

Рекомендации по отражению в бухучете карт оплаты.

1. Общая информация о картах оплаты.

Карта оплаты не является товаром (не обладает свойствами товара в соответствии с законодательством РФ (см. Приложение 1), что подтверждено обширной судебной практикой, включая Высшие суды РФ (см. Приложение 2). В соответствии с перечисленными многочисленными решениями судов карты оплаты (либо коды активации) не рассматриваются налоговыми органами в качестве товаров, а поступающая от их реализации выручка расценивается как предварительная оплата услуг (или иначе – аванс).

Реализация кодов активации на основании договора купли-продажи как товара может послужить как для продавца, так и для перепродавца причиной серьёзных налоговых рисков, обусловленных переквалификацией отношений по данному договору и доначислением налогов на основании оценки налоговыми органами реальных отношений как агентских (стоимость карт, отнесенная на себестоимость товара, будет снята, также будет снят НДС, относящийся к этой стоимости).

Карта оплаты (код активации) ОФД-Я не является товаром (не обладает свойствами товара в соответствии с ГК, НК РФ, ПБУ), а является средством платежа в пользу ОФД-Я.

Карта используется для оплаты услуг оператора, указанных на лицевой стороне карты. С помощью карты можно оплатить счёт на аванс за услуги ОФД, выставленный со стороны ОФД-Я пользователю ККТ в рамках договора на обработку фискальных данных. Карта имеет номинал, равный публичной розничной стоимости услуг оператора за указанный период. Например, карта «12 мес обслуживания для 1 ККТ» имеет номинал 3000 руб. Активация карты в личном кабинете ОФД-Я подтверждает факт оплаты пользователем авансового счёта на обслуживание ККТ.

По мере оказания услуг пользователю со стороны ОФД-Я ежемесячно выставляются Акты оказания услуг и Счета-фактуры (или УПД) на стоимость фактически оказанных услуг.

2. Документальное оформление распространения карт оплаты от ОФД-Я агентам.

Карты оплаты, не являясь товаром, не могут распространяться как товар на основании договоров купли-продажи. Распространение карт оплаты производится на основании агентского договора между ОФД-Я и партнёром. Существует 2 варианта оформления передачи карт:

1. По стандартному агентскому договору на привлечение клиентов, заключенному между ОФД-Я и Агентом. Агент осуществляет предварительную оплату необходимого ему количества карт по согласованной цене по счету, выставленному ОФД-Я. В данном случае реализация карт оформляется документами: ТОРГ-12 и счет-фактурой по цене 3 000 руб. 00 коп. за одну карту. Согласованная между ОФД-Я и агентом цена достигается за счёт скидки на стоимость карт, оформляемой посредством вознаграждения агента за оказанные услуги по распространению карт, на что Агент в адрес ОФД-Я оформляет Акт оказанных услуг и Счет-фактуру (при ОСНО).
2. По отдельному агентскому договору распространения карт оплаты (комиссионный). В данном случае Агент берет карты на реализацию по Акту приема-передачи карт, оплачивая предварительно гарантийный взнос в размере согласованной стоимости карт согласно договору. Затем агент по условиям договора предоставляет

ежемесячные отчеты о реализации карт. На основании отчета агента о распространении карт между ОФД-Я и агентом подписывается Акт о взаиморасчётах (выплата агентом в сторону ОФД-Я номинала проданных карт (3000 руб) и выплата ОФД-Я агенту вознаграждения за распространение карт и возврат гарантийного взноса балансируются). В ОФД-Я оформляется реализация карт оплаты по номиналу 3000 руб. 00коп. и оформляется счет-фактура. Агент выставляет в адрес ОФД-Я счет-фактуру за услуги по распространению карт, стоимость которых равна «3000рублей – реальная стоимость приобретения скретч-карты».

Оператор обязан выставить счет-фактуру и начислить НДС при передаче карт, так как для него это является авансом или предварительной оплатой. А с сумм предварительной оплаты согласно НК РФ организация обязана начислить НДС.

2. Продажа карты оплаты агентом субагенту (промежуточному покупателю) для последующей перепродажи.

Мы рекомендуем оформлять продажу карт оплаты агентом следующему покупателю (не конечному пользователю) договором передачи карт как денежных документов. В договоре необходимо указать:

- количество передаваемых карт
- серийные номера карт
- принадлежность карт к ООО «Ярус» как средство оплаты его услуг
- услуги, которые можно оплатить с помощью карты
- номинальную стоимость карты
- цену, по которой передаются карты

При передаче карт оплаты от агента к субагенту оформляется Акт приема-передачи карт (или торг 12) по согласованной цене в разрезе серийных номеров карт.

Данная операция для агента не является объектом налогообложения по НДС, счет-фактура на нее не выставляется, НДС не выделяется.

3. Продажа карты оплаты конечному пользователю.

Продажа карты оплаты конечному пользователю должна оформляться договором передачи карт оплаты ООО «Ярус». В котором необходимо указать:

- количество передаваемых карт
- серийные номера карт
- принадлежность карт к ООО «Ярус» как средство оплаты его услуг
- услуги, которые можно оплатить с помощью карты
- номинальную стоимость карты
- цену, по которой передаются карты

При передаче карт от агента конечному покупателю оформляется акт приема передачи карт по договорной цене в разрезе серийных номеров карт. **Данная операция для агента не является объектом налогообложения по НДС, счет-фактура на нее не выставляется, НДС не выделяется.**

Карта оплаты для клиента является денежным документом, которым впоследствии он может оплатить счет выставленный ему Оператором.

При реализации карты оплаты по цене меньше номинальной (3000 руб.), необходимо сгенерировать промокод на скидку в ЛК Агента и применить в ЛК Клиента

Для корректного формирования счета и закрывающих документов цена карты должна быть кратной 30р. (30-60-90-...2100-2130-2160 рублей....)

Промокод на скидку вносится в заявку Агентом либо передается Агентом конечному пользователю с напоминанием о необходимости его применения. После этого в ЛК клиента выставляется счет на договорную стоимость карты, и формируются закрывающие документы по фактической цене приобретения карты конечным пользователем.

4. Предлагаемые схемы учета карт оплаты у разных лиц сделки.

1. Учет карт оплаты у Первого агента приобретающего карты у Оператора.

1.1. Учет карт, приобретенных по стандартному агентскому договору на привлечение клиентов

Схема бухгалтерских проводок

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
50.3 (58)	60 (76) Ярус	3 000=00	Приобретение карт у Оператора	Торг 12, счет-фактура	
60 (76) Ярус	51	2 000=00	Оплата за карты Оператору (с учетом скидки)	Платежное поручение	
62 Ярус	90.1	1 000=00	Агентское вознаграждение за распространение карт оплаты	Акт выполненных работ, счет-фактура к акту	
90.3	68.2	152=54	НДС с агентского вознаграждения	Счет- фактура к акту	
60 (76) Ярус	62 Ярус	1 000=00	Зачет взаимных требований	Акт зачета	Может быть односторонним согласно ст. 410 ГК РФ
62 (76) Клиент(субагент)	91.1	2 500=00	Продажа карт конечному пользователю или субагенту	Акт приема передачи карт	По согласованной цене, НДС не облагается
91.2	50.3 (58)	3 000=00	Выбытие карт с баланса агента	Акт приема-передачи карт	По номиналу
51	62 (76) Клиент (субагент)	2 500=00	Поступила оплата от клиента (субагента) за переданные ему карты	Платежное поручение	

Учет на счете 50.3 (58) необходимо организовать по серийным номерам карт.

Доходом от реализации у агента признается вознаграждение в сумме 1000 р. Оно подлежит обложению НДС и налогом на прибыль.

Доходы и расходы от операций по передаче карт субагенту или клиенту учитываются как внереализационные доходы и расходы.

1.2. Учет карт, приобретенных по отдельному агентскому договору распространения карт оплаты (комиссионный), схема бухгалтерских проводок

Вариант 1 Передача карт клиенту (субагенту) по номиналу.

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
006		3 000=00	Получение карт у Оператора	Акт приема – передачи карт	На забалансовый счет
76 Ярус	51	2 000=00	Оплата гарантийного взноса за карты Оператору (с учетом скидки)	Платежное поручение	
62 Клиент (субагент)	76 Ярус	3 000=00	Переданы карты клиенту (субагенту)	Акт приема передачи карт	НДС не облагается
51	62 Клиент (субагент)	3 000=00	Поступила оплата от Клиента	Платежное поручение	
	006	3 000=00	Списаны реализованные карты	Отчет о реализации карт	С забалансового счета
62 Ярус	90.1	1 000=00	Агентское вознаграждение за распространение карт оплаты	Акт выполненных работ, счет-фактура к акту	
90.3	68.2	152=54	НДС с агентского вознаграждения	Счет- фактура к акту	
76 Ярус	62 Ярус	1 000=00	Зачет взаимных требований	Акт зачета	Может быть односторонним согласно ст. 410 ГК РФ

Вариант 2 Передача карт клиенту (субагенту) ниже номинала.

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
006		3 000=00	Получение карт у Оператора	Акт приема – передачи карт	На забалансовый счет
76 Ярус	51	2 000=00	Оплата гарантийного взноса за карты Оператору (с учетом скидки)	Платежное поручение	

62 Клиент (субагент)	76 Ярус	2 500=00	Переданы карты клиенту	Акт приема передачи карт	НДС не облагается
51	62 Клиент (субагент)	2 500=00	Поступила оплата от Клиента (субагента)	Платежное поручение	
	006	3 000=00	Списаны реализованные карты	Отчет комиссионера о реализации карт	С забалансового счета
62 Ярус	90.1	1 000=00	Агентское вознаграждение за распространение карт оплаты	Акт выполненных работ, счет-фактура к акту	
90.3	68.2	152=54	НДС с агентского вознаграждения	Счет- фактура к акту	
91.2	76 Ярус	500=00	Отражена задолженность перед комитентом по возмещению разницы в цене(*)	Отчет комиссионера, Соглашение о компенсации	
76 Ярус	62 Ярус	1 000=00	Зачет взаимных требований	Акт зачета	Может быть односторонним согласно ст. 410 ГК РФ

* Компенсация, подлежащая перечислению комитенту в связи с продажей карт по цене ниже номинала, в рассматриваемой ситуации включается во внереализационные расходы на дату подписания сторонами соответствующего соглашения (пп. 13 п. 1 ст. 265, пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ). Считаем, что в рассматриваемой ситуации указанный расход соответствует критериям, перечисленным в п. 1 ст. 252 НК РФ, в частности, является экономически обоснованным и произведен для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Учет на счете 006 необходимо организовать по серийным номерам карт.

Доходом от реализации у агента признается вознаграждение в сумме 1000 р. Оно подлежит обложению НДС и налогом на прибыль.

2. Учет карт оплаты у Посредника.

Схема бухгалтерских проводок аналогична описанной в п. 1.1.

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
50.3 (58)	60 (76) Агент	2 000=00	Приобретение карт у Агента	Акт приема-передачи	По цене приобретения
60 (76) Агент	51	2 000=00	Оплата за карты Агенту (с учетом скидки)	Платежное поручение	
62 (76) Клиент(посредник)	91.1	2 500=00	Продажа карт конечному пользователю или посреднику	Акт приема передачи карт	По согласованной цене, НДС не облагается
91.2	50.3 (58)	2 000=00	Выбытие карт с баланса агента	Акт приема-передачи	По цене приобретения

				карт	
51	62 (76) Клиент (субагент)	2 500=00	Поступила оплата от клиента (посредника) за переданные ему карты	Платежное поручение	

Учет на счете 50.3 (58) необходимо организовать по серийным номерам карт.

Доходы и расходы от операций по передаче карт субагенту или клиенту учитываются как внереализационные доходы и расходы.

3. Учет карт оплаты у Клиента, заключившего договор с ОФД-Я на услуги по передаче фискальных данных.

Схема бухгалтерских проводок

Вариант 1 Сумма счета выставленная клиенту больше цены приобретения карты

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
50.3	60 (76) Агент	2 500=00	Приобретение карт у Агента	Акт приема-передачи	По Цена приобретения
60 (76) Агент	51	2 500=00	Оплата за карты Агенту	Платежное поручение	
60 Ярус	50.3	3 000=00	Оплата счета Оператора на сайте с помощью карты	Счет, Карта, счет-фактура на аванс	На сумму счета
50.3	91.1	500=00	Доценка карты до суммы счета		
44 (26)	60 Ярус	211=86	Оказание услуг по передаче фискальных данных Оператором	УПД	Ежемесячно
19	60 Ярус	38=14	НДС по услугам	УПД	Ежемесячно

Вариант 2 Сумма счета выставленная клиенту меньше цены приобретения карты

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	Документ	Примечание
50.3	60 (76) Агент	3 000=00	Приобретение карт у Агента	Акт приема-передачи	По Цена приобретения
60 (76) Агент	51	3 000=00	Оплата за карты Агенту	Платежное поручение	
60 Ярус	50.3	2 500=00	Оплата счета Оператора на сайте с помощью карты	Счет, Карта, счет-фактура на аванс	На сумму счета
91.2	50.3	500=00	Списание остатка стоимости карты на расходы		
44 (26)	60 Ярус	176=55	Оказание услуг по передаче фискальных данных Оператором	УПД	Ежемесячно
19	60 Ярус	31=78	НДС по услугам	УПД	Ежемесячно

Клиент приобретает карты оплаты у Агента или у ОФД-Я. Карта оплаты является средством хранения кода доступа к предоплаченным услугам ООО «Ярус», что указано на самой карте.

При выставлении счета на сайте ОФД-Я у клиента есть возможность оплатить его картой оплаты соответствующего номинала. Если набор услуг в счете и номинал карты совпадают, то карта активируется и счет оплачивается.

При активации карты в учётных системах ОФД-Я происходит перенос предоплаты с карты на оплату выбранного счета. На эту операцию Клиенту будет предоставлена счет-фактура на аванс от ОФД-Я.

Соответственно, Клиент у себя в учете может отразить поступление карты, как денежный документ, которым впоследствии расплачивается с ООО «Ярус» за услуги.

По мере оказания услуг пользователю со стороны ОФД-Я ежемесячно выставляются Акты оказания услуг и Счета-фактуры (или УПД) на стоимость фактически оказанных услуг.

Если карта оплаты приобретена Клиентом дешевле, чем сумма выставленного счета, то разница относится на прибыль Клиента.

Если карта приобретена Клиентом дороже, чем сумма выставленного счета, то разница относится на прочие расходы.

Данная инструкция по отражению в учете карт оплаты ОФД-Я носит рекомендательный характер. Решение по способу отражения в учете карт Агент/Клиент принимает самостоятельно и закрепляет в учетной политике организации. ОФД-Я не несет ответственность за порядок ведения бухгалтерского/налогового учета у Партнеров.

Мы благодарим Вас за выбор ОФД-Я.

Товар и карты оплаты

Статья 38 НК РФ определяет товаром как «любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации».

Однако последующие уточнения говорят, что товар — любая вещь, которая участвует в свободном обмене на другие вещи, продукт труда, способный удовлетворить человеческую потребность и специально произведённый для обмена.

Более кратко товар можно определить как предмет, полученный в результате приложения труда, имеющий самостоятельную ценность или применимость и предназначенный для продажи.

Определение товара дано в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 июня 2012 г., где говорится, что «под товаром следует понимать вещь (вещи), определенную либо родовыми (числом, весом, мерой), либо индивидуальными признаками, предназначенную для продажи или иного введения в гражданский оборот».

В соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» существует следующее определение товара: «Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи».

Карты предварительной оплаты товаров (работ, услуг) либо коды активации в операциях дальнейшего распространения на рынке через агентскую сеть:

- (a) не рассматриваются в качестве товара, как по причине несоответствия требованиям ст. 38 НК РФ, так и в силу отсутствия самостоятельной потребительской ценности;
- (b) расцениваются как средства предварительной оплаты услуг связи, обеспечивающего доступ к таким услугам;
- (c) передача таких карт (в т.ч. на возмездной основе) не рассматривается в качестве объекта обложения НДС и/или налогом на прибыль.

Поэтому реализация карт оплаты (кодов активации) на основании договора купли-продажи товара может послужить причиной серьезных налоговых рисков как для продавца, так и для покупателя, обусловленных переквалификацией отношений по данному договору как агентских и доначислением налогов на основании собственной оценки отношений налоговыми органами – см. Судебную практику (Приложение 2).

Судебная практика.

1. Квалификация карт оплаты.

Судебные инстанции не признают товаром карты экспресс-оплаты, а рассматривают их в качестве средства предварительной оплаты соответствующих услуг. Реализация таких карт считается не розничной торговлей, а оказанием услуг по их распространению.

Такие выводы содержатся в Постановлениях:

- Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 декабря 2010 г. по делу N А44-2366/2010 Арбитражного суда Новгородской области, Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 июля 2010 г. по делу N А19-19062/09 Арбитражного суда Иркутской области, Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 17 мая 2010 г. по делу N А63-5590/2009-С4-30 Арбитражного суда Ставропольского края.

В подтверждение этой позиции можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 апреля 2013 г. по делу N А21-9381/2011.

Так, ФАС Северо-Западного округа указал, что розничная торговля как вид предпринимательской деятельности предполагает заключение между продавцами и покупателями договоров розничной купли-продажи, предметом которых является передача покупателям на платной основе любых вещей, относящихся в соответствии с правилами ст. 129 Гражданского кодекса РФ к товарам, за исключением тех вещей, нахождение которых в обороте законом не допускается либо ограничено, а также вещей и имущества, обращение которых регулируется федеральным законодательством.

Карточки экспресс-оплаты не могут выступать в качестве имущества, используемого в целях перепродажи в рамках заключаемых договоров купли-продажи в сфере розничной торговли, поскольку они не отвечают признакам товара, указанным в ст. 38 Кодекса.

В Постановлении от 01.10.2013 № 4907/13 по делу ИП Ароновой Н.Р. (№ А37-2225/2012) Президиум ВАС РФ пришёл к выводу, что карты экспресс-оплаты не отвечают признакам товара, закрепленным ст. 38 НК РФ. По своей правовой природе они являются лишь средством предварительной оплаты услуг связи.

Еще примеры судебных решений касательно карт оплаты:

Постановления АС СЗО от 31.08.2017 № Ф07-7766/2017 по делу № А44-1825/2016; Постановления ФАС СЗО от 23.04.2013 по делу № А21-9381/2011, от 08.12.2010 по делу № А44-2366/2010, от 25.08.2010 по делу ИП Газетов В.А. (№ А26-6635/2009); Постановления ФАС УО от 27.05.2014 № Ф09-2856/14 по делу № А76-21699/2012, от 08.07.2008 № Ф09-6334/07-С3 по делу № А47-4503/06, от 12.05.2008 № Ф09-3212/07-С3 по делу № А07-10096/06, от 30.07.2007 № Ф09-5933/07-С3 по делу № А76-29333/06, от 18.07.2007 № Ф09-5444/07-С3 по делу № А76-30418/06; Постановления ФАС ПО от 08.08.2014 по делу № А72-2596/2013, от 28.05.2008 по делу № А65-14339/07, от 23.05.2008 по делу № А65-14340/07, от 10.10.2007 по делу № А49-2697/2007; Постановления ФАС СКО от 08.09.2017 № Ф08-6173/2017 по делу № А25-2017/2016, от 17.05.2010 по делу № А63-5590/2009-С4-30, от 06.02.2009 по делу № А53-3483/2008-С5-22; Постановления ФАС ЗСО от 02.04.2009 № Ф04-1980/2009(3794-А46-19) по делу № А46-18096/2008, от 17.03.2009 № Ф04-1368/2009(1887-А81-19) по делу № А81-1195/2008; Постановления ФАС ВСО от 21.12.2010 по делу № А33-4578/2010, от 13.07.2010 по делу № А33-18255/2009, от 02.03.2010 по делу № А19-12996/09;

Постановление Президиума ВАС РФ от 01.10.2013 № 4907/13 по делу ИП Ароновой Н.Р. (№ А37-2225/2012); Определения ВАС РФ от 29.04.2011 № ВАС-2450/11 по делу ИП Чепурных Э.Г. (№ А33-4578/2010), от 13.12.2010 № ВАС-15935/10 по делу Шипенок Ю.С. (№ А19-19062/09-43), от 16.11.2009 № ВАС-1645/09 по делу ООО «Евросеть Краснодар» (№ А32-11783/2008-3/122), от 03.11.2009 № ВАС-11483/09 по делу ОАО «Новости» (№ А10-3076/08), от 28.09.2009 № ВАС-9679/09 по делу ИП Панова Е.С. (№ А19-394/09-20), от 14.11.2007 № 14135/07 по делу ИП Лыкосова А.С. (№ А76-29333/2006-54-803/29), от 10.09.2007 № 5392/07 по делу ООО «Сигма-Р» (№ А20-8685/2005).

2. Объект налогообложения.

При подобном подходе реализация карт экспресс-оплаты услуг не рассматривается судами как самостоятельный объект обложения ни НДС, ни налогом на прибыль. Так в Постановлении от 28.05.2008 по делу № А65-14339/07 ФАС Поволжского округа указал следующее:

... передаваемые оператором связи дилерам карты экспресс-оплаты услуг связи не являются товаром, как это определено п. 3 ст. 38 НК РФ; карты экспресс-оплаты являются средством оплаты услуг связи абонентами как непосредственными потребителями таких услуг. При этом, передавая дилерам карточки экспресс-оплаты, ОАО "Татинком-Т" получает денежные средства, которые по своей природе являются авансовыми платежами за еще не оказанные абонентам услуги. **Таким образом, оценка налоговым органом передачи карт экспресс-оплаты как самостоятельной реализации отдельного вида товара без учета факта оказания непосредственно услуг связи противоречит положениям п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39 НК РФ. Также учет инспекцией поступлений от передачи карт экспресс-оплаты в качестве самостоятельного налогооблагаемого дохода противоречит пп.1 п.1 ст.251 НК РФ.**

Аналогичного подхода арбитражные суды придерживаются и при квалификации иных видов карт предварительной оплаты – подарочных сертификатов.

Так, в Определении от 25.12.2014 № 305-КГ14-1498 по делу ООО «Единая Европа - С.Б.» (№ А40-65470/2013) Верховный суд РФ отметил, что **денежные средства, полученные обществом при их [подарочных карт (сертификатов)] реализации, фактически являются предварительной оплатой товаров, которые будут приобретаться физическими лицами в будущем. Обмен подарочной карты (сертификата) на товары признается реализацией товара, в этой связи суммы оплаты карт, полученные организацией (продавцом) от покупателей - юридических лиц в счет предстоящей поставки товаров физическим лицам, учитываются в доходах от реализации для целей налогообложения прибыли на дату непосредственной реализации товаров.**

Многочисленные разъяснения фискальных органов также согласуются с приведенными выше подходами судов (Письма Минфина РФ от 25.04.2011 № 03-03-06/1/268, от 27.03.2006 № 03-11-04/3/164, от 04.02.2005 № 03-06-05-04/18, от 22.03.2005 № 03-03-02-05/12; Письмо ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@ "О направлении обзора судебных актов, вынесенных ВС РФ по вопросам налогообложения за период 2014 года и I п/г 2015 г.", Письма УФНС РФ по г. Москве от 17.09.2010 № 17-15-098018, от 22.10.2009 № 17-15/110609. Письмо Банка России от 30.08.2007 № 136-Т "Об отдельных вопросах деятельности кредитных организаций и иных юридических лиц".).

Таким образом, карты предварительной оплаты товаров (работ, услуг) либо коды активации для их приобретения:

- (а) не рассматриваются в качестве товара, как по причине несоответствия требованиям ст. 38 НК РФ, так и в силу отсутствия самостоятельной потребительской ценности;

- (b) расцениваются как средства предварительной оплаты услуг связи, обеспечивающего доступ к таким услугам;
- (c) передача таких карт (в т.ч. на возмездной основе) не рассматривается в качестве объекта обложения НДС и/или налогом на прибыль.

При этом, учитывая значительное количество судебных precedентов по данному вопросу, есть риск того, что подобные отношения по аналогии будут квалифицированы как агентские. В качестве примера можно привести упомянутое Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2013 по делу № А21-9381/2011, в рамках которого суды определили правовую природу взаимоотношений с перепродавцом карточек экспресс-оплаты на основании анализа условий субдилерских (агентских) договоров.

Дополнение:

По смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ в его истолковании ВАС РФ¹ и Верховным Судом РФ², *налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок **финансово-хозяйственные операции.***

Применительно к спорам о налоговой выгоде³ это означает, что при наличии претензий в необоснованности налоговой выгоды **объём прав и обязанностей налогоплательщика должен определяться исходя из подлинного экономического содержания соответствующих операций**⁴ (п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

Следовательно, для оценки налоговых последствий передачи (на возмездной основе) кодов активации необходимо определить **существо экономических отношений** между Оператором, ЦТО и Пользователем.

При этом, как неоднократно указывалось высшими судами⁵, при квалификации гражданско-правовых отношений сторон по договору должны *приниматься во внимание не его название, а предмет договора, действительное содержание прав и обязанностей сторон, распределение рисков и т.д.*

Таким образом, переименование договора без отражения во взаиморасчётах и учёте его реальной сути не снимает риск налоговых последствий.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (п. 7); Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 30 НК РФ" (п. 9).

² Определения ВС РФ от 26.03.2015 № 305-КГ15-965 по делу ЗАО «Павловскгранит-Инвест»; от 09.10.2014 № 309-КГ14-2300 по делу ООО «Удмуртгеология».

³ А именно к подобным спорам, как правило, приводит переквалификация налоговыми органами отношений по сделкам.

⁴ Приведенное толкование законодательства корреспондирует п. 3 ст. 3 НК РФ, закрепляющему общеправовой принцип обоснованности налогообложения, согласно которому *налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.*

⁵ Пункт 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 "О свободе договора и ее пределах" и п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем", п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 "О применении судами некоторых положений разд. I ч. I ГК РФ".