

УДК 339.166.82

## **Механизмы снижения налоговых рисков в моделях премирования во внешнеэкономической деятельности предприятий ТЭК**

А. В. Горбенко, А. О. Горбенко\*

Рассмотрены теория и практика современных моделей премирования во внешней торговле с точки зрения их налогообложения в нашей стране. Проанализирована судебная практика по вопросам налогообложения премий (стимулирующих выплат) с целью оценки налоговых рисков в ходе осуществления внешнеторговой деятельности предприятиями ТЭК. Предложены методика и механизмы создания системы премирования с учетом анализа и оценки налоговых рисков предприятия.

Ключевые слова: премии (поощрительные выплаты), налогообложение, внешняя торговля.

В международной практике часто встречаются ситуации, когда зарубежные торговые компании и производители в целях стимулирования внешнеэкономической деятельности предоставляют своим покупателям различные скидки и бонусы.

Отметим, что действующим законодательством РФ не определено как само понятие «бонус», так и механизм их предоставления. Однако сложившаяся международная практика делового документооборота предусматривает их широкое применение.

Различия систем налогообложения, обычаев делового оборота разных стран составляют дополнительные трудности и риски в практике применения стимулирующих выплат участниками внешнеэкономической деятельности.

На сегодняшний день требуется разработка методик анализа оценки налоговых рисков и последствий

во внешнеэкономической деятельности предприятий, в том числе при использовании подобных выплат.

Разработка таких методик позволит существенно снизить налоговые риски внешнеэкономических факторов инновационного развития предприятий, отрицательно влияющих на рост их инновационного потенциала.

Обратившись к сложившейся отечественной правоприменительной и деловой практике, на наш взгляд, можно выделить несколько основных способов предоставления «бонусов».

Первый способ заключается в снижении продажной цены товара. В этом случае Предприятие (покупатель) и продавец оформляют взаимное соглашение об уменьшении цены реализованного товара. При этом из соглашения должно ясно следовать на какой именно товар (по номенклатуре) и в каком размере предоставлена скидка. В этом случае продавец выставляет корректировочную счет-фактуру и накладную на отрицательную сумму с разбивкой по номенклатуре товара, а Предприятие-покупатель понижает покупную цену

---

\* gorbenko@valeofirm.ru

товара на складе (в случае, если товар уже реализован, то на соответствующую сумму, на которую уменьшена стоимость уже приобретенного товара, следует увеличить внереализационные доходы), уменьшает задолженность перед продавцом и сумму подлежащего возмещению НДС. Указанным образом нужно поступить как при формировании бухгалтерского, так и при формировании налогового учетов.

Второй способ предусматривает прощение продавцом долга Предприятия-покупателя. В этом случае продавцом и Предприятием составляется документ об уменьшении долга Предприятия-покупателя перед продавцом (прощение долга). В этом случае у Предприятия-покупателя образуется внереализационный доход на полную сумму прощенного долга с учетом НДС (который включается в состав доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций), а у продавца — внереализационный расход на сумму прощенного долга.

При последующей реализации товаров, долг за которые прощен, в налоговом учете Предприятие не может включить их стоимость в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку предприятие не понесло расходов при их приобретении. Для целей НДС сумма «входного» НДС по безвозмездно полученному товару (товару, долг за который прощен) к вычету не принимается, так как не выполняется одно из обязательных условий, установленных статьями 171 и 172 Налогового кодекса РФ [1] для применения налогового вычета: сумма НДС поставщику не была уплачена.

В третьем способе возможна выплата продавцом в адрес Предприятия-покупателя вознаграждения за выполнение определенных условий, связанных с реализацией приобретенного у продавца товара и описанных в договоре между ними. В этом случае у продавца образуется внереализационный расход, а у Предприятия-покупателя — внереализационный доход, включаемый в состав доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В этом случае НДС, изначально предъявленный продавцом покупателю, не корректируется ни у продавца, ни у покупателя. В пользу такого отражения скидок косвенно свидетельствует и подпункт 19.1. пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

Применение этого способа как раз и предусматривала сложившаяся деловая практика начисления и выплаты премий (бонусов, вознаграждений) без изменения цены товаров до момента вынесения решения Высшим арбитражным судом РФ Постановления Президиума от 07.02.2012 г. № 11637/11 по делу № А40-56521/10-35-297 в отношении компании «Леруа Мерлен» [11].

В указанном постановлении суд связал выплаты премий с поставками товаров, сделал вывод, что премии являются разновидностью, «формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров, оказы-

вающих влияние на налоговую базу по налогу на добавленную стоимость».

Другими словами, законодатель предложил изменить принципы налогообложения стимулирующих выплат за достигнутые результаты по аналогии с торговыми скидками, уменьшающими цену товаров.

Сходная позиция арбитров была выражена и двумя годами ранее (Постановление Президиума ВАС от 22.12.2009 г. № 11175/09 [10] по делу «Дирол Кэд-бери»). Судьи указали, что независимо от того, как стороны дистрибьюторского соглашения определили систему поощрения (путем предоставления скидки, определяющей размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо предоставления бонуса — дополнительного вознаграждения, премии, предоставляемой продавцом покупателю за выполнение условий сделки), а также независимо от порядка предоставления скидок и бонусов (перечисления на расчетный счет, зачета в качестве аванса или уменьшения задолженности), при определении налогооблагаемой базы сумма выручки подлежит определению с учетом скидок, а в случае необходимости — корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация.

В совокупности с внедрением в 2011 г. инструментария корректировочных счетов-фактур (Федеральный Закон от 19 июля 2011 г. № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ») [3], вывод высшего судебного органа поставил под сомнение сложившийся механизм выплаты премий и дал ход его неоднозначному толкованию в правоприменительной практике.

Такое решение проблемы породило в последующем волну налоговых споров и разногласий.

Вместе с тем как судебная практика, так и официальная позиция Минфина РФ и ФНС, отраженная в разъяснительных письмах, носит противоречивый характер по настоящее время.

Позиция Минфина РФ заключается в том, что премия за выполнение определенных условий договора изменяет стоимость товаров для целей исчисления налоговой базы по НДС в случае, если премия по своей правовой природе является скидкой к цене товара (Письмо от 03.09.2012 № 03-07-15/120).

ФНС РФ в разъяснительных письмах (Письмо ФНС РФ от 06.08.2013 № ЕД-4-3/14347) указывает, что в результате выплаты поставщиками премий происходит уменьшение стоимости товаров (независимо от того, меняется или не меняется базисная цена товара), что влечет корректировку налоговой базы по НДС и, соответственно, уменьшение размера заявленных покупателем вычетов, что противоречит правовой позиции Минфина РФ [19].

Эти разъяснения были актуальны до 01.07.2013 г., когда поправками в п. 2.1 ст. 154 НК РФ, (п. 2.1 введен Федеральным законом от 05.04.2013 № 39-ФЗ) были

определены существенные условия договора, при соблюдении которых премии за закупку определенного объема товара не влияют на налоговые обязательства по НДС.

При этом выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), включая приобретение определенного объема товаров (работ, услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг) (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (поощрительной выплаты) предусмотрено указанным договором [1].

Важным моментом здесь является то, что законодательно введено понятие, используемое для обозначения стимулирующих выплат, — премия (поощрительная выплата), а также конкретизированы условия ее получения, таких, как приобретение определенного объема товаров (работ, услуг).

Следует отметить, что использование именно этих формулировок в договорных условиях необходимо в целях снижения рисков переквалификации премий в сделки по оказанию работ (услуг).

Вместе с тем, при назначении премии за приобретение определенного количества продовольственных товаров действуют правила, установленные Федеральным законом от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации». Согласно положениям которого, при приобретении покупателем определенного количества продовольственных товаров причитающееся ему вознаграждение включается в цену договора поставки и не учитывается при определении цены товаров. При этом величина вознаграждения не может превышать 10% цены приобретаемых товаров. Иные виды вознаграждений в цену договора поставки не включаются (ч. 4,6 ст. 9 Закона № 381-ФЗ) [4].

В связи с тем, что Закон о торговле не распространяется на внешнеторговую деятельность, ограничения в размере выплаты премий в ходе осуществления внешней торговли отсутствуют вне зависимости от того, по какому виду товаров заключен контракт.

При этом понятие внешняя торговля товарами используется в значении, определяемом законодательством Российской Федерации о внешнеторговой деятельности (п. 8 ст. 105.14 НК РФ) [2].

В соответствии со ст. 2 Закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ:

внешняя торговля товарами — это импорт и (или) экспорт товаров;

импорт товара — ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе;

экспорт товара — вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе.

Переквалификация спорных «премиальных» сделок налоговыми органами в ходе проведения контрольных мероприятий может привести к существенным налоговым доначислениям их участникам (рис. 1).

Критерием оценки налоговых рисков служит правоприменительная практика. По статистике ФАС только Московского округа, за 2014 — 2015 гг. по спорным вопросам начисления премий в пользу налогоплательщиков было вынесено примерно 50% судебных решений. При этом, основной акцент при рассмотрении таких споров судьи делают исходя из анализа договорных условий (Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 № Ф05-78/2014 по делу № А40-162958/14 [17]).

Причины отказов судей в удовлетворении требований о признании недействительным решения налогового органа о доначислении налога на прибыль в связи с неправомерным отнесением на расходы для целей налогообложения прибыли по стимулирующим выплатам следующие:

в договорах, заключенных с покупателями-дистрибьюторами, отсутствуют условия о предоставлении скидок (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.11.2014 № Ф05-13640/2014 по делу № А40-13473/14) [14];

премии непосредственно связаны с поставками товаров и влекут уменьшение затрат на приобретение ранее оплаченных товаров, при этом отсутствие корректировки счетов-фактур поставщиком не влияет на правовую природу премий и не освобождает общество от обязанности уменьшить размер налоговых вычетов по НДС (Постановление ФАС Московского округа от 15.04.2014 № Ф05-2839/14 по делу № А40-96328/13-20-341) [15]; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.02.2015 № Ф05-16896/2014 по делу № А40-122078/13) [18];

в случае несоблюдения условий договора, когда нарушение обязательства по оплате товара препятствовало обществу в предоставлении вознаграждения (премии), так как предоставление покупателю такой премии поставлено в зависимость от своевременной оплаты товара (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.03.2015 № Ф05-1368/2015 по делу № А40-51912/14) [16].

Анализируя арбитражную практику, можно сделать вывод, что одним из главных условий признания премии выплатой, не облагаемой НДС, являются соответствующие договорные условия. В договоре (дополнительном соглашении) необходимо четко прописать условия предоставления премий (стимулирующих выплат), их размер, а также расчетную базу и календарный период, необходимые для их начисления.

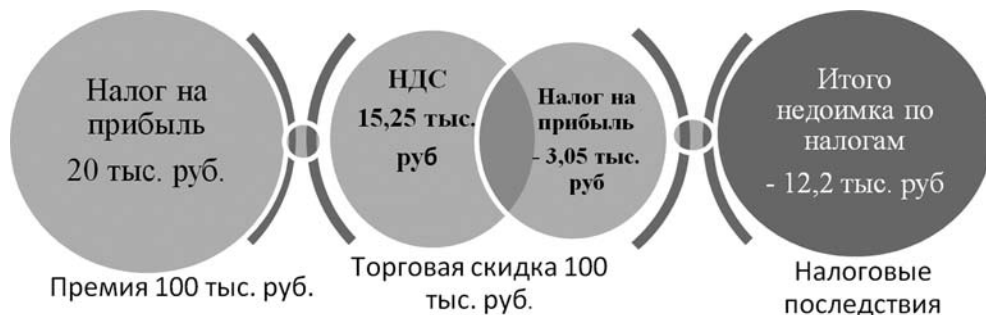


Рис. 1. Налоговые последствия переквалификации стимулирующих выплат для получателя премии



Рис. 2. Пошаговый алгоритм осуществления внутреннего контроля



Рис. 3. Влияние договорных условий на налогообложение премий у Поставщика

Механизм предоставления и формы премий могут быть различными.

Премия может выплачиваться как денежными средствами путем безналичного перечисления на расчетный счет покупателя либо зачетом его текущей задолженности перед поставщиком, так и иным имуществом например, путем предоставления части товара, тары без оплаты.

Если учесть, что торговые стратегии крупных торговых компаний и транснациональных корпораций изначально предусматривают схемы работы с использованием премиальных выплат, направленных на стимулирование деятельности своих дистрибьюторов, то налоговые последствия, связанные с риском переквалификации премиальных выплат, существенны для получателей таких премий.

Избегнуть будущих разногласий с налоговыми органами по вопросу полноты и правильности исчисления НДС и налога на прибыль в ходе осуществления внешнеэкономической деятельности можно, используя методику создания системы премирования на предприятии с учетом анализа и оценки налоговых рисков, а также последовательно проводя мониторинг всех стадий процесса предоставления стимулирующих выплат (рис. 2).

Механизм предоставления стимулирующих выплат предусматривает необходимость проведения анализа хозяйственно-договорных и финансовых условий, как на стадии заключения контракта (рис. 3), так и во всех последующих этапах во взаимосвязанных элементах системы премирования.

## Выводы

Разработана методика создания системы премирования на предприятии с учетом анализа и оценки налоговых рисков.

Проведен анализ степени риска налогообложения поощрительных выплат на основе критериев сложившейся правоприменительной практики.

Выделены системообразующие элементы различных моделей премирования во внешнеэкономической деятельности предприятий.

Даны рекомендации по организации внутреннего контроля при реализации механизма предоставления стимулирующих выплат.

## Литература

1. **Налоговый** кодекс РФ. Ч. 2: Федеральный закон от 29.06.2015 № 177-ФЗ.
2. **Налоговый** кодекс РФ Ч. 1: Федеральный закон от 08.06.2015 N 150-ФЗ.
3. **ГК РФ**. Федеральные законы от 13.07.2015 № 216-ФЗ, N 268-ФЗ.
4. **ФЗ № 381-ФЗ**. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации от 28.12.2009 г.
5. **Письмо** Минфина России от 03.09.2012 № 03-07-15/120.
6. **Письмо** Минфина России от 29.06.2010 № 03-07-03/110.
7. **Письмо** Минфина России от 07.09.2012 № 03-07-11/364.
8. **Письмо** Минфина России 03.09.2012 № 03-07-15/120.
9. **Письмо** ФНС РФ от 06.08.2013 № ЕД-4-3/14347
10. **Письмо** Минфина России от 18.07.2013 № 03-07-11/28255.
11. **Постановление** Президиума ВАС от 22.12.2009 № 11175/09.
12. **Постановление** Президиума ВАС - от 07.02.2012 № 11637/11.
13. **Решение** ВАС РФ от 11.01.2013 № 13825/12.
14. **Постановление** Арбитражного суда Московского округа от 28.11.2014 № Ф05-13640/2014 по делу № А40-13473/14.
15. **Постановление** ФАС Московского округа от 15.04.2014 № Ф05-2839/14 по делу № А40-96328/13-20-341.
16. **Постановление** Арбитражного суда Московского округа от 06.03.2015 № Ф05-1368/2015 по делу № А40-51912/14.
17. **Постановление** ФАС Московского округа от 13.02.2014 № Ф05-78/2014 по делу № А40-162958/14.
18. **Постановление** Арбитражного суда Московского округа от 10.02.2015 № Ф05-16896/2014 по делу № А40-122078/13.
19. **Письмо** ФНС РФ от 06.08.2013 № ЕД-4-3/14347).

*Статья поступила в редакцию 20.08.2015*