

Автор: **А. Н. Медведев**, генеральный директор ЗАО “Аудит БТ”,
член научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов, канд. экон. наук

Источник: журнал «Налоговые споры» № 5/2012



Инспекторы подозревают, что посреднические сделки заключаются исключительно с целью ухода от налогов. Ряд схем с использованием таких сделок они уже раскрыли. На основе анализа судебной практики руководитель аудиторской фирмы выясняет, к каким налоговым последствиям следует быть готовым участникам посреднических сделок, а также дает рекомендации по снижению налоговых рисков.

Самое важное в этой статье

- Какие сделки признаются посредническими и почему инспекторы относятся к ним с подозрением
- Как доказать, что при реализации ресурсов через посредника организация преследует деловую цель
- В каком порядке комитент должен оформлять счета-фактуры
- О чем следует помнить участникам посреднических сделок при защите своей позиции в споре с инспекцией

Налогоплательщики, которые заключают посреднические сделки, сталкиваются с целым рядом претензий налоговых органов. Это объясняется тем, что посредники формируют свой доход исходя исключительно из суммы посреднического вознаграждения, а ее размер в сотни раз меньше оборота денежных средств. Поэтому

налоговые органы часто подозревают, что посреднические сделки заключаются исключительно с целью ухода от налогов.

В статье мы рассмотрим налоговые риски, которые возникают у участников посреднических сделок, а также проанализируем судебную практику по спорным вопросам и предложим рекомендации по минимизации нежелательных последствий подобных сделок.

Какие сделки относятся к посредническим

В Гражданском кодексе РФ регламентированы правовые основы следующих посреднических сделок:

- поручение – поверенный обязуется совершить от имени и за счет доверителя определенные юридические действия (ст. 971–979 ГК РФ);
- действия в чужих интересах без поручения (ст. 980–989 ГК РФ);
- комиссия – комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (ст. 990–1004 ГК РФ);
- агентирование – агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала (ст. 1005–1011 ГК РФ).

Отметим, что сделка, совершенная до установления отношений по договору комиссии, не может быть признана заключенной во исполнение поручения комитента (п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ 17.11.2004 № 85).

При этом комиссионер может не искать разовых покупателей после заключения договора комиссии, а воспользоваться устойчивыми договорными рамочными отношениями и налаженными каналами сбыта продукции. Инспекция не вправе переквалифицировать подобные сделки исходя из собственного видения бизнес-процессов налогоплательщика, не основываясь на доказательствах (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.07.2011 № А78-3282/2010).

Схемы, которых следует избегать

Как правило, налоговые органы видят в посреднических сделках следующую схему.

Пример

ООО “Альфа” в качестве принципала поручает агенту ООО “Бета” реализовать товар по договорам купли-продажи от своего имени. ООО “Бета” предъявляет покупателям НДС, который они возмещают из бюджета, однако при этом ООО “Альфа” никаких налогов в бюджет не платит.

Налогоплательщикам иногда удается доказать, что подобная схема в их деятельности не применялась.

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Северо-Западного округа от 21.11.2005 № А56-52665/04

При проверке инспекция обнаружила, что налогоплательщик под видом комиссионной торговли уходил от налогообложения по разработанной схеме, совершая мнимые сделки. По ее мнению, комитенты ООО “Альфа”, ООО “Бета” и ООО “Гамма” не существуют в действительности. Взаиморасчеты с ними организация производила по договорам комиссии путем передачи ценных бумаг, полученных по актам приема-передачи у финансового брокера – ООО “Дельта”. В ходе встречной проверки ООО “Дельта” установлено, что переданные налогоплательщику ценные бумаги приобретены у частных предпринимателей, которые не являются таковыми и не совершали сделки по купле-продаже ценных бумаг.

Однако суд указал, что инспекция не оспаривала:

- факт реализации налогоплательщиком товаров, принадлежащих его комитентам по договорам комиссии;

- факт приобретения по поручениям комитентов ценных бумаг у ООО “Дельта”, т. е. получения этих бумаг по актам приема-передачи и оплаты их стоимости за счет денежных средств, полученных от реализации товаров комитентов;

- факт передачи ценных бумаг комитентам в счет оплаты товаров с учетом сумм комиссионного вознаграждения, установленного договорами комиссии.

Данные обстоятельства подтверждают, что организация осуществляла операции по реализации комиссионных услуг. Тот факт, что комитенты, зарегистрированные в качестве налогоплательщиков, не находятся по юридическим адресам и не представляют налоговую отчетность, не является основанием для переквалификации деятельности организации и начисления налогов исходя из стоимости товаров ее комитентов.

В ходе встречной проверки ООО “Дельта” подтвержден тот факт, что налогоплательщик приобрел ценные бумаги, переданные впоследствии комитентам.

В результате суд признал, что инспекция неправомерно привлекла налогоплательщика к налоговой ответственности по указанному эпизоду.

Однако в подобных спорах налогоплательщики побеждают далеко не всегда. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в схожих обстоятельствах вынес решение в пользу налогового органа. Было установлено, что между организацией и ее контрагентами не было реальных хозяйственных отношений, при этом действительность операций не была подтверждена соответствующими первичными документами (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.04.2008 № Ф04-2342/2008(3408-А03-41)). Отметим, что определением ВАС РФ от 03.07.2008 № 7806/08 налогоплательщику было отказано в передаче дела на рассмотрение в Президиум ВАС РФ.

Проанализируем несколько налоговых схем, которые выявили налоговые органы, т. е. использование которых сопряжено с высокими налоговыми рисками. Иногда посредник при реализации товаров комитента лишь “прикидывается” посредником – исключительно с целью налоговой минимизации. В подобных случаях налоговые органы могут переqualificировать посреднические договоры в договоры купли-продажи.

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 07.02.2011 № А70-3392/2010

Между налогоплательщиком (комиссионер) и ЗАО “Альфа” (комитент) был заключен договор комиссии, согласно которому комитент поручает комиссионеру совершить сделку по приобретению нефтепродуктов. При этом в спецификациях к договору содержится условие об увеличении цены продукции в случае просрочки платежа.

По результатам проверки инспекция пришла к выводу о том, что фактически налогоплательщик заключал с контрагентами договоры купли-продажи горюче-смазочных материалов (ГСМ). При этом проверяющие исходили из протоколов допросов руководителей контрагентов налогоплательщика, а также из того, что он приобретал ГСМ не за счет комитента, а за свой собственный счет, хранил их на нефтебазах, а потом продавал. Таким образом, по мнению инспекции, договоры комиссии ничтожны в силу ст. 169 и 170 Гражданского кодекса РФ, они были заключены с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Суд пришел к выводу, что условия договоров комиссии соответствуют положениям не гл. 51 “Комиссия” ГК РФ, а гл. 30 “Купля-продажа” ГК РФ. Цена продукции, приобретенной за счет комитента, не может быть увеличена комиссионером. При этом налогоплательщик не представил заявок комитента, которые являются для комиссионера поручением на заключение сделок по приобретению нефтепродуктов, с указанием их наименования и количества.

В результате суд посчитал, что правоотношения налогоплательщика и ЗАО “Альфа” не могут быть квалифицированы как посреднические.

В передаче приведенного дела в Президиум ВАС РФ отказано определением ВАС РФ от 19.05.2011 № ВАС-6392/11.

Далее обратимся к схеме, когда привлечение посредника искусственно увеличивает расходы комитента (принципала).

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Поволжского округа от 16.06.2008 № А72-5790/2007

Налогоплательщик реализовал на экспорт кровельный материал, приобретенный у ООО «Альфа» (г. Москва) по договору купли-продажи, через комиссионера – ООО «Бета» (г. Учалы) согласно договору комиссии. При этом кровельный материал для ООО «Альфа» производило ООО «Бета». Инспекция обнаружила, что при изготовлении и передаче продукции ее цена была искусственно увеличена путем использования цепочки посредников с целью увеличения подлежащей возмещению суммы НДС. В частности, ООО «Альфа» предоставляло ООО «Бета» сырье для переработки через комиссионера – ООО «Торговый дом Бета» (г. Учалы). Кроме того, ООО «Торговый дом Бета» выступало грузоотправителем по сделке купли-продажи кровельного материала между ООО «Альфа» и налогоплательщиком. Грузополучателем по этой сделке выступало ООО «Бета», и уже от этой компании продукция поступала на экспорт.

Таким образом, в результате цепочки сделок товар вывозился за пределы г. Учалы только на этапе экспорта, т. е. операции проводились фактически по одному адресу.

Также было установлено, что юридические лица, участвующие в перечисленных сделках, являются взаимозависимыми. Помимо указанных обстоятельств суд принял во внимание несоразмерность сумм реализации и сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет.

В результате судьи пришли к выводу о том, что в действиях налогоплательщика не было разумных экономических или иных причин (деловой цели) и что они направлены на получение незаконной налоговой выгоды.

В передаче приведенного дела в Президиум ВАС РФ отказано определением ВАС РФ от 08.10.2008 № 13124/08.

Снижаем риски комитента (принципала)

Чтобы минимизировать налоговые риски, возникающие при заключении посреднических сделок, важно учитывать те аспекты, которые прежде всего интересуют проверяющих.

В частности, комитенту (принципалу) важно позаботиться о доказательствах того факта, что привлечение посредника имело деловую цель, уделить внимание нюансам формирования выручки по сделке, а также особенностям учета посреднического вознаграждения.

Деловая цель

Часто налоговые органы ставят под сомнение целесообразность посреднических сделок, направленных на приобретение товаров, работ, услуг, мотивируя это следующими аргументами:

- налогоплательщик мог купить товар напрямую у производителя (см. постановления ФАС Московского округа от 26.05.2011 № КА-А40/4644-11, от 19.03.2009 № КА-А40/1771-09 (определением ВАС РФ от 18.05.2009 № ВАС-5782/09 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ));

- приобретение товаров (работ, услуг) через посредника обошлось налогоплательщику дороже, чем могло бы обойтись при их приобретении своими силами (см. постановление ФАС Московского округа от 25.05.2011 № КА-А40/4632-11).

Необходимость привлечения посредника для приобретения ресурсов можно обосновать, например, отсутствием собственных снабженческих служб,

перераспределением функций и ответственности, сокращением сроков поставки и т. д.

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Московского округа от 09.07.2008 № КА-А40/5206-08-П

Налоговый орган заявил, что налогоплательщик при приобретении трансформаторов с участием посредников не имел деловой цели. Однако суд не принял этот довод с учетом следующей аргументации:

- если бы трансформаторы приобретались непосредственно у первоначальных поставщиков в цепочке, налогоплательщик был бы вынужден привлекать заемные средства на 3 месяца и уплачивать соответствующие проценты;
- принимая во внимание сроки изготовления оборудования, налогоплательщик получил бы его на 3 месяца позже, что могло бы негативно отразиться на производственной деятельности компании.

Чтобы избежать претензий налоговых органов в том, что реализация через посредника является схемой по снижению налоговой нагрузки, необходимо письменно (например, в бизнес-плане) сформулировать деловую цель привлечения посредника для процесса реализации, например:

- использование сбытовой сети посредника (инфраструктура, налаженные связи сбыта, рекламная поддержка, выход в регионы и т. п.);
- переложение на посредника рисков, связанных с контрагентами;
- распределение расходов.

Несмотря на то что эти меры несколько увеличат расходы принципала (комитента), они позволяют ему:

- увеличить выручку от продаж;
- ускорить оборачиваемость оборотных активов;
- расширить географические сегменты сбыта и выйти на новые рынки.

Так, в одном из споров налогоплательщик сослался на то, что реализация продукции крупному покупателю (посреднику):

- позволяет уменьшить риск ее неоплаты;
- способствует переложению бремени поиска конечных потребителей товара на посредника;
- уменьшает нагрузку на производителя продукции и его сбытовые подразделения.

Суд учел эти доводы и заключил, что привлечение посредников не является доказательством недобросовестности налогоплательщика (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2006 № А42-777/2005-23, в передаче дела в Президиум ВАС РФ отказано определением ВАС РФ от 13.04.2007 № 13562/05).

Вместе с тем в постановлении Президиума ВАС РФ от 14.02.2012 № 12093/11 расходы принципала на привлечение агента были признаны необоснованными, поскольку у него отсутствовали:

- деловая цель привлечения посредника для реализации продукции в Украину;
- документально подтвержденная информация о реальных действиях, совершенных агентом в интересах принципала.

Как формируется и признается выручка

Комитент (принципал) должен включать в свою выручку не фактическую сумму, полученную от комиссионера (агента), а всю сумму, вырученную комиссионером (агентом), в т. ч. комиссионное вознаграждение, которое посредник удерживает из выручки за проданные товары. Это объясняется тем, что вся сумма, вырученная посредником за проданный товар, принадлежит в первую очередь комитенту (принципалу). Данная позиция подтверждается разъяснениями финансового ведомства и судебной практикой (см. письмо Минфина России от 10.10.2011 № 03-03-06/1/641, постановления ФАС Московского округа от 25.10.2000 № КА-А40/4836-00, ФАС Северо-Западного округа от 22.12.2005 № А05-1109/04-20).

Обратимся к вопросу о том, в каком порядке формируется выручка комитента (принципала).

Во-первых, согласно ст. 167 НК РФ датой реализации товаров у комитента (принципала) для целей исчисления НДС признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров (работ, услуг);
- день их оплаты.

Возьмите на вооружение

Чтобы обосновать необходимость привлечения посредника для реализации продукции, можно указать, что эта мера позволит увеличить рынок сбыта и снизить трудозатраты производителя.

Днем отгрузки признается именно момент отгрузки товаров посредником покупателю, а

не момент отгрузки товаров посреднику (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.07.2011 № А56-56435/2010). При этом, даже если комиссионер не представит комитенту отчеты о реализации товаров, это не означает, что у комитента отсутствует налоговое обязательство по начислению НДС.

Важно, что отгрузка (передача) товаров покупателям имела место фактически (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.07.2011 № А56-74387/2010).

Обратите внимание

Для принципала моментом признания выручки по агентскому договору является момент поступления денежных средств на расчетный счет агента.

Суды также отмечают, что применительно к агентскому договору моментом признания выручки у принципала является момент поступления денежных средств на расчетный счет агента (см. постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.05.2003 № А29-4250/02А, от 06.12.2006 № А78-1788/06-С2-24/100-Ф02-6542/06-С1).

Во-вторых, при налогообложении прибыли комитент (принципал) должен отразить выручку от реализованных комиссионером (агентом) товаров на дату их реализации на основании извещения комиссионера (агента). Комиссионер, в свою очередь, обязан в течение трех дней после окончания каждого квартала известить комитента о дате реализации принадлежащего ему имущества (ст. 316 НК РФ).

Учитываем посредническое вознаграждение

Комитент (принципал) относит посредническое вознаграждение:

- или на увеличение стоимости активов (если посредник содействовал их приобретению);

- или в состав прочих расходов (если посредник содействовал реализации товаров, работ или услуг).

Посредническое вознаграждение должно быть обоснованно, иначе налогоплательщику могут быть доначислены суммы налога на прибыль, пеней и штрафов (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.08.2010 № А27-25068/2009).

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Северо-Западного округа от 06.03.2007 № А56-2666/2006

Налогоплательщик заключил агентский договор, в соответствии с которым агент принял на себя обязательство за вознаграждение в интересах и от имени налогоплательщика найти потенциальных арендаторов и заключить договоры аренды земельных участков. Налогоплательщик включил в состав расходов затраты по этому договору. Однако документы, которые бы подтверждали, что агент получил вознаграждение именно за заключение договора аренды, не были представлены. Поэтому суд принял решение в пользу инспекции и признал указанные расходы необоснованными.

Если налогоплательщику удастся подтвердить, что расходы на выплату агентского вознаграждения контрагенту были реально понесены, то суд может принять решение в его пользу даже при условии, что контрагент являлся фирмой-однодневкой (см. постановление ФАС Уральского округа от 24.09.2008 № Ф09-6810/08-СЗ).

Размер посреднического вознаграждения может состоять из двух частей – постоянной и переменной.

Обратим внимание на позицию Президиума ВАС РФ по следующему спору. Суд установил, что агент не перевыставлял оплаченные им счета своих контрагентов, а учитывал расходы по ним как собственные затраты. При этом стоимость услуг, подлежащих оплате принципалом, расшифровывалась по двум позициям – как “возмещаемые расходы” и “вознаграждение”.

Однако это не влияло на природу сумм, оплаченных принципалом агенту. Президиум ВАС РФ заключил, что возмещаемые расходы фактически являются частью вознаграждения агента (см. постановление от 18.05.2010 № 17795/09). Ссылки на эту позицию присутствуют в целом ряде судебных актов (см. определение ВАС РФ от 01.04.2011 № ВАС-3612/11, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.05.2011 № А45-2690/2008).

Снижаем риски комиссионера (агента)

Прежде всего комиссионеру (агенту) необходимо обособить в учете сумму посреднического вознаграждения, составляющего его выручку, от сумм, поступивших от покупателей за реализованные товары, которые являются исключительной собственностью комитента (принципала) (ст. 997 и 999 ГК РФ). Комиссионер не может ими пользоваться по своему усмотрению (см. постановление ФАС Поволжского округа от 28.08.2008 № А55-1511/08).

Возьмите на вооружение

Для целей налогообложения необходимо разделять два потока денежных средств, поступающих комиссионерам от комитентов: комиссионное вознаграждение и суммы возмещения затрат.

При этом следует иметь в виду, что выручкой посредника (комиссионера, агента) для целей исчисления налога на прибыль является комиссионное вознаграждение (подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ). А объектом налогообложения НДС у посредника (поверенного, комиссионера, агента) является только сумма дохода, полученная в виде посреднического вознаграждения (ст. 156 НК РФ).

Оформляем счета-фактуры и распределяем доходы

Посредник выставляет покупателям счета-фактуры от своего имени в том случае, если комитент (принципал) является плательщиком НДС. Тогда сумма налогового вычета

НДС у покупателя должна корреспондировать с суммой НДС, отраженной в книге продаж комитента (принципала), но никак не посредника (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.07.2009 № А56-35851/2008).

Если же посредник перевыставляет комитенту (принципалу) счета-фактуры, то он должен “продублировать” полученные им документы (см. постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

Посредник – плательщик НДС должен выставить счет-фактуру комитенту (принципалу) на свое же собственное вознаграждение. Посреднику необходимо четко разделять расходы на две группы:

- собственные расходы комиссионера (агента), которые уменьшают его налогооблагаемую прибыль;
- возмещаемые комитентом (принципалом) расходы, которые учитываются при налогообложении у комитента (принципала), а у комиссионера (агента) отражаются лишь транзитом.

Отметим, что если посредник (агент, комиссионер) получает имущество от принципала (комитента) в связи с исполнением обязательств по посредническим договорам, не является доходом посредника (подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Действует “зеркальное” правило: расходом посредника не является имущество, которое комиссионер, агент и (или) иное поверенное лицо передает в связи с исполнением обязательств по посредническому договору (п. 9 ст. 270 НК РФ).

Следовательно, для целей налогообложения необходимо разделять два потока денежных средств, которые комиссионеры (агенты) получают от комитентов (принципалов, доверителей):

- комиссионное вознаграждение (ст. 991 ГК РФ);
- возмещение затрат (ст. 1001 ГК РФ).

Указанные выводы подтверждаются и арбитражной практикой (см. постановления ФАС Поволжского округа от 28.08.2008 № А55-1511/08 и ФАС Северо-Западного округа от 11.06.2008 № А56-28983/2007).

Формируем отчет посредника

Согласно ст. 999 ГК РФ комиссионер обязан представить комитенту отчет. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала (п. 2 ст. 1008 ГК РФ).

Если в отчетах содержится недостаточно информации, налоговые проблемы возникают у принципалов (комитентов) (см. постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 01.06.2011 № А53-15050/2010). Следует иметь в виду, что каких-либо специальных требований к оформлению документов, подтверждающих затраты на оплату услуг агента (комиссионера, посредника), ни ГК РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат (см. постановление ФАС Поволжского округа от 19.08.2010 № А65-34606/2009).

В пункте 14 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 указано, что при отказе комиссионера предоставить комитенту данные о сделках, заключенных во исполнение комиссионного поручения по продаже товаров, комитент вправе требовать возмещения ему полной рыночной стоимости всех переданных комиссионеру товаров без уплаты комиссионного вознаграждения.

В этой связи для посредника крайне важна не только информативность отчетов, но также полнота и комплектность прилагаемых документов.

- при непредставлении документов посредник может быть лишен права на получение

посреднического вознаграждения (см., в частности, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.06.2011 № А19-18811/10);

- если же к отчетам агента приложены все необходимые первичные документы, то агент докажет факт надлежащего оказания посреднических услуг (см., в частности, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.02.2011 № А33-3344/2010).

Памятка для участников посреднических сделок

- Деловую цель заключения посреднической сделки лучше закрепить во внутренних документах организации, например в бизнес-плане или в сопроводительной служебной записке к договору.
- Выручка комитента (принципала) включает в себя всю сумму, вырученную комиссионером (агентом), в т. ч. комиссионное вознаграждение.
- Отчеты посредника должны быть информативными: их следует формировать таким образом, чтобы они позволяли принципалу (комитенту) признать в налоговом учете соответствующие расходы.