

УДК 336.226.322:336.225

**Особенности исчисления налога на добавленную стоимость при
выполнении агентского договора**

Семёнова О.Ю., Соколова К.С.

(Костромской государственной технологической университет)

В статье рассмотрены особенности исчисления НДС при выполнении агентских договоров: последовательность действий агента и принципала при осуществлении документооборота, связанного с исчислением НДС, порядок исчисления налога агентом с сумм агентского вознаграждения. Также определены правила, соблюдение которых позволит при использовании агентских договоров избежать споров с налоговыми органами.

Ключевые слова: агент, принципал, счёт-фактура, НДС, агентский договор.

Правовое регулирование агентских договоров установлено главой 52 Гражданского Кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Агентский договор – это договор, по которому одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счёт принципала либо от имени и за счёт принципала (п. 1 ст. 1005 ГК РФ). При этом, агент может осуществлять в интересах принципала операции как по реализации товаров (работ, услуг) так и по их приобретению [1].

Рассматриваемый вариант ведения хозяйственной деятельности может быть выгоден, например, тем организациям, которые хотят наладить каналы сбыта продукции в других регионах, без открытия в них обособленных подразделений.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ) операции по реализации продукции (товаров, работ и услуг) в большинстве случаев являются объектом налогообложения НДС и в соответствии со ст. 171 НК РФ организации-покупатели по данным сделкам могут принять уплаченные суммы налога к вычету [2]. Условием применения вычетов является наличие правильно оформленных счетов-фактур (п. 1 ст. 172 НК РФ). В случае осуществления деятельности через агента количество необходимых для отражения сумм НДС документов увеличивается. При этом документооборот будет зависеть от вида агентского договора. Последовательность действий агента и принципала в зависимости от вида агентского договора представлена в таблице 1 [3].

Таблица 1 - Последовательность действий агента и принципала в зависимости от вида агентского договора

Вариант агентского договора	Действия агента	Действия принципала	Отнесение сумм НДС
Агент осуществляет операции по приобретению товаров (работ, услуг) от своего имени	1. Регистрация полученного от продавца счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур; 2. Передача копии счёта-фактуры продавцу принципалу; 3. Перевыставление принципалу счёта-фактуры от своего имени (при этом в строках с информацией о продавце указываются данные о стороннем поставщике); 4. Регистрация выставленного счёта фактуры в журнале регистрации счетов-фактур; 5. Составление отчёта для принципала.	1. Получение от агента копии счёта-фактуры продавца (данный документ нигде не регистрируется, но его необходимо хранить в течение 4 лет); 2. Регистрация перевыставленного агентом счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур и в книге покупок; 3. Утверждение отчёта агента.	При наличии всех перечисленных документов принципал имеет право принять суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) к вычету.
Агент осуществляет операции по	1. Передача счета-фактуры, выставленного продавцом, принципалу (счёт-фактура	1. Регистрация полученного счёта фактуры в журнале	

Вариант агентского договора	Действия агента	Действия принципала	Отнесение сумм НДС
приобретению товаров (работ, услуг) от имени принципала	изначально выставляется на имя принципала и нигде у агента не регистрируется); 2. Составление отчёта для принципала.	регистрации полученных и выставленных счетов-фактур и в книге покупок; 2. Утверждение отчёта агента.	
Агент осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг) от своего имени	1. Выставление покупателю счёта-фактуры от своего имени; 2. Регистрация выставленного счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур; 3. Передача принципалу показателей выставленного покупателю счёта-фактуры; 4. Регистрация полученного от принципала счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур; 5. Составление отчёта для принципала.	1. Получение от агента информации о показателях выставленного последним покупателю счёта-фактуры; 2. Выставление дублированного счёта-фактуры от своего имени и передача его агенту; 3. Регистрация счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур и в книге продаж; 4. Утверждение отчёта агента.	На основании полученных от агента документов по реализации товаров (работ, услуг) принципал обязан исчислить и уплатить НДС в бюджет.
Агент осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг) от имени принципала	1. Получение счёта-фактуры от принципала; 2. Передача полученного счёта-фактуры покупателю; 3. Составление отчёта для принципала.	1. Выставление счёта-фактуры в адрес покупателя; 2. Регистрация выставленного счёта-фактуры в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур и в книге продаж; 3. Передача выставленного счёта-фактуры агенту; 4. Утверждение отчёта агента.	

Если стороны агентского договора будут придерживаться приведенного выше порядка действий, то налоговые органы при осуществлении контроля не будут иметь к ним претензий, а если разногласия и появятся, то организации с большей вероятностью смогут доказать свою правоту в суде, что подтверждается арбитражной практикой. Так ФАС Московского округа в постановлениях от 28.12.2012 г. по делу № А41-1457/12 и от 25.06.2013 г. по делу № А40-68205/12-116-146 встал на сторону налогоплательщика, ссылаясь на то, что последний обосновал и документально подтвердил свои расходы для целей налогообложения НДС.

Сложности возникают у налогоплательщиков чаще всего тогда, когда они используют агентские договора как средство уклонения от налогообложения и возможность получения возмещения НДС из бюджета. Например, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 9.02.2009 г. по делу № А79-3168/2008 отказал организации в удовлетворении требований на основании того, что реально агент свои обязательства по договору не выполнял, вследствие чего была получена необоснованная налоговая выгода. К таким же выводам суд пришёл и в постановлении от 27.07.2011 г. по делу № А11-4705/2010.

Кроме того, по агентским договорам, как и по любым другим сделкам, суды учитывают осмотрительность при выборе контрагента, так ФАС Московского округа в постановлении от 10.07.2013 г. по делу № А10-89154/12-116-191 поддержал мнение налогового органа, так как последний сумел доказать наличие неосмотрительности в действиях налогоплательщика.

Отдельно необходимо рассмотреть порядок учёта сумм НДС исчисляемых с агентского вознаграждения.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 и п. 1 ст. 156 НК РФ доход агента будет являться объектом налогообложения налогом на добавленную

стоимость, и облагаться по ставке 18 %, за исключением случаев прямо предусмотренных НК РФ (п. 2 ст. 156 и п. 3 ст. 164 НК РФ) [2]. Такой же позиции придерживается и Минфин России, о чём сообщается в письмах от 31.03.2010 г. № 03-07-05/15, от 01.03.2009 № 03-07-08/51, и ФНС России (письмо от 10.10.2011 г. № АС-3-3/3340@).

В соответствии со ст. 156 НК РФ в налоговую базу агента помимо агентского вознаграждения должны включаться и другие доходы агента, полученные им в связи с исполнением агентского договора. Таким доходом может быть, например, дополнительная выгода, которая возникает при осуществлении агентом операций в пользу принципала на более выгодных для последнего условиях, чем предполагалось изначально. Если дополнительная выгода имела место быть, то она учитывается агентом в налоговой базе по НДС в соответствии с долей причитающейся агенту (по общему правилу дополнительная выгода делится поровну между агентом и принципалом, но договором комиссии могут быть установлены иные правила её распределения, в том числе она может полностью передаваться агенту). Данное положение подтверждается Письмом Минфина России от 12.05.2011 г. № 03-07-11/122 [5,6].

Документооборот по учёту НДС с агентского вознаграждения будет следующим. Агент выставляет принципалу счёт-фактуру от своего имени на сумму агентского вознаграждения с выделенной суммой НДС в течение 5 дней с момента утверждения отчёта агента принципалом (п. 3 ст. 168 НК РФ). Если же принципал передаёт агенту денежные средства для выполнения агентом операций в свою (принципала) пользу, уже содержащие агентское вознаграждение, то обязанность по начислению НДС агентом наступает в момент их получения, то есть до утверждения отчёта принципалом. Это связано с тем, что полученное таким образом вознаграждение будет учитываться у агента в качестве предварительной оплаты [5]. Выставленный при этом счёт-фактура подлежит регистрации у

агента в части первой журнала учёта полученных и выставленных счетов-фактур и в книге продаж, у принципала - в части второй журнала учёта полученных и выставленных счетов-фактур и в книге покупок [4]. Необходимо помнить, что данный порядок применяется агентами, находящимися на общей системе налогообложения, если же агент находится на УСН, то счета-фактуры на сумму агентского вознаграждения им не составляются (согласно ст. 346.11 НК РФ) [3].

При использовании агентского договора в своей деятельности организация должна учитывать, что если она будет использовать агентские договоры в схемах ухода от налогообложения (в том числе схемах преследующих целью получение денежных средств из бюджета посредством необоснованного заявления НДС к возмещению) то может попасть под пристальное внимание со стороны контролирующих органов.

При этом наибольшее внимание проверяющими уделяется договорам в которых в качестве налогового агента выступают [7]:

- 1) Организации, находящиеся на специальном налоговом режиме;
- 2) Организации, имеющие признаки «фирмы-однодневки»;
- 3) Иностранные организации.

Для того чтобы избежать возникновения споров с представителями налогового ведомства налогоплательщикам НДС рекомендуется выполнять следующие правила:

1) Заполнять все необходимые документы, применяемые при расчётах по НДС, в соответствии с действующим законодательством.

2) Подтвердить отсутствие умысла уменьшения налоговых обязательств при заключении агентского договора, то есть иметь экономическое обоснование применения договора такого вида.

3) Действовать с должной степенью осмотрительности и осторожности [8], а именно проверить всеми возможными способами (в

общедоступных реестрах государственных органов, у других организаций и т. п.) действительно ли контрагент осуществляет свою деятельность.

4) Самостоятельно исполнять свои обязанности, предусмотренные договором. Для подтверждения данного факта, агенту необходимо подробно указать в отчёте каким способом, и в какое время он выполнял свои обязанности по договору [7].

Специалисты контролирующих органов, в свою очередь, для выявления незаконных схем минимизации налогообложения и схем получения необоснованной налоговой выгоды за счет возмещения НДС из бюджета, должны тщательно проверять деятельность организаций, использующих агентские договора, на соответствие перечисленным правилам.

Таким образом, использование агентского договора может привести к определённым трудностям, связанным с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Однако при должной внимательности, осмотрительности, тщательности заполнения документов и экономической обоснованности использования, агентский договор может стать незаменимым инструментом ведения хозяйственной деятельности, позволяющим оптимизировать затраты налогоплательщиков.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс : база данных. – fs: (сервер КГТУ).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс : база данных. – fs: (сервер КГТУ).
3. Башкатова Л.И. Как оформляются счета-фактуры при посреднических сделках / Л.И. Башкатова // Консультант

бухгалтера. - 2012. - № 8. – Режим доступа:
<http://www.konbuh.ru/articles/2012/8/5318.html>

4. Рыжков К. НДС при посреднической деятельности / К. Рыжков // Аудит и налогообложение. – 2013. - № 9. [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс : база данных. – fs: (сервер КГТУ).
5. Письмо Минфина России от 12.05.2011 № 03-07-11/122 [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс : база данных. – fs: (сервер КГТУ).
6. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 28.05.2013) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс : база данных. – fs: (сервер КГТУ).
7. Плевина Е. Агентский договор: просто о сложном [электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/law/articles/298099/>
8. Полухина М. Посреднические договоры, их применение в налоговых схемах: как избежать последствий / С Кузина // Налоговый учет для бухгалтера. – 2011. - № 1. Режим доступа: