

«И заявил, что, дескать, он – агент!»

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

*Довольный, что его не узнавали,
Он одеяло снял в "Национале".
Но, несмотря на личность и акцент,
Его там обозвали оборванцем,
Который притворился иностранцем
И заявил, что, дескать, он – агент!*

В. Высоцкий

Часть 1. Товары

Постановка задачи

Иностранное юридическое лицо с постоянным местопребыванием в Республике Кипр заключило с российским юридическим лицом агентский договор, в соответствии с которым российское лицо (агент) приобретает у резидента России товары, а затем реализует на территории России эти же товары, принадлежащие нерезиденту (принципалу). (Нет ни экспортных, ни импортных операций).

При этом агент не имеет полномочий на заключение договоров от имени принципала, действует от своего имени, но за счет принципала в рамках своей обычной деятельности.

Иностранное юридическое лицо имеет постоянное представительство в Москве, осуществляющее деятельность подготовительного и вспомогательного характера.

Вопрос:

Является ли Агент по агентскому договору налоговым агентом, и по каким конкретно налогам?

Если да, то как определяется налоговая база (налог на прибыль, НДС и др.), как полная цена реализации или разница в цене и в какой момент?

Налог на прибыль организаций

В отношении налога на прибыль статус иностранной организации определяется положениями ст. 306-312 Главы 25 Налогового кодекса РФ (далее - «НК»), а также положениями международных соглашений.

Ключевым вопросом при определении принципов обложения доходов иностранной организации налогом на прибыль является вопрос наличия или отсутствия ее постоянного представительства в России. При наличии постоянного представительства полученная через него прибыль облагается налогом по обычной ставке (24%). Налоговая база для постоянного представительства также определяется порядке, аналогичном тому, что применяется для российских организаций (то есть доходы постоянного представительства за вычетом расходов).

При отсутствии постоянного представительства некоторые виды доходов облагаются налогом у источника выплаты по различным ставкам (при этом плательщик дохода является налоговым агентом), а некоторые - не облагаются.

Понятие постоянного представительства определяется ст. 306 НК, а также положениями международных налоговых соглашений России с каждой конкретной страной. В случае Кипра это Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Никозия, 5 декабря 1998 г.) (далее - «Соглашение»). Понятие постоянного представительства определяется ст. 5 Соглашения.

Понятие «постоянное представительство», относящееся к налоговому праву, следует отличать от понятий «представительство» и «филиал», принадлежащих гражданскому праву (ст. 55 Гражданского кодекса РФ, далее - «ГК»).

Наличие или отсутствие (аккредитованного и зарегистрированного) представительства или филиала в России в гражданско-правовом смысле, вообще говоря, не играет решающей роли для определения наличия или отсутствия постоянного представительства в смысле налогового законодательства. Существенно то, какая именно деятельность ведется в России через это отделение иностранной компании. Возможны ситуации, при которых деятельность представительства (филиала) не образует постоянного представительства в налоговых целях (ст. 306.3 НК). Возможны и ситуации, когда ни представительства, ни филиала (в гражданско-правовом смысле) нет, а постоянное представительство (в налоговом смысле) есть (ст. 306.9 НК). Тем не менее, наличие представительства является одним из факторов при определении наличия постоянного представительства (ст. 306.2 НК).

Согласно НК, под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается отделение, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации (связанную с ведением определенных НК видов деятельности, см. ст. 306.2 НК). Таким отделением может быть филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (там же).

Однако возможны также случаи, когда у компании нет отделения в РФ, (или же оно есть, но ведущаяся через него деятельность не приводит к образованию постоянного представительства),

но тем не менее постоянное представительство считается образованным. В частности, это происходит при осуществлении предпринимательской деятельности через так называемого зависимого агента (ст. 306.9 НК).

Иностранная организация может вести предпринимательскую деятельность в России через агента (ст. 1005 ГК), в том числе через комиссионера (ст. 990 ГК). Для определения ее налогового статуса следует определить, является ли такой агент зависимым или нет (в смысле налогового законодательства). Если агент является зависимым, постоянное представительство считается образованным.

Согласно ст. 306.9 НК, зависимым агентом считается-

лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации.

Определения независимого агента НК не дает. Однако ст. 306.9 НК поясняет, что-

иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Выражение «в рамках своей основной (обычной) деятельности» трактуется следующим образом. Основной деятельностью данного лица должна быть именно деятельность брокера, комиссионера и т.д. Если эта деятельность лицензируема (например, брокер), обязательно наличие лицензии.

Возникает вопрос: что будет, если Агент является комиссионером (то есть совершает сделки не от имени принципала, а от своего имени, хотя и за счет принципала, ст. 990 ГК), но при этом не профессиональным комиссионером? Например, это может быть обычная торговая организация, заключившая договор комиссии с иностранной компанией.

Исходя из формально-логического анализа текста ст. 306.9 можно прийти к выводу, что в данном случае Агент не попадает под определение зависимого агента, а, значит, постоянное представительство не образуется. Однако по нашему мнению, это всего лишь следствие некоторой неточности в формулировках НК. Оговорка насчет «основной (обычной) деятельности» демонстрирует намерение законодателя явно включить рассматриваемый случай в определение зависимого агента.

Таким образом, если российское лицо ведет предпринимательскую деятельность от имени иностранной организации на основании договора комиссии вне рамок своей обычной деятельности (то есть не являясь профессиональным комиссионером), то оно является зависимым агентом, и постоянное представительство иностранной организации образуется.

Существенно, что именно такой трактовки придерживаются и налоговые органы. Мы считаем вероятным, что в случае судебного разбирательства ту же позицию займет и суд.

В случаях, когда постоянным представительством иностранной организации является российское лицо, оно обязано в целях налогового учета иностранно организации подать в налоговый орган уведомление по форме 2501И (см. Приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций», далее - «Положение», ст. 4.2). Уведомление подается в налоговый орган, учитывающий иностранные организации (в Москве - Инспекция №38 МНС). Однако налоговым агентом российское лицо при этом не является. Обязанность уплаты налога лежит на иностранной организации.

Если же иностранная организация ведет свою деятельность через профессионального брокера, комиссионера и т.п. (то есть независимого агента), то постоянного представительства не образуется. Например, иностранная организация может приобретать и продавать те или иные товары на бирже через лицензированного брокера.

В определенных случаях получаемые таким образом доходы подлежат налогообложению у источника выплаты. При этом плательщик дохода (Агент) является также и налоговым агентом (по данному налогу). Это значит, что он исчисляет и удерживает этот налог при выплате дохода иностранной организации. К доходам, облагаемым налогом у источника, относятся, в частности, доходы от реализации недвижимости в РФ, от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и др. (ст. 309 НК).

Однако доходы от реализации движимого имущества (если не считать вышеупомянутых акций) не облагаются налогом у источника (ст.309.2 НК). При этом у плательщика дохода, естественно, не возникает и обязанностей налогового агента.

При наличии доходов от источников в РФ, не относящихся к ее отделению (представительству), иностранная организация подает уведомление по форме 2504И по месту нахождения источника дохода (см. ст. 4.1.2 Положения), даже если такие доходы не подлежат налогообложению

Отдельно следует рассмотреть случай, когда Россия имеет налоговое соглашение со страной, где имеет постоянное местонахождение данная иностранная организация. Положения международных договоров имеют приоритет над внутренним законодательством, поэтому применяются именно положения международного договора. Соглашение, в частности, может вносить коррективы в определение постоянного представительства, а также в ставки налогов у источника.

В нашем случае это Соглашение с Кипром. Рассмотрим его соответствующие положения.

Согласно ст. 5.1 Соглашения-

«постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия одного Договаривающегося Государства на территории другого Договаривающегося Государства.

При этом, согласно ст. 5.6 Соглашения,-

предприятие одного Договаривающегося Государства не будет рассматриваться как имеющее постоянное представительство в другом Договаривающемся Государстве только потому, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в таком другом Государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

Однако-

если лицо, иное чем агент с независимым статусом, (...) осуществляет деятельность в одном Договаривающемся Государстве от имени предприятия другого Договаривающегося Государства, то считается, что это предприятие имеет постоянное представительство в первом упомянутом Договаривающемся Государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, если такое лицо имеет и обычно использует в этом Государстве полномочия заключать контракты от имени предприятия (...)

Прибыль, относящаяся к постоянному представительству, облагается налогом в стране местонахождения представительства (ст. 7.1 Соглашения).

Как видим, положения НК и Соглашения в данном вопросе практически дублируют друг друга. Дело в том, что и те, и другие базируются на модели, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития.

Что касается доходов от реализации товаров, то, согласно ст. 13 Соглашения, доходы от отчуждения движимого имущества, если оно не относится к постоянному представительству, подлежат налогообложению лишь в стране местонахождения иностранной компании.

(В частности, поскольку акции являются движимым имуществом (ст. 130.2 ГК), и никаких оговорок относительно акций российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, Соглашение не предусматривает, то доход от реализации таких акций кипрской компанией обложению налогом у источника не подлежит, в отличие порядка, предписанного НК.)

Для других видов движимого имущества мы видим, что при отсутствии постоянного представительства доходы от их реализации не подлежат обложению налогом ни по НК, ни по Соглашению.

Теперь мы можем дать ответ на поставленный вопрос.

Однако вначале небольшой комментарий.

Иностранное юридическое лицо имеет постоянное представительство в Москве, осуществляющее деятельность подготовительного и вспомогательного характера.

Очевидно, имеется в виду, что имеется зарегистрированное представительство, но в силу указанной специфики своей деятельности оно не является постоянным представительством в налоговом смысле.

При этом агент не имеет полномочий на заключение договоров от имени принципала, действует от своего имени, но за счет принципала в рамках своей обычной деятельности.

Ключевой вопрос - что именно является «обычной деятельностью» агента. Если это - приобретение и реализация товаров, постоянное представительство образуется. Если это - агентская деятельность (например, брокер), то не образуется.

Ответ.

Случай 1. Если обычной деятельностью Агента является деятельность независимого агента, то ведение иностранной организацией предпринимательской деятельности через такого Агента не образует постоянного представительства. Доходы от реализации движимого имущества не подлежат налогообложению у источника; обязанностей налогового агента у Агента не возникает. Иностранная организация подает уведомление в налоговый орган с целью налогового учета.

Случай 2. Если агентская деятельность не является обычной деятельностью Агента, то ведение иностранной организацией предпринимательской деятельности через такого Агента образует постоянное представительство. Прибыль, полученная иностранной организацией от этой деятельности, облагается налогом на прибыль. Обязанность уплаты налога лежит на иностранной организации. Налога у источника не возникает, обязанностей налогового агента у Агента не возникает. Агент подает уведомление в налоговый орган с целью налогового учета иностранной организации.

Примеры.

Пример 1. Иностранная организация (Принципал) покупает и продает товары на российской бирже, действуя через лицензированного брокера (Агент). Это случай 1.

Пример 2. Российская торговая организация (Агент) покупает и продает товары от своего лица, но за счет иностранной организации (Принципала) на основании договора комиссии. Это случай 2.

Пример 3. Российская организация (Агент) покупает и продает товары от своего лица, но за счет иностранной организации (Принципала) на основании договора комиссии. При этом основной деятельностью Агента является деятельность комиссионера.

В принципе, это случай 1. Однако для обоснования данной позиции в налоговых органах и, возможно, в суде должны иметься веские доказательства того, что деятельность комиссионера действительно является основной для российской организации (положения уставных документов; наличие многих клиентов, с которыми заключаются договора комиссии; при необходимости, наличие соответствующих лицензий и т.п.). Кроме того, надо будет обосновать и тот факт, что данные доходы не относятся к существующему зарегистрированному представительству компании.

Замечание

Помимо всего вышесказанного, может встать вопрос, не является ли заключение агентского договора между Принципалом и Агентом притворной сделкой, то есть заключенной с целью прикрытия других, истинных отношений между ними (ст. 170 ГК). (Например, не ведет ли на самом деле российская организация торговую деятельность самостоятельно, лишь притворяясь комиссионером.) В таком случае данная сделка является ничтожной, а, значит, не имеющей юридических последствий (кроме последствий, связанных с самой ее недействительностью). При этом каждая из сторон обязана возвратить другой стороне все полученное по сделке (ст. 167 ГК).

Во избежание подобной ситуации отношения между Агентом и Принципалом должны иметь подробное документальное оформление (договор комиссии, счета по сделкам, отчеты комиссионера и т.п.). Кроме того, из условий договора должна быть ясна экономическая мотивация его заключения каждой из сторон.

Пример 4. Договор комиссии между Агентом и Принципалом признан судом недействительным. Принципал должен вернуть Агенту полученные от него средства, и наоборот. Постоянного представительства нет. Обязанностей налогового агента у Агента не возникает. Прибыль, полученная по сделкам купли-продажи товара (они остаются в силе), облагается налогом в составе прибыли Агента. Возможны административные, гражданско-правовые и уголовные последствия.

Налог на добавленную стоимость

Вопросы, относящиеся к НДС, регулируются Главой 21 НК, и, в частности, относящиеся к налоговым агентам по НДС, - ст. 161 НК. Международные налоговые соглашения России вопросы НДС не затрагивают.

Согласно ст. 146 НК, реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения (в смысле НДС). В рассматриваемом случае местом реализации является именно территория РФ (см. ст. 147 НК). Соответственно, все операции по приобретению и реализации товаров подлежат обложению НДС.

Наличие или отсутствие в России постоянного представительства иностранной организации в этом смысле не имеет никакого значения (и вообще это понятие в Главе 21 НК практически не используется). Существенным является только место реализации, а также то, состоит ли иностранная организация на налоговом учете в России.

Следует отметить, что сам факт постановки на налоговый учет в РФ не связан напрямую с наличием или отсутствием постоянного представительства в смысле Главы 25 НК (см. предыдущий раздел). В частности, при открытии счетов в России иностранная организация становится на налоговый учет, но это не обязательно означает создание постоянного представительства. Однако при открытии представительства в России компания, как правило, становится на налоговый учет.

Применительно к НДС это означает, что она должна самостоятельно исчислять и уплачивать этот налог. Даже если соответствующие операции ведутся не через это представительство, это ничего не меняет, так как Глава 21 НК понимает иностранную организацию как единое целое, которое либо состоит на налоговом учете, либо нет.

Однако НК также предусматривает случай, когда иностранное лицо получает доход от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, и, следовательно, по закону является налогоплательщиком по НДС, но при этом не состоит на налоговом учете в РФ. В этом случае обязанность уплаты налога возлагается на покупателя (состоящего на налоговом учете), который приобретает статус налогового агента по НДС (ст. 161 НК). Это значит, что он исчисляет, удерживает и уплачивает в бюджет этот налог. (Этим должны заниматься даже те российские лица, которые в законном порядке освобождены от обязанностей налогоплательщика по НДС).

Налоговой базой при этом является сумма дохода с учетом налога; она определяется отдельно по каждой операции. Таким образом, из общей суммы платежа в пользу иностранной организации выделяется НДС, который удерживается налоговым агентом и уплачивается в бюджет (например, если общая сумма равна 120 руб., то из них 100 перечисляется иностранной организации, а 20 - в бюджет). При этом уплаченная в бюджет сумма является для налогового агента налоговым вычетом (ст. 171 НК).

Далее мы предполагаем, что Агент исполняет обязанности налогоплательщика по НДС, то есть не освобожден от них в законном порядке (ст. 145 НК).

Налоговой базой для Агента, осуществляющего приобретение и реализацию товара за счет Принципала, является только доход, полученный в виде агентского (комиссионного) вознаграждения и т.п., но не доход от самих торговых операций (ст. 156 НК).

Поскольку Агент осуществляет приобретение и реализацию товаров от своего имени, то он в обычном порядке включает в продажную цену товара НДС с выставлением покупателю соответствующего счета-фактуры, а также, в составе стоимости покупки, уплачивает НДС поставщику товара, согласно полученному от этого поставщика счету-фактуре. Обычно НДС, полученный от покупателей, подлежит уплате в бюджет, а НДС, уплаченный поставщикам, признается налоговым вычетом. Это собственные налоговые обязательства российской организации (Агента).

Однако если Агент совершает сделки за счет Принципала (по договору комиссии), то предполагаются определенные изменения в учете. При покупке товара Агент получает от продавца счет-фактуру и выставляет аналогичный счет-фактуру Принципалу. При этом Агент не регистрирует эти счета-фактуры в своей книге покупок или продаж, а только в книге учета счетов-фактур (соответственно, они не учитываются при расчете налога, подлежащего уплате Агентом). При продаже товара Агент аналогичным образом выставляет счет-фактуру покупателю и, обычно (когда Принципал состоит на налоговом учете), получает от него счет-фактуру на ту же сумму. Эти счета-фактуры также не регистрируются Агентом в книге продаж или покупок и не учитываются при расчете налога к уплате.

Таким образом, обороты по приобретению и реализации товаров по договору комиссии не входят в налоговую базу по НДС для Агента. Получаемое им комиссионное вознаграждение оформляется отдельным счетом-фактурой и облагается НДС в обычном порядке.

(Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (с изменениями от 15 марта 2001 г., 27 июля 2002 г.);

Письмо МНС РФ от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость»).

Однако упомянутые нормативные документы предполагают, что Принципал - российское лицо или, во всяком случае, состоит на налоговом учете в РФ. Какова же ситуация в том случае, если Принципал - иностранная организация, не состоящая на налоговом учете в РФ?

Что касается приобретения товара, то, с точки зрения Агента, ничего не меняется. Он по-прежнему получает счет-фактуру от продавца, на его основании выписывает аналогичный счет-фактуру Принципалу, не учитывая их в своих книгах покупок и продаж. (Заметим, что предъявленный Принципалу НДС может являться для него налоговым вычетом, только если он все же встанет на налоговый учет, ст. 171.4 НК) При продаже товара Агент выставляет счет-фактуру с включенным в нее НДС (так как реализация товара на территории РФ облагается НДС), но не учитывает его в книге продаж. Однако при перечислении средств Принципалу Агент уже не сможет получить от него аналогичный счет-фактуру, так как Принципал не состоит на налоговом учете.

Что же происходит с НДС, полученным от покупателя?

Логика подсказывает, что он должен быть перечислен в бюджет. Поскольку Принципал не состоит на учете, это может сделать только Агент, действуя в качестве налогового агента Принципала. Однако положения НК сформулированы так, что явным образом эта возможность не предусмотрена.

Действительно, рассмотрим даваемое НК определение налогового агента (ст. 161):

налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у [не состоящих на налоговом учете] иностранных лиц.

В данном случае Агент не является покупателем товара у Принципала, а потому, строго говоря, не должен иметь статуса налогового агента. Фактический покупатель товара также не может быть налоговым агентом Принципала, так как он связан договорными отношениями лишь с Агентом и выплачивает НДС Агенту по полученному от него счету-фактуре.

Возникает парадоксальная ситуация. Некоторые специалисты на основании вышеизложенных соображений делают вывод, что Агент может перечислить Принципалу всю сумму, полученную от покупателя, включая НДС. Вместе с тем на Принципале, который не состоит на учете, также не лежит обязанности по исчислению НДС, поскольку этим должны заниматься налоговые агенты (ст. 166.3 НК). Таким образом, согласно этой логике, полученный от покупателя налог вовсе не подлежит перечислению в бюджет ввиду наличия «пробела в законодательстве» (Эрзин Д.Г.: НДС при реализации комиссионного товара, принадлежащего иностранному лицу// Консультант №9 2002).

Мы придерживаемся несколько иной точки зрения. Действительно, в данном случае вновь имеет место неточность в формулировках НК. Однако предположение о том, что юридически допустимым является присвоение хозяйствующим субъектом суммы налога, полученного им от

третьего лица и принадлежащей государству, радикально противоречит идеологии Главы 25 НК и вообще самим основам налогового законодательства. Несмотря даже на видимую формальную безупречность данной позиции, мы считаем, что ее невозможно будет отстоять ни в налоговых органах, ни в суде.

Единственно разумной альтернативой нам представляется признание статуса налогового агента за Агентом. Несмотря на то, что комиссионер действительно не является покупателем товара, он, тем не менее, выполняет определенные действия, обычно осуществляемые покупателем. В частности, при наличии налоговой регистрации Принципала Агент получает от него счет-фактуру и оплачивает его. Поэтому мы считаем, что и в случае отсутствия налоговой регистрации Принципала именно Агент должен удержать и перечислить в бюджет налог при выплате полученных от покупателя средств Принципалу, действуя в качестве налогового агента. Однако в данном случае уплаченный в бюджет налог не является для Агента налоговым вычетом, так как доход от реализации данного товара не входит в налоговую базу Агента.

Еще раз подчеркнем, что этот вопрос остается спорным ввиду отсутствия четкого ответа на него в НК. Возможно, он будет прояснен будущей арбитражной практикой.

Теперь мы можем ответить на поставленный вопрос.

Ответ.

Случай 1. Иностранная организация (Принципал) состоит на налоговом учете в РФ. 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. Агент является налоговым агентом по НДС при выплатах средств за проданный товар Принципалу.

В обоих случаях полученное Агентом агентское вознаграждение облагается НДС.

Примечание. Во втором случае не вполне очевидна сама возможность выплат, так как выплаты в валюте подлежат валютному контролю, а для открытия счета в рублях (в России) иностранная организация обязана встать на налоговый учет.

Примеры

Во всех примерах мы выносим за скобки выплату агентского вознаграждения. Оно в любом случае облагается НДС в составе налоговой базы Агента.

Пример 1.

Принципал (иностранная организация) состоит на налоговом учете в РФ. Агент по договору комиссии приобрел товар за 120 руб., в том числе 20 руб. НДС (с получением счета-фактуры), а продал за 240 руб., в том числе 40 руб. НДС (с выставлением счета-фактуры).

При этом Агент выставляет Принципалу счет-фактуру на приобретенный товар на сумму 120 руб., в том числе 20 руб. НДС, а Принципал Агенту - на 240 руб., в том числе 40 руб. НДС (так как сделки производятся за счет Принципала). Агент выплачивает Принципалу разницу в цене в 120 руб., в том числе 20 руб. НДС.

Принципал должен уплатить в бюджет 20 руб., Агент - ничего. Агент не является налоговым агентом Принципала по НДС.

Пример 2.

Принципал не состоит на налоговом учете. Агент по договору комиссии приобрел товар за 120 руб., в том числе 20 руб. НДС, а продал за 240 руб., включая 40 руб. НДС.

При этом Агент выставляет Принципалу счет-фактуру на сумму 120 руб., в том числе 20 руб. НДС, который оплачивается Принципалом. Принципал Агенту счет-фактуру не выставляет, так как не состоит на налоговом учете (а выставляет обычный счет). Агент перечисляет 200 руб. Принципалу за проданный товар.

Агент является налоговым агентом Принципала по НДС и в этом качестве должен уплатить в бюджет 40 руб. НДС. Собственные налоговые обязательства Агента равны нулю. Для Принципала уплаченные Агентом в составе стоимости товара 20 руб. НДС не подлежат вычету, пока Принципал не состоит на налоговом учете.

Пример 3.

Агент приобрел товар за 120 руб., в том числе 20 руб. НДС, а продал за 240 руб., включая 40 руб. НДС. Счета-фактуры Агентом Принципалу или Принципалом Агенту не выставлялись, Принципалу доход не выплачивался.

В данном случае несущественно, состоит ли Принципал на налоговом учете - у него налоговых обязательств не возникает, так как деятельность Агента фактически ведется за его собственный счет и от собственного имени. Агент не является налоговым агентом Принципала по НДС. Собственные налоговые обязательства Агента составляют 20 руб.

10 февраля 2003 г.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

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