

## Учет НДС налоговыми агентами при работе с иностранными контрагентами

При приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ, организация признается налоговым агентом (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Налоговыми агентами в этом случае признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах (далее - российские налогоплательщики) и приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) иностранных лиц.

Из приведенных законоположений следует, что налоговый агент исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет налог, обязанность по уплате которого лежит на налогоплательщике - иностранной организации. При этом обязанность по исчислению, удержанию и перечислению НДС возникает у российского налогоплательщика при одновременном наступлении двух условий:

- товары (работы, услуги приобретаются) у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков. Если иностранный контрагент имеет в России зарегистрированное постоянное представительство, то плательщиком НДС будет данное представительство.

- местом реализации товаров (работ, услуг) иностранной организации является территория РФ.

В общем случае для целей обложения НДС место реализации определяется:

- для товаров по правилам ст. 147 НК РФ
- для работ и услуг по правилам ст. 148 НК РФ.

Статья 147 НК РФ предусматривает местом реализации товаров территорию РФ если товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ, а также если товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется. То есть в момент приобретения товара у иностранного контрагента он физически должен находиться на территории РФ или иных территориях, находящихся под юрисдикцией РФ.

Что касается работ и услуг, то здесь правила определения места их реализации сложнее. Рассмотрим основные случаи, когда в соответствии со ст. 148 НК РФ местом реализации работ и услуг признается территория РФ:

1) Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде. Иными словами если иностранная организация выполняет, к примеру, работы по ремонту здания находящегося в РФ, то заказчик работ является налоговым агентом.

2) Работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) НК РФ относит, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание. К примеру, монтаж оборудования иностранной организацией ведет к необходимости удержания НДС налоговым агентом (Письмо ФНС России от 24.05.2013 N СА-4-9/9466).

3) Услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

4) Покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Данный пункт вызывает наибольшие трудности. Основными случаями признания местом выполнения работ (оказания услуг) территории РФ, если они оказываются покупателю, зарегистрированному в РФ, являются операции по:

- передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

- оказанию услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

- оказанию консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых 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;

- предоставлению персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

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

- передаче единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со [статьей 6](#) Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата.

5) Услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой, если они оказываются иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, в случае, если пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации. Иными словами российский налогоплательщик признается налоговым агентом по НДС при перевозке грузов, если иностранный перевозчик осуществляет перевозку между двумя пунктами находящимися в России. Если осуществляется доставка груза из-за рубежа, или наоборот из России за рубеж иностранным перевозчиком обязанности налогового агента не возникают, так как местом оказания услуг перевозки в данном случае РФ не признается.

Необходимо отметить, что если выполняется (оказывается) несколько видов работ (услуг) и реализация одних работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ (услуг), местом реализации вспомогательных работ (услуг) признается место реализации основных работ (услуг). Например, к таким услугам относятся дополнительные услуги (аренда выставочной площади и оборудования, выставочного стенда, услуги по размещению информации о товарах в официальных каталогах выставки и т.п.), связанные с участием в выставке за рубежом с целью рекламирования продукции, об этом в частности сказано в Письме Минфина РФ от 17.06.2009 N 03-07-08/135.

Следует обратить внимание на приобретении работ (услуг) у хозяйствующих субъектов Таможенного союза. Вопросы определения места реализации работ (услуг) в данном случае регламентируются нормами [Соглашения](#) о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25.01.2008 и [Протокола](#) о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11.12.2009 г. Международные

договоры имеют приоритет над нормами национального законодательства (ст. 15 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ), в связи с чем в случае заключения сделок с хозяйствующими субъектами Таможенного союза место реализации работ и услуг определяется в порядке, определенном указанными [Соглашением](#) и [Протоколом](#).

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 2 ст. 161 НК РФ). Иначе говоря, налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС на основании ст. 145 НК РФ, применяющие УСН, ЕСХН, ЕНВД обязаны также исполнять обязанности налогового агента при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных контрагентов.

Согласно разъяснениям контролирующих органов обязанности по уплате НДС за иностранного контрагента не возникнет, если осуществляемая операция освобождена от НДС. Например, не нужно уплачивать налог, если иностранная организация оказывает предоставляет неисключительное право на использование программного обеспечения на основании лицензионного соглашения (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 11.10.2011 N 03-07-08/284, от 02.09.2011 N 03-07-08/274.

В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налог уплачивается налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам (п. 4 ст. 174 НК РФ).

В п. 4 ст. 173 НК РФ прямо сказано, что агенты уплачивают налог за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику, то есть иностранному контрагенту. Иначе говоря, налог должен быть исчислен по ставке 18/118 процентов. Однако если по договору стоимость работ (услуг) не включает НДС, или содержит например фразу об определении стоимости услуг без учета косвенных налогов, взимаемых в стране покупателя, то покупатель должен самостоятельно увеличить стоимость услуг на сумму НДС по ставке 18% (об этом в частности сказано в Письме Минфина РФ от 05.06.2013 N 03-03-06/2/20797).

База по НДС определяется отдельно по каждой сделке с иностранным лицом для правильности заполнения декларации по НДС. В декларации [разд. 2](#) "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента" должен быть заполнен отдельно по каждому иностранному лицу (п. 36 Порядка заполнения раздела 2 декларации "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента" Порядка заполнения декларации). По [стр. 210](#) [разд. 3](#) декларации отражается сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве налогового агента, подлежащая вычету.

В отличие от порядка уплаты НДС, удержанного налоговым агентом при приобретении работ и услуг, который подлежит уплате в бюджет в момент перечисления денежных средств иностранному контрагенту, при покупке товаров у иностранного поставщика удержанный НДС нужно перечислить в бюджет в те же сроки, что установлены для уплаты НДС налогоплательщиками. То есть равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором совершена сделка (п. 1 ст. 174 НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 01.11.2010 N 03-07-08/303).

Если за товары (работы, услуги) вы платите не рублями, а иностранной валютой, то свои расходы по сделке вы должны пересчитать в рубли по курсу Банка России на дату

оплаты. Это требование установлено в [п. 3 ст. 153 НК РФ](#) (Письмо Минфина России от 01.11.2010 [N 03-07-08/303](#)).

Порядок применения вычетов по НДС, уплаченному налоговыми агентами, регламентируется [п. 3 ст. 171 НК РФ](#). Право на вычет НДС, уплаченному налоговыми агентами, имеют налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности плательщика НДС.

То есть лица не являющиеся плательщиками НДС ( в связи с применением ЕНВД, УСН, ЕСХН), а также налогоплательщики освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС в порядке ст. 145 НК РФ не имеют право за заявление удержанного налога к вычету.

Право на налоговый вычет возникает только если:

- товары (работы, услуги), имущественные права были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, для совершения операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС,
- при их приобретении он уплатил налог в соответствии с [гл. 21 НК РФ](#), что подтверждается соответствующим платежным поручением.
- имеется [счет-фактура](#), оформленный налоговым агентом в порядке, предусмотренном [п. 3 ст. 168 НК РФ](#).

Из указанных положений следует, что приобретаемые товары (работы, услуги) должны быть оприходованы налоговым агентом. Данной позиции придерживаются и контролирующие органы (Письма ФНС России от 12.08.2009 [N ШС-22-3/634@](#) и Минфина России от 29.11.2010 [N 03-07-08/334](#)).

Более неоднозначно ситуация обстоит если оплата осуществлена после выполнения работ (оказания услуг). По мнению ФНС, в частности изложенному в Письмах т 07.06.2008 [N 3-1-10/81@](#) и от 07.09.2009 [N 3-1-10/712@](#), НДС, уплаченный российской организацией - агентом за иностранное юридическое лицо, может быть принят к вычету только в следующем налоговом периоде после перечисления денежных средств в бюджет.

По нашему мнению данная позиция налоговых органов необоснованна, так как Налоговый кодекс связывает право на вычет именно с уплатой удержанного НДС в бюджет, а не заявления его в налоговой декларации. Позиция автора и подтверждается разъяснениями Минфина России (см., например, Письма от 29.11.2010 [N 03-07-08/334](#) и от 15.07.2009 [N 03-07-08/151](#)). Из таких же подходов исходит и судебная практика. Так, к примеру, в Постановлении Северо-Кавказского округа от 09.08.2010 [N А32-21695/2008-46/378-34/283-2010-11/1](#) суд указал: «По смыслу [статей 161, 171, 173](#) Налогового кодекса Российской Федерации российская организация, уплатившая в бюджет в качестве налогового агента суммы НДС при приобретении услуг у иностранного юридического лица, не состоящего на налоговом учете в налоговом органе, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, имеет право на вычет данной суммы налога в том налоговом периоде, в котором было произведено фактическое перечисление этой суммы в бюджет. Следовательно, довод налоговой инспекции о том, что НДС, уплаченный покупателем - налоговым агентом, может быть включен в налоговые вычеты в период, следующий за периодом, за который этот НДС исчислен и отражен к уплате в налоговой декларации, не соответствует законодательству».

Если налоговый агент не удержит и (или) не перечислит (полностью или частично) НДС, его могут привлечь к ответственности по [ст. 123 НК РФ](#). То есть, взыскать штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению

Также необходимо отметить, что в [Постановлении](#) от 03.04.2012 [N 15483/11](#) Президиум ВАС РФ пришел к выводу о том, неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию налога на добавленную стоимость из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от

обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет. Указанной обязанности налогового агента корреспондирует право на применение вычета налога на добавленную стоимость в размере уплаченного налога в порядке, предусмотренном [пунктом 3 статьи 171](#) Кодекса. Правовая позиция о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанная на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик ([подпункт 5 пункта 3 статьи 45](#) Кодекса), к которому и подлежит предъявлению налоговым органом требование об уплате налога, в рассматриваемом случае неприменима, поскольку иностранное лицо в российских налоговых органах на учете не состоит. Иначе говоря, согласно указанному подходу НДС подлежит взысканию налоговым органом с налогового агента даже в случае его неудержания при осуществлении выплаты с начислением пеней и применением ответственности, предусмотренной [ст. 123](#) НК РФ.