

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РФ О СКИДКАХ ПОСТАВЩИКОВ

Николай ЗЛЫГОСТЕВ

начальник управления налогообложения
X5 Retail Group

Оικονομία • Πολίτικα

OIKONOMIA • POLITIKA

В связи с принятием Президиумом ВАС РФ 22 декабря 2009 года постановления № 11175/09 дискуссия о порядке налогообложения скидок, предоставляемых поставщиком покупателю, вновь стала актуальной. Не удивительно, что высшая судебная инстанция была вынуждена рассмотреть спорный вопрос, поскольку в этой части толкование и применение законодательства судами не было единообразным (постановления ФАС Волго-Вятского, Северо-Западного, Дальневосточного, Московского, Поволжского округа и Северо-Западного округов).

Прежде чем обратиться к существу вопроса, отметим, что его постановка во многом связана с применяемой терминологией. И здесь однозначное мнение о том, что понимается под бонусом, премией, скидкой, к сожалению, отсутствует. В деловом обороте, как правило, используется следующая классификация поощрений покупателя: 1) премии, бонусы, вознаграждения — предоставляются без изменения базовой цены товара; 2) скидки, напротив, уменьшают базовую цену товара. Вместе с тем, практика показывает, что и данные понятия могут смешиваться. Например, известны случаи применения такого понятия, как бонусные скидки. Далее будем называть первую систему поощрений скидками с уменьшением базовой цены товара, а вторую — скидками без изменения базовой цены товара (или бонусами, вознаграждениями, премиями).

Поскольку указанное деление скидок не предусмотрено нормативными правовыми актами, можно сделать вывод о том, что любая из вышеуказанных систем поощрения с легкостью может быть изменена по

воле договаривающихся сторон. Для того чтобы ответить на вопрос о налогообложении скидок, необходимо понять, что такое скидка. Здесь можно выделить три позиции: (1) скидка есть предоставление поставщика за встречное предоставление покупателя; (2) скидка есть предоставление поставщика, не имеющее встречного предоставления покупателя; (3) скидка есть уменьшение встречного предоставления покупателя.

Т а б л и ц а

	Предоставление поставщика	Встречное предоставление покупателя
1.	Товар	Плата за товар (100 руб.)
	Плата за услугу (10 руб.)	Услуга покупателя
2.	Товар	Плата за товар (100 руб.)
	Деньги (10 руб.)	—
3.	Товар	Плата за товар с учетом скидки (100 руб. — 10 руб.)

Необходимо учитывать, что предоставлением покупателя (поставщика) может выступать имущество, имущественные права, работы, услуги, а также интеллектуальная собственность (ст. 128 ГК РФ), поэтому указание в варианте (2) денег является частным случаем безвозмездного предоставления. Далее, со стороны поставщика будем говорить о поставке только товара, хотя возможны и иные варианты (например, выполнение работ, оказание услуг).

Если придерживаться приведенной выше позиции о безвозмездности (2), то следует заключить, что скидка предоставляется покупателю без встречного предоставления поставщика, например при наступлении события, не зависящего от воли сторон. Например, скидка может быть безусловно выплачена в День работников торговли, бытового обслуживания населения и жилищно-коммунального хозяйства (праздник имеет скользящую дату и отмечается ежегодно в третье воскресенье марта, один раз в 7 лет он совпадает с всемирным днем защиты прав потребителя).

Первая позиция (1) обнаруживает в себе, пожалуй, самый главный вопрос: за что же все-таки предоставляется скидка? Ответ не трудно найти в разъяснениях ФНС России от 21.03.2007 № ММ-8-03/207@, согласно которым скидка есть плата за услуги покупателя. Действительно, с налоговой точки зрения можно говорить об услуге в том смысле, который придан ей пунктом 5 статьи 38 НК РФ. Вряд ли допустимо утверждать, что покупатель, выполняя условия договора (например, приобретая определенное количество товара), не осуществляет деятельность. Такая деятельность не имеет материального результата, реализуется и потребляется в процессе приобретения товара. Данная позиция об оказании услуги покупателем имеет право на существование, но лишь с налоговой точки зрения (назовем ее условно «налоговой»).

С точки зрения гражданско-правовой (3) предметом договора поставки (§3 гл. 30 ГК РФ) является обязательство поставщика передать товар, а покупатель обязуется принять и оплатить такой товар. Другими словами, цель договора — не совершение каких-либо действий, связанных с товаром, а товар как таковой. В этом заключается одно из отличий договора поставки от договора возмездного оказания услуг (глава 39 ГК РФ). Приобретая, например, пакет молока в магазине, мы платим именно за него, а не за услуги организации торговли по доставке этого товара в магазин, выкладыванию его на полку и не за работу персонала организации. Конечно, экономическая сущность состоит в оплате цены товара, складывающейся из себестоимости, издержек и наценки организации-продавца, но с юридической точки зрения покупателем оплачивается исполнение обязанностей поставщиком (прежде всего по передаче товара).

Таким образом, на одной чаше весов предоставление продавца: товар, а на другой — встречное ему предоставление покупателя: плата за принятый товар. В этом заключается суть возмездного договора (п. 1 ст. 423 ГК РФ). Исполнение договора оплачивается по цене, установленной покупателем и поставщиком (п. 1 ст. 424 ГК РФ). Другими словами, передача товара поставщиком оплачивается покупателем по согласованной сторонами цене. Что же в таком случае есть скидка поставщика покупателю? Представляется, что скидка есть уменьшение встречного предоставления покупателя за приобретенный им товар. При этом система предоставления скидки — уменьшение базовой цены товара либо дополнительное вознаграждение — не имеет значения для квалификации скидки в качестве уменьшения конечной цены товара.

Как указал ВАС РФ в постановлении № 11175/09, стороны могут устанавливать поощрения путем предоставления скидки, определяющей размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо предоставления бонуса — дополнительного вознаграждения, премии, назначаемой продавцом покупателю за выполнение условий сделки. Таким образом, суд выделил две системы поощрения: (а) уменьшение базисной цены товара (скидка); (б) дополнительное вознаграждение (бонус, премия).

Как видим, классификация судом проведена в зависимости от уменьшения либо неизменности базовой цены товара. Необходимо особо подчеркнуть, что высшая судебная инстанция указала на то, что порядок учета для целей налогообложения скидок не зависит от системы поощрения покупателя. В противном случае о такой независимости и речи бы не шло — стороны могли бы с легкостью уходить от налогообложения, изменяя или не изменяя базовую цену товара. Вместе с тем, право добровольного выбора порядка налогообложения закреплено в письме Минфина России от 30.03.2010 № 03-07-04/02, исходя из которого покупатель и продавец, не изменяя цену товара на сумму дополнительного вознаграждения (премии, скидки), имеют возможность не уплачивать налог на добавленную стоимость. Безусловно, выводы суда сделаны по конкретным обстоятельствам, на которые необходимо обратить внимание. Далее приведем выдержки из решения суда первой инстанции по рассматриваемому делу:

«Материалами дела установлено, что система бонусных скидок предусмотрена в приложении № 3 к дистрибьюторскому соглашению и предусматривала в проверяемом периоде три вида скидок (бонусов): скидка за выполнение общего плана продаж; скидка за достижение поставленных целей и скидка за своевременность оплаты.

Все указанные скидки предоставлялись после окончания соответствующего отчетного квартала (п. 3.1 приложения №3 к дистрибьюторскому соглашению) на сумму, указанную в счетах на реализацию соответствующего товара, выставляемую конкретному покупателю в течение предшествующего квартала.

В соответствии с учетом Общества (счет 90, книги продаж, счета-фактуры и само дистрибьюторское соглашение) суммы бонусных скидок определяются в процентном отношении от общей стоимости всех проданных товаров за отчетный (предыдущий) период (квартал).

Поставки и оплата товара допускают наличие переходящих из текущих отчетного и налогового периода в следующие периоды товаров (п. 3 и п. 5 договора).

Общество корректировало суммы выручки, выписывая счета-фактуры на основании актов об итогах работы со знаком «минус» по предыдущим отгрузкам, при этом в данных счетах-фактурах не менялись значения графы «цена за единицу продукции, количество (объем) поставляемых (отгруженных) товаров».

Нижестоящие суды, отказывая в удовлетворении требования налогоплательщика в указанной части, пришли к выводу, что ретроспективные скидки

(бонусные скидки), предоставляемые дистрибьюторам, являются скидками, *не изменяющими цену* товара, поскольку такие скидки определялись налогоплательщиком 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.

ВАС РФ же, напротив, посчитал, что налогоплательщик правомерно уменьшал цену реализации товара. Нетрудно заметить, что фактические обстоятельства дела не говорят о том, что налогоплательщик уменьшал цену товара — это вывод, сделанный судом. При этом выводы нижестоящих судов были прямо противоположными выводу, сделанному ВАС РФ, — по мнению нижестоящих судов, цена товара не уменьшалась.

Из материалов дела следует, что налогоплательщик предоставлял скидки по итогам отчетного квартала, не изменяя цены в счетах-фактурах. Нигде не упоминается о том, что договором прямо предусматривалось уменьшение цены. Ошибочно полагать, что такая формулировка договора была не только полностью проигнорирована нижестоящими судами, но по ней был сделан обратный вывод. Безусловно, уменьшение цены товара — это не формулировка договора, а вывод, сделанный судами применительно к конкретным обстоятельствам дела. ВАС РФ не обладает полномочиями по пересмотру установленных нижестоящими судами обстоятельств. Высшая судебная инстанция не согласилась именно с выводом нижестоящих судов о том, что цена товара не уменьшена налогоплательщиком.

Сторонники мнения о том, что бонусы (согласно терминологии ВАС РФ) никоим образом не связаны с реализацией товара, активно ссылаются на Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон о торговле), в пункте 4 статьи 9 которого говорится о вознаграждении, не включаемом в цену товара. Однако позиция ВАС РФ от этого не становится более шаткой. Напротив, в число бонусов Суд включил и дополнительные вознаграждения. Во-вторых, Суд упомянул о базисной цене товара. Такая цена товара не включает ни скидки, ни бонусы (в том числе вознаграждения).

Другими словами, Закон о торговле предписывает покупателю и поставщику продовольственных товаров применять одну систему поощрения — предоставление вознаграждения. Однако независимость системы поощрения для целей обложения НДС в этой связи не может ставиться под сомнение.

К слову сказать, если бонусы и скидки есть суть разные понятия, то Закон о торговле не ограничивает стороны в установлении какого угодно размера скидок (для целей налогообложения наименее рискованно установить скидку в размере до 20% от базовой цены товара, ст. 40 НК РФ). Однако на это можно возразить тем, что Законом вообще не разрешены скидки. В этой части свобода договора получает значительное ограничение, причем ограничение, не указанное в федеральном законе.

Вернемся к налоговой части вопроса, вспомнив об условных «весах», о которых мы говорили выше. С налоговой точки зрения со стороны поставщика — реализация товара, признаваемая объектом налогообложения (подпункт 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), а со стороны покупателя — стоимостная характеристика такого объекта налогообложения (налоговая база, п. 1 ст. 52 НК РФ).

Здесь следует особо подчеркнуть, что денежное встречное предоставление покупателю не является объектом налогообложения. Следует отметить, что ВАС РФ вполне резонно не анализировал вопрос налогообложения скидок. Действительно, скидки (премии, вознаграждения, бонусы), выплачиваемые

поставщиком покупателю, представляют собой денежные средства, не признаваемые объектом налогообложения в силу подпункта 1 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем, Минфин России неоднократно исследовал в своих письмах вопрос обложения НДС именно премий, скидок, бонусов, вознаграждений покупателя (например, письма Минфина России от 26.07.2007 № 03-07-15/112, от 08.12.2006 № 03-04-11/237, от 16.11.2006 № 03-04-11/219, от 28.09.2006 № 03-04-11/182, от 25.10.2007 № 03-07-11/524, от 30.03.2010 № 03-07-04/02).

Справедливо задать вопрос о совместимости рассмотренных выше двух позиций — налоговой и гражданско-правовой. Действительно, как первая, так и вторая могут сосуществовать том случае, если в одном предмете договора «уживается» несколько объектов налогообложения. Так, например, если встречное предоставление покупателя не оплата денежными средствами, а оказание услуги, то можно говорить о смешанном договоре, согласно которому как у продавца — заказчика услуги, так и у покупателя-исполнителя имеются объекты налогообложения. Аналогичный вывод можно сделать в отношении смешанного договора, включающего признаки как договора поставки, так и договора возмездного оказания услуг покупателем.

В нашем же случае (договор поставки) вряд ли возможно выделение нескольких объектов налогообложения. Скидка (бонус), уменьшающая встречное предоставление покупателя (плату за товар), не имеет встречного корреспондирующего ей предоставления поставщика. Это, в частности, означает, что покупатель не оказывает за предоставленную ему по договору поставки скидку какие-либо услуги. По аналогии не стоит искать встречного предоставления в возврате частично непринятого покупателем товара (и здесь, как в случае со скидкой, отсутствует реализация). В этой связи вряд ли можно считать основанием для освобождения от налогообложения то, что уменьшение встречного предоставления покупателя на сумму скидки не имеет предоставления поставщика — достаточно того, что предоставление поставщика также уменьшается на сумму скидки.

Представляется также необоснованной в качестве освобождения от налогообложения ссылка на нормы закона об указании премий (скидок) в составе внереализационных расходов (подпункт 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Во-первых, забывается о том, что скидки, равно как и премии, включаются во внереализационный расход. Однако, следуя ошибочной логике, и скидки не должны уменьшать налоговую базу по НДС. Вместе с тем, такая ошибочная позиция опровергается рассмотренным решением ВАС РФ. Во-вторых, смешение налоговых баз по двум различным налогам, имеющим разные объекты налогообложения, не соответствует закону. Подобное ошибочное толкование было признано неверным ВАС РФ и в отношении отрицательных суммовых разниц, которые учитываются в составе внереализационных расходов (подпункт 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ) и одновременно уменьшают в соответствующей части налоговую базу по НДС (постановление Президиума ВАС РФ от 17.02.2009 № 9181/08).

Такое непонимание во многом объясняется недостаточной ясностью законодательства о налогах и сборах о порядке исчисления налоговой базы. Например, Закон о налоге с оборота Германии содержит нормы, позволяющие считать налоговую базу по встречному предоставлению контрагента (п. 1 абз. 1 §1, предл. 1 п. 1 абз. 1 §10 Umsatzsteuergesetz). В нашем же случае приходится руководствоваться официальным толкованием законодательства.

Во многом при толковании законодательства требуется понять связь скидок и бонусов с расчетами по оплате за реализованный товар, для того чтобы при-

менить п. 2 ст. 153 НК РФ. Если Минфин России полагает, что подобная связь отсутствует, то ВАС РФ, напротив, указал, что скидки неразрывно связаны с реализацией товара. С последним мнением сложно не согласиться. Во-первых, как бонус, так и скидка за выполнение условий договора возникает только в случае реализации товара. Не будет реализации, не будет и поощрения покупателя. Во-вторых, степень влияния реализации на возникновение бонуса или скидки определяется договором. Например, реализация товаров в согласованном количестве является единственным условием для предоставления скидки за выполнение общего плана продаж применительно к делу, рассмотренному ВАС РФ. В Законе о торговле такая связь указывается прямо: вознаграждение, выплачиваемое покупателю *в связи* с приобретением им у поставщика определенного количества товаров. Следует обратить внимание, что в данной норме речь не идет о порядке расчета вознаграждения, а именно о его связи с приобретением товара. Что для покупателя приобретение, то для поставщика — передача, а с налоговой точки зрения — реализация товара поставщиком.

Нельзя согласиться с мнением, что речь в данном случае идет лишь о порядке расчета скидки (бонуса). Размер поощрительной выплаты поставщика может быть фиксированным, исчисляться от базовой цены товара и т. д., но связь с реализацией (приобретением) товара как условие предоставления скидки (бонуса) является определяющей для целей налогообложения. В рассматриваемом деле № 11175/09 между выполнением плана продаж, своевременной оплатой товара, с одной стороны, и реализацией товара, с другой стороны, ВАС РФ установил неразрывную связь.

Очевидно, что, например, штрафы за нарушение условий договора не обладают таким признаком: реализация товара как юридический факт не влечет автоматического (безусловного) возникновения требования неустойки. Отсутствие со стороны кредитора встречного предоставления должнику не позволяет вообще говорить о связи. Связь же между поощрением в случае приобретения товара и реализации товара очевидна: это связь условия (причины) и следствия. В юридической науке такой критерий связи определяют как неизбежность.

Следует отметить, что позиция ВАС РФ полностью отвечает пониманию экономической сущности скидок и бонусов, господствующему в странах с развитой рыночной экономикой. Так, согласно п. 8 ст. 226 Директивы ЕС 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость» от 28.11.2006 на суммы как бонусов, так и скидок для целей НДС выставляются отдельные счета, если такие бонусы (скидки) не включены в цену отдельной единицы товара. В законодательстве Германии бонусы (скидки) изменяют себестоимость товара как для целей бухгалтерского, так и налогового учета. Международные стандарты отчетности также предписывают уменьшать себестоимость товаров на суммы скидок и бонусов (IAS 1, 2, 18).

Еще одно немаловажное следствие позиции, высказанной ВАС РФ, — выстраивание прозрачного ценообразования. Система бонусов и скидок очевидным образом должна отразиться на цене товара, и существующие перекосы в формировании такой цены за счет неявного (скрытого) стимулирования поставщиком покупателя в рыночной экономике в конечном счете должны быть устранены.

Таким образом, поощрение поставщиком покупателя до реализации товаров либо после их реализации не является основанием для признания поощрения не связанным с реализацией товаров. Отсутствие указания в договоре поставки на уменьшение цены на сумму поощрения (бонус, скидка) не имеет значения для целей налогообложения.