



# Особенности применения НДС при совершении посреднических операций

Ключевые слова:

НДС, посредник, принципал, налоговый агент, счет-фактура, аванс

Положения налогового законодательства в отношении правил исчисления НДС посредниками — налоговыми агентами были рассмотрены в № 7 журнала. Напомним, речь идет о ситуации, когда посредник (неважно, от своего имени или от имени принципала (доверителя)) реализует товары (работы, услуги, имущественные права) иностранного лица (комитента, принципала, доверителя). При этом расчеты за реализуемые на территории России товары (работы, услуги) осуществляются через этого посредника. Тогда у него возникает обязанность исчислять НДС за иностранное лицо в качестве налогового агента [1, ст. 161]. Рассмотрим порядок заполнения им счетов-фактур, журнала учета, книг покупок и продаж.

Е.Ф. Восканян

Повторим условия примера с необходимыми дополнениями. Агент (российская организация ООО «Прайс») реализует на территории России от имени принципала — иностранной компании-собственника товара (компании KRIS, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации) кондиционеры арт. SG 052 (страна происхождения — ЕС) российскому покупателю (ООО «Айс»). Цена реализации кондиционера составляет 1180 руб., в том числе НДС — 180 руб., вознаграждение — 118 руб., в том числе НДС — 18 руб. (включено в цену реализации). Товар реализуется на условиях 100%-й предоплаты. Вознаграждение за предстоящее оказание услуги агент удерживает при получении оплаты от российского покупателя.

При получении оплаты в I квартале (15.02.2012) за предстоящую поставку кондиционера ООО «Прайс» составляет счета-фактуры как налоговый агент (17.02.2012) — в отношении аванса за товар (образец 1) и как налого-

плательщик НДС (18.02.2012) — в отношении аванса за посредническую услугу (образец 2). При этом в строке 2 «Продавец» счетов-фактур налоговый агент (посредник, реализующий товар от имени иностранного лица-собственника и участвующий в расчетах) указывает свое наименование, поскольку иных правил постановления Правительства РФ № 1137 [2] не содержит.

Следует отметить, что указание в счете-фактуре названия иностранной компании и ее адреса на иностранном языке не является ошибкой, если эти названия и адрес содержатся в договоре с агентом (российским налогоплательщиком).

В журнале учета агент регистрирует оба этих счета-фактуры (табл. 1). Покупатель регистрирует в журнале учета полученный (например, 15.03.2012) от агента счет-фактуру (табл. 3).

В книге продаж за I квартал 2012 г. агент делает записи об обоих счетах-фактурах (образец 3). Покупатель же в своей книге покупок регистрирует только один счет-фактуру, выставленный ему агентом (образец 4), для того чтобы получить вычет по НДС по выданным авансам.

Дата перечисления предоплаты российской организацией-агентом иностранному лицу (за минусом вознаграждения 118 руб. и налога, подлежащего удержанию налоговым агентом, в сумме 180 руб.) для составления этим агентом (налоговым агентом) счетов-фактур, проведения записей в журнале учета, книге продаж значения не имеет.

Во II квартале (02.04.2012) агент отгрузил товар российскому покупателю в счет полученного аванса и составил (06.04.2012) счет-фактуру на отгруженный товар (образец 5). Агент отчитался перед принципалом 30.04.2012 и оформил счет-фактуру (05.05.2012) на оказанную посредническую услугу (образец 6).

Оба этих счета-фактуры агент также регистрирует в журнале учета (табл. 2), а покупатель в своем журнале учета (табл. 4) регистрирует только один полученный (например, 15.06.2012) от агента счет-фактуру.

Во II квартале агент сделает записи и в книге продаж, и в книге покупок (образец 7).

Покупатель во II квартале также оформит записи и в книге покупок, и в книге продаж (образец 8).

↓ Таблица 1. Журнал учета агента (ООО «Прайс») за I квартал 2012 г.

Часть 1. Выставленные счета-фактуры			
Номер и дата составления (графы 5 и 6)	Наименование покупателя (графа 11)	Дата выставления (графа 2)	Код вида операции (графа 4)
№ 501 от 17.02.2012 (см. образец 1)	ООО «Айс»	17.02.2012	06
№ 502 от 18.02.2012 (см. образец 2)	Компания KRIS	18.02.2012	02

↓ Таблица 2. Журнал учета агента (ООО «Прайс») за II квартал 2012 г.

Часть 1. Выставленные счета-фактуры			
Номер и дата составления (графы 5 и 6)	Наименование покупателя (графа 11)	Дата выставления (графа 2)	Код вида операции (графа 4)
№ 998 от 06.04.2012 (см. образец 5)	ООО «Айс»	06.04.2012	06
№ 1253 от 05.05.2012 (см. образец 6)	Компания KRIS	05.05.2012	01

↓ Таблица 3. Журнал учета покупателя (ООО «Айс») за I квартал 2012 г.

Часть 2. Полученные счета-фактуры			
Номер и дата составления (графы 5 и 6)	Наименование продавца (графа 11)	Дата получения (графа 2)	Код вида операции (графа 4)
№ 501 от 17.02.2012 (см. образец 1)	ООО «Прайс»	15.03.2012	02

↓ Таблица 4. Журнал учета покупателя (ООО «Айс») за II квартал 2012 г.

Часть 2. Полученные счета-фактуры			
Номер и дата составления (графы 5 и 6)	Наименование продавца (графа 11)	Дата получения (графа 2)	Код вида операции (графа 4)
№ 998 от 06.04.2012 (см. образец 5)	ООО «Прайс»	15.06.2012	01

Примечания к табл. 1—4:

1. При составлении счета-фактуры на бумажном носителе в графе 2 «Дата выставления» части 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета указывается дата составления счета-фактуры (письмо Минфина России от 16.05.2012 № 03-07-09/57).
2. В части 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета регистрируются только те счета-фактуры (в том числе составленные, например, по авансам в счет будущего оказания услуг или по оказанным услугам на имя иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации), которые были выставлены покупателям, в том числе иностранным лицам. В примере принято допущение, что компания KRIS попросила агента выставить ей оба счета-фактуры (на сумму предоплаты, полученной от покупателя в счет предстоящей поставки товара, и по реализованному (отгруженному) товару), соответственно они были зарегистрированы в части 1 журнала.
3. Согласно условиям примера российский покупатель приобретает товар иностранного лица-принципала по договору, заключенному с агентом от имени принципала. То есть покупатель знает, что продавцом-собственником реализуемого агентом товара является иностранная компания. Несмотря на это, в графе 11 части 2 «Полученные счета-фактуры» журнала учета, исходя из общих правил, определенных в подп. «з» п. 11 раздела II приложения № 3 к постановлению Правительства РФ № 1137 [2], покупателю следует указать наименование налогоплательщика-продавца, такое же как в строке 2 счета-фактуры, т. е. ООО «Прайс».

Образец 1

СЧЕТ-ФАКТУРА № 501 от "17" февраля 2012 г. (1)  
 ИСПРАВЛЕНИЕ № — от "—" — (1a)

Продавец ООО «Прайс» (2)  
 Адрес г. Москва, ул. Солнечная, д. 100 (2a)  
 ИНН/КПП продавца 7700000000/7700000000 (26)  
 Грузоотправитель и его адрес Он же (3)  
 Грузополучатель и его адрес ООО «Айс» (4)  
 К платежно-расчетному документу № 705 от 15.02.2012 (5)  
 Покупатель ООО «Айс» (6)  
 Адрес г. Москва, ул. Громова, владение 58А (6a)  
 ИНН/КПП покупателя 7700000000/7700000000 (66)  
 Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога — всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъяв- ляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом — всего	Страна происхождения товара		Номер таможенной декларации
	к о д	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11
Аванс за предстоящую поставку кондиционера	—	—	—	—	—	—	18/118*	180	1180	—	—	—
Всего к оплате	—	—	—	—	—	X	—	180	1180	—	—	—

Руководитель организации Павлова Павлова Н.В. Главный бухгалтер Тимофеев Тимофеев О.С.  
 или иное уполномоченное лицо (подпись) (ф.и.о.) или иное уполномоченное лицо (подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

\* При получении предоплаты налоговый агент определяет размер налоговой ставки по общим правилам, определенным п. 4 ст. 164 НК РФ. Это вытекает из п. 5 ст. 161 НК РФ.

Образец 2

СЧЕТ-ФАКТУРА № 502 от "18" февраля 2012 г. (1)  
 ИСПРАВЛЕНИЕ № — от "—" — (1a)

Продавец ООО «Прайс» (2)  
 Адрес г. Москва, ул. Солнечная, д. 100 (2a)  
 ИНН/КПП продавца 7700000000/7700000000 (26)  
 Грузоотправитель и его адрес — (3)  
 Грузополучатель и его адрес — (4)  
 К платежно-расчетному документу № — от — (5)  
 Покупатель Компания KRIS (6)  
 Адрес Rothenbaumchausse 35, Hamburg, 20148, Germany (6a)  
 ИНН/КПП покупателя — (66)  
 Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога — всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъяв- ляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом — всего	Страна происхождения товара		Номер таможенной декларации
	к о д	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11
Аванс за предстоящее оказание посреднической услуги	—	—	—	—	—	—	18/118	18	118	—	—	—
Всего к оплате	—	—	—	—	—	X	—	18	118	—	—	—

Руководитель организации Павлова Павлова Н.В. Главный бухгалтер Тимофеев Тимофеев О.С.  
 или иное уполномоченное лицо (подпись) (ф.и.о.) или иное уполномоченное лицо (подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)



Образец 5

СЧЕТ-ФАКТУРА № 998 от " 06 " апреля 2012 г. (1)  
 ИСПРАВЛЕНИЕ № — от " — " — (1a)

Продавец ООО «Прайс» (2)  
 Адрес г. Москва, ул. Солнечная, д. 100 (2a)  
 ИНН/КПП продавца 7700000000/7700000000 (26)  
 Грузоотправитель и его адрес Он же (3)  
 Грузополучатель и его адрес ООО «Айс» (4)  
 К платежно-расчетному документу № 705 от 15.02.2012 (5)  
 Покупатель ООО «Айс» (6)  
 Адрес г. Москва, ул. Громова, владение 58А (6a)  
 ИНН/КПП покупателя 7700000000/7700000000 (66)  
 Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога — всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъявляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом — всего	Страна происхождения товара		Номер таможенной декларации
	к о д	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11
Кондиционер арт. SG052	796	шт.	1	1000	1000	без акциза	18*	180	1180	—	ЕС	1000001/100112/0001100
Всего к оплате					1000		X	180	1180			

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо Павлова (подпись) Павлова Н.В. (ф.и.о.) Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо Тимофеев (подпись) Тимофеев О.С. (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (ф.и.о.) (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

\* Размер ставки налога в графе 7 счета-фактуры налоговым агентом, реализующим товары принципала (иностранного лица), указывается в размере 18% на основании п. 5 ст. 161 и в соответствии с п. 3 ст. 164 НК РФ.

Образец 6

СЧЕТ-ФАКТУРА № 1253 от " 05 " мая 2012 г. (1)  
 ИСПРАВЛЕНИЕ № — от " — " — (1a)

Продавец ООО «Прайс» (2)  
 Адрес г. Москва, ул. Солнечная, д. 100 (2a)  
 ИНН/КПП продавца 7700000000/7700000000 (26)  
 Грузоотправитель и его адрес — (3)  
 Грузополучатель и его адрес — (4)  
 К платежно-расчетному документу № — от — (5)  
 Покупатель Компания KRIS (6)  
 Адрес Rothenbaumchause 35, Hamburg, 20148, Germany (6a)  
 ИНН/КПП покупателя — (66)  
 Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога — всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъявляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом — всего	Страна происхождения товара		Номер таможенной декларации
	к о д	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11
Посредническая услуга по реализации кондиционера арт. SG052	—	—	—	—	100	без акциза	18	18	118	—	—	—
Всего к оплате					100		X	18	118			

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо Павлова (подпись) Павлова Н.В. (ф.и.о.) Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо Тимофеев (подпись) Тимофеев О.С. (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (ф.и.о.) (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)



