

## «На этапе возражений на акт проверки мы доказали, что передача подарочных сертификатов не облагается НДС»

Мы привели довод, что сертификат — не товар, а средство платежа

Передача имущественных прав безвозмездно НДС не облагается

Логика налоговиков привела бы к повторному налогообложению



**Аркадий Капкаев**,  
руководитель  
отдела налоговых  
споров и налогового  
планирования  
ООО «Правовой сервис»

Беседу ведет  
**Ангелина Володина**,  
корреспондент  
журнала «Российский  
налоговый курьер»

— В нашу юридическую фирму обратилась компания — крупный оптовый продавец бытовой техники и электроники с просьбой осуществить правовую поддержку после проведения у нее выездной проверки. Мы подготовили возражения на акт налоговой проверки. В результате по итогам рассмотрения возражений по ряду пунктов налоговики сняли свои претензии.

— **В чем заключалась суть спора?**

— Компания, которая к нам обратилась, заключила, можно сказать, необычный договор. По условиям сделки продавец передавал в собственность проверяемой организации (покупателя) или третьего лица, являющегося держателем подарочного сертификата, товары, входящие в ассортимент онлайн-мегамаркета. При этом продавец передавал покупателю сертификаты в виде пластиковых карт номиналом 300 руб.

Услуги по зачислению виртуальных денег на карты оплачивал покупатель. Непосредственное изготовление пластиковых карт осуществлял другой контрагент компании по отдельному договору. В дальнейшем такие сертификаты компания использовала при проведении рекламной кампании в виде бесплатного приложения к телефонам определенной модели с последующей их продажей розничным продавцам для реализации.

— **А что не понравилось налоговикам в этой сделке?**

— Инспекторы пришли к выводу, что стоимость подарочных сертификатов, полученных от поставщика и переданных партнерам для использования в рекламной акции при продаже мобильных телефонов, компания должна была включить в базу по НДС. Компания с таким решением не согласилась.

— **А что представляет собой подарочный сертификат с юридической точки зрения?**

— В общепринятом смысле подарочный сертификат (или подарочная карта) является документом, подтверждающим обязательство организации-эмитента передать в будущем его предъявителю товары, работы или услуги на определенную сумму. В свою очередь у предъявителя (держателя карты) возникает право на получение таких товаров, работ или услуг.

— **То есть, по сути, такой сертификат можно квалифицировать не как товар, а как средство платежа?**

— Да, в целях налогообложения именно так. Причем, по нашему мнению, передачу поставщиком проверяемой организации подарочных сертификатов следует рассматривать именно как оказание услуг по предоставлению таких средств платежа. В частности, услуг по зачислению баллов на электронный счет, к которому относится конкретная пластиковая карта.

Учитывая правовую природу такой сделки (предоставление покупателю возможности в дальнейшем обменять баллы, зачисленные на электронную карту, на товары определенной стоимости), речь идет именно о безвозмездной передаче имущественных прав.

— **Получается, вы доказывали проверяющим, что предоставление розничным покупателям подарочных сертификатов в рамках рекламной акции не облагается НДС?**

— Да, совершенно верно, подарочная карта становится самостоятельным объектом гражданского оборота как документ, удостоверяющий имущественное право (ст. 128 ГК РФ). При этом согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация, в том числе безвозмездная передача товаров (работ, услуг).

В то время как передача имущественных прав на безвозмездной основе объектом налогообложения НДС не является.

— **А как же общие положения статей 38 и 39 НК РФ о том, что передача права собственности на товары, результаты выполненных работ или оказанных услуг на безвозмездной основе признается реализацией?**

— По нашему мнению, в данном случае эти нормы не применяются. Поскольку дальнейшей реализации подарочных сертификатов как товара не происходит.

При этом порядок исчисления налоговой базы в отношении операций по реализации на безвозмездной основе товаров, работ, услуг установлен в пункте 2 статьи 154 НК РФ. Еще раз подчеркну, что на безвозмездную передачу имущественных прав данный порядок не распространяется.

— **А каково мнение судов на этот счет? При подготовке возражений вы ссылались на судебную практику?**

— Да, логику наших рассуждений поддерживают некоторые суды. В частности, Арбитражный суд г. Москвы в решении от 15.02.07 № А40-75532/06-140-473 пришел к выводу о том, что положения статьи 40 НК РФ относятся именно к товарам, работам и услугам и не применяются к уступке права требования, в том числе к передаче имущественных прав.

Также суд указал, что в статье 155 НК РФ определен исчерпывающий перечень ситуаций, когда операции по передаче имущественных прав облагаются НДС. Передача имущественных прав на безвозмездной основе в него не входит (оставлено в силе постановлением ФАС Московского округа от 23.11.07 № КА-А40/11946-07).

— **То есть главный аргумент сводился к тому, что в Налоговом кодексе отсутствует прямая норма о том, что передача имущественных прав**

---

«Мы доказали, что к реализации подарочных сертификатов положения статей 38 и 39 НК РФ не применяются»

**на безвозмездной основе облагается НДС? И этого для налоговиков было достаточно?**

- Да, наш основной довод сводился именно к тому. И я считаю это достаточно веским аргументом.

Помимо этого, имеется свежая судебная практика, согласно которой доначисление спорной суммы НДС незаконно, поскольку передача сертификатов не сопровождалась какими-либо дополнительными платежами, изменением в составе прав и обязанностей продавца. То есть какими-либо фактами, оправдывающими взимание налога. В этой связи взимание НДС при передаче сертификатов лишено экономического смысла, который вложен в пункт 1 статьи 39 и пункт 3 статьи 3 НК РФ (постановление ФАС Московского округа от 04.03.13 № А40-52718/12-91-297).

- **А действительно ли передача сертификатов покупателям носила безвозмездный характер?**

- Не совсем так. Договор считается безвозмездным только в том случае, если суд установит намерение заявителя освободить получателя сертификата от обязанности по уплате за него (или за товары эмитента карты) «в качестве дара» (постановление Президиума ВАС РФ от 19.12.06 № 11659/06).


Специфика рекламных правоотношений заключается в том, что встречным представлением получателя средства рекламирования (сертификата) является проявление внимания к объекту рекламирования и интереса к нему (Федеральный закон от 13.03.06 № 38-ФЗ «О рекламе»).

То есть целью действий рекламодателя является не передача сертификата в качестве дара, а продвижение на рынке объекта рекламирования (продукции, при приобретении которой покупатель получает подарочный сертификат).

- **По сути, в этом деле подарочные сертификаты обеспечивали исполнение обязательств онлайн-мегамаркета по розничной купле-продаже товара, оплаченного компанией. Разве исполнение этого обязательства не признается объектом НДС?**

- Да, в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ возникает объект обложения. Однако плательщиком НДС является то лицо, у которого этот объект возникает. Право собственности на товары переходит от продавца (онлайн-мегамаркета) к покупателям (потребителям). Соответственно объект НДС возникает именно у онлайн-мегамаркета, который и должен оплатить налог при передаче товаров покупателям.

Одновременное налогообложение НДС рассматриваемой операции у компании, оплатившей товары, означало бы повторное (двойное) налогообложение той же операции. Взимание налога в такой ситуации не только противоречит здравому смыслу, но и нарушает положения пункта 1 статьи 146 НК РФ. Оплата за продукцию, реализованную третьему лицу, в составе операций, облагаемых НДС, в этой норме не указана.

В рассматриваемом деле были оплачены только товары, только один раз и право собственности на них было передано также только один раз. 

«Объект НДС возникал у контрагента компании при передаче товаров своим покупателям»