SF EDUCATION

Налоги в РФ: Общая система налогообложения

НДС: НДС по сделкам с участием посредников

Обязательства сторон при посреднических договорах

При заключении посреднических договоров (комиссии, поручения, агентских договоров) у участников сделки возникают налоговые обязательства, связанные с учетом НДС.

Вид договора	Стороны договора	Обязательства сторон
Договор поручения	Поверенный	По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.
	Доверитель	
Договор комиссии	Комиссионер	По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.
	Комитент	
Агентский договор	Агент	По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.
	Принципал	

Учет у принципала

1. Принципал реализует через агента имущество, работы, услуги, имущественные права

Доходы принципала является выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, включая комиссию агента, но без учета НДС.

Основание: п.1 ст.248, п.1, 2 ст.249 НК РФ, Письмо Минфина России от 15.06.2017 N 03-11-06/2/37038

Методом начисления доход признается на дату реализации имущества (работ, услуг, имущественных прав) на основании отчета агента.

Основание: п.3 ст.271 НК РФ

Кассовым методом доход признается на момент поступления средств на счет принципала (если деньги перечисляются напрямую от покупателей) или на момент поступления средств на счет агента (если агент переводит средства принципалу).

Основание: п.2 ст.273 НК РФ, Письмо ФНС от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@

Расходы принципала:

✔ Стоимость реализуемого имущества:
Прямые расходы (метод начисления) или себестоимость товаров, имущественных прав (п.1 ст.268 НК РФ).

✔ Расходы, связанные с реализацией:
Включают расходы на оценку, хранение, транспортировку и другие, если они возмещаются агенту принципалом.

✔ Вознаграждение агента:
Признается в расходах на дату утверждения отчета агента.

Основание: п.1 ст.268, п.2 ст.318, пп.3 п.7 ст.272 НК РФ.

Особенность при УСН («Доходы»):

Если принципал применяет УСН с объектом «Доходы», расходы на вознаграждение агента не уменьшают налоговую базу.

Основание: Письмо Минфина России от 20.07.2020 № 03-11-11/63253

Учет агентского вознаграждения

1. Агентское вознаграждение в стоимости имущества

Если агент выступает посредником в приобретении имущества, агентское вознаграждение включается в стоимость приобретаемого имущества:

- ✔ Основные средства: вознаграждение учитывается в первоначальной стоимости основного средства
- ✔ Материалы: вознаграждение включается в стоимость приобретаемых материалов
- ✔ Товары: вознаграждение включается в стоимость товаров, если учетной политикой предусмотрено формирование стоимости товаров с учетом расходов на их приобретение

2. Агентское вознаграждение в прочих расходах

Вознаграждение агента признается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в следующих случаях:

- ✔ Реализация через агента имущества, работ, услуг, имущественных прав
- ✔ Приобретение через агента работ или услуг
- ✔ Приобретение через агента товаров, если учетной политикой предусмотрено включение расходов на приобретение в состав издержек обращения

Основание: пп.3 п.1 ст.264 НК РФ

3. Момент признания агентского вознаграждения

- ✔ Метод начисления:

Вознаграждение учитывается в налоговом учете на дату утверждения отчета агента.

Основание: пп.3 п.7 ст.272 НК РФ

- ✔ Кассовый метод:

Вознаграждение учитывается на дату фактической оплаты услуг агента.

Если агент удерживает вознаграждение из сумм, подлежащих перечислению принципалу, расходы признаются после фактического оказания услуги и на основании отчета агента.

Основание: пп.1 п.3 ст.273 НК РФ

Как учесть НДС?

Порядок начисления НДС и регистрации счетов-фактур у принципала зависит от того, от чьего имени проданы или куплены товары (работы, услуги) – от имени принципала или от имени агента.

✔ Продажа товаров (работ, услуг) от имени принципала.

Если товары (работы, услуги) продаются от имени принципала, то счета-фактуры оформляются и регистрируются в обычном порядке. НДС начисляется на дату отгрузки товаров (работ, услуг) агентом покупателю.

Основание: пп.1 п.1 ст.167 НК РФ, п.16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N33.

По перечисленному покупателем авансу НДС начисляется в следующем порядке:

✔ на дату получения агентом аванса

✔ на дату отгрузки товаров (работ, услуг) агентом покупателю

В периоде отгрузки товаров (работ, услуг) можно принять к вычету НДС, начисленный с аванса.

Основание: п.8 ст.171, п.6 ст.172, п.1, 14 ст.167 НК РФ, Письмо ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@

На момент передачи имущества от принципала к агенту НДС не начисляется, так как не переходит право собственности на данное имущество.

✔ Покупка товаров (работ, услуг) от имени принципала.

Если агент выступает от имени принципала, то счет-фактуру продавец выставляет на принципала в общем порядке. В книге покупок принципал регистрирует:

- ✔ Счет-фактуру продавца на приобретенные товары (работы, услуги) и принимает входной НДС к вычету
- ✔ Счет-фактуру агента на агентское вознаграждение и принимает входной НДС к вычету

✔ Продажа товаров (работ, услуг) от имени агента

Если товары (работы, услуги) реализуются от имени агента, то применяется специальный порядок выставления счетов-фактур.

Шаг 1.

При продаже товаров агент выставляет счета-фактуры от своего имени на отгрузку товаров и на полученные авансы.

Шаг 2.

Эти счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета и передает принципалу копии счетов-фактур. В книгу продаж такие счета-фактуры агент не вносит.

Основание: п.20 Правил ведения книги продаж Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 №1137, Письмо Минфина от 19.07.2017 N 03-07-09/45747

Шаг 3.

Принципал на основании копий счетов-фактур агента выставляет собственные счета-фактуры. При этом меняются следующие показатели:

- ✔ В строках 2, 2а, 2б принципал указывает свои реквизиты
- ✔ В строке 1 принципал указывает свой номер

Он регистрирует счета-фактуры в книге продаж и перевыставляет агенту.

Шаг 4.

Полученные от принципала счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета и не регистрирует в книге покупок.

Шаг 5.

С агентского вознаграждения агент начисляет НДС и выставляет принципалу счет-фактуру на свои услуги. Этот счет-фактуру агент регистрирует в книге продаж, а принципал – в книге покупок.

✔ Покупка товаров (работ, услуг) от имени агента

Если товары (работы, услуги) покупаются от имени агента, то применяется специальный порядок выставления счетов-фактур.

Шаг 1.

При покупке товаров агент перевыставляет принципалу счета-фактуры от продавцов на купленные товары и на уплаченные авансы. Данные в этих счетах-фактурах идентичны данным счета-фактуры продавца. Меняются только данные:

✔ В строке 1 агент указывает свой номер

✔ В строках 6, 6а, 6б агент указывает реквизиты принципала

✔ В строке 5 указывает данные о платеже принципала

Шаг 2.

Перевыставленные принципалу счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета. В книге покупок и книге продаж такие счета-фактуры не регистрируются.

Основание: п.19 Правил ведения книги покупок.

Шаг 3.

Принципал регистрирует в книге покупок счета-фактуры, перевыставленные ему агентом.

Шаг 4.

С агентского вознаграждения агент начисляет НДС и выставляет принципалу счет-фактуру на свои услуги. Этот счет-фактуру агент регистрирует в книге продаж, а принципал – в книге покупок.

Как исчислить авансовый НДС по вознаграждению посредника?

Договором между агентом (комиссионером) и принципалом (комитентом) может быть предусмотрено, что агентское вознаграждение удерживается из денежных средств, которые получены:

- ✔ От принципала (комитента), когда посредник приобретает для заказчика товары (работы, услуги)
- ✔ От покупателей при реализации им товаров (работ, услуг) заказчика

В таких случаях на агентское вознаграждение, выделенное из общей суммы денежных средств, начисляется НДС по правилам, предусмотренных для авансов. А именно:

НДС с аванса = Сумма аванса *x* 22/122

Посредник должен выставить счет-фактуру в течение 5 дней со дня получения денежных средств.

Посредник не исчисляет НДС по таким товарам (работам, услугам). Доходы / расходы по их приобретению и реализации для целей налога на прибыль не учитывает.

Основание пп.9 п.1 ст.251 НК РФ, п.9 ст.270 НК РФ

Учет у агента

В доходах по налогу на прибыль агент учитывает агентское вознаграждение в составе доходов от реализации посреднических услуг.

Основание: п.1 ст.248, п.1 ст.249 НК РФ

Агент НЕ учитывает в составе доходов:

- ✔ Суммы, поступившие агенту от принципала для приобретения по его поручению имущества (работ, услуг).
- ✔ Суммы, поступившие агенту от покупателей за реализованное имущество (работы, услуги, имущественные права).

Основание: пп.9 п.1 ст.251 НК РФ

В расходах по налогу на прибыль агент учитывает собственные расходы по текущей деятельности и расходы, которые принципал не возмещает.

Агент НЕ учитывает в составе расходов:

- ✔ Денежные средства, переданные агентом принципалу по агентскому договору. Например, передача принципалу денежных средств за реализованное имущество.
- ✔ Затраты, которые, согласно договору, несет принципал.

Как оформить счет-фактуру?

Если агент действует от имени принципала, то счета-фактуры оформляются в общем порядке.

Если агент действует от собственного имени, то счета-фактуры оформляются в особом порядке.

Продажа товаров через агента

Шаг 1.

При продаже товаров агент выставляет счета-фактуры от своего имени на отгрузку товаров и на полученные авансы.

Шаг 2.

Эти счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета и передает принципалу копии счетов-фактур. В книгу продаж такие счета-фактуры агент не вносит.

Основание: п.20 Правил ведения книги продаж Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 №1137, Письмо Минфина от 19.07.2017 N 03-07-09/45747

Шаг 3.

Принципал на основании копий счетов-фактур агента выставляет собственные счета-фактуры. При этом меняются следующие показатели:

- ✔ В строках 2, 2а, 2б принципал указывает свои реквизиты
- ✔ В строке 1 принципал указывает свой номер

Он регистрирует счета-фактуры в книге продаж и перевыставляет агенту.

Шаг 4.

Полученные от принципала счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета и не регистрирует в книге покупок.

Шаг 5.

С агентского вознаграждения агент начисляет НДС и выставляет принципалу счет-фактуру на свои услуги. Этот счет-фактуру агент регистрирует в книге продаж, а принципал – в книге покупок.

Покупка товаров через агента

Шаг 1.

При покупке товаров агент перевыставляет принципалу счета-фактуры от продавцов на купленные товары и на уплаченные авансы. Данные в этих счетах-фактурах идентичны данным счета-фактуры продавца. Меняются только данные:

- ✔ В строке 1 агент указывает свой номер
- ✔ В строках 6, 6а, 6б агент указывает реквизиты принципала
- ✔ В строке 5 агент указывает данные о платеже принципала

Шаг 2.

Перевыставленные принципалу счета-фактуры агент регистрирует в журнале учета. В книге покупок и книге продаж такие счета-фактуры не регистрируются.

Основание: п.19 Правил ведения книги покупок

Шаг 3.

Принципал регистрирует в книге покупок счета-фактуры, перевыставленные ему агентом.

Шаг 4.

С агентского вознаграждения агент начисляет НДС и выставляет принципалу счет-фактуру на свои услуги. Этот счет-фактуру агент регистрирует в книге продаж, а принципал – в книге покупок.

Пример

10.02.2026г. компания «П» (принципал) и компания «А» (агент) заключили агентский договор.

Согласно данного договора:

Агент обязуется продать канцелярские товары, поставленные ему принципалом, за 183.000 руб. (включая НДС 33.000 руб.)

Агентское вознаграждение – 5% от суммы продаж

За реализованные товары денежные средства получает агент и перечисляет их продавцу за минусом суммы вознаграждения (то есть вознаграждение агент учитывает в момент поступления средств от покупателя)

15.04.2026г. Компания «П» отгрузила товары компании «А»

02.07.2026г. компания «А» реализовала всю партию товаров, перечислила выручку компании «П» и предоставила отчет о продажах.

05.07.2026г. сторонами был подписан акт об оказании услуг агента.

Оцените последствия сделки для обоих сторон.

Решение

Компания «П» (принципал):
Апрель 2026г. (II квартал): НДС не возникает, так как право собственности на товар не переходит от продавца к покупателю.

Июль 2026г. (III квартал): начисляется исходящий НДС в сумме 33.000 руб.

Июль 2026г. (III квартал): к вычету принимается входящий НДС по услугам агента в сумме 1.650 руб. (= 183.000 x 5% x 22/122).

Компания «А» (агент):

Июль 2026г. (III квартал): начисляется исходящий НДС в сумме 1.650 руб.(= 183.000 x 5% x 22/122).