



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 8867/10

Москва

28 октября 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., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 05.10.2009 по делу № А40-41114/09-151-229, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 29.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – закрытого акционерного общества «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» – Ахметшин Р.И., Воропаев С.Ю., Иващенко Н.С., Лебедева Ю.А., Овумян Л.Г., Сергеев А.В., Смелков Д.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Рябинин С.В., Терехов А.Ю., Шаронин В.Ю.

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

Закрытое акционерное общество «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» (далее – общество «Дж. Т.И. – МП», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция) от 06.11.2008 № 03-1-31/24.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 05.10.2009 в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 решение суда первой инстанции изменено: отменено в части отказа в удовлетворении заявленного требования о признании недействительными пунктов 1.1, 1.2, 1.3, 2.2 мотивировочной части решения инспекции и соответствующих им доначисленных сумм налогов, начисленных пеней, штрафов; в указанной части решение инспекции признано недействительным. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 29.03.2010 постановление суда апелляционной инстанции в части отмены решения суда первой инстанции и удовлетворения заявленного требования о признании недействительным решения инспекции по

эпизоду, связанному с включением в состав расходов затрат по возмещению агенту (ООО «Петро») сумм штрафов за нарушение гражданских обязательств, а также затрат на выплату агенту вознаграждения, начисленного на сумму штрафов (пункт 1.1 решения инспекции), отменил, оставив в силе решение суда первой инстанции. В остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество «Дж. Т.И. – МП» просит отменить их в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительным решения инспекции о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов по пунктам 1.4, 2.3 мотивировочной части решения инспекции и удовлетворить его требование в этой части. При этом общество ссылается на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального 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 считает, что заявление общества подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, по результатам проведения выездной налоговой проверки общества «Дж. Т.И. – МП» за 2005 – 2007 годы были установлены нарушения, послужившие основанием для составления инспекцией акта и принятия решения от 06.11.2008 № 03-1-31/24, в соответствии с которым общество привлечено к налоговой

ответственности в виде 131 287 140 рублей штрафа. Кроме того, ему доначислено 968 612 411 рублей налогов и начислено 203 624 474 рубля пеней за их несвоевременную уплату.

В частности, основанием доначисления 431 359 746 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций (пункт 1.4 мотивировочной части решения) послужил вывод инспекции о занижении обществом налогооблагаемой базы в результате отнесения в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, лицензионных платежей, уплаченных в 2005 – 2007 годах за пользование товарными знаками «Magna», «Monte Carlo», «More», «North Star», «Camel», «Salem», «Winston», а с 2007 года уплаченных также за пользование товарными знаками «Mild Seven» и «Epigue» при осуществлении деятельности по реализации табачных изделий.

По мнению инспекции и судов, отказавших в удовлетворении заявленного требования в указанной части, названные товарные знаки фактически использовались не обществом «Дж. Т.И. – МП», а обществом с ограниченной ответственностью «Петро» (далее – общество «Петро», завод), изготавливающим табачную продукцию и введившим ее в гражданский оборот, а уплата обществом «Дж. Т.И. – МП» лицензионных платежей (роялти) со стоимости табачной продукции, реализуемой независимым дистрибьюторам, приводила к завышению этих платежей. В результате данной позиции разница между суммой роялти, уплаченной обществом «Дж. Т.И. – МП», и суммой роялти, уплаченной заводом, исходя из тех цен, по которым продукция передавалась обществу, признана инспекцией и судами, поддержавшими данную позицию, необоснованной налоговой выгодой.

Суды посчитали несостоятельными доводы общества «Дж. Т.И. – МП» о том, что оно, а не общество «Петро» имело лицензионные права и вводило товар в оборот, а производство табачной

продукции осуществлялось под его контролем в рамках заключенного с заводом договора подряда.

По мнению Президиума, при рассмотрении данного дела судами не учтено следующее.

Общество «Дж. Т.И. – МП» зарегистрировано в качестве юридического лица (свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц от 22.01.2002 № Р-6269 17 11). Единственным учредителем общества «Дж. Т.И. – МП» является иностранная компания «Дж. Т. Интернэшнл Фервальтунгсгезельшафт мбХ» (Германия), входящая в состав компании «JT International» («JTI») (Япония), имеющей на территории Российской Федерации табачные фабрики, в том числе общество «Петро». Все названные компании входят в состав международного холдинга «JTI» и признаны судами для целей налогового контроля взаимозависимыми организациями.

Основные виды деятельности общества «Дж. Т.И. – МП» – организация производства, продвижение и реализация на территории Российской Федерации табачной продукции под соответствующими товарными знаками на исключительной основе, для осуществления которых обществом был заключен ряд договоров.

По лицензионному договору, заключенному с компанией «JT International S.A.» (правообладателем) общество «Дж. Т.И. – МП» приобрело права на использование товарных знаков с оплатой по ставкам 6 – 8 процентов от стоимости реализованной на территории Российской Федерации продукции на срок с 01.01.2003 до 31.12.2017. Наряду с указанным договором общество «Дж. Т.И. – МП» заключило с обществом «Петро» договор от 26.12.2002 № 5093/1, по условиям которого завод обязан изготовить и передать всю произведенную табачную продукцию, маркированную товарными знаками, исключительно обществу.

Общество вводило изготовленную заводом продукцию в гражданский оборот на основании дистрибьюторских договоров на

оптовую реализацию табачной продукции в различных регионах Российской Федерации, отражая полученную выручку в составе доходов от реализации товаров (работ, услуг).

До 2003 года роялти за использование на территории Российской Федерации названных товарных знаков уплачивало общество «Петро» по сублицензионному договору, заключенному с «JT International S.A.» на срок с 01.01.2000 по 31.12.2017. Согласно дополнению к договору, зарегистрированному Российским агентством по патентам и товарным знакам 13.08.2001 № 17271-17290, общество «Петро» может временно приостановить использование товарных знаков в целом или частично путем направления предварительного письменного уведомления. Такое приостановление с 01.01.2003 было произведено.

Не оспаривая как таковое право на включение в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (подпункт 37 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации, далее – Кодекс), инспекция тем не менее исключила из состава расходов общества часть суммы уплаченных лицензионных платежей со ссылкой на то обстоятельство, что указанные платежи были завышены, поскольку рассчитывались обществом в процентном соотношении от рыночной стоимости реализованной им продукции. При этом инспекция признает, что в рамках ранее существовавших правоотношений «завод – правообладатель – независимые дистрибьюторы» завод также рассчитывал лицензионные платежи от рыночной стоимости реализуемой им продукции по тем же ставкам, что и общество «Дж. Т.И. – МП» в проверяемые налоговые периоды. Однако в оспариваемом решении инспекции для расчета доначисленных сумм налога на прибыль была использована цена, по которой завод передавал продукцию обществу по договору подряда.

Согласно статье 247 Кодекса прибылью для российских организаций признается полученный доход, уменьшенный на сумму произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 Кодекса. При этом производимые налогоплательщиками расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными, направленными на получение дохода (статья 252 Кодекса).

Вместе с тем обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия же налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического эффекта с меньшими затратами, на что неоднократно указывал Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (постановления от 26.02.2008 № 11542/07, от 18.03.2008 № 14616/07).

Следовательно, изменение с 2003 года договорной структуры внутри холдинга, осуществляющего как производство, так и реализацию табачной продукции через организации, выступающие в качестве самостоятельных налогоплательщиков по законодательству Российской Федерации, и перенос бремени уплаты лицензионных платежей с завода на общество «Дж. Т.И. – МП», вызванных необходимостью повышения эффективности указанной деятельности, не противоречит требованиям налогового законодательства.

В нарушение статей 71, 168 и 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судами оставлена без соответствующей правовой оценки ссылка общества «Дж. Т.И. – МП» на наличие деловой цели в изменении договорной структуры, в результате которой с завода

были сняты все функции и расходы по планированию объемов и ассортимента производимой продукции и по ее продвижению на рынке, а общество как обособленная торговая компания стало эксклюзивным дистрибьютором произведенной на территории Российской Федерации табачной продукции под перечисленными ранее товарными знаками. Более того, суд кассационной инстанции признал наличие у общества деловой цели, однако пришел к выводам, противоречащим фактическим обстоятельствам, установленным им при рассмотрении данного спора.

Президиум не может согласиться с выводом судов о том, что фактически общество «Петро» вводило табачную продукцию в оборот и должно было уплачивать правообладателю лицензионные платежи за использование товарных знаков.

Согласно пункту 1 статьи 22 Закона Российской Федерации от 23.09.1992 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (далее – Закон о товарных знаках) использованием товарного знака считается применение его на товарах, для которых товарный знак зарегистрирован, и (или) их упаковке правообладателем или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Из указанных положений в корреспонденции со статьей 4 Закона о товарных знаках, закрепляющей содержание исключительного права на товарный знак, следует, что под использованием права на товарный знак понимается его нанесение на товар не только непосредственно правообладателем или лицензиатом, но и другим лицом по распоряжению правообладателя или лицензиата. При этом гражданско-правовая квалификация договора между обществом «Дж. Т.И. – МП» и заводом (в качестве купли-продажи или подряда) не имеет правового значения для разрешения вопроса о праве на отнесение в состав расходов затрат, понесенных в связи с использованием прав на товарные знаки. Таким правом обладает лицо, которое фактически несет указанные расходы и

получает доход от реализации продукции с нанесенным на нее товарным знаком.

Общество «Петро» передавало всю производимую им продукцию исключительно обществу «Дж. Т.И. – МП», расходов по использованию товарных знаков не несло, свою налоговую базу при исчислении налога на прибыль на эти расходы не уменьшало, следовательно, каких-либо правовых оснований для вменения ему в обязанность несения таких расходов не имелось.

Согласно постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В соответствии с пунктом 3 данного постановления налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Так, взаимозависимость участников сделок в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами может быть признана обстоятельством, свидетельствующим о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Указанные обстоятельства при рассмотрении настоящего дела установлены не были. Само же по себе наличие взаимозависимости участников рассматриваемых хозяйственных операций в отсутствие каких-либо доказательств получения необоснованной налоговой выгоды от

использования на территории Российской Федерации товарных знаков значения не имеет.

Следовательно, оснований для отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и налоговых санкций (пункт 1.4 мотивировочной части решения) у судов не имелось.

В пункте 2.3 мотивировочной части решения инспекции указано, что общество в нарушение статьи 171 Кодекса необоснованно применило 325 460 768 рублей налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, уплаченного обществом как налоговым агентом с сумм роялти, перечисленных иностранному юридическому лицу – правообладателю по лицензионному договору.

Президиум полагает, что этот вывод противоречит положениям действующего налогового законодательства.

Исходя из статьи 161 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется налоговыми агентами, приобретающими товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц, как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, или иные обязанности, определенные главой 21 Кодекса.

Судами установлено и инспекцией не оспаривается, что из средств, уплаченных правообладателю, общество в качестве налогового агента

удержало и перечислило в бюджет 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 3 статьи 171 Кодекса налог на добавленную стоимость подлежит вычету покупателем – налоговым агентом – при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены им для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, либо для перепродажи и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов иностранного юридического лица.

В случае несоблюдения именно этих условий Кодекса возможен отказ в предоставлении налоговых вычетов лицам, уплатившим налог в бюджет в качестве налоговых агентов, на что указал Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении от 02.09.2008 № 5002/08.

Материалами дела подтверждено, что налог на добавленную стоимость в названной сумме был уплачен обществом именно в качестве налогового агента, а использование товарных знаков было связано с оптовой реализацией им на территории Российской Федерации табачной продукции, признаваемой объектом налогообложения при исчислении обществом как налогоплательщиком с данных оборотов налога на добавленную стоимость.

С учетом изложенного у инспекции не имелось правовых оснований для отказа обществу в применении вычета в заявленном размере.

Более того, инспекция частично приняла как расходы, так и вычеты по налогу на добавленную стоимость с операций по использованию товарных знаков, тем самым признав их направленность как на получение дохода в целях исчисления налога на прибыль, так и на формирование облагаемых оборотов по налогу на добавленную стоимость.

Между тем, признавая факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы либо применения налогового вычета, невозможно ставить под сомнение

хозяйственную операцию в части, что было сделано инспекцией при проведении данной выездной налоговой проверки. В подобных случаях Кодекс предусматривает проверку соответствия примененных налогоплательщиком цен с учетом положений статьи 40 Кодекса при наличии к этому оснований, установленных пунктом 2 названной статьи. Таким правом инспекция не воспользовалась, что повлекло неправомерное доначисление обществу налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисление пеней и штрафов.

Следовательно, оспариваемые судебные акты в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, что согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

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 города Москвы от 05.10.2009 по делу № А40-41114/09-151-229, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 29.03.2010 по тому же делу в части отказа закрытому акционерному обществу «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» в удовлетворении заявленного требования о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной

налоговой службы № 3 от 06.11.2008 № 03-1-31/24 о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов (пункты 1.4 и 2.3 мотивировочной части решения инспекции) отменить. В отмененной части решение инспекции признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов