



Послуги мерчандайзингу: валові витрати та податковий кредит за «чужими» товарами

(за матеріалами судової практики)

Олександр ШЕМЯТКІН, партнер юридичної
фірми «КМ Партнери»¹

Нормативна база

● Закон про прибуток

Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР
«Про оподаткування прибутку підприємств»
(у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР)

● Закон про ПДВ

Закон України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР
«Про податок на додану вартість»

В умовах сучасного ринку продати товари без додаткових витрат на їх просування може й вдасться, але це буде дуже нелегкою справою. Нині торговельні мережі будують свої відносини з виробниками або їх дистриб'юторами так, що ці відносини скоріше виглядають як *мерчандайзинг* — послуги з просування товарів (надання торговельної площі, викладення товару, привернення уваги потенційних покупців, повернення товару у випадку, якщо його не продано в установлені строки реалізації, тощо²), ніж звичайна операція з купівлі-продажу. Тобто передача товарів і, відповідно, перехід права власності на них від виробника до торговельних мереж є передусім технічною процедурою, а не визначає відносини між виробником, дистриб'ютором і торговельними мережами.

Але якою б не була природа договору, суть відносин щодо просування товарів полягає в тому, що виробник (і лише він) найбільше зацікавлений у збільшенні (або хоча б у збереженні на попередньому рівні) обсягів продажу своїх товарів.

Для дистриб'ютора (за умови, що він неексклюзивний) або роздрібного продавця (торговим мережам), по суті, не має значення, товар якого виробника продавати. Його мета — продати продукцію і на цьому трішки заробити. А основний заробіток (дохід) — у виробника цієї продукції. Якщо проаналізувати ринок, наприклад, олії, то виробників цього продукту в Україні не так вже й мало (кілька десятків). І якщо завтра один з них не просуватиме

свій товар, то його місце відразу займе інший. Тому в такій ситуації зв'язок витрат виробника на просування виготовлених ним товарів з господарською діяльністю, здавалося б, не має викликати жодних запитань. Але це тільки здавалося...

Суть конфлікту

Проводячи документальну податкову перевірку виробників товарів, працівники ДПІ відмовляються визнавати витрати, здійснені у зв'язку з оплатою послуг мерчандайзерів, у складі валових витрат. Основний аргумент перевіряючих полягає ось у чому. Якщо право власності на товари вже перейшло від виробника до дистриб'ютора (торговельних мереж), то будь-які подальші витрати, здійснені цим виробником щодо товарів, у тому числі і спрямовані на їх просування на ринку, вже не пов'язані з його господарською діяльністю! Підтверджують свою логіку перевіряючі з ДПІ, посилаючись на те, що виробник не здійснює роздрібної торгівлі своєю продукцією, тому викладення товару є господарською діяльністю вже нового їх продавця — дистриб'ютора (торговельної мережі).

Звичайно, якщо подивитися на цю операцію в статистиці, то в цьому є зерно правди: виробник продав товар і забув про нього. Подальший його продаж кінцевому споживачеві — це вже клопіт дистриб'ютора або роздрібного продавця (торговельної мережі). Але ж на разовому продажі товарів діяльність виробника не закінчується. Якщо дистриб'ютор (торговельна мережа) не продасть придбаний у нього товар кінцевому споживачеві, то виробник вже не зможе продати нову партію товару.

Аби не обтяжувати ситуацію і захистити себе від можливих претензій контролюючих органів, деякі консультанти радять «ховати» послуги від продавців (дистриб'ютора, торговельної мережі) з просування товарів у знижках на ці товари. По суті, результат буде таким самим. Виробник отримує від дистриб'ютора (торговельної мережі) виручку за вирахуванням витрат на просування товарів. Тільки ці витрати будуть замасковані під надану їм знижку «за щось». Але як це пояснити менеджеру, який з огляду на корпоративну політику компанії має оплачувати саме послуги, а не надавати знижки? А якщо до того ж така політи-

¹Юридична фірма «КМ Партнери» здійснює свою діяльність з 1999 року, в цитаті 25 юристів (прим. ред.).

²Докладніше про суть послуг мерчандайзингу див.: Кушина О. Мерчандайзинг: товар на місці, а витрати? // Бухгалтерія. — 2008. — № 30. — С. 66–70 (прим. ред.).

ка заснована на дослідженнях відомих консалтингових агентств і ґрунтується на тому, що саме оплата послуг максимально стимулює дистриб'ютора (роздрібну мережу) до виконання конкретної послуги і дозволяє чітко контролювати її виконання?

Але хіба цікавлять працівників ДПІ ази маркетингу та дослідження відомих консалтингових агентств, якщо потрібно наповнювати бюджет? Навряд чи. І найбільше в цій ситуації дивує відверте нерозуміння зазначеної операції місцевими податковими органами³. Місцева ДПІ, в зоні контролю якої перебуває виробник, вважає, що дистриб'ютор або роздрібна торговельна мережа — це «чужі» платники податків, бо вони знаходяться в іншому районі (місті, області). А яка їй користь із збільшення надходжень в інших регіонах?! Дивно, що в ДПІ не хочуть зрозуміти однієї простої істини: якщо місцевий виробник завтра перестане витратити кошти на просування своїх товарів на ринку, то післязавтра він значно зменшить обсяги їх продажу або зовсім збанкрутує. А це вже прямий удар по інтересах місцевих податкових органів (особливо, якщо зменшаться надходження податку з доходів працівників таких виробників до місцевого бюджету).

Судовий прецедент

Здавалося б, аргументи працівників податкових органів настільки є непереконливими, що судова інстанція просто не повинна їх підтримувати. Але, на жаль, це не завжди так. Для прикладу наведемо рішення Дніпропетровського апеляційного господарського суду, який у 2007 році став на бік спеціалізованої ДПІ і скасував постанову господарського суду в Дніпропетровській області, прийняту на користь виробника олії. Своім рішенням апеляційний суд визнав неправомірним включення до складу податкового кредиту сум «вхідного» ПДВ, сплачених цим виробником у вартості послуг дистриб'юторів з просування на ринку олії. Суд взяв до уваги основний контраргумент працівників ДПІ стосовно переходу права власності на олію від виробника підприємствам роздрібної торгівельної мережі як «індикатора» зв'язку послуг з господарською діяльністю.

³ Попри те, що навіть сама ДПАУ не надто фіскально висловлюється щодо цього питання. Про це свідчать окремі її листи. Див., наприклад, листи від 28.09.2004 р. № 8586/6/15-1416, від 29.07.2008 р. № 15176/7/15-0217 (Бухгалтерія, 2010, № 11, с.26), від 28.01.2010 р. № 806/6/23-4016/40 (Бухгалтерія, 2010, № 11, с.24) (прим. ред.).

⁴ Думку незалежних експертів з цього приводу див.: Самарченко О. Маркетингові дослідження: витратно, але не завжди результативно // Багатогранний облік: витрати подвійного призначення: Збірник систематизованого законодавства. — 2008. — Вип.3. — С.79—83; Кушина О. Мерчандайзинг: товар на місці, а витрати? // Бухгалтерія. — 2008. — № 30. — С.66—70 (прим. ред.).

⁵ Опубліковано на с.55—58 цього номера (прим. ред.).

У своїй постанові апеляційний суд зазначив таке: оскільки передпродажна підготовка здійснювалася та оплачувалася після передачі (отримання) права власності на придбану дистриб'ютором продукцію, ДПІ обґрунтовано визнала, що витрати, пов'язані з реалізацією олії дистриб'ютором іншим покупцям, відносяться до господарської діяльності дистриб'ютора і на підставі п.5.1 ст.5 **Закону про прибуток** включаються саме до складу його валових витрат. Тому і право на податковий кредит з «вхідного» ПДВ згідно з пп.7.4.1 ст.7 **Закону про ПДВ** має виникати у дистриб'ютора, а не у виробника олії⁴.

Згадана постанова апеляційної інстанції стала для місцевої ДПІ керівництвом до дії під час наступних перевірок цього та інших підприємств. До того ж деякі аудиторські компанії вирішили кваліфікувати такі витрати виробників на просування своїх же товарів як ризиковані, рекомендуючи відображати їх відповідним чином у фінансовій звітності (йдеться про звітність, що складається за стандартами ГААП). А зважаючи на чималі суми таких витрат, побоюватися донарахувань податків та застосування штрафів почало багато виробників.

Проте підприємство не погодилося з таким рішенням апеляційного суду і звернулося з позовом до Вищого адміністративного суду України. У результаті повторного розгляду ухвалою від 08.04.2010 р. № К-16160/07⁵ ВАСУ скасував постанову апеляційної інстанції (Дніпропетровського апеляційного господарського суду) і залишив у силі постанову суду першої інстанції (господарського суду в Дніпропетровській області). ВАСУ визнав, що **перехід права власності від виробника до дистриб'ютора не впливає на зв'язок послуг щодо просування товару з господарською діяльністю виробника**. Незважаючи на те, що питання у цій справі стосувалося бюджетного відшкодування виробнику олії ПДВ та його права на податковий кредит з «вхідного» ПДВ, аргументів, викладених в ухвалі ВАСУ, вистачить і для обґрунтування права на валові витрати. Судом однозначно підтверджено зв'язок мерчандайзингових послуг з господарською діяльністю виробника олії, навіть якщо право власності на цей товар вже перейшло до інших осіб — дистриб'юторів.

Варто зауважити, що такі проблеми виникають не лише в Україні. Наприклад, питання щодо відображення витрат на надання мерчандайзингових послуг у складі валових витрат («вхідного» ПДВ у складі податкового кредиту) вже не один рік непокоїть російських платників податків. Тому певний інтерес може становити російський досвід судового вирішення цього питання на користь платників податків. Так, 22 грудня 2009 року Вищий арбітражний суд Російської Федерації у своїй постанові ►

№ 11175/09 (є доступною за адресою www.arbitr.ru) зазначив таке:

«...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».

Лаконічно та змістовно. Чи не так?!

В Україні немає прецедентного права, як полюбляють повторювати судді, але все ж таки... Чому б позиції ВАСУ в цій справі не дотримуватися і решті судів? Тим паче, приклади цього вже є⁶. Поживемо — побачимо! Але один крок до вирішення цієї проблеми на користь платників податків зроблено. ■

⁶Див. постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 21.11.2008 р. № 10/410. Опубліковано: Бухгалтерія. — 2009. — № 18-19. — С.21-24 (прим. ред.).