

УДК 657.1

Т.В. ЕРИНА,

кандидат экономических наук, ассистент

Казанский государственный финансово-экономический институт

ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ АГЕНТСКОГО ДОГОВОРА ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В статье рассматриваются различные варианты приобретения товаров, работ, услуг по агентскому договору. Приводится правовой анализ дискуссионных моментов налогообложения указанных операций у агента и принципала. Анализ дан в разрезе применения различных налоговых режимов участников сделки.

Традиционно в учетной системе предприятия используется посреднический договор при продаже товарно-материальных ценностей. Однако не стоит забывать, что посреднический договор может быть универсальным инструментом и работать также при осуществлении хозяйственных операций процесса заготовления. При этом наиболее удобной формой практической реализации посреднического договора может стать заключение договора агентирования. Но использование инструментария посредничества в такой нетрадиционной для него области, как заготовление ресурсов на предприятии, налагает на процесс исполнения данного договора ряд особенностей.

Первая особенность касается заполнения счета-фактуры при выполнении агентом поручения принципала по приобретению товаров (заказе работ или услуг). Если товары (работы, услуги) приобретаются через агента, но от имени принципала, то и счет-фактура должен быть выставлен продавцом (подрядчиком) на имя принципала. Только в этом случае он будет являться основанием для принятия к вычету налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) у принципала.

Если приобретение товаров (заказ работ или услуг) осуществляется агентом от своего имени, то счет-фактура выставляется продавцом (подрядчиком) на имя агента. В этом слу-

чае основанием у принципала для принятия НДС к вычету будет являться счет-фактура, полученный от агента. При этом такой счет-фактура выставляется посредником принципалу с отражением всех показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом агенту. Заметим, что оба счета-фактуры (как полученный, так и выставленный) у агента в книге покупок и книге продаж не регистрируются. У агента же счета-фактуры, полученные от продавцов, не регистрируются в книге покупок [1, п. 11].

Необходимо обозначить в агентском договоре сроки представления отчета. Это важно для целей своевременной уплаты принципалом налога, так как, вовремя не проинформированный агентом, он может опоздать с уплатой налога. Заметим, что пятидневный срок для представления счета-фактуры отсчитывается с того дня, когда агент реализовал товары.

Неплательщик НДС (например если компания применяет упрощенную систему налогообложения) в качестве принципала поручает агенту (плательщику НДС) по агентскому договору от своего имени закупить, а затем реализовать товар покупателям. С наценки НДС и налог на прибыль не уплачиваются. Данные сборы заменяются единым налогом. Варианты схемы могут быть всевозможными. Например, сдача имущества в аренду через агента, предоставление персонала по схеме аутсорсинга через аген-

та, оказание розничных услуг и т.д. Во всех случаях НДС не выделяется, при том что конечный покупатель принимает его к вычету. Агент действует и выставляет счет-фактуру покупателю от своего имени с налогом по ставке 18%. Принципал НДС не перечисляет, так как не является плательщиком. Следовательно, привлечь его к ответственности нельзя. Это невозможно даже в том случае, если он сообщит агенту о своем статусе, и последний будет выставлять покупателям счета-фактуры с НДС. Позиция принципала будет сильнее, если он оповестит агента о своем статусе неплательщика данного налога, так как законодательство не содержит такого требования. Третьи лица без согласия принципала не могут узнать о его статусе неплательщика (ст. 102 НК РФ). Таким образом, при использовании данной схемы агент и покупатели не имеют информации о налоговом статусе принципала. По общему правилу агент должен выставить счет-фактуру с НДС. При этом он платит налог на добавленную стоимость лишь с суммы своего небольшого вознаграждения (рис. 1).

При использовании данной схемы на практике следует учитывать некоторые риски. Во-первых, нарушается постановление правительства от 2 декабря 2000 г. № 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур...". Однако в данном случае агент может сослаться на то, что документ противоречит положениям Налогового кодекса. Согласно данному постановлению, посредник, осуществляющий продажу товаров от своего имени, должен выставлять счета-фактуры по товарам от своего имени на покупателя, а реквизиты этих документов передавать принципалу. В Налоговом кодексе же указано, что если агент реализует товары (работы, услуги) по договору от имени принципала, то и счет-фактура должен выставляться покупателю от имени последнего. Позиции покупателей в отношении вычета по НДС прочны – они не отвечают за третьих лиц и берут вычет по счету-фактуре.

Тем не менее, существуют определенные претензии налоговых органов по вопросу возникновения налогооблагаемой базы у агента, опубликованные в официальных источниках.



Рис. 1. Реализация товаров через неплательщика НДС

К примеру, **Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.10.2004 № Ф04-7585/2004(5627-А75-34)**. Позиция суда заключалась в следующем. Суммы, получаемые агентом для перечисления принципалу, не облагаются НДС у агента. Взыскание НДС с агента в данном случае приводит к двойному налогообложению одной и той же суммы: один раз – у агента, второй раз – у принципала. Позиция налогоплательщика была основана на том, что при оказании транспортных услуг от своего имени, но за счет принципала вследствие заключения агентского договора оборот, облагаемый НДС, возникает у принципала. В связи с этим взыскание НДС с агента является неправомерным. Позиция налогового органа базировалась на том, что поскольку в счетах-фактурах, выставленных налогоплательщиком-агентом в пользу заказчиков, сумма НДС выделена, принципалы-плательщики НДС не являются, следовательно, данная сумма НДС взыскивается с налогоплательщика-агента. Налогоплательщик заключал агентские договоры с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями и в соответствии с ними он как агент брал на себя обязательство за вознаграждение совершать по поручению принципалов (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) юридические и иные действия. Налогоплательщик за счет принципалов, но от своего имени заключал договоры по оказанию транспортных услуг, в соответствии с которыми обеспечивал предприятия всех форм собственности (заказчиков) транспортными средствами, принадлежащими принципалам. Согласно агентским договорам налогоплательщик сам определял размер оплаты за оказание принципалами транспортных услуг и получал оплату за оказанные принципалами транспортные услуги на свой расчетный счет, после чего производил расчеты с самими принципалами. На оплату оказанных принципалами транспортных услуг налогоплательщик в адрес заказчиков направлял счета-фактуры, в которых указывал всю стоимость транспортных услуг с выделением суммы НДС, но без выделения суммы агентского вознаграждения.

После получения от заказчиков оплаты стоимости транспортных услуг по предъявленным счетам-фактурам налогоплательщик перечислял принципалам (юридическим лицам и предпринимателям) суммы оплаты стоимости оказанных транспортных услуг с включением в них НДС, за исключением суммы, составляющей размер агентского вознаграждения. При этом счета-фактуры в адрес налогоплательщика-принципалами-индивидуальными предпринимателями не выставлялись.

Судом также установлено, что НДС, полученный налогоплательщиком от заказчиков в порядке оплаты транспортных услуг по счетам-фактурам, исчислялся и перечислялся им в бюджет с сумм агентского вознаграждения. На оплату данных услуг налогоплательщик в адрес заказчиков направлял счета-фактуры с указанием всей стоимости транспортных услуг с выделением НДС, но без выделения суммы агентского вознаграждения. После получения оплаты от заказчиков агент перечислял принципалам суммы данной оплаты с включением в них НДС, за исключением сумм агентского вознаграждения. Однако, по мнению налогового органа, суммы, полученные за оказание услуг, должны подлежать обложению как у агента, так и у принципала.

Вместе с тем суд, опровергая указанный вывод налогового органа, пришел к выводу, что взыскание НДС с сумм, полученных агентом, неправомерно.

Интересно **Постановление ФАС Дальневосточного округа от 11.10.2004 № Ф03-А37/04-2/2527**. Позиция суда заключалась в том, что комиссионер обязан исчислить НДС с реального дохода, возникшего в результате реализации товаров, принадлежавших комитенту, а не с сумм вознаграждения, указанной в условиях комиссионного договора. Общество перечислило комитенту полную стоимость полученного на комиссию товара, включая НДС, следовательно, основания для доначисления НДС у налогового органа отсутствовали. Позиция налогового органа заключалась в том, что комиссионер неправомерно включил в налоговую базу по НДС не всю сумму вознаграждения, а лишь ее часть, что привело к занижению налога.

Исходя из материалов рассматриваемого спора, комиссионер реализовал товарно-материальные ценности по цене ниже себестоимости. В результате при исчислении НДС общество включило в налоговую базу по налогу убыток в размере разницы между планировавшимся и фактически полученным доходом. Налоговый орган счел такие действия неправомерными и по итогам проведения выездной налоговой проверки вынес решение о доначислении НДС и соответствующих пени. По мнению инспекции, налогоплательщик должен был исчислить налог со всей суммы полученного дохода.

В соответствии с п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом в силу п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом другому лицу.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ используемые в Налоговом кодексе институты, понятия и термины других отраслей законодательства применяются в том значении, в каком они применяются в этих отраслях законодательства.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ при заключении договора комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить за вознаграждение одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Согласно п. 1 ст. 991 Гражданского кодекса РФ комитент, в свою очередь, обязуется выплатить комиссионеру вознаграждение.

В ст. 997 Гражданского кодекса РФ предусмотрено право комиссионера удерживать причитающееся ему по договору вознаграждение из всех поступивших к нему за счет комитента сумм.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 996 право собственности на вещи, поступившие от комитента комиссионеру либо приобретенные комиссионером за счет комитента, принадлежит комитенту.

В соответствии с положениями ст. 156 Налогового кодекса РФ комиссионер обязан исчислить НДС с сумм дохода.

Доход в соответствии с положениями ст. 41 Налогового кодекса РФ определяется как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которая учитывается в силу возможности ее оценки или в той мере, в какой эту выгоду можно оценить.

При таком правовом регулировании спорных правоотношений общество обязано уплачивать НДС только с суммы полученного вознаграждения. То обстоятельство, что гражданское законодательство предусматривает возможность получения комиссионером вознаграждения как непосредственно от комитента (п. 1 ст. 991 Гражданского кодекса РФ), так и путем зачета встречных требований (ст. 997 Гражданского кодекса РФ), для целей исчисления НДС значения не имеет, поскольку размер доходов комитента от способа получения комиссионером вознаграждения не зависит.

Исходя из материалов рассматриваемого спора, комиссионер реализовал имущество комитента по цене ниже себестоимости, то есть по цене меньшей, чем та, которая была оговорена условиями договора. В соответствии с положениями п. 2 ст. 995 Гражданского кодекса РФ комиссионер, продавший имущество по цене ниже согласованной с комитентом, обязан возместить последнему разницу. Указанная разница и является тем убытком, на размер которого в рассматриваемом споре комиссионер уменьшил свои доходы.

Иными словами, комиссионер обязан исчислить НДС с реального дохода, возникшего в результате реализации товаров, принадлежавших комитенту, а не с суммы вознаграждения, указанной в условиях комиссионного договора.

В заключение хотелось бы привести **Решение Арбитражного суда Пензенской области от 16 мая 2007 г. № А49-1924/2007**. Довод налогового органа о мнимости и притворности сделки суд не принимает, поскольку указанный довод является лишь предположением налогового органа, не подтвержденным надлежащими доказательствами. Налогоплательщик

указывал на то, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6-8 ст. 171 НК РФ. При этом вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, на суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные и фактически уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг). При этом налогоплательщик обязан представить в налоговый орган первичные документы, подтверждающие уплату налога на добавленную стоимость поставщикам и принятие приобретенных товаров на учет.

Налоговый орган представил отзыв по делу, в котором отклонил заявленные требования, сославшись на то, что материалами проверки подтверждена недобросовестность заявителя при получении вычетов по НДС.

По результатам проведения камеральной налоговой проверки декларации налоговым органом вынесено решение, которое признало необоснованным применение заявителем возмещения налога на добавленную стоимость. Основанием для принятия оспариваемого решения явился вывод налогового органа о мнимости и нецелесообразности сделки по покупке товара (алюминиевых отливок) своего контрагента из другого города. Указанный вывод сделан налоговым органом на основании того,

что директор организации не находился в командировке в месте нахождения контрагента, что ставит под сомнение факт заключения договора купли-продажи и агентского договора, рентабельность сделки составила 0,5%, отсутствовали собственные средства для оплаты счетов поставщиков. По мнению налогового органа, суммы налога, уплаченные поставщику, не обладают характером реальных затрат, а деятельность заявителя направлена не на получение прибыли, а на возмещение НДС из бюджета. Кроме того, налоговый орган сослался на взаимозависимость должностных лиц партнеров по сделке.

Довод налогового органа о мнимости и притворности сделки суд не принял, поскольку указанный довод является лишь предположением налогового органа, не подтвержденным надлежащими доказательствами. Так, не может считаться доказательством притворности сделки отсутствие директора в месте подписания договора, поскольку данный договор был направлен факсом, то есть способом, предусмотренным гражданским законодательством. Наличие прибыли в сумме около 16 000 руб. не может свидетельствовать о нерентабельности сделки или отсутствии экономической выгоды. Расчеты производились заявителем за счет собственных средств, имеющихся на счете от иных сделок и контрагентов, что подтверждено выписками расчетного счета заявителя. Также не могут служить доказательством недобросовестности заявителя взаимоотношения между сторонними организациями и их должностными лицами. Напротив, материалами дела подтвержден факт перечисления НДС заявителем поставщику-агенту, что свидетельствует о соблюдении участниками сделки баланса частных и публичных интересов и формировании в бюджете источника возмещения НДС и предположения налогового органа о недобросовестности налогоплательщика, не подтвержденные достаточными доказательствами. Доводы налогового органа не отнесены Налоговым кодексом Российской Федерации к основаниям для отказа в возмещении уплаченного НДС при поставке продукции.

Таким образом, практика работы организации через агента является достаточно рискованной с точки зрения привлечения к налоговой ответственности, хотя формально Налоговый кодекс и действующие законодательные акты о налогах и сборах не запрещают такого способа организации налогового планирования в рамках договора поставки. Однако желающим применить данный способ придется отстаивать свою позицию в арбитражном суде.

Список литературы

1. Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 №914 (ред. от 16.02.2004) // СПС Консультант Плюс.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ. Часть 2 // Российская газета. – 1996. – 6, 7, 8 февраля. – № 23, 24, 25; Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – 29 января. – № 5. – Ст. 410.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Часть 1 // Российская газета. – 1998. – 6 августа. – № 148-149; Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – 3 августа. – № 31. – Ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Часть 2 // Российская газета. – 2000. – 10 августа. – № 153-154; Парламентская газета. – 2000. – 10 августа. – № 151-152; Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – 7 августа. – № 32. – Ст. 3340.
5. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ. В 3 т. Т. 2 / под ред. Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2006.
6. Лермонтов М.Ю. Агентский договор: гражданско-правовые отношения, бухгалтерский учет, налогообложение // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 5.
7. Семенихин В.В. Приобретение посреднических услуг: налоговая и арбитражная практика // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 9.

В редакцию материал поступил 17.12.08.

Ключевые слова: товар, услуга, агентский договор, налогообложение, агент, принципал, участник сделки, налоговый режим.