

СПОСОБЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ КАК ИСТОЧНИК НЕЛЕГАЛЬНЫХ ДОХОДОВ

ДУДИН Николай Николаевич, преподаватель, Харьковский национальный университет внутренних дел

Целью функционирования нелегальной экономики является получение нелегальных доходов, т. е. таких, по которым уплата налогов не производится. Отсутствие налогообложения нелегальных доходов наносит вред развитию экономики страны и обостряет решение социальных проблем, так как значительно уменьшает доходы бюджетов, которые могли бы использоваться на социально-экономическое развитие страны, повышение благосостояния ее населения. Поэтому анализ способов уклонения от уплаты налогов становится актуальной проблемой, которую должна исследовать экономическая наука. Раскрытию некоторых моментов данной проблемы посвящена настоящая статья.

Предварительно напомним несколько определений из ГК Украины.

1) Договор поручения - согласно которому, одна из сторон (поверенный) обязуется от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия [ст. 1000].

2) Договор комиссии - согласно которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени за счет комитента [ст. 1001].

Разница между договором комиссии и договором поручения состоит в том, что в договоре комиссии комиссионер действует от своего имени, но за чужой счет (комитента), а в договоре поручения поручитель действует от чужого имени и за чужой счет.

Характерной чертой всех посреднических договоров является тот факт, что от начала и до конца сделки имущество (деньги), которыми оперирует посредник (комиссионер, доверенный) является собственностью комитента или доверителя. Эта особенность посреднических договоров является базовой для налогового учета, поскольку согласно п. 1.31 статьи 1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» под продажей товаров подразумеваются любые операции, осуществляемые согласно договорам купли-продажи, мены и другим гражданско-правовым договорам, которые предусматривают *передачу права собственности* на такие товары.

Не считаются продажей операции по предоставлению товаров, в соответствии с договорами комиссии, хранения, поручения и другим гражданско-правовых договорам, которые не предусматривают передачу прав собственности на указанные товары.

Это принципиальный факт, который необходимо рассмотреть с точки зрения законов, регулирующих налогообложение предприятий, поскольку именно такие отклонения от обычных принципов дают возможность создавать схемы уклонения от налогов.

а) Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Прибыль, подлежащая налогообложению, рассчитывается как валовый доход минус валовый расход. Валовый доход - это общая сумма доходов плательщика налога от всех видов его деятельности, полученных или начисленных в течение отчетного периода в денежной, материальной или нематериальной форме.

Датой возникновения валового дохода в отчетном периоде считается дата первого из событий:

- 1) дата зачисления денежных средств в оплату, товаров, работ, услуг.
- 2) дата отгрузки товаров или дата фактического предоставления работ, услуг (например, дата акта выполненных работ).

Валовые расходы - это сумма любых расходов в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществляемых как компенсация стоимости товаров (работ, услуг), которые приобретаются или производятся для их дальнейшего использования в хозяйственной деятельности плательщика налога.

Датой возникновения валовых расходов в данном периоде считается первое из событий:

- 1) дата списания средств с банковского счета плательщика налога на прибыль, направляемых на оплату товаров, работ, услуг;
- 2) дата оприходования плательщиком налога товара или фактического получения работ, услуг.

Чтобы не усложнять речевые обороты, будем далее говорить о продаже товара, поскольку никаких принципиальных отличий продажа работ и услуг не имеет.

Из вышесказанного ясно, что передача товара от комитента к комиссионеру не является операцией по продаже и, следовательно, у комитента нет валового дохода (за счет этой операции), а у комиссионера нет валового расхода. Это столбовой момент для некоторых схем - товар передан, но никаких налоговых последствий факт передачи товара не имеет. Более того, реальный товар, хранящийся на складе комиссионера ему не принадлежит.

Следующий шаг - продажа комиссионером товара третьему лицу.

Комиссионер заключает договора и продает товар третьим лицам от своего имени. Посредником он является только для комитента, а для покупателя он равноправная сторона в договоре. Поэтому, при продаже комиссионером товара третьему лицу происходит следующее [3]:

1) Право собственности на товар переходит к покупателю, независимо от того, была произведена оплата товара или нет, и, соответственно, у покупателя возникает валовый расход.

2) У комитента никаких изменений не происходит, поскольку оплату на свой банковский счет от покупателя он не получал, документов о передаче товара покупателю он не давал. Т.е. ни одно из событий, указанных выше не наступило и, следовательно, валовый доход (в результате этой операции) у комитента не возник.

3) Комиссионер не является владельцем товара, поэтому при отгрузке товара покупателю у комиссионера *не возникает факта продажи*, и нет оснований для возникновения валовых доходов по отгрузке товара.

4) Валовый доход у комиссионера возникает в момент (на дату) поступления от покупателя средств за проданный товар.

Наконец, последний шаг операции продажи товара по договору комиссии - комиссионер перечисляет комитенту денежные средства в оплату товара, оставляя себе комиссионное вознаграждение:

1) Комиссионер должен отразить в своем учете кредиторскую задолженность перед комитентом, которая подтверждает тот факт, что проданный товар не является собственностью комиссионера.

2) Валовые расходы у комиссионера возникнут только в момент поступления денежных средств на расчетный счет (или в кассу) комитента в оплату поставленного товара.

3) Комиссионер получает комиссионное вознаграждение. Одновременно возникает валовый доход у комиссионера (в размере вознаграждения), валовый расход у комитента.

б) Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость».

В этом Законе, в отличие от Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», вопрос отношений комитент комиссионер решается намного проще и четче. Приведем соответствующую выдержку из закона п. 4.7: «У випадках, коли платник податку здійснює діяльність з продажу товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поручки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку (далі - комісіонера) здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи (далі - комітента) без передання права власності на такі

товари, базою оподаткування є продажна вартість цих товарів, визначена у порядку, встановленому цим Законом. Датою збільшення податкових зобов'язань комісіонера є дата, визначена за правилами, встановленими пунктом 7.3 цього Закону, а датою збільшення суми податкового кредиту комісіонера є дата перерахування коштів на користь комітента або надання останньому інших видів компенсації вартості зазначених товарів. При цьому датою збільшення податкових зобов'язань комітента є дата отримання коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісіонера. У разі коли платник податку (далі - повірений) здійснює діяльність з придбання товарів (робіт, послуг) за дорученням та за рахунок іншої особи (далі - довіритель), датою збільшення податкового кредиту такого повіреного є дата перерахування коштів (надання в управління цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу) на користь продавця таких товарів (робіт, послуг) або надання інших видів компенсацій вартості таких товарів (робіт, послуг), а датою збільшення податкових зобов'язань є дата передання таких товарів (результатів робіт, послуг) довірителю. При цьому довіритель не збільшує податковий кредит на суму коштів (вартість цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу), перерахованих (переданих) повіреному, але має право на збільшення податкового кредиту у податковий період отримання товарів (робіт, послуг), придбаних повіреним за його дорученням....»

В этом случае, первый шаг - передача комитентом комиссионеру товара не влечет за собой никаких налоговых последствий, потому что объектом налогообложения является операция по продаже товара. А как мы уже обсуждали, эта операция продажей не является (п. 1.4. ст. Закона «О налоге на добавленную стоимость»).

Следовательно, на первом шаге [3]:

- 1) В книгах учета приобретенный и продаж записи не делаются. Выписка налоговой накладной не производится. Подчеркиваем - это принципиально важный момент для построения схем уклонения от налогов. Он будет проиллюстрирован далее.
- 2) Отгрузка товара от комитента к комиссионеру сопровождается товарной накладной на ответственное хранение.

Второй шаг - продажа комиссионером комиссионного товара третьему лицу:

- 1) По первому событию - получению денежных средств от покупателя или поставке товара у комиссионера возникает налоговое обязательство по НДС. Базой для налогообложения является продажная стоимость товара.
- 2) Комиссионер выписывает налоговую накладную на имя покупателя и делает соответствующую запись в Книге учета продаж товаров (работ, услуг).
- 3) У комитента в этот момент никаких налоговых обязательств по НДС не возникает.

Третий шаг - перечисление денег комитенту в оплату за проданный товар, с удержанием комиссионного вознаграждения:

- 1) У комитента возникают налоговые обязательства по НДС.
- 2) В подтверждение этих обязательств комитент выписывает налоговую накладную на имя комиссионера.
- 3) В Книге учета продаж товаров (работ, услуг) комитент делает соответствующие записи.
- 4) Комиссионер приобретает право на налоговый кредит на сумму договорной стоимости товара.
- 5) Комиссионер делает соответствующую запись в Книге учета приобретенный.
- 6) Получение комиссионного вознаграждения порождает возникновение налоговых обязательств у комиссионера, которые он должен оформить налоговой накладной на имя комитента.
- 7) Комитент получает право на налоговый кредит, исчисленный по сумме комиссионного вознаграждения.
- 8) По сумме комиссионного вознаграждения делаются соответствующие записи в книгах учета продаж и приобретенный.

При всей схожести описанных процедур для исчисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость есть одно принципиальное отличие. При отгрузке комиссионного

товара покупателю у комиссионера сразу возникают налоговые обязательства по НДС, а по прибыли они не появляются вплоть до получения денежных средств от покупателя.

Налог на прибыль и НДС являются косвенными налогами. Для полноты картины рассмотрим ситуацию с прямым налогом. Возьмем, для примера, Закон Украины «О сборе на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства». Это прямой налог, согласно которому, при любой перепродаже алкогольных напитков, продавец должен уплачивать однопроцентный сбор с выручки, полученной от реализации такой продукции. В случае комиссионных договоров сбор платит обычно комитент, по получении выручки за проданную продукцию от комиссионера. В самом Законе порядок уплаты сбора во взаимоотношениях комитент-комиссионер четко не регламентирован. В примере 4 будет показано к каким неприятным приводят такие недоработки в законе.

В заключение этого раздела отметим, что в соответствии с договором комиссии комитент может передавать комиссионеру не только товар для продажи, но и деньги. Т.е. комитент поручает комиссионеру купить для него какой-либо товар и передает для осуществления этой операции в распоряжение комиссионера необходимую сумму денег. Деньги эти вплоть до окончания операции являются собственностью комитента. Окончательный расчет происходит в момент передачи комиссионером комитенту товара, купленного в соответствии с условиями договора.

Теперь приведем несколько примеров использования договора комиссии с целью проведения операций в обход закона.

Пример 1. Этот пример очень хорошо демонстрирует возможности грамотного использования договора комиссии. Описываемое событие, действительно, имело место в 1998 г. в г. Харькове. Названия фирм не приводятся по причине того, что дело было закрыто ввиду отсутствия состава преступления.

Некоторая российская фирма в то время очень хотела заполучить контрольный пакет акций одного (весьма престижного) украинского завода. Этой цели ей мешали следующие обстоятельства:

- а) Завод находился в реестре предприятий, не подлежащих продаже в руки иностранцам;
- б) Иностранная фирма хотела скрыть свой интерес к этой покупке, чтобы не вызвать ажиотажного роста цен на акции этого завода.
- в) Избежать уплаты в полном объеме налога на прибыль.



Рис 1.

Для обхода указанных трудностей была проведена такая операция:

- а) Иностранная фирма заключила договор комиссии с украинским торговцем ценными бумагами.

б) По условиям договора торговец ценными бумагами - комиссионер должен был от своего имени, но на средства иностранной фирмы - комитента приобрести пакеты акций некоторых украинских предприятий, список прилагался и, естественно, упомянутого выше завода в этом списке не было, или произвести ряд спекулятивных операций на рынке ценных бумаг Украины с целью получения прибыли. Средства для выполнения условий договора были перечислены иностранной фирмой торговцу ценными бумагами.

в) Сразу, по получении денег, торговец ценными бумагами начал скупать акции завода и весьма преуспел в этом. Завод в свое время был приватизирован и акционирован. В общей объеме акций была очень большая доля мелких акционеров. Списки этих акционеров были каким-то образом добыты торговцем ценными бумагами, мелких держателей разыскивали по домашним адресам и скупали у них по очень низкой цене имеющиеся у них акции.

В итоге сложилась парадоксальная ситуация:

- по сути, иностранная фирма через торговца ценными бумагами, который должен был ей огромную сумму денег, получила под свой контроль пакет акций завода, покупать который она просто не имела права;

- по форме, акции были куплены торговцем исключительно с целью перепродажи оптом. В торговле акциями оптовые цены выше розничных;

- перепродажа, естественно, не производилась и налог на прибыль не платился.

То есть все было произведено законно.

Сорвалась так хорошо продуманная операция исключительно по вине украинского торговца ценными бумагами. Он, помимо «основной» деятельности, начал проводить сомнительные операции с векселями, понемногу заниматься «обналичкой». Чем и вызвал внимание налоговой милиции к своей фирме. Претензий к нему было весьма много, но по «основной» операции никаких законных оснований для возбуждения уголовного дела не нашлось.

Пример 2. Продажи неучтенного товара.

Многие предприятия-производители, в целях уклонения от налогов и незаконного обогащения руководителей, занимаются производством неучтенного товара. Методика борьбы с таким правонарушением, в общем, отработана. В магазине, подозреваемом в реализации неучтенного товара, проводится внеплановая проверка; берутся книги учета продаж и приобретений, накладные. Производится сверка товара, имеющегося в наличии с накладными, выявляется неучтенный товар и т.д.

Покажем, как при аккуратной организации работы усложняется такой способ проверки.

Рассмотрим следующую ситуацию: есть производитель, есть оптовик, есть магазин, через который проходит неучтенная продукция. Т.е. схема выглядит следующим образом:

- 1) Производитель заключает с оптовым покупателем договор комиссии на реализацию его продукции. Чтобы не вдаваться в ненужные сложности, будем считать, что продукцией являются продукты питания.

Ликвидный, быстрореализуемый, неподзаказный товар.

- 2) Оптовый покупатель заключает комиссионный договор с магазином на реализацию продукции, полученной от производителя. Т.е. ход товара выглядит следующим образом:

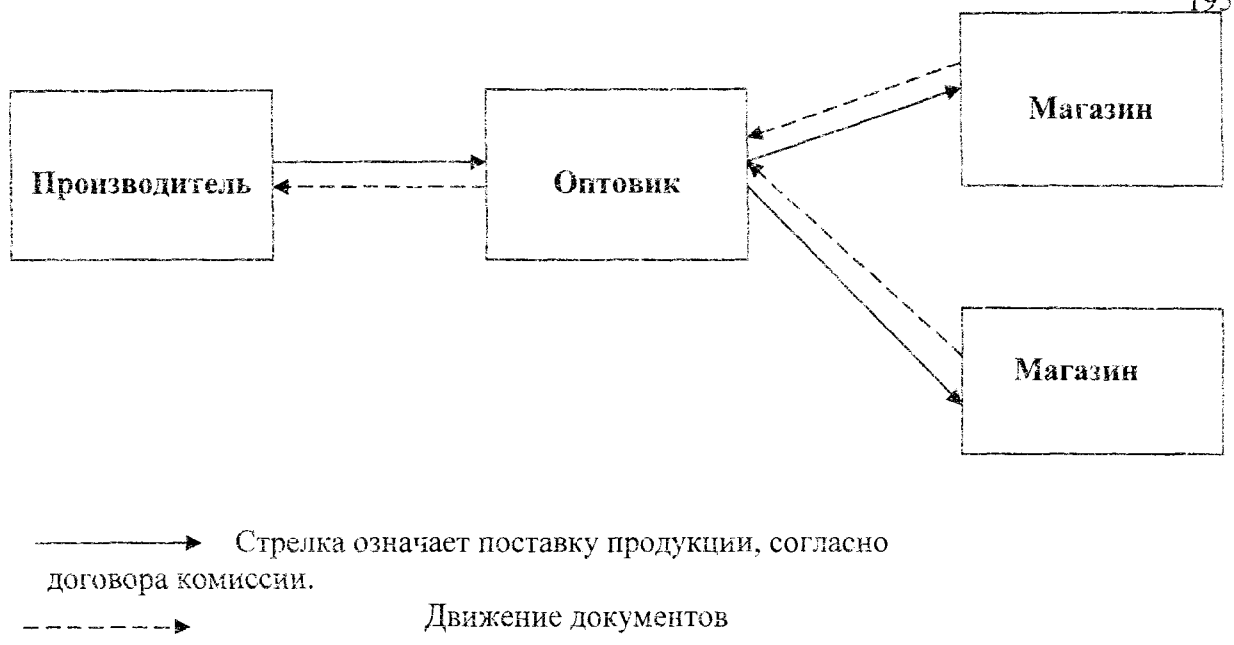


Рис. 2.

Далее очень важно напомнить, что а) в книгах учета приобретений и продаж записи не делаются. *Выписка налоговой накладной не производится.* б) Отгрузка товара от комитента к комиссионеру сопровождается товарной накладной на ответственное хранение.

Теперь работа может строиться по следующей схеме:

1) Магазин продает неучтенный товар законным способом, с использованием кассового аппарата;

2) По окончании рабочего дня корректируются данные кассового аппарата.

Здесь мы исходим из того, что данные кассового аппарата можно корректировать. В этой сфере тоже идет непрерывная война, и это тема для отдельной работы. Автор не располагает достаточными техническими знаниями в этой отрасли, но из опыта работы в налоговой милиции знает, что ни одно усовершенствование секретности и мер доступа к контролирующей части кассового аппарата не держалось дольше **одного** месяца, после чего «умельцы» находили метод борьбы с ним.

Корректировка может вестись исходя из различных соображений.

Самый распространенный вариант - это выброшенные чеки. Известно, что примерно 80% чеков выбрасываются покупателями прямо в магазине.

Для облегчения работы (якобы уборщиц) возле каждого аппарата ставится урна. Специальный человек в течение дня собирает и сортирует содержимое этих урн. Этот вариант хорош тем, что есть уверенность в том, что завтра не появится человек с чеком и предъявит какую-нибудь претензию.

3) После корректировки данных кассового аппарата данные передаются оптовику. Далее возможны два варианта:

а) Оптовый покупатель, исходя из объема, проданной за день неучтенной продукции, досылает необходимую партию. Т.е. получается, что в течение отчетного дня продукция не продавалась.

б) Корректируется товарная накладная о приеме товара на ответственное хранение. (Записей в книге приобретений нет, а накладную по обоюдному согласию исправить очень просто).

4) Оптовый покупатель производит, в свою очередь, те же действия с производителем.

Теперь вернемся к неожиданной проверке. Проверять в течение рабочего дня бессмысленно, потому что все делается в соответствии с законом. Корректировка кассового аппарата при помощи компьютера занимает 10-15 минут, в случае необходимости ее можно легко отменить. Единственное, что может обнаружить проверка - это отсутствие товарной накладной на ответственное хранение (старую уже уничтожили, а новую еще не привезли).

Но здесь объяснение очень простое - вот сегодня, вдруг, обнаружили ошибку в накладной, наша фирма называется ЧП «Магазин», а в накладной было написано ЧФ «Магазин». Послали человека к оптовику, с просьбой внести коррективы, сейчас приедут. И, естественно, через некоторое время правильная накладная привозится.

В принципе, указанная схема может действовать и без участия оптового торговца. Но с ним намного удобнее, с точки зрения выигрыша во времени. Крупный оптовик - это несколько складов, десятки машин на погрузке-разгрузке, сотни томов документов. Там, при всем желании невозможно произвести быструю и оперативную проверку, даже, если она будет проходить при полном непротивлении сотрудников фирмы.

Пример 3. Отсрочка платежа «таможенного» НДС для импортера.

В соответствии с Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» [п. 3.1.2] с учетом последующих изменений и дополнений при импорте товара на таможенную территорию Украины импортер обязан уплатить налог на добавленную стоимость.

Базой налогообложения является [п. 4.3] договорная стоимость импортируемых товаров, но не ниже таможенной стоимости, указанной в ГТД, с учетом расходов на транспортировку, погрузку, разгрузку, перегрузку и страхование до пункта пересечения таможенной границы Украины, уплаты брокерских, агентских, комиссионных и других видов вознаграждения, связанных с ввозом таких товаров, акцизных сборов, ввозной таможенной пошлины, а также других налогов и сборов, за исключением НДС, включаемых в цену товаров.

В соответствии с постановлением Кабинета Министров Украины от 27.01.97 г. № 66 НДС уплачивается импортерами одновременно с уплатой таможенных пошлин и сборов (до или на момент представления к таможенному оформлению) путем перечисления средств на депозитные счета таможни.

При этом датой возникновения налогового обязательства является дата оформления ввозной ГТД с указанием в ней суммы НДС, подлежащей уплате.

Пока НДС не уплачен, импортер не может оформить все необходимые документы и получить товар с таможенного склада. Очень неприятный, особенно, для крупных импортеров пакет законодательных актов.

Одним из способов отсрочки немедленной уплаты НДС является создание возмещения по НДС. Согласно п. 7.7.3. Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», если по результатам отчетного периода разность налоговые обязательства минус налоговый кредит имеет отрицательное значение, то такая сумма подлежит возмещению плательщику налога из государственного бюджета Украины в течение месяца, следующего за отчетным периодом.

Если у импортера есть право на получения налогового возмещения, то он может обратиться в свою налоговую инспекцию с просьбой не возмещать ему средства на расчетный счет, а выдать вексель для представления в таможню, из которого следует, что держава ему должна. Такой вексель принимается таможней в качестве уплаты НДС на импортируемый товар.

Для создания налогового кредита и возмещения используется договор комиссии. Здесь возможны два варианта.

Вариант 1. Импортер состоит в группе фирм, формально не связанных друг с другом, но ведущих общую товарную и финансовую политику и управляемых из единого центра. Тогда схема действий импортера и всей группы может выглядеть следующим образом.

Заранее, с учетом сроков, указанных в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» и последующих разъяснений и указаний ГНАУ по этому вопросу, производятся следующие действия (рис. 3).

1) Импортер производит закупку товара у предприятия - резидента Украины, тем самым, получая право на налоговый кредит.

2) Импортер заключает договор комиссии с фирмой, принадлежащей его группе о продаже купленного товара и передает ей этот товар. Никаких налоговых обязательств у сторон в этом случае не возникает.

3) Договор комиссии заключается на достаточно длинный или вообще неопределенный срок.

4) Комиссионер торгует полученным товаром, но деньги импортеру не возвращает, поскольку срок окончания договора не наступил.

5) По прошествии трех налоговых периодов, импортер предъявляет свои законные права на получение возмещения по НДС и, соответственно, векселя для таможи от налоговой инспекции.

Посмотрим, что же получается в итоге:

1) Деньги из оборота группы фирм не ушли. Комиссионер продолжает проводить необходимые операции. Покупает и продает.

2) Импортер избавился от необходимости платить НДС на импортируемый товар.

3) До окончания установленного договором комиссии срока комиссионер выplatит импортеру, причитающуюся ему сумму за поставленный товар.

Импортеру все-таки придется уплатить в казну сумму НДС, которую он должен был уплатить при ввозе импортного товара (при поступлении денег от комиссионера у него возникнут налоговые обязательства по НДС). Но комиссионер будет возвращать ему деньги по согласованной схеме, частями, так, чтобы этот процесс прошел безболезненно.

Т.е. в данном случае имеет место не уклонение от уплаты налогов, а уклонение от своевременной уплаты налогов.

Вариант 1, рассмотренный здесь, описывает действия импортера, принадлежащего к первой группе «уклонистов».

Вариант 2. Импортер является одиночкой или не имеет возможности провести описанную выше операцию внутри своей группы. Тогда он обращается к «профессионалам» из группы второго типа. Пусть Фирма 1 и Фирма 2 принадлежат к группе второго типа, тогда возможны следующие действия:

1) Импортер производит закупку товара у предприятия - резидента Украины, тем самым получая право на налоговый кредит.

2) Импортер заключает договор комиссии с Фирмой 1 о продаже купленного товара и передает ей этот товар. Никаких налоговых обязательств у сторон в этом случае не возникает.

3) Импортер заключает договор комиссии с Фирмой 2 о покупке для нее товара за ее средства и получает сумму, перечисленную Фирме 1 обратно. Никаких налоговых обязательств у сторон в этом случае не возникает.

4) Договоры комиссии заключаются на достаточно длинный или вообще неопределенный срок.

Далее все как в предыдущем случае - возмещение по НДС, вексель.

Фирма 1 по частям продает товар (клиенту, указанному импортером), импортер либо покупает по частям необходимый Фирме 2 товар, либо просто возвращает (по частям) деньги, мотивируя невозможностью выполнить взятые на себя обязательства. Т.е. в данном случае снова имеет место не уклонение от уплаты налогов, а уклонение от своевременной уплаты налогов и возможность распределить время уплаты удобным для себя образом.

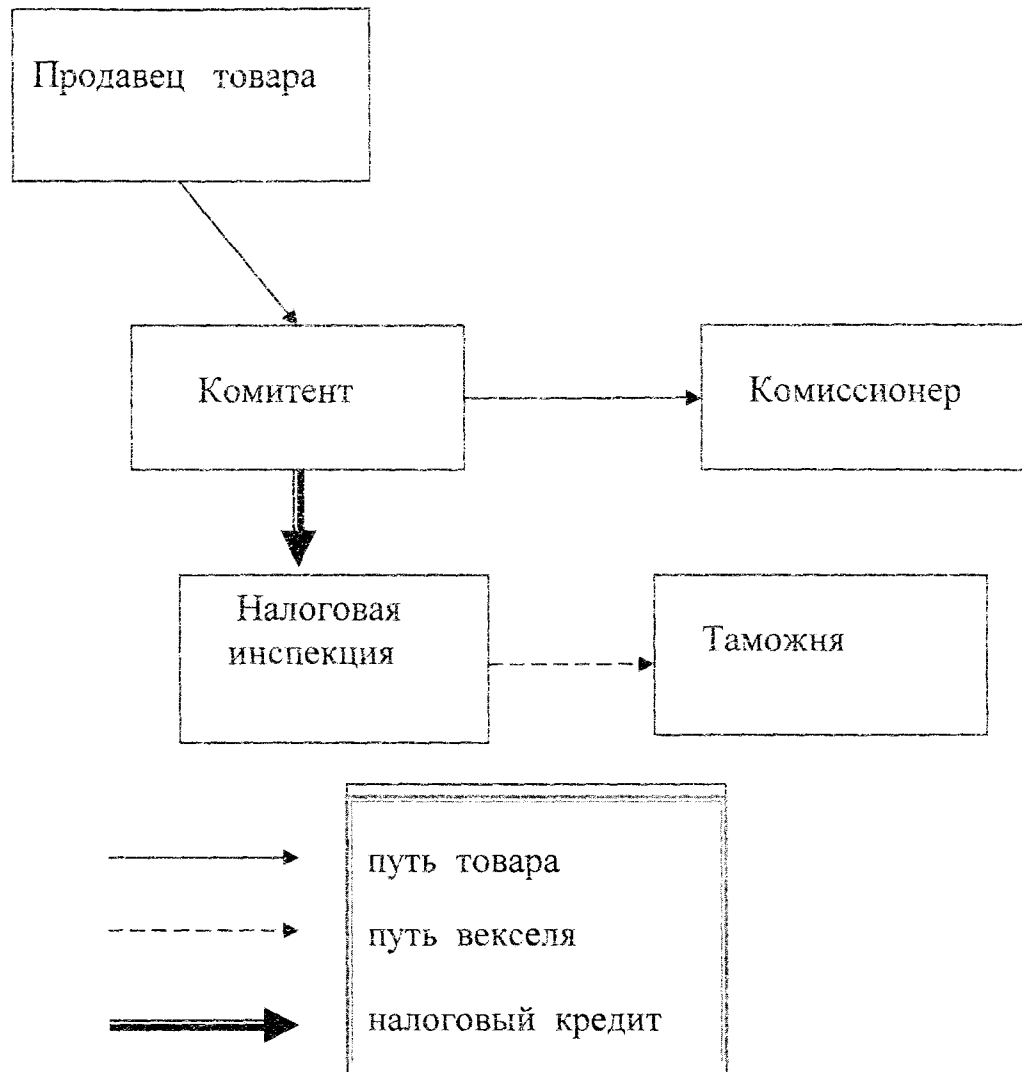


Рис. 3.

Пример 4. Отсрочка уплаты сбора на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства

Сразу приведем схему отсрочки, основанную на договоре комиссии (см. рис. 5):

1. Фирма 1 поставляет Фирме 2 для продажи алкогольные напитки согласно договору комиссии №1.
- 2) Фирма 2 поставляет Фирме 1 для продажи неподакцизный товар, например, продукты питания на сумму, поставленных Фирмой 1 алкогольных напитков, согласно договору комиссии № 2.

Получается два встречных договора комиссии на одну и ту же сумму. Сроки выполнения договоров снова либо очень большие, либо просто не определены. В итоге, по

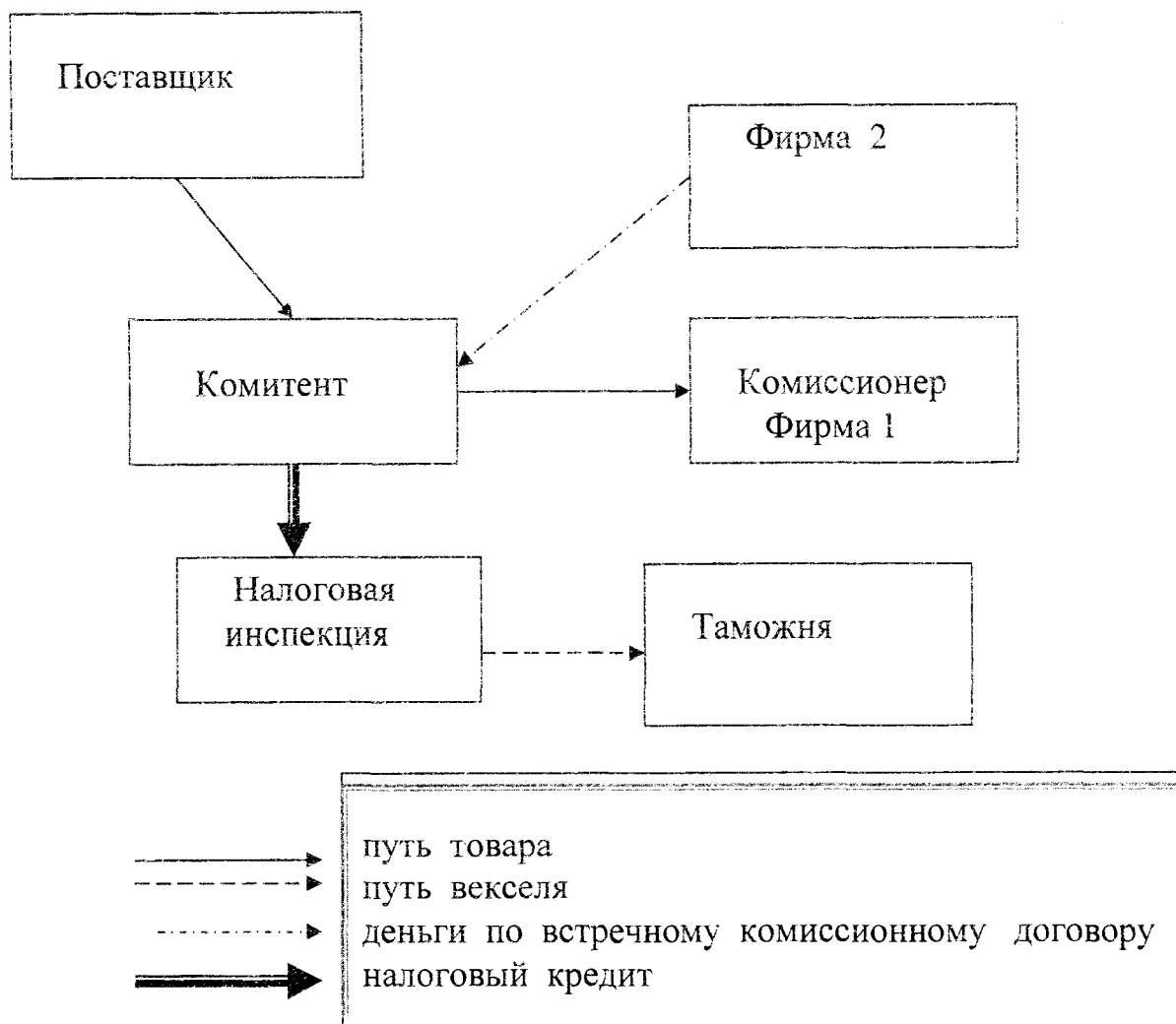


Рис. 4.

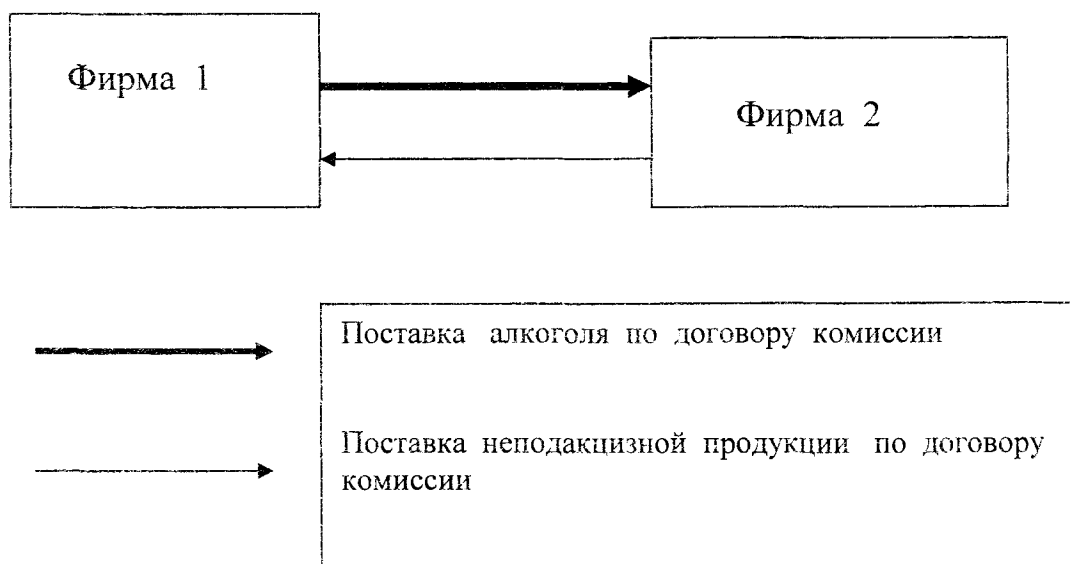


Рис. 5.

существо, никто никому ничего не должен. Произошла бартерная операция, но бартер подакцизных товаров на неподакцизные запрещен.

Поэтому, складывается парадоксальная ситуация - фирмы друг другу не платят ни копейки, объясняя любому проверяющему, что это вызвано неплатежами противной стороны. И это может продолжаться сколь угодно долго. Для запутывания ситуации в схему иногда включают одну или две «транзитных фирмы». Тогда схема может выглядеть так как показано на рис. 6.

В общем, это тот же вариант, что и в предыдущем случае. Просто удлиняется цепочка, затрудняя проверку.

Эту схему сложно квалифицировать, с одной стороны - это уклонение от своевременной уплаты сбора, с другой стороны - это может быть и уклонение от уплаты сбора вообще.

Схема, рассматриваемая в этом примере, базируется на недостаточной проработанности Закона Украины «О сборе на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства». В нем нет четко расписанной процедуры уплаты сбора в случае комиссионного договора. Не указано кто и когда должен платить этот сбор, как это сделано, например, в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость».

Схема оказалась настолько популярной, что ГНАУ попыталось пресечь ее использование, дав соответствующие разъяснения к Закону в Вестнике налоговой службы Украины [2].

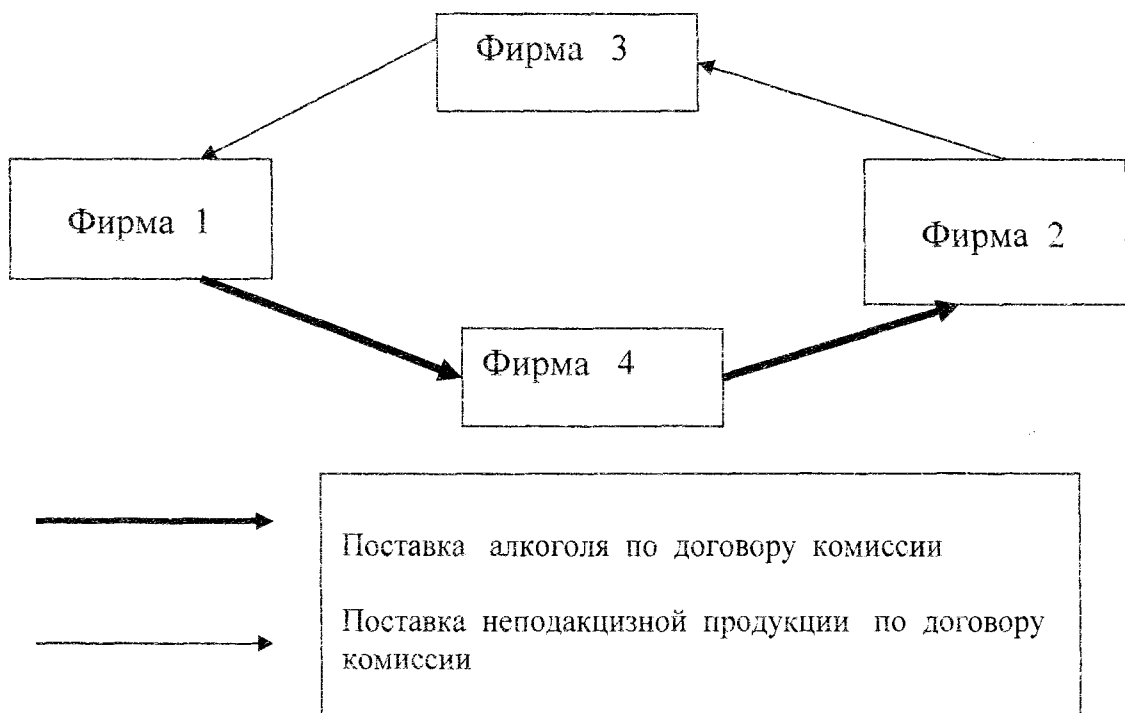


Рис. 6.

«На практике многие предприятия, как производители, так и оптовики, для реализации алкогольных напитков и пива используют такую форму гражданско-правовых договоров, как договор комиссии. В соответствии с п. 1.31 ст. 1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» (с изменениями и дополнениями) не считаются продажей операции по предоставлению товаров в пределах договоров комиссии, хранения (ответственного хранения), поручения, других гражданско-правовых договоров, не

предусматривающих передачу прав собственности на такие товары. По договору комиссии комиссионер может по поручению комитента за вознаграждение заключить соглашение от своего имени за счет комитента (ст. 395 Гражданского кодекса Украины; далее - ГК). Имущество, поступившее к комиссионеру от комитента или приобретенное комиссионером за счет комитента, является собственностью последнего (ст. 398 ГК). При осуществлении операции по реализации продукции по договору комиссии комиссионер предоставляет соответствующую услугу, стоимость которой компенсируется комитентом, и не покупает эту продукцию, то есть не приобретает статуса собственника *реализуемой* продукции.

В соответствии со ст. 2 Закона, п. 2 Порядка взимания сбора и использования денежных средств на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины от 29.06.99 г. № 1170, и п. 3 Порядка заполнения и подачи отчета о сумме начисленного сбора на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, утвержденного приказом ГНА Украины от 28.03.2002 г. № 133, объектом обложения сбором является выручка, полученная на *каждом этапе реализации* в оптово-розничной торговой сети и в сети общественного питания отечественных и импортируемых алкогольных напитков и пива, включаемая в сумму торгового оборота.

Рассмотрим три типичных ситуации реализации алкогольных напитков и пива по договорам комиссии: производитель заключает договор комиссии с оптовиком для реализации продукции другому оптовику; производитель заключает договор комиссии с оптовиком для реализации продукции розничному торговцу; производитель заключает договор комиссии с оптовиком, имеющим лицензии на оптовую и розничную торговлю алкогольными напитками, для реализации продукции в розницу.

Одними из условий договоров комиссии является то, что в случае если комиссионер осуществит реализацию на условиях, более выгодных, нежели те, которые были указаны комитентом, вся выгода поступает комиссионеру. Кроме того, комиссионер получает комиссионное вознаграждение, обусловленное в заключенном договоре. Денежные средства, поступившие в счет оплаты реализованных алкогольных напитков и пива, комиссионер в сроки, определенные в договоре, перечисляет на банковский счет комитента.

Возникает вопрос: кто должен уплатить сбор в размере 1 % с выручки, полученной от такой реализации? Во-первых, реализацию алкогольных напитков и пива через оптово-розничную сеть осуществляет только комиссионер, имеющий на это легитимные полномочия (заключенный договор, лицензию на торговлю). Во-вторых, именно комиссионер будет получать денежные средства от такой реализации. Согласно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом Минфина Украины от 30.11.99 г. № 291 и зарегистрированной Минюстом Украины 21.12.99 г. под № 893/4186 (с изменениями и дополнениями), на счете 28 «Товары» ведется учет движения товарно-материальных ценностей, поступивших на предприятие с целью продажи. Этот счет используют в основном сбытовые, торговые и заготовительные предприятия и организации, а также предприятия общественного питания.

На субсчете 283 «Товары на комиссии» ведется учет товаров, переданных на комиссию по договорам комиссии и другим гражданско-правовым договорам, не

предусматривающим переход права собственности на этот товар до их продажи. Аналитический учет ведется по видам товаров и предприятиям (лицам)-комиссионерам. На счете 70 «Доходы от реализации» обобщается информация о доходах от реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг, доходов от страховой деятельности, а также о сумме скидок, предоставленных покупателям, и о других вычетах с дохода. На субсчете 704 «Вычеты с дохода» по дебету отражаются суммы поступлений по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным договорам в пользу комитентов, принципалов: сумма предоставленных после даты реализации скидок покупателям, стоимость возвращенных покупателем продукции и товаров и другие суммы, подлежащие вычету с дохода. По кредиту субсчета 704 отражается списание дебетовых оборотов на счет 79, который предназначен для учета и обобщения информации о финансовых результатах предприятия от обычной деятельности и чрезвычайных событий. По кредиту счета 79 «Финансовые результаты» отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета доходов, по дебету - суммы в порядке закрытия счетов учета расходов, а также подлежащая сумма начисленного налога на прибыль.

В соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденным приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. № 87 и зарегистрированным Минюстом Украины 21.06.99 г. под № 397/3690, в статье «Доход (выручка) від реалізації продуктів (товарів, робіт, послуг)» отражается **общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг**, то есть без вычета предоставленных скидок, возврата проданных товаров и косвенных налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и т. п.), а в статье «інші вирахування з доходу» - предоставленные скидки, возврат товаров и другие суммы, подлежащие вычету с дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без косвенных налогов. В частности, в этой статье — полученные предприятием от других лиц суммы доходов, которые по договорам принадлежат комитентам, принципалам и т. п. То есть предприятие-комиссионер в отчете о финансовых результатах должно отразить общую выручку, в состав которой включены суммы НДС, акцизного сбора и **суммы доходов, полученные предприятием от других лиц, по договорам принадлежащие комитентам.**

Таким образом, уплатить сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства должен субъект предпринимательской деятельности, который сам реализовал и получил выручку от реализации алкогольных напитков и пива на всех этапах такой реализации в оптово-розничной торговой сети и в сети общественного питания. **Такой субъект может и не быть собственником продукции, которую реализовал и за которую получил выручку. Согласно Закону и Порядку, утвержденному постановлением Кабинета Министров Украины от 29.06.99 г. № 1170, сбор должен уплачиваться именно на всех этапах реализации** в оптово-розничной торговой сети и в сети общественного питания и с полученной выручки, то есть независимо от формы реализации алкогольных напитков и пива, в том числе и по договорам комиссии. Сумма отчислений от выручки в объем реализации не включается, торговая надбавка с этой суммы не исчисляется...

Вопросы возмещения расходов, связанных с выполнением поручения по реализации продукции, должны определяться в договорах между комитентом и комиссионером, в соответствии с объектом обложения сбором на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, определенным Порядком, утвержденным

постановлением Кабинета Министров Украины от 29.06.99 г. № 1170 (с изменениями и дополнениями), плательщиками сбора являются субъекты предпринимательской деятельности (**кроме производителей**), осуществляющие реализацию алкогольных напитков и пива, независимо от источника приобретения (получения) продукции».

Очень подробное и высококвалифицированное разъяснение, из которого следует, что платить 1% сбора должен комиссионер. Автор согласен с тем, что такое толкование Закона ставит крест на схеме из этого Примера. Но из опыта практической работы, автор знает, что крупные оптовые торговцы спиртным имеют свои юридические отделы или находятся на обслуживании у серьезных юридических фирм, поэтому в случае крупных штрафов, иска против действий налоговой инспекции не избежать. И система атаки (или защиты) со стороны виноторговца будет выглядеть очень просто:

1) В самом законе четко не указано, кто должен платить сбор – комитент или комиссионер. А раз нет строгой регламентации, то можно действовать по своему усмотрению. Принцип- «Что не запрещено, то разрешено» никто не отменял и разъяснения налоговой инспекции не имеют силы закона.

2) Но главное в том, что **не указан механизм того, как комитент будет доказывать, что сбор уже уплачен комиссионером.**

Действительно, продает все-таки комитент. Он пользуется услугами комиссионера, но по окончании сделки он обязан отчитаться за проданный товар и показать, что сбор уплачен. В случае налога на добавленную стоимость это делается очень просто, поскольку в Законе Украины «О НДС» предусмотрены налоговые накладные. А в рассматриваемом случае ничего подобного нет. Что делать комитенту? У него нет никаких оправдательных документов. Предположим, что комитент и комиссионер находятся в разных городах. А в торговле вином это обычное явление - южные регионы поставляют его в северные. Кто в Крыму будет проверять тот факт, что харьковский комиссионер уплатил сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства за продажу товара, принадлежащего крымскому комитенту?

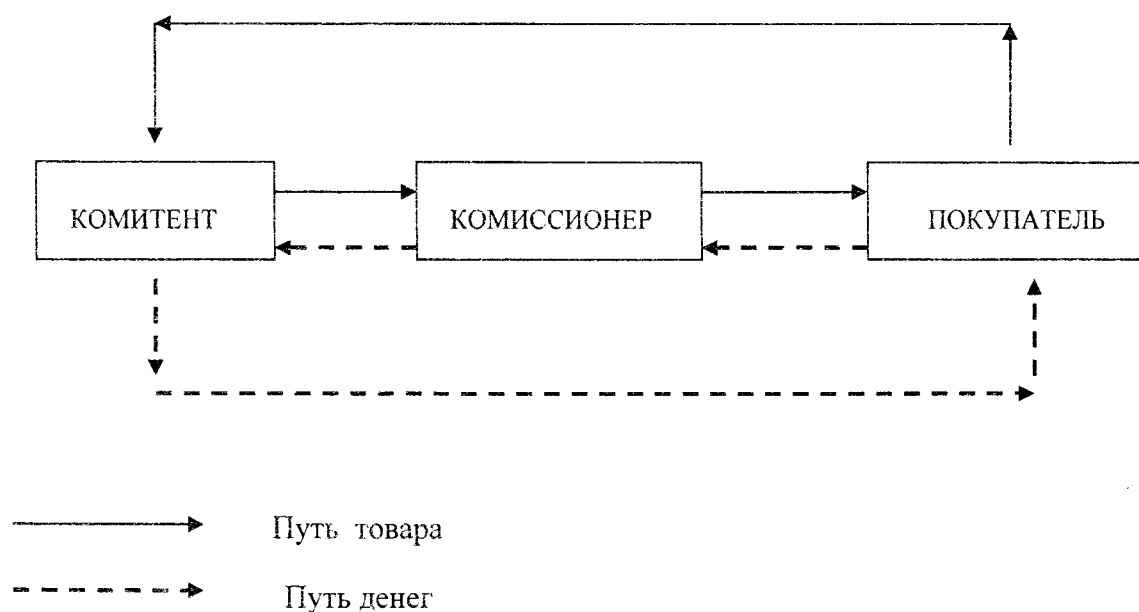


Рис. 7.

На комитента просто сразу наложат санкции, да и все. Т.е. получается, чтобы избежать неприятностей комитенту нужно уплатить сбор на проданный товар. А это уже

получается двойное налогообложение одной сделки. Т.е. имеет место явная недоработка текста Закона.

Пример 5. Отмывка средств, с помощью комиссионной торговли [1].

Отмывку средств, с помощью договора комиссии можно осуществить следующим образом:

Комиссионер на этой схеме является клиентом на «отбеливание» денег, комитент и покупатель - «дружественные» клиенту фирмы.

- 1) Комитент отдал товар комиссионеру на сумму $S+D$, получил за вычетом комиссионного вознаграждения сумму S .
- 2) Комиссионер продал товар покупателю за сумму $S+D$. Получил от покупателя сумму $S+D$.

У комиссионера остается комиссионное вознаграждение.

- 3) Покупатель продал товар комитенту за сумму S_1 . Получил от комитента сумму S_1 . Для простоты, пусть $S+D=S_1$. Тогда у комитента убыток на сумму D . У комиссионера прибыль сумму D . У покупателя ничего.

При грамотной организации взаимоотношений, можно скомпенсировать налоговые обязательства комиссионера налоговым кредитом комитента. Комиссионер компенсирует комитенту убыток «черным налогом».

Ст. 212 УК Украины не предусматривает наказания за несвоевременную уплату налогов. Это относится к сфере административных правонарушений. Но примеры 3 и 4 показывают, что здесь могут складываться ситуации, когда очень большие суммы будут задерживаться на очень большие сроки. По-видимому, законодателям надо было бы рассмотреть суммы и интервалы отсроченных платежей, при превышении которых административная ответственность перерастала бы в уголовную.

В заключение отметим, что основой для вышеприведенных комбинаций являются два факта, отличающих договор комиссии от договора купли-продажи: - это отсутствие налоговых обязательств при передаче товара от комитента к комиссионеру и отсутствие записей в книги приобретений и продаж в момент передачи товара от комитента к комиссионеру.

Литература.

1. Бандурка А.М., Симовьян С.В. Украина против «грязных» денег. - Харьков, Издательство Национального университета внутренних дел, 2003. - 224 с.
2. Вильховый Ю. Особенности уплаты сбора на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства // Вестник налоговой службы Украины.- 2003, № 40.
3. Договор комиссии и другие посреднические договора. - Харьков: Фактор, 1998. -- 41 с.

Поступила в редколлегию 25.04.2006 г.

© Дудин Н.Н., 2006.