

## Информационный материал на тему: «Курсовые разницы у посредника»

### 1. Формы внешнеторговых посреднических договоров

Современная внешнеторговая деятельность предприятий осуществляется с помощью посреднических организаций, специализирующихся в сфере внешней торговли, и это дает ряд преимуществ всем участникам внешнеторговых сделок.

С одной стороны, посредническая деятельность позволяет производственным предприятиям не только находить новые рынки сбыта своей продукции, но и грамотно осуществлять внешнеторговые операции.

С другой - фирмы, специализирующиеся на международном посредничестве, не обладая значительными собственными средствами, способны получать высокую прибыль при оказании услуг по осуществлению обязательств по внешнеторговой сделке.

Эти выгоды посредником приобретаются за счет знания всех особенностей учета и документооборота внешнеторговой деятельности.

Одной из таких особенностей является знание учета курсовых и суммовых разниц. При этом курсовые разницы могут возникать как у посредника, так и у его клиента.<sup>1</sup>

Нормы, регулирующие сделки по посредническим договорам, представлены в российском гражданском законодательстве, Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) предусматривает четыре вида посреднического договора:

- поручения (глава 49 ГК РФ);
- комиссии (глава 51 ГК РФ);
- агентирования (глава 52 ГК РФ);
- транспортной экспедиции (глава 41 ГК РФ, Федеральный закон от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности") (Договор транспортной экспедиции признается посредническим только в той его части, в которой экспедитор обязуется за вознаграждение и за счет клиента (грузоотправителя или грузополучателя) организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза (пункт 1 статьи 801 ГК РФ)).<sup>2</sup>

Согласно пункту 1 статьи 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора и могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 422 ГК РФ договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения. Для внешнеторгового договора обязательным является соблюдение простой письменной формы (пункт 3 статьи 162 ГК РФ).

<sup>1</sup> А.И. Дыбов статья: «Посреднические разницы» Главная книга 2011 № 11.

<sup>2</sup> Путеводитель по налогам. Практическое пособие по УСН 21. АО "Консультант Плюс".

## 2. Учет курсовых разниц посреднических операций

Наиболее распространенной формой посреднического договора является договор комиссии.

Доходы посредников формируются из следующих поступлений от посреднической деятельности:

- посреднического вознаграждения как платы за оказанные доверителю услуги;

- дополнительного вознаграждения комиссионера в случае, когда он принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере) (пункт 1 статьи 991 ГК РФ).<sup>3</sup>

Кроме того, комиссионер (агент, действующий от своего имени) может получить дополнительную выгоду, если совершит сделку на условиях, более выгодных, чем указанные комитентом (принципалом) (статьи 992, 1011 ГК РФ). Дополнительная выгода также является доходом при посредничестве.<sup>4</sup>

В доходы посредников включаются не только поступления от посреднической деятельности, но также курсовые разницы по ним.

Курсовой разницей называется разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Дата совершения операции в иностранной валюте является днем возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.<sup>5</sup>

Положительные курсовые разницы являются предметом налогообложения и согласно статье 250 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) отнесены к внереализационным доходам налогоплательщика.

Положительной курсовой разницей согласно статье 250 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

Суммовой разницей называется разница, возникающая у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ,

<sup>3</sup> Письма Минфина России от 27.01.2011 N 03-11-11/15, от 01.04.2011 N 03-11-06/2/44, от 19.04.2010 N 03-11-06/2/61, от 01.12.2009 N 03-11-06/2/252.

<sup>4</sup> Путеводитель по налогам. Практическое пособие по УСН 21. АО "Консультант Плюс".

<sup>5</sup> Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)"

услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Отрицательной курсовой разницей согласно НК РФ признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

Согласно статье 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

Согласно статье 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, за исключением авансов, выданных (полученных) в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

Посредник в ходе своей деятельности сталкивается с разного рода курсовыми разницами, которые он либо учитывает либо не учитывает в бухгалтерском учете (см. таблицу 1).<sup>6</sup>

Табл. 1

Посредник не учитывает курсовые разницы	Посредник учитывает курсовые разницы
- по валюте, которую получил для исполнения поручения	- по своему вознаграждению
- по дебиторской либо кредиторской задолженности, связанной с продажей товаров комитента или принципала (покупкой товаров для комитента или принципала)	- по требованиям к комитенту либо принципалу по возмещению расходов по сделке, которые тот должен оплатить в соответствии с договором
- по дебиторской либо кредиторской задолженности по расходам, понесенным в рамках исполнения договора, которые возмещает комитент либо принципал	- по расходам, которые по договору не возмещаются

<sup>6</sup> А.И Дыбов статья: «Посреднические разницы» Главная книга 2011 № 11.

### **3. Курсовые разницы в учете продавца и покупателя**

В периоды, когда национальная валюта России нестабильна, организации и предприниматели, как правило, избегают устанавливать свои денежные обязательства в рублях. Чтобы снизить предпринимательские риски размер обязательств определяется в иностранной валюте, поскольку денежные обязательства по внешнеторговому договору могут быть выражены как в рублях, так и в иностранной валюте (статья 317 ГК РФ).

При таком оформлении задолженности резиденты могут столкнуться с проблемой курсовых (суммовых) разниц.

Согласно пункту 5 Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)" пересчет в рубли стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, производится по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации, по соглашению сторон, или по внутреннему курсу банка, на дату погашения этого обязательства, т.е. на дату совершения операции в иностранной валюте (на дату оплаты).

Согласно пункту 7 статьи 14 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон № 173-ФЗ) резиденты могут осуществлять расчеты через свои банковские счета в любой иностранной валюте с проведением в случае необходимости конверсионной операции по курсу, согласованному с уполномоченным банком, независимо от того, в какой иностранной валюте был открыт банковский счет.

В случае, когда оплата осуществляется по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату платежа, при изменении курса валюты изменится и размер задолженности, в результате фактическая выручка, реально полученная организацией-продавцом, будет отличаться от ее предполагаемого размера на дату отгрузки товара, а у покупателя на дату получения товаров сумма денежных средств, израсходованных на приобретение товаров, будет отличаться от предполагаемых расходов. В результате возникнут курсовые разницы.

Если курс иностранной валюты на дату оплаты понизился и продавец получил от покупателя сумму в размере меньшем, чем ожидалось, то у продавца возникает отрицательная курсовая разница. В бухгалтерском учете отрицательная курсовая разница включается продавцом в состав прочих расходов (пункт 13 ПБУ 3/2006).

Если на дату оплаты курс валюты увеличился и от покупателя поступила большая сумма, чем ожидалось, то у продавца возникает положительная курсовая разница. Положительную курсовую разницу продавец отражает в составе прочих доходов (пункт 13 ПБУ 3/2006, пункт 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации", утвержденные Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н).<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС. АО "Консультант Плюс".

#### **4. Общие принципы регулирования посреднических операций с учетом курсовых разниц актами валютного законодательства Российской Федерации и актами органов валютного регулирования**

Закон № 173-ФЗ устанавливает правовые основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации, полномочия органов валютного регулирования, а также определяет права и обязанности резидентов и нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой Российской Федерации и внутренними ценными бумагами, права и обязанности органов валютного контроля и агентов валютного контроля.

В рамках действия Закона № 173-ФЗ выделяются следующие разновидности сделок с посредником:

- сделки, заключенные посредником – резидентом с нерезидентом;
- сделки, заключенные посредником – резидентом с резидентом;
- сделки, заключенные посредником – нерезидентом с резидентом;
- сделки, заключенные посредником – нерезидентом с нерезидентом.

Пункт 9 части 1 статьи 1 Закона № 173-ФЗ относит к числу валютных операций:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа.

При определении вознаграждения посредника стороны могут избрать один из вариантов: вознаграждение в виде аккордной (паушальной) суммы, комиссионное вознаграждение, иное. Типовой контракт предлагает определение вознаграждения в виде фиксированного комиссионного вознаграждения, что не препятствует сторонам согласовать более сложные решения, например различные уровни комиссионного вознаграждения в зависимости от суммы контракта.<sup>8</sup>

На сделки, заключенные резидентом с посредником – резидентом, подразумевающие осуществление расчетов в национальной валюте с

---

<sup>8</sup> Диденко Н.И. Основы внешнеэкономической деятельности в РФ. СПб.: Питер, 2004. С. 166, 167.

фиксированным размером вознаграждения в виде выплаты паушальной суммы, требования актов валютного законодательства Российской Федерации не распространяются.

Осуществление расчетов резидентом с посредником – резидентом, в иностранной валюте в виде фиксированного комиссионного процента от суммы заключенной с нерезидентом коммерческой сделки осуществляются на основании пункта 3 части 1 статьи 9 Закона № 173-ФЗ.

На сделки, заключенные нерезидентом с посредником – нерезидентом распространяются общие требования валютного законодательства Российской Федерации, закрепленные в статьях 10, 13 Закона № 173-ФЗ, в том числе:

- нерезиденты на территории Российской Федерации вправе открывать банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте и валюте Российской Федерации только в уполномоченных банках в порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации, если иное не предусмотрено Законом № 173-ФЗ;

- нерезиденты вправе без ограничений осуществлять между собой переводы иностранной валюты со счетов (с вкладов) в банках за пределами территории Российской Федерации на банковские счета (в банковские вклады) в уполномоченных банках или банковских счетов (банковских вкладов) в уполномоченных банках на счета (во вклады) в банках за пределами территории Российской Федерации или в уполномоченных банках;

- нерезиденты вправе осуществлять между собой валютные операции с внутренними ценными бумагами на территории Российской Федерации с учетом требований, установленных антимонопольным законодательством Российской Федерации и законодательством Российской Федерации о рынке ценных бумаг.

На валютные операции, осуществляемые в рамках агентского договора (договора комиссии и др.), заключенного резидентом с посредником – нерезидентом либо посредником – резидентом с нерезидентом, распространяются следующие общие требования валютного законодательства Российской Федерации, закрепленные в статьях 12, 14, 19 Закона № 173-ФЗ, в том числе:

- об уведомительном порядке открытия счетов резидентов в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации и правилах проведения по ним валютных операций (порядке зачисления и списания денежных средств) (статья 12 Закона № 173-ФЗ);

- о праве резидентов без ограничений открывать в уполномоченных банках банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте и обязанности резидентов осуществлять валютные операции через счета в уполномоченных банках, если иное не установлено Законом № 173-ФЗ (статья 14 Закона № 173-ФЗ);

- об обязанности резидентов обеспечить репатриацию иностранной валюты и валюты Российской Федерации при осуществлении внешнеторговой деятельности в сроки, предусмотренные внешнеторговыми

договорами (контрактами), если иное не предусмотрено Законом № 173-ФЗ (статья 19 Закона № 173-ФЗ).

На валютные операции, совершаемые резидентом по внешнеторговому договору с нерезидентом, относящемуся к разновидности посреднических сделок, распространяются требования валютного законодательства Российской Федерации, закрепленные в следующих подзаконных актах.

В соответствии с частью 2 статьи 24 Закона № 173-ФЗ резиденты, осуществляющие в Российской Федерации валютные операции, обязаны вести в установленном порядке учет и составлять отчетность по проводимым ими валютным операциям, представлять органам и агентам валютного контроля необходимые документы и информацию, подтверждающие совершение валютных операций.

Согласно части 4 статьи 5 Закона № 173-ФЗ Центральный банк Российской Федерации устанавливает единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их представления.

В соответствии с частью 1 статьи 20 Закона № 173-ФЗ в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям Центральным банком Российской Федерации в Инструкции Центрального банка Российской Федерации от 15.06.2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок» (далее – Инструкция № 117-И) установлены единые правила оформления резидентами в уполномоченных банках паспорта сделки при осуществлении валютных операций между резидентами и нерезидентами.

Согласно пункту 3.1 Инструкции № 117-И действие порядка оформления паспорта сделки (далее - ПС) распространяется на валютные операции между резидентом и нерезидентом, заключающиеся в осуществлении расчетов и переводов через счета резидента, открытые в уполномоченных банках, а также через счета в банке-нерезиденте в случаях, установленных актами валютного законодательства Российской Федерации или актами органов валютного регулирования, либо в иных случаях - на основании разрешений, выданных Банком России, в том числе за вывозимые с таможенной территории Российской Федерации или ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации товары, а также выполняемые работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них, по внешнеторговому договору (контракту), заключенному между резидентом (юридическим лицом и физическим лицом - индивидуальным предпринимателем) и нерезидентом.

Пунктом 3.2 Инструкции № 117-И установлен исчерпывающий перечень случаев, на которые не распространяется требование об оформлении ПС.

Согласно части 2 статьи 12 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) в банках,

расположенных за пределами территории Российской Федерации, не позднее одного месяца со дня соответственно открытия (закрытия) или изменения реквизитов таких счетов (вкладов), по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (Приказ Федеральной налоговой службы от 21.09.2010 № ММВ-7-6/457@ «Об утверждении форм уведомлений об открытии (закрытии), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, и о наличии счета в банке за пределами территории Российской Федерации», вступивший в действие с 17.12.2010).

Налоговые органы получают от резидентов в соответствии с частью 7 статьи 12 Закона № 173-ФЗ отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации с подтверждающими банковскими документами в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации (согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 28.12.2005 № 819 «Об утверждении правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации», далее – Постановление № 819).

Согласно пункту 3.4 Инструкции № 117-И в случае, если резидент осуществляет все валютные операции по контракту через счета, открытые в банке-нерезиденте, паспорт сделки оформляется в территориальном учреждении Банка России по месту государственной регистрации резидента (по месту регистрации - для физического лица).

С учетом требований Закона № 173-ФЗ и Инструкции № 117-И паспорт сделки должен оформляться резидентом–комиссионером на всю сумму внешнеторгового договора (контракта).

В случае, когда внешнеторговым контрактом предусмотрена возможность расчетов в иной валюте нежели валюта контракта в паспорте сделки предусматривается наличие валютной оговорки.

Возникновение курсовых разниц в процессе осуществления валютных операций по контракту в первую очередь отражается на выполнении требования о репатриации валютной выручки, закрепленном в статье 19 Закона № 173-ФЗ.

В соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ при осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты, если иное не предусмотрено Законом № 173-ФЗ, обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты Российской Федерации, причитающейся в соответствии с условиями указанных договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.



Согласно пункту 2 части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ при осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты, если иное не предусмотрено Законом № 173-ФЗ, обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить возврат в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за неввезенные на таможенную территорию Российской Федерации (неполученные на таможенной территории Российской Федерации) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданную информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Исходя из изложенного, требования части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ будут исполнены при условии получения/возврата от нерезидента резидентом-комиссионером на свои счета в уполномоченном банке в сроки, предусмотренные внешнеторговым договором (контрактом), иностранной валюты или валюты Российской Федерации, причитающейся в соответствии с условиями указанного договора (контракта), в полном объеме.

При оформлении паспорта сделки в уполномоченном банке в соответствии с Инструкцией № 117-И курсовые (суммовые) разницы отражаются в общей сумме платежа в ведомости банковского контроля, формируемой согласно приложению 3 к Положению Центрального банка Российской Федерации от 01.06.2004 № 258-П «О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций» (далее – Положение № 258-П) при зачислении средств на счет резидента, при списании средств со счета резидента курсовая разница в ведомости банковского контроля не определяется.

Посредническая организация – комиссионер при получении валютных средств в ином эквиваленте, нежели предусмотрено условиями внешнеторгового договора, обязана учитывать курсовые разницы при пересчете сумм в валюте платежа в суммы в валюте контракта, которые отражаются в ведомости банковского контроля.

Согласно требованиям части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ в расчетах с нерезидентом резидент обязан:

- при возникновении отрицательной курсовой разницы по экспортному контракту на основании дополнительно выставленного счета-фактуры на недополученную валютную выручку зачислить на свой банковский счет в уполномоченном банке сумму курсовой разницы;

- при возникновении положительной курсовой разницы по договору импорта - провести сверку взаиморасчетов и получить возврат от нерезидента излишне уплаченных средств.

В ведомость банковского контроля суммы зачисленных на банковский счет резидента денежных средств заносятся на основании справок о валютных операциях, оформляемых согласно пункту 1.3 Инструкции

№ 117-И не позднее 15 рабочих дней со дня поступления иностранной валюты на счет в уполномоченном банке.

При заполнении справки о валютных операциях заполняются графы 12, 13 в случае, если код валюты платежа и код валюты цены контракта (кредитного договора), указанный в паспорте сделки, не совпадают, а в соответствии с условиями контракта предусмотрено использование валютной оговорки.

В случае осуществления валютных операций по контракту через счета, открытые в банке-нерезиденте, резидент согласно пункту 2.5 Положения № 258-П, представляет в банк паспорта сделки два экземпляра справки, содержащей информацию о валютных операциях по контракту, осуществленных через счета в банке-нерезиденте за отчетный месяц (далее - справка о расчетах через счета за рубежом).

Форма справки о расчетах через счета за рубежом устанавливается банком паспорта сделки и не отнесена Банком России к формам учета по валютным операциям, предусматривает наличие в ней информации, необходимой для заполнения раздела II ведомости банковского контроля (приложение 3 к Положению № 258-П).

Согласно пункту 2.7 Положения № 258-П справка о расчетах через счета за рубежом представляется резидентом в банк паспорта сделки в срок, не превышающий 45 календарных дней, следующих за месяцем, в течение которого были осуществлены валютные операции по контракту.

При осуществлении резидентом валютных операций по контракту через счета, открытые в банке-нерезиденте, данные о совершенных по контракту валютных операциях заносятся в ведомость банковского контроля на основании справок о расчетах через счета за рубежом.

Частью 2 статьи 19 Закона № 173-ФЗ установлен исчерпывающий перечень случаев, позволяющих резидентам не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации, который расширительному толкованию не подлежит.

На осуществление валютных операций, по договорам, заключенным посредником – экспедитором, может распространяться порядок расчетов через счета в банках за пределами территории Российской Федерации, предусмотренный пунктом 6 части 2 статьи 19 Закона № 173-ФЗ, согласно которому резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации при зачислении валютной выручки на счета транспортных организаций - резидентов в банках за пределами территории Российской Федерации - в целях оплаты возникающих у таких транспортных организаций за пределами территории Российской Федерации расходов для обеспечения деятельности находящихся за пределами территории Российской Федерации филиалов, представительств и иных подразделений таких транспортных организаций.

Согласно пункту 1 части 2 статьи 19 Закона № 173-ФЗ резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации при зачислении

валютной выручки на счета юридических лиц - резидентов или третьих лиц в банках за пределами территории Российской Федерации - в целях исполнения обязательств юридических лиц - резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями - нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств - членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет.

Поскольку иностранная валюта или валюта Российской Федерации, исходя из требований статьи 19 Закона № 173-ФЗ являются валютной выручкой резидента-комиссионера, соответственно она не может использоваться в виде обеспечения под предоставление иностранными банками комитенту кредитного финансирования и зачисляться на банковский счет комитента, в т.ч. открытый за пределами территории Российской Федерации. Денежные средства в полном объеме должны быть зачислены на счет комиссионера в уполномоченном банке.

В соответствии со статьей 25 Закона № 173-ФЗ резиденты и нерезиденты, нарушившие положения актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации (статья 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях).

Уполномоченными банками (в том числе территориальными органами Центрального Банка РФ) как агентами валютного контроля ведется контроль, в том числе за выполнением резидентами требований статьи 19 Закона № 173-ФЗ.

При проведении проверок соблюдения резидентами требований актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования уполномоченные банки могут установить признаки нарушения требований части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ.

Недополучение валютной выручки, связанное с курсовыми разницеми при осуществлении платежей по внешнеторговому контракту в иной валюте, нежели заключен контракт, должно учитываться уполномоченным банком, и на основании Положения о порядке передачи уполномоченными банками информации о нарушениях лицами, осуществляющими валютные операции, актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования, утвержденного Центральным банком Российской Федерации 20.07.2007 № 308-П, сообщаться Центральному банку Российской Федерации в качестве признака нарушения актов валютного законодательства Российской Федерации.

#### 4. Примеры расчета курсовых разниц у посредника

Пример 1: Посредник продает за валюту товары комитента (принципала)

Комиссионер продал иностранному покупателю товары комитента за 50 000 евро, оформив 01.05.2011 паспорт сделки в уполномоченном банке. Вознаграждение комиссионера - 5% от суммы сделки, оно удерживается из денег, причитающихся к уплате комитенту и равняется 2500 евро. Расчеты между контрагентами ведутся в долларах США по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату платежа. Датой платежа согласно договору считается дата поступления денежных средств на валютный счет продавца в уполномоченном банке.

07.05.2011 со счета нерезидента списаны денежные средства в размере 72 834,96 долларов США, 11.05.2011 на счет комиссионера в уполномоченном банке зачислены эти денежные средства и конвертированы в валюту контракта по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату зачисления средств – 11.05.2011, поступившая сумма составила 50 908,67 евро.

(Официальный курс ЦБ РФ на 07.05.2011 доллара США – 27,6635 руб., евро – 40,2974 руб.; на 11.05.2011 – 27,8645 руб., евро – 39,8657 рублей.)

В итоге у комиссионера возникла положительная курсовая разница в размере 908,67 евро.

Таким образом, комиссионер получил дополнительный доход, однако на его долю будет приходиться только 5% от суммы положительной курсовой разницы – 45,43 евро.

Разделы II, III ведомости банковского контроля будут выглядеть следующим образом:

##### Раздел II. Сведения о платежах

Дата платежа	Направление платежа (1 – зачисление, 2 – списание)	Код вида валютной операции	Сумма платежа, в единицах валюты				Код страны банка – получателя (отправителя) платежа	Признак проведения расчетов через счета резидента в банках за пределами территории Российской Федерации	Примечание
			в валюте платежа		в валюте цены контракта				
			код валюты	сумма	код валюты	сумма			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11.05.2011	1	10010	840	72 834,96	978	50 908,67	643		
Всего	X	X	X	X			X	X	X

##### Раздел III. Сведения о подтверждающих документах

Дата	Код вида документа	Номер таможенной декларации	Сумма по подтверждающим документам в единицах валюты				Признак корректировки записи
			в валюте документов		в валюте цены контракта		
			код валюты	сумма	код валюты	сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8
12.05.2011	01	10115020/120511/0000111	978	50 000,00	978	50 000,00	

Пример 2 : Посредник покупает за валюту товары для комитента (принципала)

Комиссионер продал покупателю в Германии товары комитента-резидента за 60 000,00 евро, оформив 20.01.2011 паспорт сделки в уполномоченном банке. Вознаграждение комиссионера составляет 2% от суммы сделки, оно удерживается из денег, причитающихся к уплате комитенту и равняется 1200,00 евро. Расчеты между контрагентами ведутся в долларах США по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату платежа. Датой платежа согласно договору считается дата поступления денежных средств на валютный счет продавца в уполномоченном банке.

29.01.2011 со счета нерезидента списаны денежные средства в размере 82 205,22 долларов США, 04.02.2011 на счет комиссионера в уполномоченном банке зачислены эти денежные средства и конвертированы в валюту контракта по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату зачисления средств – 04.02.2011, поступившая сумма составила 59 530,17 евро.

(Официальный курс ЦБ РФ на 29.01.2011 доллара США – 29,6687 руб., евро – 40,6487 руб.; на 04.02.2011 – 29,3489 руб., евро – 40,5279 рублей.)

В итоге у комиссионера возникла отрицательная курсовая разница в размере 469,83 Евро. Хотя собственная курсовая разница возникнет у комиссионера только по его вознаграждению, все остальные разницы он должен отнести на расчеты с комитентом, согласно части 1 статьи 19 Закона № 173-ФЗ именно на комиссионере лежит требование о репатриации/возврате валютной выручки, так как обязанным по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом согласно пункту 1 статьи 990 ГК РФ становится комиссионер. Следовательно, комиссионер будет обязан провести сверку взаиморасчетов с нерезидентом, выставить нерезиденту дополнительный счет-фактуру на сумму 469,83 Евро и взыскать недополученную валютную выручку.

Разделы II, III ведомости банковского контроля будут выглядеть следующим образом:

Раздел II. Сведения о платежах

Дата платежа	Направление платежа (1 – зачисление, 2 – списание)	Код вида валютной операции	Сумма платежа, в единицах валюты				Код страны банка – получателя (отправителя) платежа	Признак проведения расчетов через счета резидента в банках за пределами территории Российской Федерации	Примечание
			в валюте платежа		в валюте цены контракта				
			код валюты	сумма	код валюты	сумма			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
04.02.2011	1	10010	840	82 205,22	978	59 530,17	643		
Всего	X	X	X	X			X	X	X

Раздел III. Сведения о подтверждающих документах

Дата	Код вида документа	Номер таможенной декларации	Сумма по подтверждающим документам в единицах валюты				Признак корректировки записи
			в валюте документов		в валюте цены контракта		
			код валюты	сумма	код валюты	сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8
12.02.2011	01	10115020/120211/0000737	978	60 000,00	978	60 000,00	