

«Посреднические услуги по предоплате: разъяснения ФНС России»

В Письме от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@ (далее - Письмо) ФНС России детально разъяснила правила заполнения граф счетов-фактур каждой из сторон договора комиссии (агентского договора). При этом налоговики обратили внимание, что приведенный порядок заполнения счетов-фактур при реализации (приобретении) товаров (работ, услуг, имущественных прав) от имени комиссионера (агента) следует применять и в том случае, когда комиссионер (агент) не является налогоплательщиком НДС или освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Прежде чем подробнее остановиться на содержании Письма, разберемся, какие договоры относятся к посредническим.

Типы посреднических договоров

Договор комиссии. В соответствии со ст. 990 ГК РФ по договору комиссии комиссионер всегда совершает сделки от своего имени, но за счет комитента. Права и обязанности по сделкам, осуществленным комиссионером с третьими лицами, возникают у комиссионера.

Важно, что конструкция договора между сторонами предполагает формирование первичных документов по сделке с товаром от имени посредника на имя покупателя либо от имени продавца на имя посредника.

Договор поручения. По договору поручения поверенный всегда совершает определенные юридические действия от имени и за счет доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенные поверенным, непосредственно возникают у доверителя (ст. 971 ГК РФ).

Как следствие, и первичные документы всегда оформляются на имя доверителя.

Агентский договор. Согласно ст. 1005 ГК РФ агент совершает юридические или иные действия по поручению принципала и за его счет как от своего имени, так и от имени принципала.

В рамках агентского договора права и обязанности сторон по сделкам, совершенным агентом с третьими лицами, зависят от того, от чьего имени

выступает агент.

Так, когда сделка с третьим лицом осуществляется агентом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, даже если принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению. В этой ситуации агентский договор по своему исполнению аналогичен договору комиссии.

В случае, когда сделка с третьим лицом совершается агентом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Очевидно, что порядок оформления первичных документов по агентскому договору зависит от схемы его исполнения.

Несмотря на то что все посреднические договоры обладают специфическими признаками, которые позволяют рассматривать их как самостоятельные гражданско-правовые сделки, у них есть общие характерные черты:

- все вышеперечисленные виды договоров являются возмездными. Договор поручения может быть безвозмездным, только если это условие закреплено в самом договоре;
- посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;
- право собственности на реализуемые товары, впрочем, как и на все поступления, никогда не переходит к посреднику. Полученное им от третьих лиц является собственностью заказчика и подлежит передаче последнему;
- расчеты между заказчиком и третьими лицами могут производиться как с участием посредника, так и без него.

Требования Налогового кодекса

Что же говорит НК РФ относительно применения налоговых вычетов при перечислении авансовых платежей в рамках посреднических договоров?

Налогоплательщик при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, реализуемых на территории РФ, обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС, исчисленную в порядке, установленном п. 4 ст. 164 Налогового кодекса (абз. 2 п. 1 ст. 168 НК РФ). А именно: сумма НДС исчисляется по налоговой ставке 10/110 или 18/118. Счет-фактура при этом выставляется не позднее пяти календарных дней со дня поступления сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Пункт 12 ст. 171 НК РФ устанавливает, что вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Из норм п. 9 ст. 172 НК РФ следует, что суммы НДС, предъявленные продавцами, можно принять к вычету при наличии:

- счетов-фактур, выставленных продавцами при получении предоплаты;
- документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм предоплаты;
- договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Справка. Обратите внимание, что в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав счета-фактуры составляются продавцом, в том числе посредником.

Счета-фактуры

Порядок составления и выставления счетов-фактур изложен в Правилах ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 (в ред. Постановления Правительства РФ от 26.05.2009 N 451) (далее - Правила).

Так, п. 24 Правил установлено, что комитенты (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж:

- выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю;
- счета-фактуры, выданные комиссионеру (агенту) при получении им сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Однако порядок заполнения граф счетов-фактур не определен в Правилах. В связи с этим данный вопрос вызывал затруднения у бухгалтеров. И ФНС России в вышеупомянутом Письме ликвидировала данный пробел: в нем сказано, что комиссионеры (агенты) выставляют покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав счета-фактуры в соответствии с порядком, предусмотренным

п. 3 ст. 168, ст. 169 НК РФ, а также Правилами, с учетом изложенного в Письме.

Налоговики рассмотрели в Письме 2 ситуации: когда комитент (принципал) реализует и приобретает товары (работы, услуги), имущественные права от имени комиссионера (агента).

Ситуация 1. Реализация

В Письме рассматриваются три варианта заполнения счетов-фактур по предоплате при реализации. Для удобства нумерация строк и граф счета-фактуры приведена в Приложении 1 на с. 46.

Вариант А

Особенности заполнения счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионером (агентом):

- в строке 1 счета-фактуры комиссионер (агент) указывает дату выписки и порядковый номер счета-фактуры в хронологическом порядке;
- в строках 2, 2а, 2б - наименование и местонахождение комиссионера (агента) в соответствии с учредительными документами, а также его ИНН и КПП;
- строка 5 заполняется только в случае, если получена предоплата. При этом указываются реквизиты (номер и дата) платежно-расчетного документа или кассового чека (при расчете с помощью платежно-расчетных документов или кассовых чеков, к которым прилагается счет-фактура) о перечислении покупателем предварительной оплаты комиссионеру (агенту). В случае предоплаты в безденежной форме расчетов ставится прочерк;
- строки 3, 4, 6, 6а и 6б, графы 1 - 11 заполняются в порядке, указанном в Правилах.

В Письме также говорится, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации комиссионера (агента) либо иными лицами, уполномоченными на то распорядительным документом по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры комиссионером (агентом) - индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается им с указанием реквизитов свидетельства о его госрегистрации в качестве ИП.

Вариант Б

Особенности заполнения комиссионером (агентом) счетов-фактур при получении предоплаты:

- строки 1, 2, 2а, 2б заполняются аналогично варианту А;
- в строках 3 и 4 ставится прочерк;
- строка 5 заполняется в обязательном порядке и аналогично предыдущему варианту;
- строки 6, 6а и 6б заполняются в порядке, указанном в Правилах;
- в графе 1 указывается наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;
- в графах 2 - 6 ставятся прочерки;
- в графе 7 указывается налоговая ставка, определяемая согласно п. 4 ст. 164 НК РФ (10/110 или 18/118);
- в графе 8 указывается сумма налога, определяемая в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ;
- в графе 9 ставится сумма полученной предоплаты с учетом суммы НДС;
- в графах 10 и 11 ставятся прочерки.

Как видно, перечень реквизитов счета-фактуры в данном случае схож с поименованным в п. 5.1 ст. 169 НК РФ и, скорее всего, их заполнение не вызовет затруднений. Вопросы могут возникнуть при указании наименования организации в графе 1. Соответствующие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 09.04.2009 N 03-07-11/103, от 06.03.2009 N 03-07-15/39, а также УФНС России по г. Москве от 07.05.2009 N 16-15/045429. Что касается подписи в счете-фактуре по предоплате, то комиссионер (агент) визирует его аналогично предыдущему варианту.

Вариант В

Налоговики в Письме уделили внимание и порядку заполнения счетов-фактур комитентом (принципалом). Причем такой порядок идентичен как при реализации, так и при получении предоплаты:

- в строке 1 указывается дата выписки счета-фактуры, которая указана в счете-фактуре, выписанной посредником. Номер счета-фактуры комитент (принципал) ставит свой в хронологическом порядке;
- строки 2, 2а и 2б заполняются в соответствии с учредительными документами комитента (принципала), а также его ИНН и КПП;

- в строках 3 - 6, 6а, 6б, в графах 1 - 11 комитентом (принципалом) указываются данные, соответствующие счету-фактуре, выставленному посредником.

Еще раз налогоплательщику напоминает, что покупатель имеет право применять налоговые вычеты, предусмотренные п. 12 ст. 171 НК РФ, при наличии у него документов, в данном случае оформленных через посредника.

Ситуация 2. Приобретение

По мнению ФНС России, изложенному в Письме, положения п. 24 Правил целесообразно применять и при приобретении для комитента (принципала) товаров, работ, услуг, имущественных прав через посредника. При этом посредник выписывает комитенту (принципалу) счет-фактуру, в котором отражает показатели счета-фактуры, выставленного ему продавцом товаров (работ, услуг).

Вариант А

Особенности заполнения счета-фактуры при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионером (агентом):

- в строке 1 ставится дата, которую указал продавец в счете-фактуре, выставленном комиссионеру (агенту). При этом номер счета-фактуры комиссионер (агент) ставит в хронологическом порядке;

- в строках 2, 2а и 2б указываются наименование и место нахождения продавца в соответствии с учредительными документами, его ИНН и КПП;

- строки 3 и 4 заполняются в соответствии с Правилами;

- строка 5 заполняется, если получена предоплата. При этом указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека (при расчете с помощью платежно-расчетных документов или кассовых чеков, к которым прилагается счет-фактура), соответствующие реквизитам, указанным в счете-фактуре продавца (т.е. платежно-расчетного документа или кассового чека о перечислении продавцу комиссионером (агентом) оплаты), а также реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека о перечислении комитентом (принципалом) предварительной оплаты комиссионеру (агенту). В случае предоплаты в безденежной форме расчетов ставится прочерк;

- в строках 6, 6а и 6б указываются данные о комитенте (принципале) в соответствии с Правилами;

- в графах 1 - 11 указываются сведения, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных продавцом комиссионеру (агенту).

Порядок подписания организацией-комиссионером (агентом) таких счетов-фактур аналогичен описанному в первой ситуации.

При получении предоплаты продавцы выставляют счета-фактуры посреднику в общеустановленном порядке.

Комиссионеры (агенты) в свою очередь выдают комитенту (принципалу) счета-фактуры.

Вариант Б

Особенности заполнения комиссионером (агентом) счетов-фактур при получении предоплаты:

- строки 1, 2, 2а, 2б заполняются аналогично предыдущему варианту;
- в строках 3 и 4 ставится прочерк;
- строка 5 заполняется в обязательном порядке, так как счет-фактура на предоплату. Порядок заполнения аналогичен предыдущему варианту;
- строки 6, 6а и 6б, графы 1 - 11 заполняются в том же порядке, что и при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав без предоплаты.

Комитенты (принципалы) вправе воспользоваться налоговыми вычетами, предусмотренными п. 12 ст. 171 НК РФ, но при наличии обязательных документов:

- счетов-фактур, выданных комиссионером (агентом) с приложением копий счетов-фактур, выставленных продавцом комиссионеру (агенту) при получении предоплаты;
- документов, подтверждающих фактическое перечисление комитентом (принципалом) комиссионеру (агенту) и комиссионером (агентом) продавцу сумм предоплаты;
- договора, заключенного комиссионером (агентом) с продавцом, предусматривающего перечисление указанных сумм, и договора, заключенного комитентом (принципалом) с комиссионером (агентом), также предусматривающего перечисление указанных сумм.

В п. 4 Письма налоговые органы обратили внимание налогоплательщика на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам поручения (агентскому договору), когда доверители (принципалы) выступают от своего имени. В этом случае последние выставляют счета-фактуры в общеустановленном порядке. Такой же порядок они соблюдают и при получении сумм предоплаты.

В общеустановленном порядке выставляют счета-фактуры и продавцы по договорам поручения (агентскому договору) доверителям (принципалам), когда те выступают от своего имени.

Еще одно пояснение, приведенное в Письме ФНС России, касается выставления счетов-фактур посредником - налогоплательщиком НДС на свои услуги.

Так, посредник выставляет счета-фактуры по оказанным им услугам в общеустановленном порядке. При этом если предоплата перечисляется денежными средствами, в строке 5 счета-фактуры ставится номер и дата составления платежно-расчетного документа, свидетельствующего о перечислении комитентом (принципалом, доверителем) указанной предварительной оплаты.

При получении предоплаты в неденежной форме в строке 5 счета-фактуры посредник ставит прочерк. Аналогично он поступает, когда удерживает свое вознаграждение, включая сумму НДС, из денежных средств, подлежащих перечислению комитенту (принципалу, доверителю).

Рассмотрим порядок составления счетов-фактур при приобретении товара через комиссионера по договору комиссии на примере.

Пример. ООО "Комитент" поручило ООО "Комиссионер" приобрести товар номенклатурой - 1. Для исполнения поручения 17.02.2010 платежным поручением N 72 "Комитент" перечислил полную предоплату в размере 118 000 руб., включая НДС - 18 000 руб. Платежным поручением N 107 от 28.02.2010 "Комиссионер" перечислил полную предоплату ООО "Продавец". Далее 20.03.2010 "Комиссионер" получил товар.

Вознаграждение "Комиссионера" составляет 1180 руб., включая НДС - 180 руб., и оплачивается "Комитентом" после подписания двустороннего Акта выполненных услуг.

28.02.2010 "Продавец" получает предоплату и составляет счет-фактуру на имя "Комиссионера" в общеустановленном порядке (см. Приложение 2 на с. 47). При этом в строке 5 он проставляет номер платежного поручения N 107 от 28.02.2010.

Получив счет-фактуру от "Продавца", "Комиссионер" в свою очередь выставляет счет-фактуру на имя "Комитента" (Приложение 3 на с. 48). При этом в строке 1 указывается дата счета-фактуры продавца, то есть 28.02.2010, а также номер счета-фактуры в хронологическом порядке.

В строке 5 ставится дата счета-фактуры продавца - 28.02.2010 и порядковый номер в хронологическом порядке. В строках "Продавец", "Адрес", ИНН и КПП (2, 2а, 2б) посредник указывает данные продавца в соответствии с учредительными документами и его ИНН и КПП.

В строках 3 и 4, где указываются данные грузоотправителя и грузополучателя, проставляются прочерки.

В строках 6, 6а, 6б ("Покупатель", его адрес, ИНН и КПП) посредник указывает данные "Комиссионера" в соответствии с учредительными документами.

Получив от посредника счет-фактуру, а также копию счета-фактуры продавца и документ, подтверждающий перечисление предоплаты "Комиссионером" покупателю, "Комитент" может принять сумму НДС к вычету. Перечисление предоплаты в данном случае подтверждает платежное поручение N 107 от 28.02.2010. Также "Комитент" должен иметь в наличии два договора: с "Комиссионером" на оказание посреднических услуг и заключенный последним с "Продавцом". В договорах необходимо предусмотреть условие о перечислении сумм предоплаты.

Приложение 1

СЧЕТ-ФАКТУРА

Внимание! Документ утратил силу.

Документ утратил силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137. О порядке применения Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 см. разъяснения Минфина РФ от 31.01.2012 N 03-07-15/11.

Приложение 2

110 28 февраля 2010 г.

СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)

ООО "Продавец"

Продавец ----- (2)

105081, г. Москва, ул. Почтовая Б., д. 38, стр. 1

Адрес ----- (2а)

7724569796/770101001

ИНН/КПП продавца ----- (2б)

Грузоотправитель и его адрес _____ (3)

Грузополучатель и его адрес _____ (4)

107 28.02.2010

К платежно-расчетному документу N ----- от ----- (5)

ООО "Комиссионер"

Покупатель ----- (6)

129090, г. Москва, ул. Щепкина, д. 21

Адрес ----- (6а)

7702664260/770201001

ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации Иванов /Иванов Ю.Н./ Главный бухгалтер Ищенко /Ищенко Г.М./

(подпись) (ф.и.о.) (подпись) (ф.и.о.)

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

предпринимателя)

Примечание. Первый экземпляр - покупателю, второй экземпляр - продавцу.

Приложение 3

127 28 февраля 2010 г.

СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)

ООО "Продавец"

Продавец ----- (2)

105081, г. Москва, ул. Почтовая Б., д. 38, стр. 1

Адрес ----- (2а)

7724569796/770101001

ИНН/КПП продавца ----- (2б)

Грузоотправитель и его адрес _____ (3)

Грузополучатель и его адрес _____ (4)

107 28.02.2010,

К платежно-расчетному документу N ----- от ----- (5)

72 17.02.2010

N ----- от -----

ООО "Комитент"

Покупатель ----- (6)

105064, г. Москва, ул. Земляной Вал, д. 9

Адрес ----- (6а)

7801059506/997350001

ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации Перевердиев /Перевердиев А.Н./ Главный бухгалтер
Гордеева /Гордеева А.Н./

(подпись) (ф.и.о.) (подпись) (ф.и.о.)

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

Примечание. Первый экземпляр - покупателю, второй экземпляр - продавцу.

Источник: Журнал ""Налоговый учет для бухгалтера"

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/posrednitcheskie-uslugi-po-predoplate-razyasneniya-fns-rossii/>

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru