

Как избежать рисков начисления налогов по статье 40 НК РФ? (О. Ястребкова, "В курсе правового дела", N 15, август 2009 г.)

## Как избежать рисков начисления налогов по статье 40 НК РФ?

Цена договора всегда привлекает внимание налоговых инспекторов. Это один из способов доначислить по сделке налоги и пени. Как налогоплательщикам при установлении цены избежать рисков?

### Основания налоговой проверки

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки\*(1). Пока налоговым инспектором не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Одно из оснований налоговой проверки цены сделки - отклонения более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам)\*(2). В результате инспекторы начисляют налоги, пени и штрафы.

Зачастую нерентабельно соблюдать установленный 20-процентный "коридор" цен. Поэтому остается только гадать, к каким суммам доначислений может привести пытливый ум налогового инспектора. Однако, используя маркетинговую политику предприятия, а также гражданско-правовые инструменты регулирования обязательств, риски возможно снизить.

### Маркетинговая политика предприятия

Рыночная цена определяется с учетом надбавок к цене или скидок, обычных при заключении сделок между не взаимозависимыми лицами\*(3). В частности, рыночная цена должна определяться с учетом скидок, предоставляемых: - в связи с сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

- потерей товарного вида или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки не имеющих аналогов новых товаров, а также товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Как видим, налоговое законодательство предлагает налогоплательщикам воспользоваться своей маркетинговой политикой. Тем более что маркетинг уже давно является необходимой составляющей политики большинства предприятий, особенно при выходе на рынок с брендовым товаром.

Но без документов, обосновывающих подход организации к масштабу цен, не обойтись. При наличии службы маркетинга на предприятии и разработанных документов могут потребоваться внесение некоторых изменений или дополнений либо при необходимости разработка новых документов.

Это могут быть, в частности, "Положение о маркетинговой службе (отделе)", "Положение о маркетинговой политике", утвержденные руководителем предприятия, имеющие следующую структуру: общие понятия, составляющие, принципы, цели и задачи.

Например, составляющие маркетинговой политики: товарная, ценовая, рекламная, дистрибуционная и т.п.

Общие ее принципы:

- оптимальность цены для различных объемов заказа, призванная стимулировать крупнооптовые закупки; при этом для всех покупателей, размещающих заказ на определенный объем продукции при идентичных условиях поставки, цены едины;
- поощрительные скидки, призванные стимулировать партнеров предприятия к соблюдению договорных обязательств;
- гибкие условия поставки, включающие организацию отгрузки продукции при крупнообъемных заказах, система скидок на крупные партии продукции;
- формирование дилерской и представительской сети распространения продукции в целях более полного охвата сегментов рынка, снижения транспортных расходов, оплачиваемых покупателями, и т.д.

## Условия исполнения сделки

Итак, организация определилась со своей стратегией продвижения товара, с ценами, со скидками и т.п., но нужно не забыть проверить экономические (коммерческие) условия исполнения сделки. Они должны быть сопоставимыми для того, чтобы налоговый орган не смог применить [статью 40](#) НК РФ. Ведь рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях\*(4).

При определении рыночных цен товара (работы, услуги) учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. В частности, принимаются во внимание такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров, сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены\*(5).

В жизни все сложнее. Как правило, разница в ценах и условиях сделки присутствует или должна присутствовать. Прежде всего это обусловлено свободными рыночными отношениями. Так, одни покупатели могут предъявлять дополнительные требования к поставкам. Их условия не всегда для предприятия благоприятны. Соответственно цена в этом случае должна быть выше. При реализации "своим" покупателям (постоянным клиентам, дилерам) условия поставки более "мягкие" для предприятия и цена в данном случае ниже. Но может иметь место дополнительное условие - закупаемая партия товара должна быть большой.

Таким образом, продавая товары дешевле, продавец обеспечивает гарантированный крупный размер поставок.

Вместе с тем тексты договоров, заключаемых предприятием, составлены по одному шаблону, их условия практически совпадают. Поэтому закрепленные на бумаге отношения необходимо

максимально приблизить к тем, которые реально складываются. Применительно к договору поставки, как наиболее часто применяемому виду обязательств, это могут быть следующие условия:

- количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии);
- сроки исполнения обязательств;
- условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида.

В силу прямого указания закона эти условия обязательно должны учитываться при определении сопоставимости сделок [\\*\(6\)](#).

Также это могут быть "иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены", в частности:

- требования к качеству товаров;
- дополнительные права и обязанности сторон;
- ответственность сторон.

Хотя на практике вполне достаточно одного - двух условий несопоставимости сделки, но чем их больше, тем меньше риск признания условий сделок сопоставимыми.

Различия в условиях договоров достигаются двумя путями:

1. Ужесточением условий договора поставки для нашего предприятия-поставщика, так как, продавая товар по более высокой цене, поставщик может принимать на себя повышенные обязательства. Это, к сожалению, малоприменимо, потому что есть риск, что покупатель реально потребует от поставщика выполнить "ужесточенные" обязательства. "Налоговый интерес" предприятия в данном случае вступает в некоторое противоречие с его "гражданско-правовым интересом".
2. Ужесточением условий договора поставки для покупателя, так как, продавая товар по более низкой цене, поставщик одновременно устанавливает для себя дополнительные права, а для покупателя - дополнительные обязанности.

Наиболее оптимальным с практической точки зрения, по-видимому, будет являться разумное сочетание этих двух путей.

## Позиция судов

Налоговым органам трудно доказывать необходимый рыночный уровень цен, являющийся отправной точкой для исчисления отклонения. Ведь при постоянном применении налогоплательщиком разных уровней цен (в том числе путем установления разного рода скидок и премий) для определения точки отсчета для отклонений нужно проанализировать целый пласт сделок, установить идентичность (однородность) товаров (работ, услуг) в разных условиях их совершения. В результате большинство судебных споров разрешается в пользу налогоплательщиков.

Так, ФАС Северо-Западного округа в [постановлении](#) от 03.06.2005 N А56-43517/04 указал, что при применении [статьи 40](#) НК РФ учитываются обычные при заключении сделок между не

взаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки. В материалах дела имеются заключенные налогоплательщиком с покупателями-организациями договоры, из которых следует, что названные организации, выступая в качестве дилеров, предлагали товар налогоплательщика к продаже, в связи с чем им предоставлялись различные скидки. При доначислении налогов инспекцией не принято во внимание это обстоятельство. Суд также отмечает, что в нарушение требований статьи 40 НК РФ налоговый орган не оценивал количество техники, продаваемой каждому из поставщиков.

ФАС Поволжского округа также поддержал налогоплательщика и в [постановлении](#) от 23.04.2009 N А55-9765/2008 отметил, что вопреки требованиям [статьи 40](#) НК РФ налоговый орган при определении рыночных цен не учел указанных обстоятельств, в частности необходимость скидок в целях немедленной реализации, на оплату услуг агентов, маркетинговые расходы.

Суды указывают, что представляемые налоговой инспекцией документы не могут быть отнесены к официальным источникам, что является необходимым требованием [пункта 11 статьи 40](#) НК РФ\*(7). Но, даже если они признаются судом таковыми, приведенная в них информация не позволяет установить, что указанные в документах цены сформированы с учетом существенных обстоятельств, влияющих на установление цены на этот товар (количество поставляемого товара, сроки поставки, условия платежа, территориальная близость, опт или розница, реализация на внутреннем рынке или на экспорт, экономические условия и специфические черты сдаваемых в аренду площадей, сезонные и иные колебания потребительского спроса на них, иные существенные обстоятельства и условия договоров аренды, влияющие на размер арендной ставки, в том числе размер площадей, месторасположение\*(8).

Суды делают вывод, что к сопоставимым условиям в силу [пункта 9 статьи 40](#) Налогового кодекса Российской Федерации относятся количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены. При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок\*(9).

Судебные инстанции говорят о том, что налоговым органом не учитываются существенные условия сделок, влияющие на размер стоимости товара, как предусматривает [пункт 9 статьи 40](#) НК РФ\*(10). Это основание для отмены решения налогового органа является типичной ситуацией.

Таким образом, при фактическом использовании вышеперечисленных возможностей, применяя разделение условий сделок, маркетинговую политику, деловую цель при применении скидок, вы снизите риск наступления неблагоприятных налоговых последствий.

О. Ястребова,

практикующий юрист

"В курсе правового дела", N 15, август 2009 г.

---

- \* (1) [п. 1 ст. 40](#) НК РФ
- \* (2) [пп. 4 п. 2 ст. 40](#) НК РФ
- \* (3) [п. 3 ст. 40](#) НК РФ
- \* (4) [п. 4 ст. 40](#) НК РФ
- \* (5) [п. 9 ст. 40](#) НК РФ
- \* (6) [там же](#)
- \* (7) постановления ФАС Северо-Кавказского округа [от 24.04.2009 N A63-15147/2008-C4-17](#), Восточно-Сибирского округа [от 22.04.2009 N A19-7570/08-45-Ф02-1491/2009](#), Северо-Западного округа [от 18.06.2004 N A56-20147/03](#), [от 24.07.2006 N A26-1756/2005-217](#)
- \* (8) постановления ФАС Центрального округа [от 03.03.2009 N A62-2609/2008](#), Поволжского округа [от 31.07.2007 N 55-16334/2006](#), Северо-Западного округа [от 06.05.2005 N A56-7987/03](#), [от 13.01.2006 N A56-31806/04](#), Дальневосточного округа [от 28.12.2005 N Ф03-А24/05-2/4105](#), Уральского округа [от 29.11.2005 N Ф09-5389/05-С2](#)
- \* (9) [постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 03.06.2008 N Ф08-2964/2008
- \* (10) постановления ФАС Северо-Кавказского округа [от 03.06.2008 N Ф08-2964/2008](#), Уральского округа [от 28.11.2005 N Ф09-5324/05-С2](#)