

Российский агент, действующий по договору с иностранной организацией. Налоговый и правовой статус

Часть 2. Услуги

Постановка задачи

Дополнительный вопрос.

Каков налоговый статус Принципала (иностранной организации) и Агента (российской организации) в случае, если речь идет не о приобретении и реализации Агентом товаров за счет Принципала, а об оказании Агентом услуг российским резидентам за счет Принципала, но от своего имени, на основе агентского (комиссионного) договора с Принципалом?

Основные принципы налогообложения, изложенные нами в Части 1, остаются в силе и в случае оказания услуг. Однако при этом возникает и определенная специфика, которую мы далее рассмотрим.

Налог на прибыль организаций

При обложении получаемого Принципалом дохода в соответствии с Главой 25 НК важнейшим вопросом по-прежнему остается то, имеется ли в России постоянное представительство Принципала в смысле ст. 306 НК и положений международных налоговых соглашений России. При наличии постоянного представительства получаемая через него прибыль облагается налогом по обычной ставке (24%). При отсутствии постоянного представительства доходы от выполненных работ и оказанных услуг на территории РФ налогом не облагаются (ст.309.2 НК).

Здесь вновь ключевым вопросом является статус Агента. Если он является зависимым агентом, то есть получает от Принципала достаточно широкие полномочия действовать от его имени, постоянное представительство образуется. Если Агент - независимый агент, то есть именно агентская деятельность является для него основной, то постоянного представительства не образуется. Подтверждением статуса независимого агента могут служить положения уставных документов Агента, наличие многих агентских договоров с различными принципалами, при необходимости, наличие соответствующих лицензий, а также подробное документальное оформление отношений с Принципалом (агентский договор, регулярные отчеты агента и т.п.). Подробнее см. Часть 1.

Таким образом, ситуация полностью аналогична той, что мы уже рассматривали в случае торговли товарами на комиссионной основе (Часть 1).

Примечание. Следует иметь в виду, что оказание определенных видов услуг может подлежать лицензированию (например, услуги связи).

Налог на добавленную стоимость

В принципе, здесь ситуация также аналогична рассмотренной в Части 1. Вновь ключевым вопросом для обложения НДС является место реализации услуг (или работ, что для целей обложения НДС то же самое). Если место реализации - территория РФ, то объект налогообложения имеет место. Состоящие на налоговом учете иностранные организации исчисляют и уплачивают налог самостоятельно. Если у иностранной организации есть объект обложения НДС, но нет налоговой регистрации, налог исчисляет и уплачивает налоговый агент.

Неочевидным вопросом в случае с работами услугами является определение места их реализации. Соответствующие правила мы рассмотрим ниже.

Наличие или отсутствие постоянного представительства в смысле Главы 25 НК, вообще говоря, не является определяющим фактором для обложения услуг НДС, но в определенных случаях играет роль при определении места их реализации.

Для определения места реализации все работы и услуги делятся на несколько групп, для каждой из которых применяется свой критерий (ст. 148 НК).

1. Работы и услуги, связанные с недвижимым имуществом. В этом случае критерием является место нахождения имущества. То есть если оно находится в России, то и место реализации услуг - территория РФ. Пример - строительные работы.
2. Работы и услуги, связанные с движимым имуществом. В этом случае критерием также является место нахождения имущества. Если оно находится в России, то и место реализации услуг - территория РФ. Пример - услуги комиссионера по продаже товара.
3. Услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта. Критерий - место их фактического оказания. Если оно находится в России, то и место реализации услуг - территория РФ. Пример - услуги по организации концерта, оказываемые в РФ.
4. Услуги по определенному закрытому списку (см. ниже). Критерий - место осуществления деятельности покупателя. Если оно находится в России, то и место реализации услуг - территория РФ. Примеры - юридические, консалтинговые, бухгалтерские услуги, услуги информационного характера.
5. Все остальные работы и услуги (место реализации которых не определено как территория РФ на основании предыдущих четырех критериев). Критерий - место осуществления деятельности лица, производящего работы или оказывающего услуги. Если оно находится в России, то и место реализации услуг - территория РФ. Если не находится, то территория РФ не является местом реализации и объект налогообложения отсутствует.

Что касается места осуществления деятельности организации (пп.4-5), то под ним обычно подразумевается место ее государственной регистрации. Однако иностранные организации, имеющие постоянное представительство в России, тем самым имеют и место осуществления деятельности в России. При этом наличие представительства играет роль только для определения места реализации услуг, оказанных именно через это представительство (ст. 148.2 НК).

Список видов услуг, для которых критерием определения места реализации является место нахождения покупателя, приведем дословно, ввиду того, что в этот список входят многие услуги, представляющие особый интерес в международной коммерции (ст. 148.1.4 НК).

Положение настоящего подпункта применяется при:

передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

оказании услуг непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

выполнении работ (оказании услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также при лоцманской проводке.

Таким образом, если иностранная организация оказывает российской организации услуги, связанные с недвижимым или движимым имуществом в России, или услуги в сфере культуры и т.п. (причем место фактического оказания услуг - Россия), или услуги, входящие в

вышеприведенный список, или любые другие услуги через свое постоянное представительство в России, то место оказания услуг - территория РФ, и у иностранной организации есть объект налогообложения по НДС.

Однако если иностранная организация оказывает (но не через постоянное представительство в России) российской организации услуги, связанные с недвижимым или движимым имуществом за рубежом, или услуги в сфере культуры и т.п. (причем место фактического оказания услуг - не Россия), или любые другие услуги, не входящие в вышеприведенный список, то территория РФ не является местом реализации услуг, и у иностранной организации отсутствует объект налогообложения по НДС.

Как уже упоминалось, если иностранная организация, являющаяся по закону налогоплательщиком по НДС, состоит на налоговом учете в РФ, она осуществляет исчисление и уплату налога самостоятельно, а если нет, то этим занимаются ее покупатели, выступающие в качестве налоговых агентов.

Теперь рассмотрим интересующий нас случай, когда услуги оказываются иностранной организацией через российского агента (комиссионера). Подразумевается, что Агент (российская организация) заключает с клиентом договор на оказание услуг от своего имени, но фактически услуги оказываются Принципалом (иностранной организацией). Например, речь может идти об услугах по обработке информации. Агент принимает от российского клиента заказ и от своего имени заключает с ним договор на обработку информации. Однако полученные средства перечисляются Принципалу, и всю фактическую обработку данных производит именно Принципал. Результаты затем передаются Агенту, а он передает их клиенту (с подписанием соответствующих актов приемки-сдачи).

Может ли в результате реализации иностранной организацией услуг не напрямую, а через комиссионера, измениться место их реализации? Очевидно, нет, так как при этом не меняется ни характер услуг, ни место их фактического оказания, ни лицо, оказывающее услуги (это по-прежнему иностранная организация), ни лицо, их приобретающее. Поэтому и объект налогообложения у иностранной организации не меняется.

Единственное исключение - случай, когда в результате деятельности Агента образуется постоянное представительство иностранной организации в РФ (это происходит, когда Агент является зависимым агентом, см. выше). В таком случае местом нахождения лица, оказывающего услуги, будет считаться Россия (ст. 148.2 НК). Соответственно, может измениться и место реализации услуг (для услуг из группы 5). Мы далее предполагаем, что Агент не является зависимым агентом, и постоянное представительство в результате его деятельности не образуется.

Если Принципал состоит на налоговом учете в РФ (в частности, по месту нахождения постоянного представительства), то его обложение НДС аналогично применяемому к российским организациям. При этом необходимо учесть специфику работы через комиссионера. А именно, комиссионер от своего имени выписывает счет-фактуру покупателю и получает аналогичный счет-фактуру от Принципала, но не учитывает их в своих книгах продаж и покупок, так как соответствующие доходы не входят в его налоговую базу. Принципал же учитывает счет-фактуру

Агента в своей книге продаж. Аналогичные правила применяются и в том случае, если Принципал не реализует, а, наоборот, приобретает те или иные услуги через комиссионера (см. Часть 1).

Если же Принципал не состоит на налоговом учете в РФ, то НДС за него исчисляет и уплачивает налоговый агент.

Как уже обсуждалось в Части 1, мы считаем, что в рассматриваемом случае именно Агент выполняет функции налогового агента. (Обычно эту роль играет покупатель, но в данном случае фактический покупатель связан договорными отношениями лишь с Агентом, а о существовании Принципала может вообще не знать.) Отметим, однако, что этот вопрос является спорным ввиду отсутствия прямого описания такой ситуации в НК, а также отсутствия арбитражной практики по данному вопросу.

Таким образом, если Принципал не состоит на налоговом учете в РФ, то НДС за него исчисляет и уплачивает Агент.

Если место реализации услуг, в соответствии с вышеизложенными правилами, - территория РФ, то Агент выставляет покупателю счет-фактуру с НДС. Полученный НДС он уплачивает в бюджет, а оставшиеся средства - Принципалу.

Если же местом реализации услуг не является территория РФ, то Агент выставляет покупателю счет-фактуру без НДС.

Предположим теперь, что Принципал не реализует, а, наоборот, приобретает те или иные услуги через комиссионера. Тогда Агент (в соответствии с изложенным выше порядком) получает счет-фактуру от поставщика и перевыставляет его от своего имени Принципалу, вместе с входящим в него НДС. Агент не учитывает оба счета-фактуры в своих книгах покупок и продаж. Принципал в данном случае не имеет права на налоговый вычет, так как не имеет налоговой регистрации в РФ. Однако он может предъявить их к вычету, встав на налоговый учет (ст. 171.4 НК).

Что касается налоговой базы самого Агента, ею является только полученное им комиссионное вознаграждение.

Теперь сформулируем ответ на поставленный вопрос.

Ответ

Случай 1. Иностранная организация (Принципал) состоит на налоговом учете в РФ. В этом случае НДС на получаемый доход она исчисляет и уплачивает самостоятельно. Обязанностей налогового агента у Агента не возникает.

Случай 2. Иностранная организация (Принципал) не состоит на налоговом учете в РФ. Место реализации услуг - территория РФ. В этом случае Агент является налоговым агентом по НДС при выплатах средств Принципалу. Принципал не имеет права на налоговые вычеты, пока не встанет на налоговый учет.

Случай 3. Иностранная организация (Принципал) не состоит на налоговом учете в РФ. Местом реализации услуг не является территория РФ. В этом случае налоговая база у Принципала отсутствует. Агент не является налоговым агентом по НДС.

Во всех случаях налоговой базой Агента по НДС является полученное им агентское вознаграждение.

Примеры

Пример 1.

Принципал состоит на налоговом учете и оказывает услуги, связанные с имуществом, находящимся в России. Услуги оказываются через комиссионера, который заключает договор с российским клиентом от своего имени.

Место реализации - территория РФ. Принципал выставляет счет-фактуру с НДС Агенту, Агент - покупателю, в той же сумме. Агент не учитывает эти счета-фактуры в своих книгах покупок и продаж. Принципал уплачивает полученный от Агента НДС в бюджет. Принципал имеет право на налоговые вычеты, относящиеся к расходам в связи с оказанием данных услуг.

Пример 2.

Принципал не состоит на налоговом учете и оказывает услуги, связанные с обработкой информации (например, анализ статистических данных). Услуги оказываются через комиссионера, который заключает договор с российским клиентом от своего имени.

Место реализации - территория РФ. Принципал выставляет счет без НДС (но не счет-фактуру) Агенту. Агент выставляет счет-фактуру с НДС клиенту, не учитывая его в книге продаж. Агент уплачивает полученный от покупателя НДС в бюджет, действуя в качестве налогового агента. Принципал не имеет права на налоговые вычеты, пока не встанет на налоговый учет.

Пример 3.

Принципал не состоит на налоговом учете и оказывает услуги, связанные с имуществом, находящимся за рубежом (например, ремонт автомобиля). Услуги оказываются через (российского) комиссионера, который заключает договор с российским клиентом от своего имени.

Местом реализации не является территория РФ. Нет объекта обложения НДС. Агент не является налоговым агентом. Принципал выставляет счет без НДС (но не счет-фактуру) Агенту. Агент выставляет счет-фактуру без НДС клиенту, не учитывая его в книге продаж.

Подчеркнем, что речь в настоящей работе шла об оказании услуг именно иностранной организацией, хотя и через российского комиссионера (действующего от своего имени, но за счет иностранной организации). Возможна принципиально иная ситуация, когда российское лицо оказывает клиентам услуги самостоятельно (от своего имени и за свой счет), но при этом по договоренности с иностранной организацией пользуется ее товарным знаком (торговой маркой) и (или) технологией, процессом, другой интеллектуальной собственностью.

В таком случае иностранная и российская организация связаны между собой отношениями не принципала и агента (комитента и комиссионера), а отношениями лицензиара и лицензиата. Это значит, что иностранное лицо (Лицензиар) предоставляет (по лицензионному договору) права на использование его интеллектуальной собственности российскому лицу (Лицензиату). За это Лицензиат выплачивает вознаграждение Лицензиару (лицензионные выплаты или роялти). Этот случай следует рассматривать отдельно от того, который разбирался в настоящей работе.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

<http://www.roche-duffay.ru>