Налоговый агент по НДС — что это?

Налоговыми агентами являются субъекты хозяйственной деятельности, которые в силу закона должны исчислить и уплатить налог за своих контрагентов, юридических или физических лиц. Примером налогового агентства является обязанность организаций удержать НДФЛ с дохода своих работников и перечислить его в бюджет. Существует налоговое агентство и по НДС — в определенных случаях юридические лица вне зависимости от того, платят ли они этот налог сами или нет, обязаны исполнить функции налогоплательщика за своих поставщиков.

Когда возникают обязанности налогового агента по НДС?

Случаи налогового агентства по НДС приведены в статье 161 Налогового кодекса. Налоговым агентом признается субъект хозяйственной деятельности, зарегистрированный в РФ, если он:

- приобретает на территории России продукцию (работы, услуги) у иностранного лица, которое не зарегистрировано в нашей стране в качестве налогоплательщика;
- является арендатором либо покупателем имущества у органов государственной власти или местного самоуправления;
- является участвующим в расчетах посредником при реализации на территории РФ товаров, работ или услуг иностранным лицом, не зарегистрированным в российской ФНС;
- реализует конфискат, бесхозные ценности, клады или имущество, подлежащее реализации по решению суда.

На практике чаще всего встречается аренда имущества у муниципальных органов, а также покупка товаров у иностранного контрагента.

Российская компания покупает товар у иностранной

Прежде чем заключить сделку по приобретению продукции у иностранной компании, стоит выяснить, есть ли у нее представительство в России. Если оно имеется, то у покупателя не возникает дополнительных обязанностей, поскольку расчетом и уплатой НДС будет заниматься представительство. В подтверждение факта его существования целесообразно запросить у иностранной компании копию свидетельства о постановке на налоговый учет в России.

Обратите внимание! Сказанное выше верно в том случае, если покупатель заключает договор именно с представительством иностранной организации. Если же договор заключается с головным офисом, то есть местное представительство в операции не участвует, покупатель становится налоговым агентом по НДС своего иностранного контрагента. Подтверждение — письмо Минфина России от 12.11.14 № 03-07-08/57178.

Если представительства нет (либо оно не участвует в сделке), то у российского покупателя возникают обязанности налогового агента по НДС. Исключение — иностранная организация реализует товары, работы или услуги, которые не облагаются НДС в соответствии с российским законодательством. Обязанности налогового агента у покупателя в этом случае не возникнет.

Расчет налога

Если в договоре указана сумма с учетом НДС, то налог исчисляется по расчетной ставке по одной из формул:

- при ставке НДС 18% — **НДС = Стоимость ТРУ x 18 / 118**,
- при ставке НДС 10% — **НДС = Стоимость ТРУ x 10 / 110**.

Разберем на примере. Российская компания приобрела у иностранного контрагента товары,

облагаемые НДС по ставке 18%, на сумму 1 млн рублей. Поставщик не имеет местного представительства, следовательно, российский покупатель должен удержать НДС.
Сумма налога составит: 1000000 х 18 /118 = 152542,37 рублей.
Значит, иностранному контрагенту российский покупатель должен перечислить следующую сумму: 1000000 — 152542,37 = 847457,63 рубля.
Иностранный контрагент может настаивать на том, чтобы ему была перечислена фиксированная сумма, а причитающиеся налоги покупатель начислил «сверху». При такой формулировке в договоре НДС рассчитывается по соответствующей ставке (18 или 10%) и перечисляется в бюджет из собственных средств покупателя. То есть для последнего стоимость приобретенных товаров, работ или услуг возрастет на сумму НДС и других обязательных платежей — это нужно учитывать при заключении договора.
Если российская компания является налоговым агентом иностранца и по НДС, и по налогу на доход в соответствии со статьей 309 НК РФ, то расчет налогов осуществляется в следующем порядке:

- рассчитывается и удерживается НДС,
- его сумма исключается из базы по налогу на доход,
- рассчитывается удерживается сумма налога на доход.

Компания арендует имущество у органов власти

Заключая договор аренды федерального или муниципального имущества, нужно внимательно отнестись к тому, кто является арендодателем. Если это казенное учреждение либо федеральное или муниципальное унитарное предприятие (например, больница или вокзал), то обязанностей налогового агента у арендатора по этому договору не возникнет. Организации указанных типов сами платят свои налоги.
Если арендодателем выступает городская администрация, муниципалитет, комитет по управлению госимуществом или аналогичный орган, то арендатор становится налоговым агентом по НДС. При этом не имеет значения, какой заключается договор: двусторонний, то есть между арендодателем и арендатором, либо трехсторонний — между балансодержателем, арендодателем и арендатором. В любом случае компания, которая арендовала имущество, должна будет исчислить НДС с арендной платы и уплатить его в бюджет.
Как производится расчет суммы налога зависит от того, какие условия прописаны по этому поводу в договоре. Если в нем указано, что НДС включен в стоимость арендной платы, налог исчисляется по расчетной ставке по формуле:
НДС = Арендная плата х 18 / 118
Если в договоре указана сумма арендной платы без НДС либо вообще отсутствует упоминание о налоге, его расчет производится по ставке 18% сверх арендной платы. В этом случае налог уплачивается арендатором из собственного кармана, увеличивая стоимость аренды.

Уплата НДС в бюджет

Уплата НДС налоговыми агентами должна быть произведена тремя равными частями не позднее 25 числа каждого месяца квартала, следующего за отчетным. Исключение составляет приобретение работ и услуг у иностранной компании. В соответствии с пунктом 4 статьи 174 НК РФ, в этом случае НДС в бюджет необходимо уплатить одновременно с выплатой денежных средств иностранному поставщику (исполнителю). Если вместе с платежным поручением на перевод денег за услуги (работы) не представить платежку на перечисление НДС в бюджет, банк попросту не примет у покупателя документы.

Документальное оформление

Оформление счета-фактуры налоговым агентом должно производиться по общим правилам, то есть его следует составить не позднее 5 календарных дней после оплаты. Составляется документ в двух экземплярах, один из которых регистрируется в книге продаж, а второй — в книге покупок когда у налогоплательщика возникнет право на вычет.
При заполнении счет-фактуры налоговым агентом есть свои особенности. Так, в строках 2, 2а и 2б необходимо указать реквизиты поставщика (продавца либо арендодателя). Если продавцом является иностранная организация, то в графах ИНН и КПП (строка 2б) нужно поставить прочерк. Выше было сказано, что при приобретении у иностранного контрагента работ и услуг НДС должен быть уплачен одновременно с перечислением денег поставщику. В этом случае в строке 5 счета-фактуры указывается номер и дата платежного поручения на перечисление налога в бюджет.

Отчетность, вычеты и списание в расходы

Вне зависимости от того, является ли налоговый агент плательщиком НДС или нет, он должен подать декларацию по НДС. Агенты-плательщики отчитываются строгого в электронной форме, а агенты, которые сами НДС не платят, могут подавать отчеты в бумажном виде.
Что касается вычетов НДС, то на них имеют право те налоговые агенты, которые сами являются плательщиками этого налога. Вычет НДС агентами производится на общих основаниях. Для этого нужно соблюдение всех необходимых условий, а именно:

- наличие счета-фактуры (он оформляется налоговым агентом, то есть самой компанией) и платежного документа о переводе средств в бюджет;
- оприходование приобретенных товаров, работ или услуг;
- использование их в облагаемой НДС деятельности.

Неплательщики НДС могут включить сумму уплаченного налога в стоимость приобретенных товаров, работ или услуг.

Пример

Компания, которая осуществляет облагаемую и необлагаемую НДС деятельность, арендует у муниципалитета помещение под офис за 200 тыс. рублей в месяц. В соответствии с условиями договора, арендная плата включает НДС.
Сумма налога в составе арендной платы составит: 200000 x 18 / 118 = 30508,47 рублей.
В счет арендной платы ежемесячно будет перечисляться: 200000 — 30508,47 = 169491,53 рубля.
Допустим, что доля операций, облагаемых НДС, соответствует 5% от объема выручки, то есть к вычету компания может принять 5% от уплаченного НДС.
Вычету подлежит: 30508,47 / 100 x 5 = 1525,42 рублей.
Остальная сумма налога, а именно 30508,47 — 1525,42 = 28983,05 рублей, будет отнесена к расходам по налогу на прибыль в составе затрат на аренду за указанный месяц.

Выводы

Если компания начинает работать с нестандартным для себя типом контрагентов, а именно с иностранными компаниями или государственными органами, стоит внимательно изучить вопрос о возникновении дополнительных налоговых обязанностей. Вполне возможно, что ей придется исполнять роль налогового агента по НДС и другим платежам. При этом режим налогообложения, применяемый самой компанией (ОСНО, УСН, патент, ЕНВД), не играет никакой роли.

Стоит учесть, что если налоговый агент не исполняет свои обязанности по уплате НДС, то несет такую же ответственность, как если бы он не уплатил собственный налог. Помимо того, что с него взыщут недоимку и пени за просрочку платежа, ИФНС может наложить штраф по статье 122 НК РФ в размере 20% от неуплаченной суммы.