

# Как избежать налоговых потерь от ужесточения закона о торговле

Как изменится сумма вознаграждения по сопутствующим услугам

В чем заключаются налоговые риски опционов и векселей

В каких случаях возможно заключение посреднических договоров

Игорь Гусев,  
старший юрист Поволжской  
дирекции VEGAS LEX

**И**нициативной группой депутатов подготовлен законопроект № 704631-6 о внесении изменений в Федеральный закон от 28.12.09 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации». Законопроект стал фактическим продолжением реализации Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации, утвержденной указом Президента РФ от 30.01.10 № 120, в сфере производства и оборота сельскохозяйственной продукции и продовольствия.

Данные изменения, по мнению его создателей, призваны укрепить основы национальной продовольственной безо-

пасности и поддержать интересы отечественных производителей, склонив их борьбу в русло добросовестной конкуренции. Но одновременно поправки серьезно затронут и вопросы налогового планирования, так как некоторые традиционные расходы в сфере торговли продовольственными товарами станут незаконными. Следовательно, появятся проблемы с их налоговым учетом.

## Предложенные изменения возродят практику черного вознаграждения

Основной целью инициативы является устранение случаев навязывания торговыми сетями оплаты поставщиками

дополнительных услуг. Их стоимость не только обременительна для поставщиков, но и непосредственным образом оказывает влияние на ценообразование конечного продукта для его розничного покупателя.

В частности, законопроект вводит понятие услуг по продвижению продовольственных товаров, а также устанавливает запрет на включение в договор поставки условий, понуждающих поставщика нести дополнительные затраты в отношении поставленных продовольственных товаров. Причем в состав услуг по продвижению товаров законодатель относит рекламирование, выкладку товаров, исследование спроса, подготовку отчетности, любые действия, направленные на продвижение товаров, в том числе путем оказания логистических услуг. Суммарный объем выплат поставщиков продовольственных товаров в пользу торговых предприятий снижен с 10 до 3 процентов от «чистой» цены товаров, то есть цены без учета НДС и акциза (подп. «б» п. 2, подп. «в» п. 3 ст. 1 законопроекта, п. 11 ст. 2, ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ).

В суммарный 3-процентный порог включается и вознаграждение за достижение объема поставок. Напомним, что в настоящее время суммы такого вознаграждения могут выплачиваться самостоятельным бонусом, не изменяющим цену ранее поставленных товаров. В этом случае он учитывается у получателя в составе внереализационных доходов, а у продавца — в составе внереализационных расходов (ст. 41, 250, подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). При денежной форме

выплаты такого бонуса НДС не начисляется, поскольку отсутствует объект налогообложения. А суммы налоговых обязательств по более ранним поставкам не изменяются (ст. 146, п. 13 ст. 171 НК РФ).

В случае принятия законопроекта не помогут теперь договоры с дружественными третьими лицами, на которых «скидывалась» прибыль от услуг по продвижению товаров. Они упомянуты в предлагаемой редакции части 12 статьи 9 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ, которая запрещает понуждать поставщиков к заключению договора возмездного оказания услуг, направленного на оказание услуг по продвижению продовольственных товаров (подп. «ж» п. 3 ст. 1 законопроекта). Хотя действие нормы в более мягкой форме в настоящее время никому не мешает исполнять подобные условия и признавать соответствующие расходы.

Но очевидно, что торговые организации не захотят терять часть прибыли. В случае небольших объемов, можно полагать, возродится практика платы за входение «вчерную». Для существенных оборотов, конечно, потребуются изменить существующие схемы или вспомнить об иных вариантах. Один из них — включать данные услуги частично за счет цены товара, соответствующим образом уменьшив ее. Это позволит часть вознаграждения провести под видом стоимости товара, хотя и уменьшит «чистую» цену, с которой будут рассчитываться 3 процента. Но есть и другие способы.

### **Аукционы и конкурсы позволят безопасно снизить цену товаров**

Способы оптимизации подсказала сама же ФАС России в утвержденном ею методическом пособии для предпринимателей «Антимонопольное регулирование в области торговой деятельности». Отметим, что этот документ хотя и носит рекомендательный характер, но является по сути методичкой, которой руководствуется ФАС России при рассмотрении дел о нарушении сетями Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ.

Например, один из способов указан в подпункте «а» пункта 6.2 методического пособия – публичная оферта (ст. 437 ГК РФ), проведение торгов в форме конкурса или аукциона (ст. 447 ГК РФ). Подача заявки на участие в аукционе в срок и по форме, которые установлены документацией об аукционе, является акцептом оферты, то есть ответом лица о ее полном и безоговорочном принятии (ст. 438 ГК РФ). Такие действия не будут считаться навязыванием условий, поскольку поставщик согласился на них, принимая участие в аукционе. А торговая сеть, ничего не нарушая, заключит договор поставки товаров с поставщиком, предложившим наименьшую цену и выигравшим аукцион.

ФАС России рассматривает этот способ как позволяющий обойти запрет навязывания торговой сетью контрагенту условия о снижении им цены товаров до минимального уровня. Очевидно, что этот же способ поможет обойти и запрет

на оплату «вхождения в сеть», и дискриминационные условия по сравнению с поставщиками, с которыми договоры были заключены ранее.

### **Опционы – пока еще недостаточно востребованный механизм**

Опционы мало используют в части товарных поставок. В этом случае приобретатель опциона получает возможность воспользоваться правом на приобретение или продажу товара или отказаться от его приобретения или продажи, при этом внесенная им плата за приобретение опциона остается у контрагента (подп. 2 п. 3 Положения о видах производных финансовых инструментов, утвержденного приказом ФСФР России от 04.03.10 № 10-13/пз-н).

Вопрос с реализацией опционов не регулируется новыми изменениями, которые могут быть приняты в ближайшее время в соответствии с рассматриваемым законопроектом. Не ясен вопрос о распространении на опционы правила о 3-процентном пороге всех вознаграждений. Формально опционы являются самостоятельным видом сделок, а договор поставки заключается уже во исполнение опциона. Реализация сетевыми покупателями опционов на право поставки базисного актива, которым может быть и продовольственный товар, позволяет получить таким способом ту самую запрещенную оплату за вхождение, а также иные суммы за услуги. А опцион поставщика позволит торговой сети выкупить

## Суммарный допустимый объем всех выплат поставщиков продтоваров в пользу торговых сетей снижен с 10 до 3 процентов от объема поставок

партию товара по заранее установленной, в том числе сниженной, цене.

Однако подобный способ не всем доступен ввиду сложности ведения налогового учета. Налоговая база по операциям с опционами, включая и операции по реализации товаров — базисного актива, исчисляется отдельно от общей налоговой базы (ст. 301, п. 3 ст. 304 НК РФ). Причем убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, не уменьшает налоговую базу, определенную в соответствии со статьей 274 НК РФ (письмо Минфина России от 16.11.11 № 03-03-06/2/174).

Напомним, что обложение НДС опционов зависит от того, облагается ли этим налогом базисный актив (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Очевидно, что в случае заключения опционов на покупку и продажу товаров скорее всего операция будет налогооблагаемой. Споры могут возникнуть в случае, если товар облагается НДС по ставке 10 процентов. Налоговые органы могут решить, что в статье 149 НК РФ установлено следование опционов базисному активу только в части освобождения от НДС, а не по ставке. И будут настаивать на обложении опционов по ставке 18 процентов.

### Векселя по-прежнему позволяют обходить условие о сроках оплаты

В части 7 статьи 9 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ предполагается изменить в меньшую сторону мак-

симальные сроки рассрочки по оплате. Так, в настоящее время эти сроки составляют 10, 30 и 45 рабочих дней для товаров, срок годности которых составляет соответственно менее 10 дней, от 10 до 30 дней и более 30 дней. Теперь рассрочка не может превышать 5, 20 и 35 рабочих дней (подп. «д» п. 3 ст. 1 законопроекта).

Забота о том, чтобы производитель получил как можно раньше оплату за свою продукцию, понятна. Но по сути рассматриваемый законопроект ничего не меняет. Отсрочку могут фактически продлить уступка требования по договору, оплата векселем третьего лица или условия о коммерческом кредите. Напомним, что доходы и расходы от реализации признаются по факту передачи товаров, как и начисление НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146, подп. 1 п. 1 ст. 167, ст. 249, 271, п. 1 ст. 272, ст. 318 НК РФ).

При вексельной схеме участвует еще одно лицо, вексель которого торговая компания передает поставщику. Таким образом, требования законодательства не нарушатся, а у компаний не возникнет дополнительных налоговых обязательств. В данном случае, правда, стоит помнить о том, что налогообложение векселей уже осуществляется как самостоятельная операция. Вексель третьего лица принимается к налоговому учету по сумме, равной задолженности, в оплату за которую он получен. При выбытии векселя — его продаже, обмене на вексель торговой компании, новации, получении отступного, а также при погашении — налоговые последствия определяются по прави-

## как снижают налоги ужесточение закона о торговле

лам статьи 280 НК РФ. Следует избегать получения убытка по вексельной схеме (п. 22 ст. 280 НК РФ).

Уступка права требования этому дружественному лицу позволит впоследствии новировать обязательство по оплате в новое, тогда оно уже не будет связано с договором поставки. А поставщику стоит помнить о новых правилах учета убытка по цессии, установленных статьей 279 НК РФ. В случае уступки требования убыток в части, которая может быть признана, уменьшает прибыль по обычным видам деятельности.

Более легкий вариант — включение в договор поставки условий о коммерческом кредите в случае неоплаты в названные сроки. Статья 269 НК РФ в настоящее время позволяет признать без ограничений расходы в виде процентов по займам между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

### Возвращать товары станет сложнее

Законопроект изменяет механизм обратного выкупа поставщиками товаров с истекшим и истекающим сроком годности. Сейчас в подпункте «и» пункта 2 части 1 статьи 13 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ установлен запрет на навязывание условия о возврате продавцу продовольственных товаров, не проданных по истечении определенного срока, за исключением случаев, если возврат таких товаров допускается или предусмотрен законодательством Российской Федерации. Теперь данная

норма перенесена в подпункт «е» пункта 4 части 1 этой статьи, но уточнено, что речь идет и о возврате нереализованных продовольственных товаров, срок годности которых истек. При этом есть оговорка, что если в договор включены указанные условия, то цена продовольственных товаров должна быть определена в зависимости от оставшегося срока годности товара — цена должна снижаться пропорционально (равномерно) истечению срока годности товара (п. 4 ст. 1 законопроекта).

Напомним, что Минфин России в настоящее время допускает признание расходов в случае, если подобный выкуп производится в соответствии с актами, регулирующими оборот той или иной продукции, и предусмотрен договором (письмо Минфина России от 22.05.14 № 03-03-06/1/24238). Но пока что обязанность по утилизации для поставщиков установлена только в отношении хлебобулочных изделий. Всем остальным производителям приходилось доказывать обоснованность подобных расходов только через суд, поскольку Минфин России категорически отказывается признавать подобные расходы направленными на извлечение доходов от предпринимательской деятельности (письма от 19.10.12 № 03-03-06/1/561, от 16.08.11 № 03-03-06/1/491). Также Минфин России считает, что в случае возврата и утилизации просроченной продукции не выполняются условия, необходимые для вычета НДС (письмо от 14.09.10 № 03-03-06/1/587).

По-видимому, инициаторы законопроекта решили переложить часть убытков

## Допускается заключение посреднических договоров внутри группы лиц или между хозяйствующими субъектами, образующими торговую сеть

из-за возврата непроданных промтоваров на торговые сети. К слову, для них с точки зрения налоговых рисков подобный убыток вполне безопасен. Статья 268 НК РФ не ставит возможность признания убытка в зависимость от того, кто является покупателем товара — бывший продавец или третье лицо. Но на практике это скорее всего обернется обострением проблемы с признанием расходов по выкупу продукции. Если такая обязанность даже установлена нормативными актами, но выкуп будет осуществляться по цене реализации, а не по сниженной цене, налоговики смогут указывать на нарушение закона и на этом основании отказывать в признании части расходов. В этой части налоговые последствия принятых изменений могут ухудшиться.

В подобных спорах при защите стоит делать акцент на том, что налоговые нормы должны применяться независимо от того, соблюдены или нет нормы гражданского законодательства, если только применение налоговых последствий прямо не поставлено в зависимость от соблюдения норм гражданского законодательства. Поэтому если хозяйственные отношения существуют, а расходы реально понесены, то, несмотря на несоответствие условий сделки требованиям закона, ее стороны вправе признать расходы и обязаны учесть доходы по ней.

Существует вариант, позволяющий избежать проблем, связанных с возвратом продукции, — реализация ее на основе договоров комиссии. Но, согласно пункту 3 части 1 статьи 13 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ, при пра-

воотношениях, связанных с реализацией продовольственных товаров, запрещено осуществлять оптовую торговлю с использованием договора комиссии или смешанного договора, содержащего элементы договора комиссии. Данная норма изменена в законопроекте и перенесена в пункт 5 части 1 этой же статьи. Наряду с договором комиссии теперь упомянуты договор поручения и агентский договор, а также договоры, содержащие их элементы. Но допускается заключение этих договоров внутри группы лиц или между хозяйствующими субъектами, образующими торговую сеть (п. 4 ст. 1 законопроекта).

Такое дополнение открывает возможность оптимизации с помощью договоров комиссии и прочих посреднических договоров в случае образования группы лиц из поставщиков и торговых сетей. Например, через общих участников, должностных лиц (ст. 9 Федерального закона от 26.07.06 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»).

В подпункте «е» пункта 6.2 методического пособия указано также, что запрет не распространяется на договорные отношения поставщиков в случае, если предмет таких договоров не является поставка товаров в торговую сеть, и в случае поставки продовольственных товаров реализующим товар в розницу лицам, не являющимся торговыми сетями. Таким образом, при реализации товаров вне торговой сети возможно использовать механизм посреднических договоров для избежания проблем с возвратом товаров.