

Ключевые слова:

НДС, безвозмездная передача,
подарочный сертификат,
имущественные права

О. В. Медведева, к. э. н., вед. науч. сотр.
Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: olgavasmed@gmail.com)

Безвозмездная передача имущественных прав с позиций НДС

Сегодня в России все большее распространение получают подарочные сертификаты, часто создавая при этом спорные ситуации в сфере обложения налогом на добавленную стоимость. Взимание НДС при безвозмездной передаче имущественных прав продолжает оставаться не урегулированной на законодательном уровне проблемой, порождающей на практике в одних случаях двойное налогообложение, а в других — необоснованный уход от уплаты налога.

Подарочный сертификат удостоверяет право его держателя на получение у выпустившего его лица товаров, работ или услуг на сумму, равную номиналу сертификата. Согласно гражданскому праву любые права юридических и физических лиц на имущество других лиц квалифицируются как имущественные. Поэтому подарочный сертификат представляет собой имущественное право его владельца по отношению к лицу, выпустившему сертификат.

Реализация товаров — объект обложения НДС. Определяющее значение в решении вопроса о том, является ли безвозмездно передаваемое имущество реализацией, имеет вид законодательства (трудовое, гражданское или иное), действующего при передаче имущества.

При вручении физическому лицу подарочного сертификата, приобретенного организацией, происходит безвозмездная передача имущественного права. Налоговые последствия в отношении НДС по этой операции зависят от того, кому передается подарочный сертификат.

ПОДАРОЧНЫЙ СЕРТИФИКАТ СВОЕМУ РАБОТНИКУ

Если сертификат передается работнику этой же организации и в договоре, заключенном между ним и организацией, предусмотрены поощрительные выплаты, отличные от доплат, надбавок и премий, то расходы по приобретению подарочного сертификата могут рассматриваться как выплаты стимулирующего характера и относиться на затраты производства. Соответственно, входящий НДС по этим закупкам подлежит принятию к зачету.

В данном случае сертификат выступает формой поощрения работника и, в соответствии со ст. 129 Трудового кодекса РФ, является премированием, а не означает безвозмездную передачу товаров, поэтому исходящий НДС не начисляется. При этом

важно, чтобы возможность премирования в натуральной форме была предусмотрена в трудовых договорах либо в положении о премировании, а выдача премии — связана с результатами работы.

Премирование в натуральной форме по случаю дня рождения, юбилея, выхода на пенсию или иной знаменательной даты суды, как правило, не признают вознаграждением за труд и трактуют как безвозмездную передачу товаров, подлежащую обложению НДС.

ПОДАРОЧНЫЙ СЕРТИФИКАТ СТОРОННЕМУ ЛИЦУ

В случае, когда организация приобретает сертификат в качестве подарка для лица, не являющегося ее работником, расходы по данной покупке не подлежат отнесению на производственные затраты. Покрываются они за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Уплаченный в данном случае НДС зачету не подлежит.

По мнению некоторых судов, при безвозмездной передаче подарочного сертификата должен быть начислен исходящий НДС. Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 15.02.2006 № КА-А40/97-06 по делу № А40-21676/05-127-183 признал, что цена приобретения подарочных сертификатов — налоговая база для исчисления НДС. Налицо двойное налогообложение — нарушение одного из основных принципов налогообложения. В то же время известны случаи, когда суды трактовали налоговое законодательство как не признающее безвозмездную передачу имущественных прав реализацией.

БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ КАК ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ НДС

Нормы налогового законодательства не дают однозначного ответа на вопрос, подлежит ли такая передача обложению НДС. Анализ положений Налогового кодекса (НК РФ) позволяет предположить, что данным налогом облагается только передача имущественных прав на возмездной основе.

Во втором абзаце пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, который определяет виды осуществляемых на безвозмездной основе передач, признаваемых реализацией (следовательно, подлежащих обложению НДС), значится только передача права собственности на товары, результатов выполненных работ и оказание услуг. Имущественные права не упоминаются.

Более того, о безвозмездной передаче имущественных прав не говорится и в ст. 155 НК РФ, где приводятся особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав. Не упоминается она и в п. 2 ст. 154 НК РФ, устанавливающим порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе.

Таким образом, анализ норм налогового законодательства позволяет сделать вывод: безвозмездная передача имущественных прав не признается реализацией и, следовательно, не подлежит обложению НДС. Такая позиция нашла свое отражение в решении арбитражного суда г. Москвы от 15.02.2007 по делу № А40-75532/06-140-473. Апелляционная и кассационная инстанции оставили это решение без изменений.

ПОДАРОЧНЫЙ СЕРТИФИКАТ, ВРУЧЕННЫЙ В ХОДЕ РЕКЛАМНОЙ АКЦИИ

Сертификаты на приобретение товаров (оказание услуг), которые хозяйствующие субъекты в целях продвижения своего бизнеса бесплатно предоставляют своим покупателям (клиентам), используются все чаще и чаще. Но обоснованные подходы к оценке подобного рода операций для целей НДС пока не выработаны.

Рассмотрим одно очень показательное в этом отношении дело. Банк провел рекламную кампанию, в рамках которой получателю 1000-го ипотечного кредита в Волгоградском регионе был вручен приз в виде сертификата на комплект мебели от компании-производителя. Между банком и компанией-производителем был заключен договор, согласно которому последний обязался изготовить и поставить третьему лицу по предъявлению сертификата свою продукцию, а первый — оплатить товар и определить получателя товара.

Расходы, связанные с оплатой сертификата, банк посчитал рекламными и учел в составе затрат, связанных с оказанием банковских услуг. Налоговая инспекция оценила совершенную операцию по передаче сертификата как безвозмездную передачу товара и признала, что банк неправомерно не включил стоимость переданного имущества в налоговую базу по НДС.

Суды первой и апелляционной инстанций встали на сторону банка. Их позиция была поддержана и ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 19 ноября 2010 г. по делу № А56-9475/2010). Арбитражный суд исходил из того, что передача сертификата не может расцениваться как операция по реализации: действия банка носили рекламный характер, расходы на рекламу не превышали установленных норм и были правомерно включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Действительно, передача сертификата не является операцией по реализации товара. Но и расходы, связанные с оплатой сертификата, на наш взгляд, нельзя считать рекламными. Напомним, что рекламой признается «информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке»¹. Поэтому раз сертификат предназначался конкретному третьему лицу, которое должно было стать получателем 1000-го ипотечного кредита, то ни о каком распространении информации для неопределенного круга лиц речь не идет.

Определяя содержание той или иной операции, необходимо исходить не из внешнего проявления, а из ее сути. В рассматриваемом деле имеется приказ руководства банка о проведении рекламной кампании и соблюдены правила отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов по рекламе. Но сами расходы по приобретению сертификата на комплект мебели по сути своей не рекламные. Произведенные банком в целях рекламы расходы есть не что иное, как расходы на приобретение подарка, а операция по передаче сертификата — это безвозмездная передача имущественных прав с вытекающими из этого последствиями для целей обложения НДС. Также в результате того, что банк необоснованно зависил свои производственные затраты, заниженной оказалась налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Гражданское законодательство выделяет среди безвозмездно передаваемых вещей подарки, которыми признаются вещи стоимостью не более 3000 руб. Налоговое законодательство предусматривает освобождение от обложения НДС операций по безвозмездной передаче в рекламных целях товаров, расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.

Представляется целесообразным установить в гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» порядок, согласно которому деловые подарки (преподнесенные в ходе или в интересах предпринимательской деятельности) стоимостью, не превышающей размер, установленный гражданским законодательством для подарков, не являются объектом обложения НДС при их безвозмездной передаче.

¹ Федеральный закон «О рекламе» от 13.03.2006 № 38-ФЗ (с изм. и доп.) / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=132296>).

ПЕРЕДАЧА ИМУЩЕСТВА ПО ДОГОВОРУ БЕЗВОЗМЕЗДНОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ — УСЛУГА ИЛИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ?

Гражданский кодекс (ГК РФ) запрещает дарение между коммерческими организациями, поэтому имущество может передаваться одним предприятием другому только на основании договора безвозмездного пользования (ссуды).

На такой договор в соответствии с гражданским законодательством распространяются некоторые нормы договора аренды. В частности, в безвозмездное пользование, как и в аренду, могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования. Произведенные ссудополучателем неотделимые улучшения вещи, переданной в безвозмездное пользование, являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором. Затраты на неотделимые улучшения, произведенные за счет средств ссудополучателя и с согласия ссудодателя, ссудополучатель имеет право возместить после прекращения срока действия договора, так же как и арендатор.

И все же договор аренды и договор безвозмездного пользования — разные документы, у которых различий не меньше, чем сходства. И главное различие заключается в том, что по договору безвозмездного пользования товары передаются без какого-либо встречного предоставления, тогда как по договору аренды — исключительно за плату.

Тем не менее нередки случаи, когда суды передачу имущества на безвозмездной основе (предоставление нежилых помещений, транспортных средств) трактуют не как передачу прав пользования этим имуществом, а как безвозмездную услугу, по аналогии с арендой, которая в НК РФ упоминается как услуга, и считают обоснованным начисление НДС по данной операции. Именно такую позицию заняли ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 18 февраля 2008 г. по делу № А31-567/2007-15), Северо-Западного округа (Постановление от 10 октября 2008 г. по делу № А-44-157/2008), Московского округа (Постановление от 28 июня 2005 г. по делу № КА-А40/5501-05).

А между тем (и это хочется подчеркнуть) определение услуги, содержащееся в НК РФ, более узкое по сравнению с определением ГК РФ и не включает в себя передачу имущественных прав. Ясность в решение вопроса о взимании НДС при безвозмездной передаче имущественных прав могли бы внести поправки в налоговое законодательство. Достаточно включить имущественные права в состав установленных вторым абзацем пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектов обложения НДС при безвозмездной передаче наряду с товарами, работами и услугами.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Официальный сайт «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2/>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с дополнениями и изменениями) [Электронный ресурс] / Официальный сайт «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131866>.
3. Федеральный закон «О рекламе» от 13.03.2006 № 38-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Официальный сайт «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=132296>.
4. Материалы судебных разбирательств ФАС, ВАС РФ по вопросам, связанным с уплатой НДС при безвозмездной передаче товаров, работ и услуг, за 2008–2011 гг. [Электронный ресурс] / Официальный сайт «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.