Автоматизированная
копия

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 17795/09

Москва 18 мая 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 по делу № А45-21413/2008, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» – Ганус Е.С., Кравчинский Л.В., Сафонова Е.В., Щекин Д.М.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области – Косячкина И.Л., Соколов В.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» (далее – общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен») обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области (далее – инспекция) от 30.09.2008 № 19 (далее – решение инспекции) в части доначисления 34 493 459 рублей налога на прибыль, 33 959 272 рублей налога на добавленную стоимость, 9 692 897 рублей налога на имущество, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, а также в части признания инспекцией налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению из бюджета, завышенным на 6 708 999 рублей.

Основанием для заявленных требований послужили следующие обстоятельства.

В 2007 году между обществом с ограниченной ответственностью «Сибирская Пивоварня Хейнекен» (далее – завод) (реорганизовано 09.10.2008 путем присоединения к обществу «Объединенные Пивоварни Хейнекен») и обществом с ограниченной ответственностью «Хейнекен Коммерческий Сервис» (далее – агент) действовал агентский договор

от 01.04.2005 (далее – договор), в соответствии с которым агент от своего имени, но в интересах завода оказывал услуги по сбыту его продукции.

Согласно статье 7 договора завод обязуется компенсировать агенту расходы, фактически понесенные за отчетный месяц в связи с исполнением агентом своих обязательств по договору, а также выплатить вознаграждение в размере 7 процентов от этих расходов.

Под фактическими расходами агента стороны договорились понимать долю расходов, понесенных агентом в течение месяца и отраженных им в отчете за этот месяц.

По договору доля расходов за соответствующий месяц рассчитывается как удельный вес отгруженной агентом и оплаченной покупателями продукции завода в общей сумме поставленной агентом и оплаченной ему покупателями продукции в рамках исполнения агентом своих обязательств по всем договорам агента, заключенным им как с заводом, так и с третьими лицами (предприятиями корпорации Хейнекен в России) на реализацию аналогичной продукции.

Расчеты за оказанные агентом услуги осуществлялись заводом на основании ежемесячных отчетов агента и двусторонних актов сдачи-приемки работ.

В ходе выездной налоговой проверки завода за 2007 год инспекция признала, что заводом при исчислении налога на прибыль завышены на 144 940 876 рублей расходы на оплату услуг агента и неправомерно заявлено к вычету по счетам-фактурам, предъявленным к оплате агентом в проверяемом периоде, 21 834 237 рублей налога на добавленную стоимость (пункты 2.4.2.1 и 2.5.1.3.1 акта проверки от 5.09.2008 № 19).

В результате по данному эпизоду решением инспекции заводу доначислены соответствующие суммы налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начислены пени и штраф, а также отказано в возмещении 3 976 203 рублей налога на добавленную стоимость.

Основанием к такому решению послужил вывод инспекции о недостоверности и экономической неоправданности предъявленных к возмещению расходов агента в виде, как сочла инспекция, абстрактной доли затрат, которые не подтверждены первичными учетными документами.

Обоснованной в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли инспекцией признана лишь сумма, указанная сторонами в договоре как «вознаграждение», с соответствующей корректировкой налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных агентом заводу при расчетах за оказанные им услуги.

Общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен», не согласившись с решением инспекции, обратилось в арбитражный суд с названными требованиями.

Решением Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 16.09.2009 данные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен» просит отменить их в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду завышения заводом расходов по оплате услуг, оказанных агентом, и исключения из налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных по счетам-фактурам этого агента, как принятых с нарушением норм материального права и противоречащих сложившейся практике применения арбитражными судами налогового законодательства.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые в части судебные акты без изменения как законные и принятые с соблюдением норм налогового законодательства.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей сторон, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Отказывая обществу «Объединенные Пивоварни Хейнекен» в удовлетворении его требований, суды исходили из того, что агентский договор содержит условие, согласно которому все принципалы агента, с которыми у него заключены аналогичные договоры, возмещают ему 100 процентов понесенных им затрат, а также выплачивают вознаграждение в процентах от суммы этих затрат, являющееся прибылью агента. То есть, чем больше агент понес затрат, тем больше сумма выплачиваемого ему вознаграждения. Таким образом, агент не заинтересован в проведении политики экономии, в уменьшении себестоимости своих услуг, а следовательно, в уменьшении затрат каждого принципала.

Кроме того, как отметили суды, представленные заводом документы не подтверждают, что расходы агента связаны с оказанием услуг именно заводу, а потому невозможно проверить правомерность возмещения этих расходов и установить экономическую обоснованность агентского вознаграждения.

Между тем судами допущено ошибочное толкование и применение положений главы 21 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Согласно статье 252 Кодекса при определении облагаемой налогом на прибыль базы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Как следует из статьи 2 договора, в рамках деятельности по сбыту продукции завода агент обязан был хранить ее на арендуемых им складах, доставлять покупателям, создавая в этих целях обособленные подразделения в различных регионах Российской Федерации по своему усмотрению, изучать спрос и конъюнктуру рынка, вести работу по урегулированию споров с покупателями.

Затраты налогоплательщика на данные цели, как установлено статьей 253 Кодекса, относятся к расходам, связанным с производством и реализацией продукции.

Исходя из положений статей 254, 264 Кодекса часть из указанных затрат касается материальных расходов (хранение, доставка товара), иные затраты относятся к прочим расходам (изучение конъюнктуры рынка, связанной с производством и реализацией продукции). При этом не имеет значения, своими силами налогоплательщик осуществляет такую работу или он в этих целях пользуется услугами сторонней организации. В последнем случае он в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 Кодекса вправе отнести стоимость услуг по сбыту собственной продукции, оплаченных сторонней организации, к расходам, уменьшающим облагаемую налогом прибыль.

Налог на добавленную стоимость, предъявленный к оплате лицом, оказывающим услуги по сбыту продукции, налогоплательщик в силу статей 171, 172 Кодекса вправе заявить к налоговому вычету.

Согласно статье 252 Кодекса под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Суды признали, что отчеты агента и акты сдачи-приемки выполненных работ не могут служить документальным подтверждением понесенных заводом расходов. Такими документами, по мнению судов,

являются первичные документы, подтверждающие затраты агента по исполнению услуг, касающихся данного договора.

Однако судами не учтено, что каких-либо специальных требований к оформлению документов, подтверждающих затраты на оплату услуг агента (комиссионера, посредника), Кодекс не содержит.

Как следует из статьи 1008 Гражданского кодекса Российской Федерации, в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и сроки, которые предусмотрены договором.

Если агентским договором не определено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

В пункте 7.2 статьи 7 договора стороны указали обязанность агента прилагать к отчету документы, предусмотренные статьей 6 договора. При этом в перечне документов, содержащихся в данной статье, первичные документы, подтверждающие затраты агента по выполнению обязательств, не поименованы.

Кроме того, исходя из названных положений главы 25 Кодекса завод обязан был документально обосновать не затраты агента, а собственные затраты на оплату услуг по сбыту продукции. Такими документами являются отчеты агента, акты сдачи-приемки работ, оформленные в соответствии с условиями договора, платежные документы.

В силу статьи 1006 Гражданского кодекса Российской Федерации принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленном агентским договором.

Суды признали, что примененный сторонами в договоре принцип расчета вознаграждения исходя из стоимости расходов агента на выполнение услуг по всем аналогичным договорам с предприятиями корпорации Хейнекен в России не может быть принят, поскольку не

позволяет соотнести затраты агента с затратами непосредственно по договору с заводом.

Вместе с тем суды не приняли во внимание, что агент оказывал услуги по сбыту продукции, действуя в отношениях с третьими лицами от своего имени. Завод же обязан был оплатить агенту услуги в размере и порядке, предусмотренном статьей 7 договора. При этом размер вознаграждения за оказанные услуги стороны вправе были определять самостоятельно.

Применение сторонами принципа расчета стоимости вознаграждения, причитающегося агенту, а по смыслу статьи 40 Кодекса – стоимости услуг агента, в зависимости от его затрат не влечет обязанности завода документально подтвердить и экономически обосновать затраты агента.

Суды же в данном случае усмотрели зависимость обоснованности затрат завода по оплате услуг агента от принципа определения размера вознаграждения, а также от обоснованности затрат агента, что не вытекает из налогового законодательства.

Считая недопустимым при определении стоимости услуг по сбыту продукции применение расчетного метода, подобного использованному, инспекция исходила из того, что при таком расчете не соблюдается принцип достоверности и реальности понесенных агентом затрат в отношении услуг, оказанных конкретному принципалу.

Суды, признав довод инспекции правомерным, указали, что при расчетном методе определения стоимости затрат исключена возможность проверки экономической обоснованности расходов, понесенных заводом, что является непременным условием для учета расходов при налогообложении прибыли.

Между тем под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (статья 252 Кодекса).

Расчетный метод определения затрат, допустимых к учету при налогообложении, в принципе не противоречит законодательству. В данном деле такой метод являлся наиболее оптимальным и оправданным, а следовательно, экономически обоснованным. Об этом свидетельствует следующее.

Как установлено судами, агент осуществлял на всей территории России сбыт аналогичной продукции на аналогичных условиях со всеми производителями корпорации Хейнекен в России и учитывал все расходы, понесенные им при реализации этой продукции.

Определяя долю вознаграждения каждого в зависимости от его доли реализованной продукции, агент определял реальную долю расходов, приходящуюся на каждого производителя продукции – принципала по конкретному агентскому договору.

Существенным по делу является то обстоятельство, что агент не перевыставлял оплаченные им счета своих контрагентов, а учитывал расходы по ним как собственные затраты.

То, что в договоре и отчетах агента стоимость услуг, подлежащих оплате заводом, расшифровывалась по двум позициям как «возмещаемые расходы» и «вознаграждение», не влияет на природу сумм, оплаченных заводом агенту. В данном случае «возмещаемые расходы», хоть они так и названы сторонами, фактически являются частью вознаграждения агента.

Таким образом, нельзя признать правомерным отказ инспекции принять к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль завода, затраты общества на оплату услуг агента сверх суммы «вознаграждения», а также отказ в соответствующем налоговом вычете сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных агентом по счетам-фактурам при расчетах за оказанные услуги.

При таких обстоятельствах судебные акты по настоящему делу подлежат частичной отмене в соответствии с частью 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как

нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм налогового законодательства.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 по делу № А45-21413/2008, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.09.2009 по тому же делу в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области от 30.09.2008 № 19 о доначислении налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих пеней, штрафа и об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость по эпизоду, связанному с расходами общества с ограниченной ответственностью «Сибирская Пивоварня Хейнекен» на оплату услуг общества с ограниченной ответственностью «Хейнекен Коммерческий Сервис» по агентскому договору от 01.04.2005 отменить.

В указанной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области от 30.09.2008 № 19 признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов