

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПОЛИТИКИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДОК



ВАЛЕРИЙ БОНДАРЬ

Доктор экономических наук

Профессор

Аудитор, Оценщик

Судебный эксперт

Бондарь Валерий Петрович

Доктор экономических наук, Профессор,
Аудитор, Оценщик, Судебный эксперт,
Управляющий партнер HLB Ukraine

Опыт работы в сфере бухгалтерского учета, аудита и судебных экспертиз - более 30 лет. Профессионал в области корпоративного Due Diligence, M&A, SWOT-анализа, компетентный специалист и практик в области методики и методологии, автор более 60 научных работ и 6 учебных пособий.



Бондарь Валерий Петрович
Д.э.н., Профессор
Управляющий партнер

Аудиторская компания HLB Ukraine:

Основана в **1994** году

Член международной сети профессиональных аудиторских компаний **HLB International**

Входит в **10-ку ведущих** профессиональных аудиторских и консалтинговых компаний и организаций мира



Зарегистрирована при **PCAOB** (Public Company Accounting Oversight Board) - Комитете по надзору за отчетностью публичных компаний США.

- **АУДИТ**
- **ТРАНСФОРМАЦИЯ (IFRS, GAAP)**
- **НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ**
- **DUE DILIGENCE**
- **ОЦЕНКА**
- **СУДЕБНЫЕ ЭКСПЕРТИЗЫ**
- **ЮРИДИЧЕСКИЕ УСЛУГИ**

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПОЛИТИКИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДОК



ВАЛЕРИЙ БОНДАРЬ

Доктор экономических наук

Профессор

Аудитор, Оценщик

Судебный эксперт



Действующее законодательство Украины не содержит специального определения термина «скидка».

В ДЕЛОВОЙ ПРАКТИКЕ:

СКИДКА - размер или сумма, на которую снижается цена продажи товара/ услуг/ работ, реализуемых покупателю.

ПРИНЦИП ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДОК



Первый и наиболее важный –
**принцип доходности
(прибыльности).**

п. 5.1. ст. 5 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий»:

ВР производства и оборота - сумма любых расходов плательщика налога в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществляемых как компенсация стоимости товаров (работ, услуг), которые приобретаются (изготавливаются) таким плательщиком налога для их последующего использования в собственной хозяйственной деятельности.



Расходы следует считать валовыми, если плательщик налога осуществляет приобретение товаров для их последующего использования в собственной хозяйственной деятельности.

ПРИНЦИП ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДОК

Хозяйственная деятельность – любая деятельность лица, направленная на получение дохода в денежной, материальной или нематериальной формах, в случае, когда непосредственное участие такого лица в организации такой деятельности является регулярным, постоянным и существенным (п. 1.32. ст. 1).

Т.е. **доходность** - обязательная составляющая хозяйствования, а следовательно, и расходы плательщика налога, произведенные в связи с подготовкой, организацией, ведением производства, продажей продукции (пп. 5.2.1. Закона о прибыли) **могут быть признаны валовыми**, если они осуществлены с целью получения дохода в пределах хозяйственной деятельности.

ВЫВОД:

Приобретение товара и последующая его продажа, которую предприятие осуществляет, должна приносить доход предприятию.

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

В этом аспекте не могут быть применены, как контраргумент, нормы Хозяйственного кодекса (ХК), которые вместе с ЗУ «О ценах и ценообразовании» **декларируют право субъекта предпринимательства самостоятельно устанавливать цены на продукцию**, если эта продукция не подлежит государственному регулированию цен и тарифов.

Во-первых, следует провести разграничение хозяйственных и налоговых правоотношений.

Так, согласно статье 4 ХК, **не являются** предметом регулирования этого Кодекса административные и др. отношения управления при участии субъектов хозяйствования, в которых орган государственной власти или местного самоуправления не является субъектом, наделенным хозяйственной компетенцией, и непосредственно не осуществляет организационно-хозяйственных полномочий относительно субъекта хозяйствования.

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ



Отношения налогообложения - отношения властного управления, а не хозяйственные, в сферу которых входят лишь хозяйственно-производственные, организационно-хозяйственные и внутрихозяйственные отношения (ст. 3 ХК).

Субъекты хозяйствования и др. участники отношений в сфере ведения хозяйства осуществляют свою деятельность **в пределах установленного правового хозяйственного порядка** (ст. 5 ХК).

Поэтому, ссылка предприятия на право продажи товара, исходя из принципа **свободного ценообразования** согласно ХК и ЗУ «О ценах и ценообразовании», во время определения порядка налогообложения, является **безосновательным**, как такое, что в частности выходит за пределы хозяйственного порядка.

Более того, ст. 15 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий» прямо указывает: порядок исчисления облагаемой налогом прибыли может устанавливаться и изменяться лишь путем **внесения изменений в данный Закон**.

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

Во-вторых, рассматривая продажу в аспекте хозяйствования, не следует забывать о содержании термина самого предпринимательства - самостоятельной, инициативной, систематической, на собственный риск хозяйственной деятельности, которая осуществляется субъектами хозяйствования (предпринимателями) с целью достижения экономических и социальных результатов и получения прибыли.

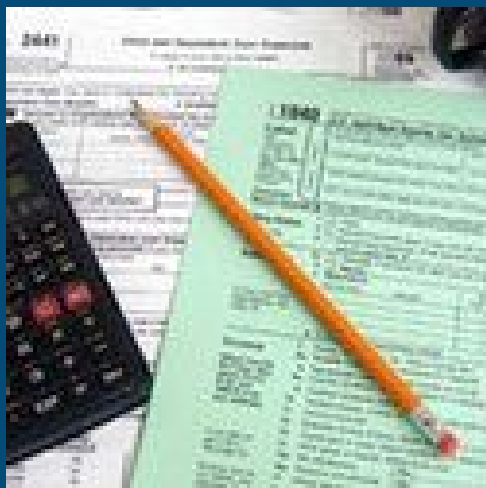
Экономические результаты и получение прибыли (в отличие от некоммерческой хозяйственной деятельности) - главная составляющая или черта предпринимательства.

По общему правилу, хозяйственные общества, которые являются предприятиями и субъектами хозяйствования, создаются для осуществления любой предпринимательской деятельности с целью получения прибыли (ст. 79 ХК).

Продажа товара субъектом хозяйствования - составляющая хозяйственно-торговой деятельности (ст. 263 ХК), которая, в свою очередь, входит в состав хозяйственной деятельности (разд. VI ХК).

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

Продажа товара субъектом хозяйствования также должна отвечать главной черте хозяйственной деятельности – **получения прибыли независимо от полномочий предприятия на определение цены.**



В этом аспекте не является обоснованием убыточной перепродажи ссылки предприятия на предписания пп. 1.20.2. ст. 1 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий»,

которая предусматривает **право налогоплательщика при определении цены применять скидки, обусловленные маркетинговой политикой, в т.ч. при продвижении товаров (работ, услуг) на рынки.**

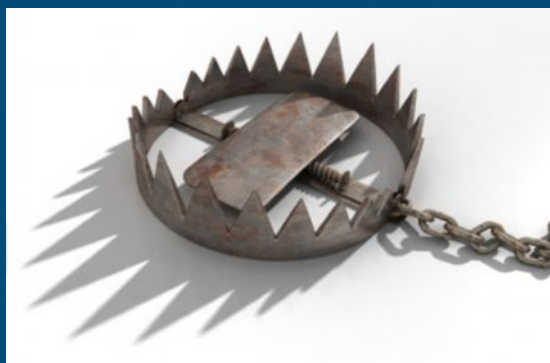
Здесь происходит **конкуренция специальной и общей норм права:**

право предпринимателя на установление цены и применение скидок во время продажи подчиняется цели получения предпринимателем прибыли от такой продажи.

НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УБЫТОЧНОЙ ПРОДАЖИ

На практике:

налоговая служба во время выявления фактов убыточной продажи отмечает, что продажа товара по цене ниже цены его приобретения исключает изменение качественных характеристик товаров и говорит об отсутствии связи расходов предприятия на приобретение этого товара с его хозяйственной деятельностью с точки зрения требований налогового законодательства.



Следовательно,

предприятие не имеет предусмотренных пп. 5.2.1 ст.5 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий» оснований для отнесения расходов по закупке товара в состав валовых.

НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УБЫТОЧНОЙ ПРОДАЖИ

Проблемы с непризнанием расходов валовыми не являются единственными.



Пп. 7.4.1. ст. 7 ЗУ «О НДС»:

налоговый кредит (НК) отчетного периода состоит из сумм налогов, начисленных (оплаченных) плательщиком налога в связи с приобретением/ изготовлением товаров (в т.ч. при их импорте) и услуг с целью их последующего использования в облагаемых налогом операциях в пределах хозяйственной деятельности плательщика налога.

Не признавая приобретения товаров как приобретения их в пределах хозяйственной деятельности, налоговые органы (в силу вышеуказанного подпункта) считают, что предприятие также **не имеет оснований для включения в НК сумм НДС, начисленных в связи с приобретением таких товаров.**

НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УБЫТОЧНОЙ ПРОДАЖИ

Судебные органы соглашаются с этим, отмечая:



продажа плательщиком налога товаров по ценам ниже цены приобретения с целью увеличить объем продажи в будущем не создает правовую почву для покрытия их собственных убытков от отдельных хозяйственных операций, в т.ч. за счет возмещения из бюджета НДС.

Намерение получить доход путем возмещения НДС нельзя рассматривать как самостоятельную деловую цель.

При этом наличие у плательщиков налогов должным образом оформленных документов, которые в соответствии с законом необходимы для отнесения сумм к ВР и НК, в частности, выданным продавцами налоговым накладным, **не является безусловным основанием для признания расходов валовыми и возмещением НДС.**

Лицо, осуществляющее деятельность, направленную на получение дохода (в частности, приобретение товара с целью его последующей продажи), должно платить соответствующие налоги.

НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УБЫТОЧНОЙ ПРОДАЖИ

ВР на приобретение товара **не могут** превышать ВД от его реализации, когда такая разница экономически и юридически не обоснована.

Пп. 17.1.3. ст. 17 «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»:

когда контролирующий орган самостоятельно доначисляет сумму НО налогоплательщика в связи с тем, что данные документальных проверок результатов деятельности налогоплательщика свидетельствуют о занижении или завышении суммы его НО, заявленных в налоговых декларациях, такой налогоплательщик обязан оплатить штраф в размере 10 % от суммы недоимки (занижения НО) за каждый налоговый период, установленный для такого налога, сбора (обязательного платежа), начиная с налогового периода, на который приходится такая недоимка, и, заканчивая налоговым периодом, на который приходится получение таким плательщиком налогового уведомления от контролирующего органа, но не > 50 % такой суммы и не < 10 необлагаемых **min** доходов граждан совокупно за весь срок недоимки, независимо от кол-ва налоговых периодов, кот. истекли.

НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УБЫТОЧНОЙ ПРОДАЖИ

➔ Не признав приобретение товаров как приобретение их в пределах хозяйственной деятельности, налоговые органы не учтут суммы валовых затрат и НК по товару, проданному ниже цены приобретения, и применят финансовую санкцию в виде штрафа руководствуясь пп. 17.1.3. ст. 17 указанного Закона.



ПЕРЕПРОДАЖА С ИЗБЕЖАНИЕМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Что же делать предприятию, если товар по объективным обстоятельствам уже нельзя продать выше цены его приобретения?



1. Административные суды принимают решения на основании полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств в деле.

Поэтому, хозяйственный характер первичного приобретения товара оцениваются судом с учетом таких обстоятельств, как срок последующей продажи товара, цен на рынке, кот. сложились на момент перепродажи, потеря товаром качества или др. свойств и т.п.

ПЕРЕПРОДАЖА С ИЗБЕЖАНИЕМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

И хотя в административном судопроизводстве **обязанность относительно доказывания правомерности решений** полагается на ответчика (органы государственной налоговой службы), плательщику налога следует должным образом подготовиться, предоставив в суд, например, оценочный акт, относительно стоимости товара или маркетинговое исследование относительно цен на рынке идентичных (однородных) товаров, акт о переоценке товара и т.п.

2. Обращаем внимание на срок последующей перепродажи

п. 1.32 ст. 1 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий» :

Хозяйственная деятельность должна быть направлена на получение именно дохода.

ПЕРЕПРОДАЖА С ИЗБЕЖАНИЕМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

- «П(с)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах»:

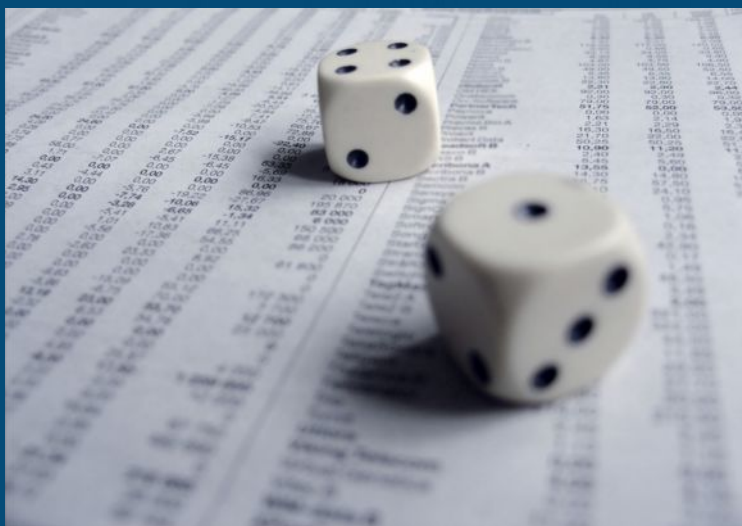
ДОХОДЫ – увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (кроме роста капитала за счет взносов владельцев) за отчетный период (наименьший – квартал).

- Приказом Минэкономики и Минфина от 10.09.96 г. № 120/190 (в ред. от 15.12.99 г.) утверждено «Положение о порядке уценки и реализации продукции, кот. залежалась, из группы товаров широкого потребления, продукции производственно-технического назначения и избыточных ТМЦ»:

Проводится **уценка** товаров широкого потребления и продукции производственно-технического назначения, кот. **залежались** (не имеют сбыта > 3-х мес.) и не имеют спроса у потребителей, а также таких товаров и продукции, кот. **частично потеряли свое первичное качество**, и **избыточных ТМЦ** (материалов, комплект. изделий, др. мат.ценностей, кот. > 3-х месяцев не могут быть использованы в производстве продукции, т.к. такую продукцию производить нецелесообразно при отсутствии спроса на нее как на внутреннем, так и на внешнем рынках)

ПЕРЕПРОДАЖА С ИЗБЕЖАНИЕМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

И в бухгалтерском стандарте, и в Положении, необходим **временной период – 3 месяца (квартал)**. Проведя **уценку товара** в соответствии с Положением и руководствуясь определением доходов в П(с)БУ, **можно доказывать**, что перепродажа товара после его уценки по цене более низкой цены приобретения **приносит предприятию доход в соответствующем отчетном периоде (квартале)**.



3. Наполнение средствами государственного и местного бюджетов – одно из заданий налоговых органов, которое реализуется ими путем осуществления контроля за соблюдением плательщиками налогов налогового законодательства.

Убыточная продажа не наполняет бюджет, напротив – у налогоплательщика возникает **право на возмещение НДС**.

Поэтому любая **уценка** товара, даже если она полностью обоснована, рассматривается налоговиками **критически**.

ПЕРЕПРОДАЖА С ИЗБЕЖАНИЕМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

➔ Если плательщик налога при объективных основаниях вынужден осуществить продажу товара ниже цены его приобретения, путем предоставления соответствующей скидки, такую продажу ему следует осуществить в следующем квартале, но не раньше чем через 3 мес. с момента приобретения, и самостоятельно осуществить доначисление НО по налогу на прибыль и НДС исходя из цены его приобретения.

В таком случае предприятие решит собственные вопросы с проблемным товаром, не даст налоговым органам оснований для применения финансовых санкций и сможет предоставить клиенту соответствующую скидку.



СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА

п. 1.20. ст. 1 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий»:

если не установлено другое, обычной считается цена товаров (работ, услуг), определенная сторонами договора.

Если не доказано обратное, считается, что такая обычная цена отвечает уровню справедливых рыночных цен, т. е. цен, по которым товары (работы, услуги) передаются др. владельцу при условии, что продавец желает передать такие товары (работы, услуги), а покупатель желает их получить при **отсутствии** любого принуждения, **обе стороны** являются взаимно **независимыми юридически и фактически**, владеют достаточной информацией о таких товарах (работах, услугах), а также ценах, которые сложились на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг).

СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА

Для определения обычной цены товара (работ, услуг) используется информация о заключенных на момент продажи такого товара (работы, услуги) договора с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) в соответствующих условиях.

При этом учитываются обычные при заключении соглашений между несвязанными лицами надбавки или скидки к цене.

В частности, но не исключительно, учитываются скидки, связанные с сезонными и др. колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги), потерей товарами качества или др. свойств; окончанием (приближением к дате окончания) срока хранения (пригодности, реализации); сбытом неликвидных или низколиквидных товаров; маркетинговой политикой, в т.ч. при продвижении товаров (работ, услуг) на рынки; предоставлением опытных моделей и образцов товаров с целью ознакомления с ними потребителей.

СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА

Одновременно пп. 7.4.1. ст. 7 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий»:

С целью налогообложения доход, полученный плательщиком налога от продажи товаров (работ, услуг) связанным лицам, определяется исходя из договорных цен, но не < обычных цен на такие товары (работы, услуги), действовавшие на дату такой продажи.

Положение подпункта 7.4.1 распространяются также на операции с лицами, которые не являются плательщиками налога, установленного ст. 10 данного Закона, или платят налог на прибыль по др., чем плательщик налога, ставками.

СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА

➔ Если покупатель товара является несвязанным лицом и плательщиком налога на прибыль на общих основаниях, риска применения скидки в аспекте обычной цены по налогу на прибыль не существует.

В ином случае, предоставление скидки не плательщику налога (прежде всего розница) должно быть в обязательном порядке обусловлено утвержденным на предприятии **Положением о скидках**.

Отсутствие такового повлечет доначисление НО исходя из базовой цены продажи, а также применение финансовых санкций в виде штрафа.

СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА



П. 4.1. ст.4, п.п. 7.4.1. ст. 7 ЗУ «О НДС»:

База н/о операций по поставке товаров определяется исходя из их **договорной (контрактной)** стоимости, определенной по **свободным ценам, но не ниже обычных цен.**

Если **обычная цена** на товары превышает договорную цену на такие товары **> чем на 20%**, база н/о операции по поставке таких товаров определяется по **обычным ценам.**

НК отчетного периода определяется исходя из **договорной (контрактной)** стоимости товаров, но не выше **уровня обычных цен**, в случае, если договорная цена на такие товары отличается **> чем на 20 % от обычной** цены на такие товары.

СУБЪЕКТИВНЫЙ СОСТАВ ИЛИ ДЛЯ КОГО СКИДКА НЕ ОБЫЧНАЯ ЦЕНА

Однако, пп.1.18. ст. 1 отмеченного Закона, обычные цены применяются по правилам, определенным п. 1.20 ст. 1 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий».

➔ Если покупатель будет плательщиком налога на прибыль на общих условиях, **предписания относительно обычной цены** при налогообложении НДС применяться не будут.

То же можно утверждать, если **обычность** цены будет подтверждена утвержденным на предприятии **Положением о скидках**.

Согласно постановлению Высшего административного суда от 11.03.2009 г. по делу №К-17808/Х: для применения подпункта 7.4.1 пункта 7.4 ст. 7 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий» необходимо **наличие** в их совокупности таких **условий**:



- 1) лицо, которое покупает товар должно быть связанным лицом с продавцом товара;
- 2) лицо, которое покупает товар не должно быть плательщиком налога, установленного в. 10 ЗУ «О налогообложении прибыли предприятий», или платить налог на прибыль по другой чем обычный плательщик ставке.

Отмечена правовая позиция, также поддержанная постановлением Верховного Суда Украины от 04.11.2004 г., которой оставлено без изменений постановление Высшего хозяйственного суда Украины от 16.06.2004 г. по делу №11/52-0.

БЛАГОДАРЮ ЗА ВНИМАНИЕ !



Валерий Бондарь, Д.э.н.
Управляющий партнер
HLB Ukraine

+38 044 **222 6010**

+38 050 **311 3179**

E-mail: office@hlb.com.ua