

Организация является клиентом (грузоотправителем), заключающим договор транспортной экспедиции. Перевозка осуществляется автомобильным транспортом. Какой пакет документов необходим для правомерного учета клиентом расходов на оплату услуг экспедитора в целях налогообложения прибыли?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Для целей налогообложения прибыли правомерность учета расходов у клиента может быть подтверждена любыми документами, доказывающими реальность хозяйственных операций, производимых в рамках договора транспортной экспедиции, которые содержали бы указание на вид и характер груза, пункты погрузки и выгрузки, маршрут перевозки, наименование транспортных средств, которыми перевозится груз, подтверждали бы фактическое оказание услуг экспедитором и их принятие клиентом.

К этим документам, помимо самого договора транспортной экспедиции, относятся поручение экспедитору, экспедиторская расписка, акт об оказании услуг. Помимо перечисленных, во избежание споров с налоговой инспекцией, рекомендуем предусмотреть в договоре транспортной экспедиции или в дополнительном соглашении сторон обязанность экспедитора предоставлять копии документов, подтверждающих перевозку грузов, например, договор перевозки, перевозочные документы и др.

Обоснование вывода:

Общие критерии учета расходов при налогообложении прибыли предусмотрены п. 1 ст. 252 НК РФ. В соответствии с этой нормой расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Исходя из положений п. 1 ст. 252 НК РФ можно прийти к выводу о том, что правомерность принятия клиентом к учету при налогообложении прибыли расходов, понесенных им по договору транспортной экспедиции, определяется наличием документов, которые в соответствии с законодательством подтверждают заключение и

исполнение договора транспортной экспедиции, размер понесенных клиентом расходов, а также фактическое оказание услуг экспедитором и их принятие клиентом.

Отношения между экспедитором и клиентом регулируются ГК РФ, Федеральным законом от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Закон N 87-ФЗ), Правилами транспортно-экспедиционной деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 08.09.2006 N 554 (далее - Правила) и договором транспортной экспедиции (п. 2 Правил).

В соответствии с п. 1 ст. 801 ГК РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

Договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой. В качестве дополнительных услуг договором транспортной экспедиции может быть предусмотрено выполнение иных операций и услуг.

В соответствии со ст. 805 ГК РФ, если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц.

Пунктом 1 ст. 1 Закона N 87-ФЗ определено, что условия договора транспортной экспедиции, не предусмотренные этим федеральным законом, другими федеральными законами или иными нормативными правовыми актами РФ, принятыми в соответствии с ГК РФ, определяются сторонами договора транспортной экспедиции (экспедитором и клиентом).

Пункт 4 ст. 4 Закона N 87-ФЗ устанавливает обязанность экспедитора при приеме груза выдать клиенту экспедиторский документ, а также представить клиенту

оригиналы договоров, заключенных экспедитором в соответствии с договором транспортной экспедиции от имени клиента на основании выданной им доверенности.

Согласно п. 2 ст. 5 Закона N 87-ФЗ клиент в порядке, предусмотренном договором транспортной экспедиции, обязан уплатить причитающееся экспедитору вознаграждение, а также возместить понесенные им расходы в интересах клиента.

Пункт 5 Правил устанавливает, что экспедиторскими документами являются:

- поручение экспедитору (определяет перечень и условия оказания экспедитором клиенту транспортно-экспедиционных услуг в рамках договора транспортной экспедиции);

- экспедиторская расписка (подтверждает факт получения экспедитором для перевозки груза от клиента либо от указанного им грузоотправителя);

- складская расписка (подтверждает факт принятия экспедитором у клиента груза на складское хранение).

Формы экспедиторских документов и порядок их заполнения утверждены приказом Минтранса РФ от 11.02.2008 N 23.

Законодательством не предусмотрены формы документов, которыми подтверждается оказание экспедитором услуг клиенту по договору транспортной экспедиции.

Однако в соответствии с п. 6 Правил в зависимости от характера транспортно-экспедиционных услуг сторонами договора транспортной экспедиции может быть определена возможность использования иных экспедиторских документов.

Таким образом, стороны договора вправе подтвердить факт оказания экспедитором услуг и их принятие клиентом составлением акта об оказании услуг в свободной форме с соблюдением требований п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" к первичным учетным документам.

Если договором будет предусмотрено, что для оказания услуг экспедитор будет привлекать третьих лиц, то в этом случае, руководствуясь позицией налоговых органов, следует предусмотреть, что факт оказания экспедиторских услуг может быть подтвержден отчетом экспедитора об оказанных услугах или актом об оказании услуг.

В этом случае имеет смысл закрепить в договоре транспортной экспедиции обязанность экспедитора передать организации-клиенту копии документов, подтверждающих исполнение услуг в соответствии с позициями, указанными в отчете (акте).

Права клиента по договору транспортной экспедиции определены п. 6 ст. 3 Закона N 87-ФЗ.

В соответствии с этой нормой клиент имеет право:

- выбирать маршрут следования груза и вид транспорта;
- требовать у экспедитора, если это предусмотрено договором транспортной экспедиции, предоставления информации о процессе перевозки груза;
- давать указания экспедитору в соответствии с договором транспортной экспедиции.

Кроме того, п. 15 Правил предусмотрено право клиента требовать от экспедитора предоставления информации, которая включает в себя перечень транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых экспедитором, и их стоимость,

сведения о форме и порядке оплаты транспортно-экспедиционных услуг, сведения о тарифах на перевозку грузов различными видами транспорта, о правилах и об условиях выполнения таких перевозок и другие сведения, относящиеся к организации и осуществлению перевозки конкретных видов груза различными видами транспорта.

Нормативные правовые акты, регулирующие порядок оказания экспедиторских услуг, не предоставляют клиенту права требовать от экспедитора (если стороны не предусмотрели иное в договоре транспортной экспедиции) документов или их копий, подтверждающих основания и размер понесенных экспедитором расходов.

Норма п. 15 Правил не затрагивает условий конкретного договора и не предполагает предоставления экспедитором каких-либо конкретных документов, подтверждающих исполнение его обязанностей. По смыслу п. 2 ст. 5 Закона N 87-ФЗ право требовать подтверждения фактически понесенных расходов существует, на наш взгляд, только в том случае, когда размер расходов, подлежащий возмещению клиентом, определяется не при заключении договора, а по итогам исполнения экспедитором своих обязательств.

Транспортная накладная по форме, содержащейся в приложении N 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденным постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 N 272 (далее - Правила перевозок грузов), подтверждает заключение не договора транспортной экспедиции, а договора перевозки груза (п. 2 ст. 785 ГК РФ, п. 6 Правил перевозок грузов).

Из сказанного следует, что предоставлять клиенту транспортную накладную или ее копию экспедитор не обязан, если иное не предусмотрено договором транспортной экспедиции.

Полагаем, что для целей налогообложения прибыли правомерность учета расходов у клиента может быть подтверждена любыми документами, доказывающими реальность хозяйственных операций, производимых в рамках договора транспортной экспедиции, которые содержали бы указание на вид и характер груза, пункты погрузки и выгрузки, маршрут перевозки, наименование транспортных средств, которыми перевозится груз, подтверждали бы фактическое оказание услуг экспедитором и их принятие клиентом. К этим документам, помимо самого договора транспортной экспедиции, относится поручение экспедитору, экспедиторская расписка, акт об оказании услуг. Помимо перечисленных, это могут быть и документы, составление которых может быть

предусмотрено договором транспортной экспедиции или дополнительным соглашением сторон: расчет стоимости услуг, отчет экспедитора, внутрифирменная накладная и т.п.

Этот вывод в целом подтверждается судебной практикой.

В постановлении ФАС Московского округа от 29.03.2011 N КА-А40/2115-11 суд отклонил доводы налогового органа о непредставлении клиентом по договору транспортной экспедиции копий документов, полученных от перевозчиков, копий договоров на перевозку груза, заключенных с третьими лицами, копий расчетных документов, а также документов, подтверждающих расходы экспедитора, осуществленные им в интересах клиента и подлежащие возмещению, указав на то, что данный перечень документов является подтверждением расходов экспедитора, понесенных им по исполнению договоров транспортной экспедиции, а не подтверждением правомерного отнесения клиентом на расходы по налогу на прибыль и вычет по НДС. Кроме того, как отметил суд, налоговое законодательство РФ не устанавливает факт осуществления расходов организации, оказывающей услуги, как необходимый фактор для принятия получателем услуг данных услуг в расходы по налогу на прибыль и вычетам по НДС.

К аналогичным выводам суды приходили и во многих других делах (постановления Шестого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2011 N 06АП-2921/11, Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2010 N 09АП-30256/2010 и от 16.12.2010 N 09АП-28260/2010).

В делах, в которых суды не поддерживали налогоплательщика по вопросу об отнесении на расходы суммы оплаты услуг экспедитора, их вывод в большинстве случаев основывался не на отсутствии транспортной (товарно-транспортной) накладной как таковой, а на отсутствии в иных представленных документах, в частности в подписанных сторонами актах об оказании услуг, информации, детализирующей оказанные услуги: о характере и объеме груза, транспортных средствах, грузополучателях, перевозчиках и т.д., в связи с чем суды, в частности, приходили к выводу о несоответствии содержания этих документов установленным законодательством требованиям к первичным учетным документам (постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.05.2011 N 14АП-2585/11, ФАС Западно-Сибирского округа от 06.04.2011 N Ф04-794/11, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 31.03.2010 N 08АП-1248/2010).

Автор: Administrator
14.11.2012 20:40 -

Учитывая изложенное выше, можно сделать вывод, что для правомерности учета клиентом расходов на оплату услуг экспедитора в целях налогообложения прибыли не обязательно наличие транспортных накладных или иных документов (либо их копий), оформленных перевозчиками или иными лицами, участвующими в перевозке груза (вне рамок взаимоотношений клиента и экспедитора), если информация, содержащаяся в документах, составленных сторонами договора транспортной экспедиции, детализирует оказанные экспедитором услуги, их стоимость и подтверждает реальность оказания услуг и их принятие клиентом.

Однако наличие арбитражной практики говорит о том, что непредставление экспедитором копий транспортных документов, подтверждающих перевозку груза, может привести клиента к спорам с налоговыми органами. Особенно если договор будет построен по схеме возмездного оказания услуг (цена договора будет определена в виде единой стоимости услуг экспедитора), а экспедитор будет привлекать для исполнения третьих лиц (письмо УФНС России по г. Москве от 01.11.2011 N 16-15/105695@).

Ответ подготовил:
Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ
Анисимова Валентина

Контроль качества ответа:
Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ
аудитор **Монако Ольга**

14 февраля 2012 г.

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.