

Возврат нереализованной части тиража

Некоторые вопросы
налогообложения

ЕМУП "Екатеринбург-пресса" 2007

К вопросу о «налоговом администрировании»

- В настоящее время так называемое «налоговое администрирование», т.е. разъяснения о применении налогового законодательства, все более усложняется и все дальше расходится с Гражданским кодексом и правилами делового оборота – неписанными, но общепринятыми нормами ведения бизнеса. В нашей стране, при невысоких, по меркам развитых стран, налогах (о чем любят с трибун отчитываться руководители Минфина), и при неизменных их ставках происходит постоянное увеличение налогового давления на экономику. Происходит это не путем увеличения ставок налогов, а только за счет расширения налоговой базы, выполняемое на основании приказов Минфина, писем Налоговой службы, решений Арбитражных судов разных инстанций. Налоговый учет на предприятиях все дальше расходится с бухгалтерским и принимает все более ярко выраженный фискальный характер.

Возврат нереализованной части тиража

- Следует упомянуть, что допустимый процент возврата нереализованного тиража устанавливается каждым Издателем исходя из требований внутренней политики Издательства и является исключительно его внутренним делом. Однако, как показывает практика, если поставлена цель увеличить продажи, то процент возврата не может быть ниже 25 %. В этом случае при адекватной работе менеджеров Розничного Агентства можно избежать обнуления торговых точек. Поэтому существование самого института возврата нереализованного тиража, а так же возможность устанавливать его величину в зависимости от политики Издателя является важным фактором, определяющим работу нашего рынка.

Варианты оформления возврата

- Возврат путем «обратного выкупа нереализованного тиража по цене поставки».
- Вариант, при котором осуществляется переход права собственности на тираж, допустим n-ый день после отгрузки, в свою очередь определяемый в зависимости от даты выхода следующего номера или сразу же после оплаты за проданный тираж.
- Вариант поставки тиража под «отменительным условием» (ст. 157 ГК РФ), условием в этом случае является нереализация тиража.
- Вариант «списания» нереализованной части тиража. Возможно, как брака.
- Поставка и возврат нереализованного тиража по договору комиссии.

Обратный выкуп нереализованного тиража по цене поставки – плюсы и минусы

Прямая поставка от Издателя к Покупателю не вызывает затруднений. Документооборот обычный, выписывается ТОРГ 12 и СФ	+
При возврате тиража Поставщик (Издатель) не может сторнировать операции по реализации тиража по первоначальному договору поставки, т.к. возврат тиража для него является обычной покупкой. При этом необходимо приходить тираж по цене возврата, а не себестоимости	—
При возврате тиража Покупатель, использующим УСН, оформить СФ с выделением НДС на возврат не сможет, следовательно Поставщик (Издатель) не сможет принять к вычету "входной" НДС	—
Если Издатель работает через Торговой дом, то операция обратного выкупа может быть признана экономически неоправданной. См. письмо Минфина от 24 мая 2006 г. № 03-03-04/1/475, в котором указано, что «расходы на выкуп товаров у первоначального покупателя в таком случае не соответствуют критериям экономической обоснованности... и не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль» и не позволяет принять к вычету "входной" НДС	—

Обратный выкуп нереализованного тиража по цене поставки – плюсы и минусы

Если Издатель является непосредственно производителем печатной продукции он может воспользоваться нормой, регулирующая процент брака (п/п 43, 44, п.1, сч.264 НК РФ), 7 и 10 процентов отнести на себестоимость	+
---	---

- Как видно из приведенного анализа Издатели, при применении обратного выкупа по цене поставки, несут определенные налоговые риски, оценивать которые конечно же следует им самим. Мы же ниже рассмотрим те проблемы, которые возникают у Покупателя

Обратный выкуп нереализованного тиража по цене поставки – плюсы и минусы

Возврат нереализованного тиража для Покупателя - это обычный договор поставки. При возврате по цене поставки нарушается требование пп.4 п.2 ст.40 НК РФ, если наценка на цену поставки у Покупателя превышала 20%. Грозит доначислением налогов и пени.	—
Стоимость возвращаемого тиража у Покупателя включается в налоговую базу по прибыли и НДС. Увеличивает налоговую нагрузку.	—
Если Покупатель применяет спецрежим налогообложения – ЕНВД, то при возврате нереализованного тиража он оформляет СФ с выделением НДС, так как для него это иной вид деятельности – оптовая торговля. Это оборачивается дополнительными потерями на величину НДС	—

Что можно предпринять Покупателю, применяющему возврат путем обратного выкупа

- Для снижения цены, при использовании режима обратного выкупа, выход может быть найден путем уценки Покупателем нереализованного тиража до «цены поставки». Однако это требует не только доказательств потери данным товаром своих потребительских свойств (что не так трудно сделать, ссылаясь на тот же НК РФ), но и рыночного подтверждения новой цены, что не представляется возможным
- При невозможности определения рыночной цены (по любым причинам) НК РФ предписывает реализовывать товар по цене, определяемой по затратному методу (т.е. с учётом всех затрат на реализацию). Другими словами, НК РФ для Покупателя (Дистрибьютора или Розничного Агентства) однозначно не допускает реализацию товара по «входной» цене, а значит и не возможен «обратный выкуп нереализованного тиража по цене поставки».
- С точки зрения налогоплательщика, при возникновении претензий ГНИ, следует доводить дело до арбитражного суда, доказывая, что в практике делового оборота есть такая торговая операция – «обратный выкуп по цене поставки».
- Можно так же воспользоваться п. 4 ст.40 НК РФ, доказывая, что цена на возвращаемую печатную продукцию является рыночной для такого рода сделок, то есть выделяя такие сделки в отдельную категорию.

Проведем мысленный эксперимент

- По оценке Управления периодической печати, книгоиздания и полиграфии ФАПМК, изложенной в докладе «Российский рынок периодической печати, 2005 год. Состояние, тенденции и перспективы развития», объем рынка печатных СМИ составил \$ 1,6 млрд. без подписки. При ежегодном росте в 6 % в 2007 году составит \$ 1,83 млрд. В рублях это будет примерно 48,5 млрд. руб.
- Предположим, что у распространителей остается 40% наценки, что составит 19,4 млрд. руб.
- Предположим, для простоты, что все распространители работают по ЕНВД. При этом, при средней величине возврата нереализованного тиража в 20% появляется необходимость «продать» Поставщику товар на: $48,5 - 19,4 = 29,1 * 0,2 = 5,82$ млрд. руб. И именно с этой суммы предстоит исчислить НДС 10% и прибыль 24%. С некоторыми допущениями это составит 529 млн. руб. НДС и 1,27 млрд. прибыли. Что сократит общий доход распространителей на 9,5%.
- А если ГНИ заставит произвести доначисление стоимости возврата (пп.4 п.2 ст.40 НК РФ) до розничных цен, то это может составить еще 2,33 млрд. руб. к налогооблагаемой базе при возврате товара. И это не учитывая штрафы и пени.

Вывод:

Изложенные нами положения (более подробно с ними можно ознакомиться на сайте НСРП «Союзпечать») позволяют поставить под сомнение безопасность применения большинства схем оформления возврата нереализованной части тиража. Реализация многих из них, и, особенно, обратного выкупа по цене поставки, без ущерба для партнеров невозможна.

Другими словами мы категорически против «обратного выкупа нереализованной части тиража по цене поставки».

Наиболее безопасными (с точки зрения налогообложения) следует признать схемы, при которых либо не происходит возврата нереализованной части тиража, либо право собственности до окончания срока реализации остается за Издателем (Поставщиком), либо возвращается не товар, а бракованная продукция.

Договор комиссии

Договор комиссии формально удовлетворяет всем требованиям налоговой безопасности. Однако применить его очень трудно и воспользоваться его преимуществами в практике делового оборота просто невозможно.

Причиной служит наше налоговое законодательство и многообразие форм взаимодействия между участниками рынка на пути продвижения тиража от Издателя к Розничному покупателю.

Опыт применения договора комиссии в других странах не может служить веским основанием для перенесения его на нашу почву.

Следует упомянуть, что Минфин ставит под сомнение, несмотря на мнение аудиторов, право на использовании режима ЕНВД у комиссионера (См. письмо от 3 окт. 2006 г. №03-11-04/3/427).

Договор поставки с особым моментом перехода права собственности ст.491 ГК РФ

Наиболее безопасным для Покупателя видом договора, по нашему мнению, является поставка с особым переходом права собственности. Таким особым условием целесообразно использовать срок реализации номера периодического издания (до выхода следующего) плюс время на обработку его возврата.

Еще одним таким условием может служить оплата за реализованный тираж, но у нас на рынке существуют ряд Издательств, либо требующих предоплату за тираж, либо дающие отсрочку платежа значительно меньше времени реализации номера.

Следует, однако, отметить разногласия, связанные с выставлением Поставщиком СФ при этом режиме. Дело в том, что налоговая база для исчисления НДС определяется по отгрузке товара, следовательно, при отгрузке должен выписываться СФ (ст.167 НК РФ), но в ст. 168 НК РФ указывается, что СФ выписывается при реализации товара, которая, при работе по ст. 491 ГК РФ, еще не наступила.

В соответствии с информационным письмом Президиума ВАС РФ от 22.12.05 № 98, Поставщику следует исчислить и уплатить НДС от оптовой цены.

Договор поставки с особым моментом перехода права собственности ст.491 ГК РФ

По нашему мнению, для исключения вышеупомянутой опасности и реализации этого механизма в договоре поставки печатной продукции необходимо чётко предусмотреть:

во-первых, отложенный переход права собственности на определенный срок,

во-вторых, право покупателя распорядиться товаром до возникновения у него права собственности (п. 2 ст. 491 ГК РФ),

в-третьих, необходимо прописать в нем условие, согласно которому до момента перехода права собственности и при наступлении определенных условий, например, нереализации товара до определенного срока, покупатель обязан вернуть товар продавцу.

Дополнительно, в соответствии со ст. 460 ГК РФ, следует упомянуть, что товар свободен от прав третьих лиц и не находится в залоге у продавца.

Договор поставки совершенный под отменительным условием ст.157 ГК РФ

Следует упомянуть еще одну возможность, которую нам предоставляет ГК РФ: поставка под отменительным условием.

П. 2 ст. 157 ГК РФ гласит: «Сделка считается совершенной под отменительным условием, если стороны поставили прекращение прав и обязанностей в зависимость от обстоятельства, относительно которого неизвестно, наступит оно или не наступит».

Законодатель таким образом предусмотрел возможность возврата части товара, если на него не будет покупательского спроса. Так как эта норма закона уменьшает налогооблагаемую базу, фискальные органы всячески усложняют ее применение на практике.

По нашему мнению, использовать эту норму может Розничное Агентство, выставившее весь тираж в продажу в своих торговых точках, доказав тем самым, что предприняты все меры к исполнению сделки. Но только если тираж еще не оплачен Издателю.

В опте применение этой нормы невозможно, о чем свидетельствуют проигранные арбитражные суды. Покупателю-оптовику трудно доказать, что он предпринял все меры, чтобы исполнить условия сделки.

Договор поставки без возврата нереализованной части тиража

Реализация упомянутого режима возможна в двух случаях:

во-первых, нереализованный тираж возвращается не как товар, а как «брак». Издатель при этом опирается на положения п/п 43, п.1, ст. 264 НК РФ, Покупатель же должным образом оформляет возврат (по ТОРГ-2);

во-вторых, Поставщик заранее дает скидку Покупателю от цены поставки на планируемую величину возврата и обратно нереализованный тираж не принимает. Имеются определенные сложности расчета скидок, но в определенных условиях этот механизм работает.

Наши предложения

Полагаю, что нашим отраслевым ассоциациям следует обратить на проблему возврата самое пристальное внимание, ибо фискальными органами может быть поставлено под сомнение правомерность существования одного из важных методов увеличения продаж периодических печатных изданий. Так как эта проблема касается всех и каждого в рынке, вполне уместными выглядят следующие меры:

- координация деятельности всех общественных организаций для решения этой проблемы;
- формирование запросов от лица наших общественных организаций в адрес Минфина с требованием ответить на вопросы, разъясняющие порядок применения норм НК РФ в нашей отрасли;
- всемерную пропаганду в отрасли применения договоров поставки с особым переходом права собственности и правил безопасного отражения товародвижения в налоговой отчетности предприятий;
- координация совместных действий с ассоциацией книготорговцев, у которых похожие проблемы.

Вопросы для Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики

При применении договора с особым переходом права собственности (ст.491 ГК РФ), в связи с исчислением НДС по «отгрузке» покупатель обязан в случае возврата товара, по которому право собственности еще не перешло, оформлять одновременно с накладной по форме ТОРГ-12 счет – фактуру на возврат от своего имени:

- Какую ставку НДС применять, если покупатель находится на спецрежиме – ЕНВД, УСН?
- Возникает ли у покупателя доход для исчисления налога на прибыль при отгрузке не своего, в данном случае, товара?

Вопросы для Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики

При применении договора поставки совершающегося под отменительным условием (ст.157 ГК РФ):

- Обязан ли поставщик товара, после наступления отменительного условия, заменить первоначальный счет-фактуру или выписать дополнительный с минусовыми значениями - «сторно»?
- Обязан ли покупатель в случае возврата товара в связи с действием отменительного условия, оформлять одновременно с накладной по форме ТОРГ-12 счет-фактуру на возврат от своего имени? С какой ставкой НДС?

Вопросы для Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики

При применении договора поставки тиража предусматривающего возврат брака:

- Обязан ли покупатель в случае возврата бракованного товара, оформлять одновременно с актом по форме ТОРГ-2 накладную по форме ТОРГ-12 и счет-фактуру на возврат? С какой ставкой НДС?
- Должен ли поставщик заменить первоначальный счет-фактуру на новый с учетом возвращенного брака. Какая дата будет у этого исправленного счета-фактуры: дата отгрузки по накладной ТОРГ-12 или дата обнаружения брака по акту ТОРГ-2? Или поставщик предоставляет покупателю счет-фактуру с минусовыми значениями, то есть «сторно» на сумму выявленного брака? В каком отчетном периоде должны быть проведены эти счета-фактуры в месяце отгрузки товара или в месяце обнаружения брака?

Спасибо за внимание