

LT in Focus

Новая практика в сфере налогообложения операций между взаимозависимыми лицами

15 июня 2018 года Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд рассмотрел [спор](#) между группой компаний PepsiCo и ФНС России, в котором рассматривался порядок налогообложения внутригрупповых операций.

Суды двух инстанций вслед за налоговым органом усмотрели наличие безвозмездного оказания услуг в отношениях между заводом и торговой/управляющей компанией.

Вывод о безвозмездности отношений был сделан на основании того, что завод осуществлял расходы на рекламную и маркетинговую деятельность, которые, по мнению налоговиков, способствовали увеличению доходов не завода, а торговой/управляющей компании.

[Предмет спора](#)

[Мнение экспертов](#)

[Выводы](#)

Предмет спора

ООО «Лебедянский» (далее — «Общество») входит в группу компаний PepsiCo. Общество является одним из ведущих производителей соков и сокосодержащих напитков. Оно владеет товарными знаками «Тонус», «Фруктовый сад», «Я» и др.

В 2011 году полномочия единоличного исполнительного органа Общества были переданы управляющей компании — ООО «Пепсико Холдингс» (далее — «Холдинг»), которое также косвенно владеет около 40% долей в уставном капитале Общества.

Кроме того, с 2008 года между Обществом и Холдингом действовал дистрибьюторский договор, на основании которого Холдинг приобретал у Общества товары для дальнейшей перепродажи, в том числе в розничную торговую сеть. Холдингу было также предоставлено право использовать принадлежащий Обществу товарный знак и логотип товара при оформлении торговых рекламных и фирменных материалов о товаре, реализацию которого Холдинг осуществляет на основании дистрибьюторского договора.

В 2012–2014 годах, помимо непосредственно производственной деятельности, Общество оплачивало рекламные и маркетинговые услуги, направленные на продвижение продуктов Общества (таких как соки «Фруктовый сад»), в том числе услуги по размещению рекламных материалов на российских телеканалах, услуги в области разработки и планирования рекламы, услуги по написанию сценариев, производству, монтажу и адаптации рекламных роликов, услуги по проведению маркетинговых/социологических исследований, услуги по предоставлению данных аудита розничной торговли и др.

Так как Холдинг выступал в отношении Общества одновременно и управляющей компанией, и дистрибьютором товара и обладал при этом правом использования товарных знаков и логотипов товара, налоговые органы и суды посчитали, что именно Холдинг вступал в правоотношения с исполнителями рекламных и маркетинговых услуг, которые способствовали увеличению доходов именно Холдинга (стр. 10 [Постановления](#) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда). Указание Общества в качестве заказчика рекламных и маркетинговых услуг не соответствовало экономическому смыслу имевших место хозяйственных операций (стр. 12 [Постановления](#) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда).

Поскольку Холдинг не оплачивал (не возмещал) Обществу стоимость рекламных и маркетинговых услуг, суд признал операции по оплате Обществом оказанных третьими лицами рекламных и маркетинговых услуг безвозмездным оказанием услуг Холдингу без встречного предоставления (стр. 28 [Решения](#))

Мнение экспертов

По нашему мнению, решение суда принято с неправильным применением норм материального права. Суд не применил п.п. 2 и 3 ст. 423 ГК РФ, подлежащие применению, что привело к неправильному истолкованию ст. 146 НК РФ.

Иное встречное предоставление как признак возмездности

В соответствии с п. 1 ст. 39 и пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе признается объектом обложения НДС.

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется как стоимость указанных услуг, исчисленная исходя их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Таким образом, определяющим фактором применения п. 2 ст. 154 НК РФ в совокупности со ст.ст. 39 и 146 НК РФ является безвозмездность.

Однако, поскольку понятия «возмездный» и «безвозмездный» в НК РФ прямо не определены, то в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ они должны применяться в том значении, в каком они используются в гражданском законодательстве.

В соответствии с п. 3 ст. 423 ГК РФ договор является возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное. Иначе говоря, в российском праве действует презумпция возмездности договора и отношений, возникающих между хозяйствующими субъектами. Более того, существует запрет на дарение между коммерческими организациями (пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 423 ГК РФ договор признается безвозмездным только в том случае, если одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или «иного встречного предоставления». Договор, по которому сторона должна получить плату или «иное встречное предоставление» за исполнение своих обязанностей, является возмездным (п. 1 ст. 423 ГК РФ).

Понятие «иное встречное предоставление» законодательством не определено, однако существует его единообразное толкование, данное как Президиумом ВАС РФ, так и Президиумом ВС РФ.

В соответствии с п. 19 [Обзора](#) судебной практики ВС РФ № 1 (2018)¹ если в сделке отсутствует денежное предоставление и не доказано намерение одной стороны одарить другую сторону сделки, то предполагается, что возмездность данной сделки имеет иные, не связанные с денежными основаниями, в частности, вытекает из внутригрупповых отношений сторон.

Арбитражного суда Липецкой области). На основании этих доводов со ссылками на ст.ст. 39 и 146 НК РФ суды указали, что Общество занизило налоговую базу по НДС на стоимость рекламных и маркетинговых услуг, оказанных Холдингу на безвозмездной основе.

Как было указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 года № [8989/12](#), учитывая подконтрольность одного хозяйственного общества другому и общие цели их экономической деятельности, для реализации которых может возникать необходимость в перераспределении имущества (ресурсов) между ними, квалификация любых совершаемых между такими лицами сделок без прямого встречного предоставления в качестве дарения является ошибочной.

Оказание услуг без дополнительной оплаты также может стимулировать выгодоприобретателя к исполнению иных обязательств перед лицом, оказывающим такую услугу.² Встречным предоставлением могут выступать и иные экономические выгоды и блага, в частности, в виде увеличения объема закупок товаров и услуг либо в виде удовлетворения общего экономического интереса, обусловленного тем, что стороны входят в одну группу компаний.

В целом согласно правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 года № [13986/12](#) (*Ситибанк против МИ ФНС России по КН № 9*), если между налогоплательщиком и его контрагентом имеют место быть возмездные отношения, то никакие товары или услуги, которые налогоплательщик получает от такого третьего лица без дополнительной оплаты, не могут считаться полученными безвозмездно.³

В рассматриваемом случае между Обществом и Холдингом имеют место возмездные отношения: приобретая произведенные Обществом товары за плату, Холдинг без дополнительной оплаты получает экономическую выгоду от оплаченной Обществом рекламы. Таким образом, в силу возмездности отношений между сторонами в целом отдельное предоставление, осуществляемое одной из сторон без получения оплаты от другой стороны, не может быть охарактеризовано как безвозмездное.

Отсутствие намерения «одарить» контрагента как признак возмездности

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 сентября 2009 года № [5477/09](#) указано, что при отсутствии доказательств наличия воли сторон на передачу имущества без какого-либо встречного предоставления сделка по передаче имущества признается возмездной. Отношения между сторонами могут быть квалифицированы как безвозмездные только в том случае, если будет установлено намерение одной стороны одарить другую (п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 года № [54](#)). Если из договора, заключенного сторонами, очевидное намерение одной стороны одарить другую не усматривается, то основание для признания отношений сторон безвозмездными отсутствует (Постановления Президиума ВАС РФ от 25 апреля 2006 года

¹ Утвержден Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 года

² См. [Решение](#) Арбитражного суда г. Москвы от 5 июня 2017 года по делу № А40-120254/2015

³ См. также [Решение](#) Арбитражного суда г. Москвы от 3 марта 2015 года по делу № А40-142537/2014 (*Мобис против МИФНС России № 49 по г. Москве*)

№ [13952/05](#), от 26 апреля 2002 года № [7030/01](#) и от 5 июня 2001 года № [8303/00](#)).

Как указано в Определении ВС РФ от 27 декабря 2016 года № [305-ЭС16-12298](#), дарение предполагает наличие волеизъявления дарителя, намеревающегося безвозмездно передать принадлежащее ему имущество иному лицу именно в качестве дара (с намерением облагодетельствовать одаряемого), а не по какому-либо другому основанию, вытекающему из экономических отношений сторон сделки.

Об отсутствии намерения кредитора одарить должника может свидетельствовать, в частности, взаимосвязь спорной сделки с получением кредитором имущественной выгоды по какому-либо иному обязательству между теми же лицами (п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21

декабря 2005 года № [104](#)).

В дистрибьюторском договоре, заключенном Обществом, отсутствуют ссылки на безвозмездность размещения рекламы, и вместе с тем размещение рекламы связано с поставкой товаров по возмездному дистрибьюторскому договору. Следовательно, такие отношения нельзя квалифицировать как безвозмездные.

Позиция Минфина России также исключает безвозмездность в случае передачи имущества в рамках возмездного договора (письма Минфина России от 14 января 2008 года № [03-03-06/1/4](#), от 12 сентября 2012 года № [03-07-10/20](#), от 16 ноября 2012 года № [03-03-06/1/589](#), от 17 августа 2011 года № [03-03-06/1/496](#)).

Выводы

В деле ООО «Лебедянский» арбитражные суды, признавая отношения сторон по размещению рекламы безвозмездными, не проанализировали эти отношения на наличие иного встречного предоставления, оценив их только с точки зрения наличия или отсутствия отдельно выделенного условия по оплате рекламы в той или иной форме.

Однако размещение рекламы нельзя квалифицировать в качестве безвозмездного, поскольку в данном случае присутствует встречное предоставление в виде экономической выгоды, полученной Обществом от осуществления поставок товаров Холдингу. Отсутствие в дистрибьюторском соглашении условия о компенсации понесенных расходов на рекламу само по себе не свидетельствует о безвозмездном оказании рекламных услуг.

Именно поэтому п. 3 ст. 423 ГК РФ предполагает не только оплату как наиболее явное и прямое встречное предоставление, но и иные его формы, не ограничивая хозяйствующих субъектов.

Содержащееся в судебных актах понимание судом соотношения возмездных и безвозмездных отношений противоречит презумпции возмездности, закрепленной в ГК РФ, правовой позиции ВС РФ и ВАС РФ, а также судебной арбитражной практике, согласно которой все, что прямо не указано в качестве безвозмездного, является возмездным.

Общество размещало и оплачивало рекламу исключительно тех товаров, которые оно поставляло в рамках возмездного дистрибьюторского договора, что налоговым органом не оспаривается. Данное обстоятельство согласно позиции Минфина России и судебной арбитражной практике исключает безвозмездность.

Тот факт, что рекламируемая продукция не принадлежала Обществу, а реклама товаров была возложена на Холдинг, не свидетельствует о безвозмездном оказании Обществом рекламных и маркетинговых услуг Холдингу.

Размещение рекламы не обладает самостоятельной ценностью для Общества и Холдинга без привязки к их взаимоотношениям по дистрибьюторскому договору. Следовательно, оплаченная Обществом реклама, экономический эффект от размещения которой был получен Холдингом, носит для Холдинга возмездный характер.

То обстоятельство, что в калькуляцию цен на соковую продукцию рекламные расходы не включены, не означает, что Общество оказало Холдингу рекламные услуги безвозмездно, поскольку стоимость таких услуг в силу презумпции возмездности договора, предусмотренной п. 3 ст. 423 ГК РФ, учитывается сторонами при определении цены поставки товаров по дистрибьюторскому договору. Данный вывод подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 9 июля 2013 года № [1488/13](#).

Принимая во внимание установленное судом превышение Обществом максимальных значений интервала рентабельности как по валовой рентабельности, так и по рентабельности продаж (ст. 31 Решения Арбитражного суда Липецкой области), отсутствие отдельно выделенного условия о возмещении Холдингом рекламных затрат Общества не привело к неосновательному обогащению Холдинга и не нарушает основополагающие принципы разумности и добросовестности, предполагающие соблюдение баланса прав и обязанностей сторон дистрибьюторского договора.

Изложенные обстоятельства указывают на очевидную судебную ошибку, допущенную Арбитражным судом Липецкой области и Девятнадцатым арбитражным апелляционным судом, — неприменение п.п. 2 и 3 ст. 423 ГК РФ, подлежащих применению. Стоит обратить внимание, что в судебных актах по делу Общества вовсе отсутствуют ссылки на ст. 423 ГК РФ, без применения которой вывод суда о «возмездности» или «безвозмездности» не может быть признан обоснованным.⁴

⁴ Ст.ст. 170 и 271 АПК РФ требуют обязательного указания в мотивировочной части судебных актов законов и иных нормативных актов, которыми руководствовался суд при принятии своего решения (постановления)

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Разрешение налоговых споров



Антон Зыков
Партнер
azykov@deloitte.ru



Алексей Сергеев
Старший менеджер
alsergeev@deloitte.ru

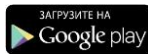


Ирина Бакаева
Старший менеджер
ibakayeva@deloitte.ru



Евгения Баранова
Старший менеджер
evbaranova@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 264 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.