закон N 132-ФЗ) продвижение и реализация туристского продукта турагентом осуществляются на основании договора, заключаемого между туроператором и турагентом. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта от имени и по поручению туроператора, а в случаях, предусмотренных договором, заключаемым между туроператором и турагентом, - от своего имени. По смыслу данной нормы Закона N 132-ФЗ между туроператором и турагентом заключается агентский договор (ст.ст. 1005-1011 ГК РФ) (смотрите, например, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.01.2011 N 09АП-31123/2010).

Условия заключаемого договора должны соответствовать общим положениям Гражданского кодекса РФ о договорах, нормам главы 52 ГК РФ об агентском договоре, а также в силу п. 1 ст. 422 ГК РФ специальным требованиям, предусмотренным положениями ст. 9 Закона N 132-ФЗ.

Таким образом, между туроператором и турагентом заключается агентский договор, а не договор купли-продажи турпродукта.

Налоговый учет

Налог на прибыль

В соответствии с положениями ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета (п. 1 ст. 248 НК РФ).

В целях главы 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах (п. 2 ст. 249 НК РФ).

Момент реализации турпродукта можно отражать в учете туроператора на основании отчета турагента о продаже турпродукта на день передачи всех документов конечному потребителю. Налоговое законодательство обязывает агента известить принципала о дате реализации в течение 3 дней после окончания отчетного периода, в котором произведена реализация турпродукта (абз. 5 ст. 316 НК РФ, письмо Минфина России от 10.10.2011 N 03-03-06/1/641).

В учетной политике туроператора должен быть отражен порядок определения выручки как в целях бухгалтерского, так и налогового учета (дата начала путешествия, дата окончания путешествия, дата заключения договора о реализации турпродукта). При этом следует отметить, что момент признания выручки при реализации турпродукта через турагента не изменяет ранее принятый порядок признания дохода в налоговом учете туроператором до привлечения турагента продажи туристических услуг.

При применении метода начисления датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату (п. 3 ст. 271 НК РФ). Реализацией услуг признается оказание услуг одним лицом другому лицу, поэтому датой реализации услуг является дата их оказания. Таким образом, туроператор, осуществляющий деятельность по оказанию комплекса услуг, выручку от реализации турпродукта признает в момент предоставления туристу комплекса услуг - окончание тура.

По мнению начальника отдела камеральных проверок МРИ N 20 В.В. Артемьева в журнале "Налоговый вестник" (с текстом Вы можете ознакомиться, перейдя по ссылке: <http://башналог.рф/component/content/article/249>), выручка от реализации отражается на основании ваучера, который подтверждает оказание услуг.

Общие критерии учета расходов при налогообложении прибыли предусмотрены п. 1

ст. 252 НК РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Отметим, что положения главы 25 НК РФ, предъявляя требование о необходимости документального подтверждения расходов (п. 1 ст. 252 НК РФ), не определяют перечня документов, которыми следует подтверждать эти расходы.

Следовательно, расходами в рамках агентского соглашения будут признаваться агентское вознаграждение, которое выплачивает туроператор агенту при утверждении отчета (принятии услуги турагента). Расход в сумме агентского вознаграждения организация признает в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения отчета агента (пп. 3 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

НДС

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения НДС установлен в ст. 148 НК РФ.

Согласно положениям пп. 3 п. 1.1 ст. 148 НК РФ местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере туризма и отдыха.

В рассматриваемой ситуации покупатель (туроператор) приобретает услуги, которые оказываются за пределами территории Российской Федерации.

Таким образом, поскольку услуги туроператора, формирующего туристский продукт по поездке за пределы территории Российской Федерации, оказываются за ее пределами, то данные услуги не признаются объектом налогообложения НДС в силу положения ст. 146 и пп. 3 п. 1.1 ст. 148 НК РФ.

Отметим, что документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются: контракт, заключенный с иностранными компаниями и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг) (п. 4 ст. 148 НК РФ).

При этом в письме Минфина России от 16.05.2005 N 03-04-08/119 разъясняется, что документами, определяющими место оказания услуг (выполнения работ) в целях исчисления НДС, в случае оказания услуг иностранной организацией, помимо контракта, могут являться любые иные документы, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ) за пределами территории РФ и не вызывающие сомнения у

налоговых органов (смотрите также письмо Минфина РФ от 09.02.2006 N 03-04-08/33).

В рассматриваемой ситуации такими документами могут быть: рамочный договор, инвойс, выставляемый иностранным отелем, и заверенная копия ваучера на проживание.

Согласно п. 30 ГОСТ Р 51141-98 "Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения" заверенная копия документа - это копия документа, на которой в соответствии с установленным порядком проставляют необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу.

Заверить ваучер можно в соответствии с положениями п. 3.26 ГОСТ Р 6.30-2003 "Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов". Согласно указанному пункту ГОСТа Р 6.30-2003 при заверении копии документа ниже реквизита "Подпись" проставляют заверительную надпись: "Верно"; должность лица, заверившего копию; личную подпись; расшифровку подписи (инициалы, фамилию); дату заверения документа. По усмотрению организации допускается данную копию заверить печатью.

Бухгалтерский учет

Специальных правил ведения бухгалтерского учета у туроператоров бухгалтерским законодательством РФ не предусмотрено.

В учетной политике туроператора должен быть отражен порядок определения выручки по предоставлению комплекса туристических услуг в целях бухгалтерского учета.

На основании п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации" выручка для целей бухгалтерского учета может быть признана при одновременном соблюдении следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, то есть в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Обращаем Ваше внимание на то, что единого подхода к определению момента, когда следует признавать выручку от реализации турпродукта, не сформировано. Выручка может признаваться на одну из следующих дат:

- начало тура;

- завершение тура;

- заключение договора о реализации турпродукта (через турагента или напрямую с туристом).

При выборе даты признания дохода в бухгалтерском учете следует учитывать, как туроператор квалифицирует свою деятельность: как продажу турпродукта либо как оказание комплекса туристических услуг. В первом случае датой признания дохода будет являться момент выдачи туристической путевки, во втором - оказание комплекса услуг, то есть окончание путешествия.

Расходы, связанные с оказанием услуг в рамках агентского договора (агентское вознаграждение), являются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Формы отчета разрабатываются сторонами самостоятельно с учетом требования п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (смотрите письмо УФНС России по г. Москве от 05.04.2005 N 20-12/22797).

Расчеты с агентом по оплате агентского вознаграждения ведутся на отдельном субсчете счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Медведь Светлана

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Королева Елена

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной

в рамках услуги Правовой консалтинг.