



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 11175/09

Москва

22 декабря 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новгородской области от 07.08.2008 по делу № А44-109/2008, постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.05.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» – Ефремов Ю.Е., Сергеев А.В., Серов А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области – Семерня М.В., Уланова В.А., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Новгородской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области (далее – инспекция) от 29.12.2007 № 2.11-16/115 (далее – решение инспекции), принятого по результатам выездной налоговой проверки соблюдения обществом требований налогового законодательства за 2004 – 2005 годы, в части доначисления 263 448 897 рублей налога на прибыль, 206 596 541 рубля налога на добавленную стоимость, начисления 78 926 944 рублей пеней за несвоевременную уплату налога на прибыль и 52 903 250 рублей – за несвоевременную уплату налога на добавленную стоимость, взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решением Арбитражного суда Новгородской области от 07.08.2008 (с учетом определения от 15.09.2008) решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога на прибыль в связи с занижением налогооблагаемой базы (пункты 2.2 и 2.11 решения инспекции) в 2004 году на 17 009 433 рубля 35 копеек, в 2005 году – на 13 514 157 рублей 11 копеек, доначисления 34 696 395 рублей 8 копеек налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней, взыскания 596 300 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1

статьи 126 Кодекса. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, связанным с доначислением налога на прибыль, начислением соответствующих пеней и налоговых санкций в связи с занижением выручки от реализации продукции за 2004 – 2005 годы на сумму предоставленных бонусов (премий) по договорам поставки (приложение № 1 к дистрибьюторским соглашениям) в размере 264 686 596 рублей 36 копеек (пункт 2.1 решения инспекции), неправомерным отнесением к расходам, учитываемым для целей налогообложения прибыли, сумм начисленных роялти (лицензионных платежей) в размере 108 792 129 рублей по сублицензионному соглашению по шоколадной продукции (пункт 2.4 решения инспекции) и 286 416 516 рублей 93 копеек начисленных роялти по лицензионному соглашению за использование товарных знаков по жевательной резинке (пункт 2.7 решения инспекции). В указанной части оспариваемое решение инспекции признано недействительным.

Кроме того, суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции в части признания недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с доначислением 8 057 375 рублей 61 копейки налога на добавленную стоимость, начислением соответствующих пеней и взысканием штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса (пункт 3.2 решения инспекции). В удовлетворении заявленного требования в этой части отказано.

В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 15.05.2009 постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов в части отказа в удовлетворении заявленных требований общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум полагает, что заявление общества подлежит удовлетворению в силу следующего.

Одним из оснований для принятия инспекцией упомянутого решения послужил вывод о занижении обществом налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость на сумму предоставленных премий (бонусов), в результате которого неуплата указанного налога составила 47 853 209 рублей, в том числе за 2004 год – 25 267 194 рубля, за 2005 год – 22 586 015 рублей (пункт 3.1 решения инспекции).

Как установлено судами, общество реализовывало в рассматриваемые налоговые периоды свой товар через сеть дистрибьюторов. При заключении дистрибьюторских соглашений предусматривалось, что дистрибьюторы осуществляют распространение и сбыт товара третьим лицам, при этом в целях мотивации последних к увеличению объемов закупаемого товара, увеличению доли рынка товара, развитию дистрибьюции товара, а также укреплению платежной дисциплины общество по согласованию с дистрибьютором устанавливает систему скидок с цены товара (систему бонусных скидок). Скидка предоставляется дистрибьютору по результатам работы в процентном

соотношении к объему проданного товара за определенный период, в частности за выполнение плана продаж, своевременность оплаты, достижение поставленных целей (за особые усилия по продвижению товара на рынке) (приложение № 3 к дистрибьюторским соглашениям).

Суды, отказывая в удовлетворении требования общества в указанной части, пришли к выводу, что ретроспективные скидки (бонусные скидки), предоставляемые дистрибьюторам, являются скидками, не изменяющими цену товара, поскольку такие скидки определялись обществом в процентном отношении от общей стоимости всех проданных товаров за предыдущий период, а в договорах поставки не указаны первоначальная цена товара и цена, сформированная с учетом предоставленных покупателю скидок.

Однако судами не учтено следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 39 Кодекса реализацией товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами, услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах (пункт 2 статьи 153 Кодекса).

Согласно пункту 4 статьи 166 Кодекса общая сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода с учетом изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Из названных положений Кодекса следует, 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 товаров (работ, услуг).

Данный вывод также следует из положений пункта 1 статьи 154 Кодекса, устанавливающего, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Кодекса.

Скидки, предоставленные обществом дистрибьюторам, были неразрывно связаны с реализацией товара, то есть общество правомерно уменьшало цену реализации товара, корректируя соответствующую налогооблагаемую базу при исчислении налога на добавленную стоимость, в связи с чем доначисление инспекцией 47 853 209 рублей названного налога, начисления пеней и налоговых санкций по этому эпизоду следует признать незаконным.

Как видно из материалов дела, в рассматриваемые налоговые периоды между обществом и предприятиями торговли, закупающими у него товар, были заключены договоры о предоставлении персонала.

По условиям договоров предприятия торговли оказывали услуги по предоставлению персонала, необходимого для обеспечения деятельности по продвижению на рынке товаров общества, в рамках которого доставляли, собирали и устанавливали в торговых точках оборудование, специально изготовленное под продукцию общества, обеспечивали надлежащую выкладку произведенной продукции на этом оборудовании согласно утвержденной схеме раскладки: размер, положение, цветовая гамма, иные характеристики; на регулярной основе следили за тем, чтобы приобретенная конечным потребителем продукция своевременно пополнялась в местах продажи, поддерживая при этом надлежащее позиционирование товара согласно действующей схеме (далее – мерчандайзинговые услуги).

Считая правомерным осуществление расходов по оплате мерчандайзинговых услуг, общество учло их для целей налогообложения прибыли на основании подпункта 19 пункта 1 статьи 264 Кодекса как расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией.

Отказывая в признании правомерным такого уменьшения обществом налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль, а также в применении соответствующих вычетов по налогу на добавленную стоимость, суды исходили из того, что названные затраты не могут быть приняты в качестве экономически оправданных расходов в соответствии со статьей 252 Кодекса ввиду того, что мерчандайзинговые услуги персоналом торговых организаций оказывались обществу в отношении

товара, реализованного им по договорам поставки, право собственности на который перешло к организациям торговли. Следовательно, общество, по мнению судов, неправомерно учло расходы по продвижению своей продукции в целях налогообложения в сумме 546 040 413 рублей 74 копеек (пункт 2.6 решения инспекции) и заявило вычеты по налогу на добавленную стоимость в размере 95 389 607 рублей по операциям оказания услуг по предоставлению персонала (пункт 3.3 решения инспекции).

По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Кодекса, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

В главе 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций», регулирующей налогообложение прибыли организаций, установлена в этих целях соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Статьей 252 Кодекса определены общие критерии, которым должны соответствовать производимые налогоплательщиками расходы: расходы должны быть обоснованными, документально подтвержденными и производиться для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, производя расходы по продвижению товара на рынке и заявляя вычеты по налогу на добавленную стоимость, общество, являясь производителем реализуемой продукции, не теряет коммерческого интереса к ней и после заключения договора поставки, преследуя цель увеличения объема продаж. Для этого общество и прибегло к мерчандайзинговым услугам, способствовавшим тому, что в розничном магазине в максимальном объеме реализовывалась именно поставленная им продукция, а розничный продавец в дальнейшем приобретал бы товар данного производителя.

Учитывая производственную направленность указанных расходов и их связь с осуществлением деятельности по извлечению прибыли (пункт 1 статьи 252 Кодекса), у судов отсутствовали правовые основания для отказа в признании таких расходов в качестве экономически оправданных и обоснованных, а вычетов по налогу на добавленную стоимость – правомерных.

При этом переход права собственности на реализованную обществом продукцию не влияет, по мнению Президиума, на характер расходов для целей применения главы 25 Кодекса и на право общества по заявлению соответствующих налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Отказывая в признании недействительным решения инспекции по данному эпизоду, суды исходили также из того, что первичные документы, представленные обществом, не подтверждают понесенных им расходов, поскольку имеют дефекты в оформлении.

Этот вывод судов основан на результатах выборочной проверки первичных документов ряда контрагентов, что не может повлечь отказа в признании документально неподтвержденными всех расходов налогоплательщика, произведенных по указанному основанию, включая его право на заявление вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Для проверки данных обстоятельств дело в названной части подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Новгородской области.

Таким образом, указанные судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что является основанием в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации для их частичной отмены.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса

Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Новгородской области от 07.08.2008, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.05.2009 по делу № А44-109/2008 в части эпизодов, изложенных в пунктах 2.6, 3.1 и 3.3 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области от 29.12.2007 № 2-11-16/115, отменить.

Признать недействительным решение инспекции о доначислении обществу с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» по эпизоду, связанному с предоставлением премий (бонусов), 47 853 207 рублей налога на добавленную стоимость за 2004 – 2005 годы, начислении соответствующих пеней и штрафа (пункт 3.1 решения инспекции).

По эпизодам, изложенным в пунктах 2.6 и 3.3 решения инспекции, дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Новгородской области.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов