



**Вадим Маратович Зарипов**  
руководитель аналитической службы  
юридической компании «Пепеляев Групп»

## Стимулирующие выплаты по договору поставки и НДС

**Комментарий к определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 22.06.2016 № 308-КГ15-19017**

Комментируемое определение завершило, смеем надеяться, историю, начавшуюся более 10 лет назад, когда налоговые органы начали обращать внимание на различные бонусы и премии, выплачиваемые производителями дистрибьюторам и розничным продавцам в зависимости от объема закупок. Такие вознаграждения — мощный инструмент продвижения продукции, заимствованный с приходом в Россию зарубежных методов и технологий сбыта в условиях ожесточенной конкуренции за потребителя. Именно поэтому подобные стимулирующие выплаты наиболее распространены в сфере производства товаров повседневного спроса (*Fast Moving Consumer Goods, FMCG*); они часто используются автопроизводителями и при поставках потребительских товаров в торговые сети.

Экономико-правовая природа таких платежей вызвала и вызывает вопросы с точки зрения как налогообложения, так и антимонопольного регулирования. Часть 4 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон о торговле) даже предусматривает ограничение размера такого вознаграждения при поставке продовольственных товаров в торговые сети определенным процентом. С позиций цивилиста также непонятно, для чего или почему поставщик платит за переданный покупателю в собственность товар, притом что промежуточный покупатель получает свою собственную выгоду от перепродажи товара конечному покупателю (потребителю).

Необходимость правильной квалификации этих платежей для целей налогообложения в отсутствие правового регулирования в гражданском законодательстве потребовала обратиться к бизнес-логике.

Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 № 11175/09 по делу ООО «Дирол Кэдбери» встал вопрос об обоснованности таких затрат и соответствующей возможности их учета при исчислении налога на прибыль. Суд отметил, что производитель продукции не теряет коммерческого интереса к ней и после заключения договора поставки. В целях мотивации покупателей к увеличению объемов закупаемого товара и соответствующему увеличению доли рынка, развитию дистрибьюции и т.п. производитель по согласованию с дистрибьюторами устанавливает систему поощрения увеличения объема продаж. В постановлении от 07.02.2012 № 11637/11 по делу ООО «Леруа Мерлен Восток» Президиум ВАС РФ также указал, что выплата поставщиками премии вследствие выполнения определенных условий договоров поставки направлена на стимулирование покупателя в приобретении и дальнейшей продаже как можно большего количества поставляемых товаров.

По НДС объектом налогообложения (юридическим фактом, влекущим обязанность исчислить налог) выступает, как известно, не движение денежных средств, а реализация товаров, работ, услуг, имущественных прав. Поэтому для правильного исчисления НДС необходимо установить, к какому из видов объектов налогообложения относятся конкретные хозяйственные операции.

Долгие годы налоговые органы, видя в практике выплаты стимулирующих вознаграждений покупателям скрытую угрозу для поступлений в бюджет, настаивали на том, что поощрительные выплаты означают плату поставщика покупателю за некую услугу, и пытались стоимость этой «услуги» включить в базу НДС у покупателя.

Рассматривая дело ООО «Леруа Мерлен Восток», Президиум ВАС РФ признал такую позицию несостоятельной. При этом Суд не отметил, что налоговый орган не доказал наличие какой-либо услуги, а построил свой вывод на том, что, по сути, имеет место ретроскидка, т.е. уменьшение цены задним числом, уже после отгрузки товаров. Таким образом, для целей налогообложения Суд дал иную квалификацию расчетной операции. При этом Суд подчеркнул, что, поскольку имеет место скидка к цене, поставщик уменьшает свою налоговую базу (выручку от реализации), а покупатель должен соразмерно уменьшить свои вычеты по НДС.

Последний вывод послужил своего рода спусковым крючком для дальнейших действий налоговых органов: при проверках они стали требовать, чтобы покупатели соответственно уменьшали размер своих вычетов по НДС, как будто цена закупки уменьшилась, и доплачивали налог в бюджет. Определенная логика в таком подходе есть, ведь скидка к цене означает, что на самом деле покупатель меньше заплатил за товар поставщику. Следовательно, должны быть скорректированы и налоговые обязательства сторон сделки.

Однако налоговые органы не учли одного важного обстоятельства. Дело в том, что из-за необходимости переоформлять огромное количество счетов-фактур и других

документов с целью указания в них «правильной» цены возник непреодолимый административный барьер. Он долгое время успешно обходился, точнее, избегался на практике простым арифметическим пониманием, что от перемены мест слагаемых сумма не изменяется. Другими словами, от кого в федеральный бюджет поступит НДС — от продавца или от покупателя, не имеет никакого значения. Соответственно, не имеет смысла требовать от сторон сделки пересматривать свои налоговые обязательства.

Тем не менее такой здравый рациональный подход был фактически заблокирован многочисленными решениями ВАС РФ по делам о применении нулевой ставки НДС по услугам, связанным с экспортом товаров (подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ). Как следует из дела ООО «Совместное предприятие «Ваньеганнефть», перевозчик не применил нулевую ставку по таким услугам (по-видимому, в связи с неопределенностью ситуации и отсутствием у него документов, подтверждающих экспортный характер операции), а предъявил экспортеру «НДС»<sup>1</sup> в цене. Налоговый орган отказал экспортеру в вычете этого «НДС» на том формальном основании, что «налогоплательщик не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога». В постановлении от 20.12.2005 № 9252/05 Президиум ВАС РФ поддержал эту позицию налогового органа и отверг аргумент суда кассационной инстанции о том, что перевозчик, указавший в счете-фактуре и получивший от экспортера сумму «НДС», обязан учесть ее при уплате налога в бюджет, что с учетом баланса частных и публичных интересов позволяет экспортеру заявить эту сумму налога к возмещению. Это решение суда сгенерировало вал судебных дел, в которых экспортер сначала отбивался в суде от претензий инспекции, потом судился с перевозчиком, взыскивая «НДС», а затем перевозчик пытался через суд вернуть излишне уплаченный налог. В результате подобная практика стала наказанием не только для налогоплательщиков, но и для и без того перегруженных в те годы судей налоговых составов арбитражных судов<sup>2</sup>.

И налогоплательщики, и суды не желали повторения этой истории применительно к стимулирующим выплатам, указывая, что для корректировки обязательств по НДС необходимо, чтобы стороны признали выплаты скидкой и поставщик выставил корректировочный счет-фактуру, а также приводя другие доводы. Тем не менее практика складывалась весьма противоречиво, а количество дел лишь множилось. И ВАС РФ, и заменивший его объединенный Верховный Суд фактически отстранились от решения проблемы, вынося отказные определения, несмотря на явное отсутствие единообразия судебной практики. КС РФ также не увидел в этом вопросе конституционно значимой проблемы<sup>3</sup>.

Из сложившейся патовой и довольно абсурдной ситуации удалось выйти лишь путем внесения в ст. 154 НК РФ довольно нетривиальных поправок, разработанных

<sup>1</sup> В кавычках указана сумма, выделяемая в цене, поскольку налогом она, строго говоря, не является. См.: постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09.

<sup>2</sup> См.: *Гречишкин А.А.* Поощрение превратилось в наказание: о правовом регулировании операций, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ // *Вестник ВАС РФ.* 2008. № 10. С. 46–53.

<sup>3</sup> См.: определение КС РФ от 23.10.2014 № 2320-О по делу ООО «Алтайоптфарм».

при активном участии делового сообщества. Основной смысл законодательных изменений сводился к следующему: если сами стороны договора не считают поощрительную выплату скидкой, то корректировка вычетов и начислений по НДС у них не производится. Такая норма позволила компаниям самим выбирать удобную им модель налогообложения, но для федерального бюджета никаких потерь не возникало, поскольку нужная сумма налога все равно уплачивалась — или поставщиком, или покупателем. Норма вступила в силу 1 июля 2013 г. и на практике не вызывает затруднений.

Из такой же логики исходила ФНС России в своем письме от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@, когда во избежание бесплодных налоговых споров указала, что и до этой даты нет необходимости пересматривать налогообложение, если сами стороны не считают выплату скидкой. Фактически налоговая служба тем самым признала обоснованность всех прежних претензий и споров.

Дело, которое сейчас рассмотрела Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ (далее — Коллегия), — дальнейшее эхо той истории. На этот раз налоговые органы пришли к поставщику, который, в отличие от распространенной практики, выставил покупателю корректировочный счет-фактуру и уменьшил свою налоговую базу по НДС на сумму вознаграждения, предоставленного в форме ретроскидки. Здесь налоговые органы удивительным образом заняли позицию, полностью противоположную прежней, — что НДС не должен корректироваться ни продавцом, ни покупателем — и использовали в качестве «подпорки» ссылку на Закон о торговле. Собственно, другого аргумента у налоговой службы и быть не могло, потому что еще в деле ООО «Дирол Кэдбери» в 2009 г. ВАС РФ подтвердил, что поставщик правомерно уменьшает налогооблагаемую базу по НДС на сумму скидки. Но в то время Закон о торговле еще не действовал, поэтому инспекция решила использовать последний шанс, настаивая, что ретроскидка в отношении продовольственных товаров не может применяться в силу этого Закона и потому цена не может считаться измененной.

Однако в судебной практике давно сформировалась доктрина относительной автономии налогового права от других отраслей. Она означает, что если в налоговом законодательстве прямо не указано иное, нарушение иных отраслей законодательства не имеет значения для налогообложения<sup>4</sup>. Эта доктрина основана на принципе экономического основания налога, закрепленном в п. 3 ст. 3 НК РФ, на который Коллегия сделала ссылку в своем определении.

Суд особо подчеркнул, что действия сторон не привели к бюджетным потерям, так как корректировка НДС была симметричной (зеркальной): на основе корректировочного счета-фактуры покупатель доплатил ровно такую же сумму, на которую продавец уменьшил свою налоговую базу (тем самым, выразим надежду, судебная практика, совершив полный оборот вокруг своей оси, возвращается к благополучному в этом смысле «дованьеганьскому» сбалансированному подходу).

---

<sup>4</sup> См.: решение ВС РФ от 30.07.1998 № ГКПИ98-237; постановления Президиума ВАС РФ от 15.04.1997 № 4414/96, от 06.04.1999 № 7486/98, от 01.09.2005 № 500/05, от 13.03.2001 № 8043/00, от 18.09.2007 № 5600/07, от 19.02.2008 № 11174/07.

Также Суд отметил, что формальный подход налоговых органов не позволяет определить действительный размер налогов, подлежащих уплате<sup>5</sup>, что приводит к завышению налогового бремени. Эти выводы важны для других, еще не нашедших своего методологического разрешения, налоговых споров. Например, для случаев, когда продавец выставляет счет-фактуру и выделяет НДС в цене по необлагаемым в силу закона операциям или не будучи плательщиком НДС. В этой ситуации, следуя урокам рассмотренных выше дел, покупатель не должен лишаться права на вычет, если только налоговые органы не доказали, что продавец не уплатил НДС по этой операции.

Довольно подробная мотивировка комментируемого определения Коллегии — пример экономического анализа в налоговых спорах, активно развивавшегося в последние годы деятельности ВАС РФ. Это свидетельствует об определенной преемственности в работе «налоговых» судей Верховного Суда. По-другому и не должно быть, ведь налоги — это явление комплексное, экономико-правовое. Формально-догматический подход, игнорирование экономико-правовой природы налога и телеологического (целевого) толкования не позволяют найти правильные ответы на сложные вопросы налогообложения.

Решение Коллегии по делу АО «Данон Россия» позволит поставить точку в этой многолетней, довольно запутанной, но весьма поучительной для налоговых специалистов истории. В результате у производителей не будет налоговых барьеров, сдерживающих развитие системы движения своей продукции на пути к потребителю, а суды не будут загружены надуманными спорами.

<sup>5</sup> См.: постановления Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09, от 29.03.2011 № 14315/10, от 19.07.2011 № 1621/11, от 11.10.2011 № 2119/11, от 10.04.2012 № 16282/11, от 25.06.2013 № 1001/13.