

Рекомендации агентствам-партнерам, применяющим классическую или упрощенную систему учета, налогообложения и отчетности

Уважаемые коллеги! Просим вас ознакомиться с нижеизложенными рекомендациями, комментариями по оформлению договорных отношений с Фирмами-Туроператорами и вашими Клиентами.

Все наши отношения и с клиентами и с турагентствами строятся на базе агентского договора. Мы предлагаем заключать агентские договора не с Туроператором, по которому Туроператор платит комиссию Турагенту, а с клиентами Турагентств – Туристами.

Агентский договор как самостоятельный вид обязательства появился в российском законодательстве относительно недавно - с введением в действие части второй ГК РФ (вступила в силу с 1 марта 1996 года). Существующая схема работы была разработана для нас аудиторами и проверена на практике с первого года существования фирмы. За это время в нашей организации трижды проводилась комплексная налоговая проверка, и со стороны налоговых органов никаких замечаний по оформлению договоров и формированию выручки не было.

Таблица 1. Предлагаемая нами схема работы

АГЕНТСКИЙ ДОГОВОР		
Принципал	Агент	<ul style="list-style-type: none"> • Подробные комментарии к агентскому договору см. в таблице 2 (статьи 1005-1008 глава 52 ГК РФ). • Согласно статье 1009 главы 52 ГК РФ ТУРАГЕНТ может заключить СУБАГЕНТСКИЙ договор для исполнения своего поручения. • По своей сути это два одинаковых договора в цепочке Турист-Турагент-Туроператор. Наименование сторон для удобства упрощено. • Турагентство во всех договорах имеет одинаковое название, но выполняет разные функции: в первом договоре (с Туристом) ТУРАГЕНТ является агентом, а во втором договоре (с Туроператором) - принципалом. Чтобы подчеркнуть характер второго договора, туроператор именуется СУБАГЕНТОМ.
ТУРИСТ	ТУРАГЕНТ	
Поручает ТУРАГЕНТУ (агенту) совершить юридические действия (бронирование и оплату тура)	Совершает юридические действия (бронирование и оплату тура) от своего имени и за счет ТУРИСТА (принципала)	
Платит вознаграждение ТУРАГЕНТУ (агенту)	Это вознаграждение является доходом ТУРАГЕНТА (агента) и является объектом налогообложения	
Подписывает ОТЧЕТ ТУРАГЕНТА.	Предоставляет ТУРИСТУ (принципалу) отчет (ОТЧЕТ ТУРАГЕНТА)	
	Точная сумма вознаграждения указывается в бухгалтерской справке* после подписания отчета ТУРИСТОМ (принципалом)	
СУБАГЕНТСКИЙ ДОГОВОР		
Принципал	Субагент	<ul style="list-style-type: none"> • Подробные комментарии к агентскому договору см. в таблице 2 (статьи 1005-1008 глава 52 ГК РФ). • Согласно статье 1009 главы 52 ГК РФ ТУРАГЕНТ может заключить СУБАГЕНТСКИЙ договор для исполнения своего поручения. • По своей сути это два одинаковых договора в цепочке Турист-Турагент-Туроператор. Наименование сторон для удобства упрощено. • Турагентство во всех договорах имеет одинаковое название, но выполняет разные функции: в первом договоре (с Туристом) ТУРАГЕНТ является агентом, а во втором договоре (с Туроператором) - принципалом. Чтобы подчеркнуть характер второго договора, туроператор именуется СУБАГЕНТОМ.
ТУРАГЕНТ	ТУРОПЕРАТОР	
Поручает СУБАГЕНТУ (туроператору) совершить юридические действия (бронирование и оплату тура)	Совершает юридические действия (бронирование и оплату тура) от своего имени и за счет ТУРАГЕНТА (принципала)	
Платит вознаграждение СУБАГЕНТУ (туроператору)	Это вознаграждение является доходом СУБАГЕНТА (туроператора) и является объектом налогообложения	
Подписывает ОТЧЕТ СУБАГЕНТА. Не выставляет встречной счет-фактуры СУБАГЕНТУ (туроператору).	Предоставляет ТУРАГЕНТУ (принципалу) отчет (ОТЧЕТ СУБАГЕНТА) и выставляет счет-фактуру на сумму, оплаченную ТУРАГЕНТОМ (принципалом)	
	Точная сумма вознаграждения указывается в бухгалтерской справке* после подписания отчета ТУРАГЕНТОМ (принципалом)	

** Бухгалтерская справка – первичный документ, используемый в бухгалтерии. Объектом налогообложения будет служить сумма вознаграждения, указанная в бухгалтерской справке, точно также как, например, сумма комиссионного вознаграждения в счете-фактуре.*

Куда же делось традиционное агентское вознаграждение от Туроператора?

Действительно, в соответствии предлагаемой схемой организации работы Турагент не имеет вознаграждения от договора с Туроператором на оказание туристских услуг (см. наш типовый договор). Данный договор является договором о намерениях продавать туры данного Туроператора по конфиденциальным тарифам в соответствии с поданными Турагентом заявками.

Все наши прайсы – это рекомендуемые цены для продажи Туристам. Однако мы не можем знать, по каким ценам вы реально продаете, поэтому в агентском договоре между фирмами оговариваются конфиденциальные тарифы. Исчисляются эти тарифы по схеме «рекомендуемая цена минус конфиденциальный %». Вы можете продать тур дороже рекомендуемой цены, и этот сверхзаработок будет вашим (по договору комиссии это было бы невозможно, по правилам нужно делиться с туроператором).

Преимущества предлагаемой схемы взаимодействия заключаются в том, что Туроператор выписывает счет-фактуры без учета вознаграждения Турагента, не завышая тем самым свои обороты, а Турагенту нет необходимости выставлять встречные счет-фактуры Туроператору на свое агентское вознаграждение.

В зависимости от типа бухгалтерии определяется вознаграждение Турагента (договор Турист-Турагент) или Субагента (договор Турагент-Туроператор). И если при классической бухгалтерии без проблем можно определить это вознаграждение, исходя из разницы между стоимостью тура, реализованного Туристу по предлагаемому агентскому договору, и стоимостью тура, приобретенного у Туроператора, согласно выставленного Туроператором счета (или счет-фактуры), то при упрощенной бухгалтерии первостепенное значение имеет документ, подтверждающий доход.

Турагентства, работающие на упрощенной системе бухгалтерии и не заключающие с Туристами агентские договора, вынуждены собирать с туроператоров счета-фактуры, в которых выделен размер комиссионного (агентского) вознаграждения, выставлять встречные счета-фактуры на это вознаграждение, но очень важно, что скидка, предоставляемая туристу не уменьшает налогооблагаемую базу, и налог нужно платить с полной суммы комиссии.

Достаточно изменить договорные отношения с Туристом, и единственным важным документом станет отчет агента (Турагента).

Только договор комиссии между Турагентом и Туроператором предполагает другой документооборот и другой объект налогообложения. А вообще специалисты не рекомендуют использовать договор комиссии при оказании услуг.

2 Договорные отношения Турист – Турагент -Туроператор

Ниже мы приводим **таблицу 2** с полным текстом из главы 52 Гражданского кодекса РФ (в левом столбике) и нашими комментариями (в правом столбике). Наиболее значимые фразы, важные для нас и вас, выделены в тексте ГК подчеркиванием.

Таблица 2.

Гражданский кодекс РФ Глава 52. Агентирование	
Отношения, возникающие в связи с заключением агентского договора, регулируются нормами гл.52 "Агентирование" ГК РФ. Агентский договор имеет много общего с такими видами обязательств, как поручение и комиссия. Вместе с тем имеется и ряд существенных отличий, обусловленных предназначением этого договора для применения в основном в предпринимательской деятельности.	
Статья 1005. Агентский договор	
<p>1. По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.</p> <p>По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.</p> <p>По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.</p>	<p>Сторонами агентского договора являются принципал и агент.</p> <p>В предлагаемом для рассмотрения договоре с клиентом принципалом является физическое лицо-потребитель турпродукта. Принципал –ТУРИСТ, Агент – ТУРАГЕНТ.</p> <p>Согласно заключаемому между Турагентом и Туристом агентскому договору, Турагент (агент) обязуется за вознаграждение выполнить указанные в договоре действия от своего имени, но за счет Туриста (принципала).</p> <p>То есть агент всегда действует по поручению принципала. Но при этом в зависимости от условий агентского договора он может действовать либо от своего имени, как комиссионер в договоре комиссии, либо от имени принципала - как поверенный в договоре поручения.</p> <p>В нашем договоре Турагент действует от своего имени, но за счет Туриста.</p> <p>При совершении сделки Турагента с третьим лицом (Туроператором) Турагент приобретает права (на тур) и становится обязанным (ответственным).</p> <p>Сделки, отраженные в последнем пункте (действия от имени и за счет принципала) мы не используем.</p>
2. В случаях, когда в агентском договоре, заключенном в письменной форме, предусмотрены общие полномочия агента на совершение сделок от имени принципала, последний в отношениях с третьими лицами не вправе ссылаться на отсутствие у агента надлежащих полномочий, если не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении полномочий агента.	Сделки, отраженные в этом пункте мы не используем.
3. <u>Агентский договор может быть заключен на определенный срок</u> или без указания срока его действия.	Если срок окончания действия агентского договора не определен, то любая из сторон этого договора вправе в одностороннем порядке отказаться от его исполнения, и в этом случае агентский договор прекращается (ст.1010 ГК РФ). Напротив, если агентский договор заключен на определенный срок, то он не может быть расторгнут в одностороннем порядке ни одной из сторон, и в этом состоит одно из его существенных отличий от договоров комиссии и поручения. <u>Договора с Туристами – срочные договора, т.е. заключаются на определенный срок.</u>
4. Законом могут быть предусмотрены особенности отдельных видов агентского договора.	Агентский договор по содержанию носит смешанный характер, объединяя в себе элементы договора поручения, комиссии, купли-продажи и других, и может быть заключен как между Туроператором и Турагентом, так и между Туристом и Турагентом. Налогообложение в обоих случаях идентично, и объектом налогообложения выступает сумма вознаграждения агента.
Статья 1006. Агентское вознаграждение	
<p><u>Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.</u></p> <p><u>Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение подлежит уплате в размере, определяемом в соответствии с пунктом 3 статьи 424 настоящего Кодекса.</u></p> <p>При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.</p>	<p>Агентский договор является возмездным, поэтому сторонам при его заключении следует предусмотреть условие о размере и порядке выплаты вознаграждения, хотя отсутствие в договоре статьи о вознаграждении не лишает агента права на его получение.</p> <p>Турагент заключает агентский договор с Туристом, в котором оговариваются все условия, в том числе и то, что в стоимость тура включается вознаграждение Турагента. Отдельно оговаривается порядок оплаты тура, включая агентское вознаграждение.</p> <p>Размер вознаграждения определяется как разница между суммой, оплаченной Туристом Турагенту, и суммой, оплаченной Субагенту.</p>
Статья 1007. Ограничения агентским договором прав принципала и агента	
1. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.	Агентский договор может быть заключен без ограничения прав Туриста, но можно и предусмотреть, что Турист, заключив договор с Турагентом, больше не может ни с кем заключать аналогичные договора (т.е. на конкретный тур). В условиях, когда туристы легко оставляют заявки-запросы в разных турагентствах, а турагентства также легко отправляют заявки туроператорам, это было бы хорошо. Во всяком случае таким пунктом мы дополнили наш договор между Туроператорами Турагентом.

3 Договорные отношения Турист – Турагент -Туроператор

<p>2. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.</p>	<p>Агентский договор может быть заключен без ограничения прав Турагента.</p>
<p>3. Условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной в договоре территории, являются ничтожными.</p>	<p>Это условия дает вам и нам возможность оказывать услуги всем потребителям услуг, а не избранным.</p>
<p>Статья 1008. Отчеты агента</p>	
<p>1. <u>В ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором.</u> При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.</p>	<p>Контроль за деятельностью агента принципал может осуществлять на основе отчетов, представляемых агентом в оговоренные в соглашении сроки. До недавнего времени мы завершали договор Актом выполненных работ (АВР, по сути, это тот же отчет), но с 2006 года меняем название на ОТЧЕТ, что больше соответствует ст. 1008, гл.52 ГК РФ. В нашем договоре предусмотрены условия и сроки предоставления отчета (или АВР) Туристу. Агент предоставляет Отчет (или АВР) Туристу, когда: - Турист выполнил свои обязательства по предоставлению документов для оформления тура и полностью оплатил тур, - Турагент забронировал и оплатил тур туроператору, при необходимости отправил документы на оформление визы. В отчете, представляемом агентом принципалу, должны содержаться: перечень действий, осуществленных во исполнение договора; перечень расходов, произведенных агентом во исполнение договора в интересах принципала. Поэтому в Отчете указываются действия: бронирование и оплата авиабилетов, трансферов, размещения в отеле, страховки и т.п. Именно Отчет (или АВР) важен для бухгалтерского учета. В Отчете (или АВР) указывается общая стоимость услуг в рублях. При этом сразу указывать размер вознаграждения не обязательно. На каждом договоре с Туристом оформляется бухгалтерская справка (отдельным листком или, как оформляем мы, - непосредственно на отчете или АВР), в которой указывается точный размер вознаграждения (делается это после подписания отчета или АВР). Таким образом, вы избегаете необходимости собирать многочисленные отчеты комиссионеров, субагентов.</p>
<p>2. <u>Если агентским договором не предусмотрено иное,</u> к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.</p>	<p>Это, пожалуй, самый сложный вопрос. Лучшим доказательством выполнения своих обязательств могут служить документы на тур – авиабилеты, ваучеры, страховки. Известно, что наше законодательство не учитывает многих моментов. Так, с практической точки зрения нам не хватало связующего звена между определенными действиями. Поэтому мы разработали еще два документа: - предварительный отчет - без указания стоимости услуг, который будет служить для турагента достаточным подтверждением фактических расходов по выполнению поручения Туриста (подробнее см. приложения к субагентскому договору); - акт приема-передачи документов для путешествия, который оформляется в момент передачи СУБАГЕНТОМ документов ТУРАГЕНТУ или непосредственно в аэропорту ТУРИСТУ. Акт приема-передачи документов служит окончательным основанием для составления ОТЧЕТА СУБАГЕНТА (основного, с указанием стоимости оказанных услуг).</p>
<p>3. <u>Принципал, имеющий возражения по отчету агента, должен сообщить о них агенту в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом.</u></p>	<p>Во всех наших документах предусмотрено немедленное предъявление возражений по отчету. Сроки разумные, потому что речь идет не о качестве предоставления туристических услуг, которые Турист еще не получил, а об обязанности по договору Турагента забронировать и оплатить тур. Что касается претензий по оказанию туристических услуг, то подписание Отчета (Акта выполненных работ) не означает прекращение действия договора, так как это договор на туристическое обслуживание. В агентском договоре говорится о том, что Турист в течение 20 дней после поездки может подать письменную претензию, а фирма в течение 10 дней обязана ответить на претензию, таким образом, договор продолжает действовать еще 1 месяц после возвращения туриста из поездки. Согласно п. 4.3.11 Договор с Туристом считается исполненным с момента принятия Туристом Отчета (Акта выполненных работ). Ответственность Турагента распространяется тем не менее на весь период оказания туристических услуг.</p>

Статья 1009. Субагентский договор	
1. Если иное не предусмотрено агентским договором, <u>агент вправе в целях исполнения договора заключить субагентский договор с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субагента перед принципалом. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.</u>	Турагент для исполнения своих обязанностей имеет право заключить субагентский договор, в котором он выступает Принципалом, а туроператор Субагентом. Субагентский договор оформляется аналогично агентскому (см. статьи 1005-1008). Субагент – ТУРОПЕРАТОР, принципал –ТУРАГЕНТ. Согласно Закону о туризме в договоре с туристом должна быть информация о туроператоре. Именно с этим туроператором заключается субагентский договор. Принципал (ТУРАГЕНТ) (по субагентскому договору) остается ответственным перед принципалом (ТУРИСТОМ) (по агентскому договору) за действия СУБАГЕНТА. Объем полномочий у субагента уже, чем у агента. Субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, являющегося принципалом по агентскому договору. Исключение из этого правила возможно лишь в случае, если агент передаст исполнение поручения субагенту в порядке передоверия в соответствии со ст.ст.187 и 976 ГК РФ.
2. Субагент не вправе заключать с третьими лицами сделки от имени лица, являющегося принципалом по агентскому договору, за исключением случаев, когда в соответствии с пунктом 1 статьи 187 настоящего Кодекса субагент может действовать на основе передоверия. Порядок и последствия такого передоверия определяются по правилам, предусмотренным статьей 976 настоящего Кодекса.	
Статья 1010. Прекращение агентского договора	
Агентский договор прекращается вследствие: отказа одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия; смерти агента, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим; признания индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).	
Статья 1011. Применение к агентским отношениям правил о договорах поручения и комиссии	
К отношениям, вытекающим из агентского договора, соответственно применяются правила, предусмотренные главой 49 или главой 51 настоящего Кодекса, в зависимости от того, действует агент по условиям этого договора от имени принципала или от своего имени, если эти правила не противоречат положениям настоящей главы или существу агентского договора.	К отношениям, вытекающим из агентского договора, соответственно применяются правила, предусмотренные главой 49 «Поручение» или главой 51 «Комиссия» Гражданского кодекса Российской Федерации, в зависимости от того, действует агент по условиям этого договора от имени принципала (договор поручения) или от своего имени (договор комиссии), если эти правила не противоречат положениям главы 52 «Агентирование» Гражданского кодекса Российской Федерации или существу агентского договора – ст. 1011 Гражданского кодекса Российской Федерации. В частности, как уже отмечено, не применяются в полном объеме нормы о прекращении отношений по договорам комиссии или поручения.

Таблица 3. Сравнительная таблица при работе по разным договорам с туроператорами - варианта формирования выручки и налогооблагаемой базы.

С туристом заключается агентский договор.

Субагентский и агентский договоры по сути одинаковые, но отличаются тем, кто из сторон выступает принципалом и агентом. Договор комиссии также используется в сфере туробслуживания, однако специалисты подчеркивают, что для сферы услуг он не очень подходит.

	Договора с туроператором		
	Субагентский договор	Агентский договор	Договор комиссии
Стоимость тура	1000 долл. (это рекомендуемая цена)	1000 долл.	1000 долл.
Агентское вознаграждение, которое дает туроператор	Нет. Есть конфиденциальные тарифы (рекомендуемая цена минус конфиденциальный %)	100 долл. Можно продавать по другой цене (больше или меньше).	100 долл. (вообще, по договору комиссии тур должны продаваться исключительно по заявленной цене, это правило не соблюдается, туристу могут давать скидку, но это – нарушение договора)
Скидка туристу	20 долл.	20 долл.	20 долл. (по условиям договора комиссии турагент будет оплачивать 100% за тур – 1000 долл., т.е., по сути, сначала будет доплачивать за тур, потом туроператор вернет комиссионное вознаграждение – 100 долл., которое будет включать эту скидку 20 долл., таким образом, реально ваша комиссия составит 80 долл.)
Оплата туроператору	900 долл. (оплачивается конфиденциальная цена: 1000 – 100 = 900)	900 долл. (оплачивается цена за вычетом агентского вознаграждения: 1000 – 100 = 900)	1000 долл. (оплачивается 100% стоимости тура, потом возвращается комиссионное вознаграждение)
Сумма для налогообложения	80 долл., потому что именно столько вам реально заплатил Турист, и только с этой суммы вы будете платить налоги	100 долл., потому что именно столько вам реально заплатил Турист, и только с этой суммы вы будете платить налоги. Между вознаграждением, полученным от Туриста, и вознаграждением, полученным от Туроператора, можно выбрать формирование выручки по первому договору – с Туристом.	100 долл., потому что именно на эту сумму вы получите счет-фактуру и с этой суммы вы должны будете платить налоги, хотя и получили реально от туриста 80 долл. Договор комиссии не позволяет сделать выбор по какому вознаграждению формировать выручку.
Сумма для налогообложения	80 долл. Вознаграждение, полученное от Туриста	Вознаграждение (комиссия) от Туроператора, указанное в счете-фактуре.	Вознаграждение (комиссия) от туроператора, указанное в счете-фактуре.
Документооборот	Отчета агента (Турагента)	Счет-фактура от туроператора	Счет-фактура от туроператора Встречная счет-фактура от агента
Размер вознаграждения	Указан в бухгалтерской справке на Отчете агента (Турагента)	Указан в счет-фактуре от туроператора	Указан в счет-фактуре от туроператора