

**ВСЕ О ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА:
ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ, НАЛОГИ, БУХУЧЁТ**

24 ноября 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Купля-продажа товаров с участием комиссионера

1.1. Важные положения договора комиссии

1. Вознаграждение комиссионера.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, если комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также и дополнительное вознаграждение. Его размер и порядок выплаты должны быть установлены в договоре комиссии (ст. 991 ГК РФ), чтобы избежать спорных ситуаций. В противном случае размер вознаграждения будет определяться согласно пункту 3 статьи 424 ГК РФ, то есть исходя из цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

При этом желательно указать условие, при выполнении которого производится выплата комиссионного вознаграждения. Право требования уплаты комиссионного вознаграждения не зависит от исполнения сделки, заключенной между комиссионером и третьим лицом, если иное не вытекает из существа обязательства или соглашения сторон.

Если договор комиссии не был исполнен по причине, зависящей от комитента, комиссионер сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов.

2. Порядок (срок и форма) представления отчетов комитенту.

В соответствии со статьями 974, 999, 1008 Гражданского кодекса РФ поверенный, комиссионер, агент по исполнению поручения обязаны представлять отчеты. Вместе с тем ГК РФ не оговаривает возникновение права на получение комиссионного вознаграждения дополнительными условиями. Поэтому, для того чтобы комитент имел законное право не выплачивать вознаграждение до полного исполнения комиссионером обязательств по договору, в договоре комиссии должно быть оговорено соответствующее условие.

На практике налоговые органы требуют от посредников составление актов, считая, что все расходы на работы и услуги должны быть подтверждены актами приемки-передачи (п. 2 ст. 272 НК РФ). Поэтому целесообразно указать в договоре, что отчеты поверенного (комиссионера, агента) будут оформляться в виде актов. Это вполне допустимо, так как форма и содержание отчетов — свободные. Для наглядности в качестве приложения к посредническому договору можно приложить образец акта-отчета.

3. Состав возмещаемых затрат комиссионера. Согласно статье 1001 ГК РФ комитент должен возместить комиссионеру затраты на исполнение посредником поручения. Но из этого правила есть одно исключение: комиссионер не имеет права на компенсацию расходов на хранение у него имущества, полученного от комитента, кроме тех случаев, когда возмещение затрат на хранение прямо предусмотрено в договоре.

4. Распределение дополнительной выгоды и возмещение убытков.

Комиссионер должен исполнить поручение на наиболее выгодных для комитента условиях. Этой нормой Гражданский кодекс дает комиссионеру право заключать сделку на более выгодных условиях, чем те, что указаны комитентом. Специально для этого случая в договоре надо оговорить, как будет распределена дополнительная выгода. Если принцип распределения дополнительной выгоды в договоре не определен, то в общем случае она делится поровну между комитентом и комиссионером.

5. Возможность заключать договор субкомиссии в целях исполнения поручения комитента.

Если в договоре по этому вопросу ничего не будет сказано, то комиссионер вправе заключить договор субкомиссии. Но тогда до прекращения действия основного договора комиссии комитент не может без согласия комиссионера ни продать ничего субкомиссионеру, ни заключить с ним договор комиссии. В договоре между комитентом и комиссионером можно предусмотреть право комитента на непосредственные отношения с субкомиссионером.

6. Срок договора комиссии.

В договоре комиссии можно выделить несколько основных сроков: срок действия договора комиссии, срок выполнения комиссионером поручения комитента, срок передачи комиссионером всего исполненного (полученного по сделкам с третьими лицами) комитенту, срок выплаты вознаграждения, срок направления комиссионером отчета комитенту и срок его утверждения комитентом.

В соответствии с абз 2 п.1 ст. 991 ГК РФ, если иной порядок не предусмотрен договором, то вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссии.

Все о торговой деятельности для бухгалтера

Согласно ст. 999 ГК РФ отчет должен быть представлен комитенту по исполнению комиссионного поручения. Конкретный срок направления отчета после исполнения поручения стороны договора комиссии определяют самостоятельно. Относительно срока утверждения отчета законодательством не предусмотрено каких-либо ориентиров. На практике он отсчитывается с момента получения комитентом отчета от комиссионера, а его пропуск влечет признание отчета утвержденным.

7. Порядок расторжения договора

Договор комиссии может быть заключен как с указанием срока его действия, так и без указания.

Если срок действия в договоре не определен, то комитент должен уведомить комиссионера о прекращении договора не позднее, чем за 30 дней. Стороны могут предусмотреть в договоре более продолжительный срок для уведомления комитентом комиссионера о прекращении действия договора.

Согласно п. 1 ст. 1003 ГК РФ комитент может отказаться от исполнения договора комиссии в любое время. При этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения. Чтобы избежать разногласий между участниками договора комиссии, целесообразно прописать в нем размер и порядок такого возмещения. Комиссионер же может расторгнуть договор только в случаях, предусмотренных в самом договоре. Но если договор комиссии заключен без указания срока, то комиссионер вправе его расторгнуть в любое время, предупредив комитента о своих намерениях не менее чем за 30 дней, если иной срок не предусмотрен договором.

1.2. Счета-фактуры по договорам комиссии

При купле-продаже товаров с участием посредника очень важно правильное оформление счетов-фактур комиссионером (агентом) и комитентом (принципалом), за счет которого действует комиссионер.

При продаже товаров от имени комиссионера (агента):

Комиссионер выставляет покупателю счет-фактуру со следующими реквизитами:

- в строке 1 - дата выписки счета-фактуры комиссионером (агентом). Порядковый номер счета-фактуры указывается комиссионером (агентом) в хронологическом порядке;
- в строках 2, 2а и 2б - наименование и место нахождения комиссионера (агента) в соответствии с учредительными документами, идентификационный номер и код причины постановки на учет комиссионера (агента).

Копию этого счета-фактуры комиссионер (агент) передает комитенту (принципалу). А комитент (принципал) на основании такой копии составляет и направляет комиссионеру (агенту) счет-фактуру, в котором отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

При составлении комитентом (принципалом) счетов-фактур для комиссионера (агента):

- в строке 1 комитентом (принципалом) указывается дата выписки счета-фактуры, указанная в счете-фактуре, выставленном комиссионером (агентом) покупателю. Номер счета-фактуры указывается комитентом (принципалом) в хронологическом порядке;
- в строках 2, 2а и 2б приводится наименование и место нахождения комитента (принципала) в соответствии с учредительными документами, идентификационный номер и код причины постановки на учет комитента (принципала);
- в строках 3 - 6 (в том числе 6а и 6б), графах 1 - 11 указываются данные, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом);
- в стр. 6 (покупатель) дается наименование покупателя, его ИНН и место нахождения в соответствии с учредительными документами.

При реализации товара через посредника счета-фактуры должны иметь единую дату. Таким образом, правило «пяти дней» из пункта 3 статьи 168 НК РФ в данном случае не действует. При этом порядковые номера таких счетов-фактур указываются каждым налогоплательщиком в соответствии с их индивидуальной хронологией составления счетов-фактур.

Агенты вправе указать в счете-фактуре сведения об агентском договоре (номер и дату договора), поскольку отражать в счетах-фактурах дополнительную информацию постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 не запрещено (письмо Минфина от 21.06.2012 № 03-07-15/66). При этом дополнительную информацию в счете-фактуре можно привести в дополнительных строках и графах после подписей руководителя и главного бухгалтера организации или иного уполномоченного лица (письмо Минфина России от 24.11.2015 г. № 03-07-09/68169). А по мнению ФНС России (письмо от 17.08.2016 N СД-4-3/15094), дополнительную информацию можно указать, кроме того, между строкой 7 "Валюта: наименование, код" и табличной частью счета-фактуры, а также в табличной части счета-фактуры (при условии сохранения последовательности граф формы счета-фактуры).

При покупке товаров от имени комиссионера (агента):

Счет-фактура на реализованные комиссионеру (агенту) товары (работы, услуги, имущественные права) составляется продавцом в общеустановленном порядке.

При составлении счета-фактуры комиссионером (агентом) покупателю - комитенту:

- в строке 1 указывается дата выписки счета-фактуры, соответствующая дате выписки счета-фактуры, выставленного продавцом комиссионеру (агенту).
- в 2, 2а и 2б приводится наименование и место нахождения фактического продавца в соответствии с учредительными документами, ИНН/КПП продавца;
- в строке 5 указывается номер и дата составления платежно-расчетных документов о перечислении денежных средств комиссионером продавцу и комитентом комиссионеру;
- в строках 6, 6а и 6б указываются данные о покупателе (комитенте, принципале);
- в графах 1 - 11 приводятся данные, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных продавцом комиссионеру (агенту),
- в качестве дополнительной информации можно указывать наименование, адрес, ИНН и КПП комиссионера (письмо Минфина России от 02.03.2012 N 03-07-09/16)

Комиссионер, который приобретает товары, работы или услуги от своего имени, не обязан соблюдать общеустановленный 5-дневный срок, когда перевыставляет счета-фактуры комитенту. Однако дата в счете-фактуре комитента должна быть такая же, как в полученном комиссионером от продавца (письмо Минфина России от 18.11.2015 N 03-07-11/66733).

Комитент обязан хранить полученные на бумажном носителе и заверенные комиссионером копии счетов-фактур, выставленных продавцом посреднику при приобретении для комитента товаров, работ или услуг (письмо Минфина России от 21.08.2012 N 03-07-09/124).

При реализации товаров нескольким покупателям (или при приобретении товаров у нескольких продавцов) комиссионер имеет право составить для комитента сводный счет-фактуру, указывая в нем сведения из нескольких счетов-фактур, которые были выставлены покупателям (или получены от продавцов). При этом по строкам счета-фактуры приводятся через точку с запятой реквизиты, касающиеся каждого из покупателей или каждого из продавцов. А в графах сводного счета-фактуры сведения указываются в отдельных позициях по каждому покупателю (при продаже) или каждому поставщику (при покупке). На основании полученных от комиссионера сводных счетов-фактур аналогичный сводный счет-фактуру может составить комитент.

Все комиссионеры (агенты), в том числе неплательщики НДС, при получении или выставлении счетов фактур в рамках посреднической деятельности должны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Посредники, не являющиеся плательщиками НДС, должны представлять сведения из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Посредники-плательщики НДС представляют эту информацию в налоговый орган в составе Декларации (разделы 10 и 11). А принципал отражает сведения о посреднике в книге покупок или книге продаж с последующим включением этих сведений в Декларацию. Поэтому «критичные» ошибки в заполнении счетов-фактур или некорректное заполнение журналов учета счетов-фактур, книг покупок и продаж каким-либо участником сделки с участием посредника приведут к противоречиям в представленных Декларациях и, следовательно, к отказу в вычете НДС у покупателя.

Следует подчеркнуть, что в журнале учета счетов-фактур посредник должен регистрировать только счета-фактуры, выставленные и полученные в рамках исполнения поручения. Если же агент - плательщик НДС от своего имени реализует товары принципала, применяющего УСН, то счет-фактуру посредник выставляет только на сумму своего вознаграждения. Такие счета-фактуры в Журнале учета счетов-фактур регистрировать не нужно (письмо Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-11/1698).

2. Реализация товаров с участием дистрибьютора

Нередко товар реализуется через специальную систему управления продажами и распределяется по сети сбыта с использованием дистрибьюторов. Интерес оптового поставщика (или производителя) состоит в том, чтобы в максимальном объеме и в кратчайшие сроки реализовывался именно его товар, так как от этого зависит прибыль. При этом содержать большую структуру отдела продаж невыгодно. Поэтому зачастую предпочтение отдается профессиональным компаниям - дистрибьюторам, которые осуществляют продажи, закупая при этом у оптового поставщика (или производителя) товар большими партиями.

Все о торговой деятельности для бухгалтера

Учет расходов на продвижение товаров зависит от состава услуг, оказываемых дистрибьютором. Если услуги носят информационный или консультационный характер (например, информирование магазинов о наличии в прайс-листе дистрибьютора товара данного поставщика), то такие затраты включаются в состав «прочих» и не нормируются (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если же услуга является рекламной (например, информация о товарах размещается в журналах), то соответствующие затраты учитываются в составе рекламных расходов, которые в ряде случаев нормируются (абз.5 п.4 ст. 264 НК РФ).

Для подтверждения правомерности учета поставщиком расходов по дистрибуции целесообразно иметь следующий комплект документов:

1. Договор на оказание услуг, в котором необходимо указать:
 - наименование товара, в отношении которого дистрибьютор оказывает услуги;
 - состав услуги: какие конкретно действия должен производить дистрибьютор для обеспечения дистрибуции (например, информировать магазины о наличии преимуществ у товара данного поставщика по сравнению с конкурентами, информировать магазины о рекомендуемых правилах размещения товара и т. д.);
 - на какой территории обеспечивается уровень дистрибуции;
 - порядок расчета и определения стоимости услуги. Например, «Значение дистрибуции исчисляется как отношение числа торговых точек, в которых присутствует на момент аудита товар данного поставщика, к общему числу торговых точек, участвующих в аудите»;
 - если в договоре предусмотрена услуга дистрибьютора по выкладке товара, то необходимо в приложении к договору указать правила данной выкладки (или схему выкладки) и требования, которые поставщик считает наиболее оптимальными для продажи его товара.
2. Отчет о проведенном аудите розничных торговых точек на территории дистрибьютора. Дополнительным документальным подтверждением может быть фотоотчет, в котором фиксируется наличие товара в магазинах и выкладка в соответствии с правилами поставщика.
3. Акт выполненных работ (услуг)
4. Счет-фактура.

3. Стимулирование продаж

Стимулирование продаж направлено на две группы адресатов:

1. Контрагентов (торговую сеть) — с целью побуждения их увеличить объемы торговых сделок и сосредоточиться на продвижении продукции поставщика, например:

- мерчандайзинг;
- предоставление торгового оборудования и агитационных материалов;
- бесплатные образцы товара;
- скидки, премии, бонусы.

2. Покупателей — с целью побуждения их совершать больше покупок, в частности:

- подарки в рекламных акциях, промо-комплекты товаров;
- бесплатные образцы (пробники);
- призы по итогам конкурсов и лотерей;
- скидки, льготные купоны, дисконтные карты, бонусы, баллы и прочие программы лояльности.

3.1. Мерчандайзинг: как учесть расходы для налогообложения прибыли

Один из спорных до настоящего времени вопросов для целей налогообложения прибыли – расходы на мерчандайзинг, то есть содействие в продвижении товаров поставщика магазинами торговой сети. Налоговые органы категоричны: услуги по выкладке товаров направлены на привлечение внимания потенциальных покупателей к товару заказчика, а значит, относятся к рекламным расходам. Такие затраты можно учитывать в размере не более 1% от выручки или не признавать их вообще (письма Минфина России от 22.04.2015 № 03-03-06/22913, от 13.12.2011 N 03-03-06/1/818, от 16.09.2011 N 03-03-06/1/556 и др.). С такой позицией нередко соглашаются и судебные органы (Постановление ФАС Московского округа от 19.07.2013 № А40-53178/12-107-291).

Вместе с тем в ряде решений судов высказывается иная точка зрения (постановления ФАС МО от 18.02.2013 № А40-83540/12-116-180, постановление ФАС МО от 10.06.2011 № КА-А40/4733-11): данные расходы не могут быть признаны рекламными, поскольку выкладка товаров, модель их расположения не содержат в себе никаких сведений о товаре и производителе. Реклама — это информация,

Все о торговой деятельности для бухгалтера

распространенная любым способом и адресованная неопределенному кругу покупателей (ст. 3 Федерального закона от 13.03.06 № 38-ФЗ). А выкладка товара — это лишь его грамотное расположение, которое стимулирует приобретать продукцию, но дополнительной информации о товаре она не несет. При этом такие действия ускоряют продажу товаров, а значит, увеличивают оптовые отгрузки поставщика. Следовательно, они экономически обоснованы и относятся к прочим расходам (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Для обоснования целесообразности расходов на мерчандайзинг требуется:

1. Обоснование расходов: служебные записки отдела рекламы о необходимости заключения договора/соглашения с магазином. Чтобы показать, какой эффект дает оплата услуг мерчандайзинга, можно составить расчет, который покажет рост отгрузок продукции.
2. Договор на возмездное оказание детализированного перечня услуг по продвижению приобретенного у продавца товара. Цель услуг - привлечение внимания покупателей к наименованию и ассортименту продукции, поставляемой заказчиком.

Оформление договора:

- при продаже непродовольственных товаров - отдельный договор оказания услуг с детальным описанием обязанностей розничного продавца по продвижению товаров (ст. 779 ГК РФ) или включение обязанности розничного торговца по продвижению товаров в договор поставки, который будет носить смешанный характер;
 - при продаже продовольственных товаров - отдельный договор оказания услуг по продвижению товаров, логистических услуг, услуг по подготовке, обработке, упаковке этих товаров, иных подобных услуг (п. 12 ст. 9 Закона № 381-ФЗ). С 15.07.2016 г. совокупный размер вознаграждения ритейлеру в связи с приобретением им у поставщика определенного количества продовольственных товаров, и платы за оказание услуг по продвижению товаров, логистических услуг, услуг по подготовке, обработке, упаковке этих товаров, а также иных подобных услуг не может превышать 5% от цены приобретенных продовольственных товаров (п. 4 ст. 9 Закона № 381-ФЗ).
3. Акты приема-передачи услуг по продвижению товара с максимальной детализацией их состава:
 - наименование продукции поставщика;
 - адреса торговых точек, в которых продавались товары; в каких местах они размещались;
 - стоимость и период оказания услуг.

Если договором предусматривается обязанность розничного продавца контролировать правильность расположения товаров в магазинах, в акте или других документах желательно указать, в каких точках сотрудники розничного продавца проводили такой контроль.

3.2. Предоставление торгового оборудования и агитационных материалов

Для привлечения внимания к своим товарам поставщики передают в торговую сеть витрины с рекламной информацией, стенды, холодильники и прочее оборудование для размещения своих товаров.

Разъяснения порядка учета расходов организаций, передающих в розничную торговлю специальное оборудование, было дано в письмах ФНС России от 25.01.2005 №02-1-08/8 и УФНС РФ по г. Москве от 17.06.2005 №20-12/43635. С учетом данных разъяснений и сложившейся практики возможны следующие варианты оформления отношений по передаче торгового оборудования:

1. Если торговое оборудование передается в розничный магазин безвозмездно, передающая сторона не учитывает расходы, связанные с имуществом, переданным в безвозмездное пользование, и начисляет при передаче НДС исходя из рыночной стоимости аренды данного оборудования. Получающая сторона при поступлении имущества в безвозмездное пользование признает внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ).
2. Если размещение оборудования в торговой точке происходит на возмездной основе (согласно договору аренды оборудования, по которому розничный торговец уплачивает арендную плату за его использование), амортизационные отчисления по данному оборудованию передающая сторона может учитывать для налогообложения в качестве расходов, связанных с получением доходов от аренды.
3. Если поставщик товаров сам арендует площади у розничного продавца для размещения своего рекламного оборудования, то сумма амортизационных отчислений по такому оборудованию и расходы на аренду могут быть учтены передающей стороной в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль как нормируемые расходы на рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ). При этом должны соблюдаться общие требования для отнесения таких расходов к рекламным.

Все о торговой деятельности для бухгалтера

4. Если предоставление торгового оборудования неразрывно связано с договором поставки, то пользование происходит как элемент возмездного договора поручения. В этом случае налоговые последствия аналогичны случаям предоставления имущества в пользование без взимания дополнительной платы в рамках других видов договоров (агентского, подряда и др.). В качестве обоснования таких расходов возможны следующие доводы: не возникает безвозмездного пользования, если предоставление имущества без взимания дополнительной платы происходит в рамках договора поручения и фактически является его элементом.

Например, поставщик заключает с покупателями товара договор поручения, по условиям которого последние принимают на себя обязательства от своего имени организовать продажу товара, приобретенного у поставщика, таким образом, чтобы способствовать продвижению торговой марки производителя товаров. Поскольку специализированное оборудование используется реализующими продукцию поставщика торговыми предприятиями в целях обслуживания покупателей и расположено в местах продажи товаров, то надписи с наименованиями торговых марок являются оформлением оборудования и не признаются рекламой товаров. При этом затраты, произведенные в связи с предоставлением торгового оборудования, являются экономически обоснованными и направленными на получение дохода, т.к. хозяйственная операция направлена на продвижение товаров поставщика и способствует увеличению его выручки (постановление ФАС Центрального округа от 10.04.2012 г. по делу N А54-999/2011).

5. В договор включается фраза: «Плата за пользование Имуществом включена в цену Товара, поставляемого по договору поставки». При этом реальность платы должна быть подтверждена разницей в ценах для покупателей, использующих принадлежащее организации оборудование, и для покупателей, которым оборудование не передавалось.

3.3. Передача образцов товаров

Чтобы привлечь новых клиентов или продвинуть новую продукцию, поставщики бесплатно отдают образцы своих товаров розничным магазинам, оптовикам или производителям. Те, в свою очередь, знакомятся с образцами или показывают их своим клиентам, чтобы выяснить, к примеру, подходит ли упаковочный картон по прочности или вызвала ли интерес ритейлеров коллекция одежды предстоящего сезона. И по итогам «смотринок» решают, стоит ли заключать с поставщиком договор.

Налоговые последствия безвозмездной передачи образцов зависят от порядка оформления данных операций в учете поставщика:

Вариант 1. Безвозмездная передача образцов определенному кругу лиц – это дарение, а не реклама

Если образцы продукции передаются определенному кругу лиц - потенциальным покупателям с целью возможного впоследствии заключения договора поставки, затраты на производство образцов продукции не относятся к рекламным расходам.

В соответствии с п. 16 ст. 270 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей (письмо Минфина России от 15.12.2010 N 03-03-06/1/777)

Со стоимости передаваемых образцов нужно начислить НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом «входной» НДС по ним можно заявить к вычету.

Вариант 2. Передача образцов происходит не безвозмездно, а в рамках стимулирующих маркетинговых мероприятий (ст. 252, подп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ). При налоговой проверке потребуются отстоять данные расходы перед проверяющими, а возможно, и в суде. Возможные аргументы (Постановление 9 ААС от 02.10.2012 N 09АП-24314/2012-АК):

- такая передача не носит безвозмездного характера, поскольку при безвозмездной передаче отсутствует встречное предоставление (ст. 423 ГК РФ, ч. 1 ст. 572 ГК РФ; ст. 11 НК РФ). А в данном случае, хотя товары и передаются бесплатно, в ответ будет получена экономическая выгода - увеличение прибыли за счет заключения новых договоров поставки и расширения рынков сбыта;

- при расчете налога на прибыль могут учитываться затраты, направленные на привлечение большего числа клиентов (письмо Минфина России от 12.10.2011 N 03-03-06/2/154). А передача образцов как раз и преследует такую цель.

Таким образом, безвозмездной передачи товаров нет, расходы обоснованы, «входной» НДС можно заявить к вычету.

Вариант 3. Продажа образцов за символическую плату

Все о торговой деятельности для бухгалтера

Чтобы не спорить с налоговиками, можно передать образцы товара за символическую плату. Тогда это будет обычная реализация и необходимо:

- отгрузить образцы по накладной с указанием цены за единицу;
- отразить выручку от продажи и расходы в виде покупной стоимости (себестоимости) образцов;
- выставить счет-фактуру.

То, что реализация прошла с убытком, не препятствует признанию расходов в случае их экономического обоснования и документального подтверждения.

Вариант 4. Передача образцов в рекламных целях. Например, получатель должен раздать пробники продукции розничным покупателям. В этом случае расходы на переданные образцы учитываются для налога на прибыль как рекламные в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ). При этом для признания рекламных расходов нужно получить от контрагента бумаги, подтверждающие проведение рекламной акции с образцами.

3.4. Подарки

Нередко с целью привлечь внимание и стимулировать дальнейшие продажи организации передают клиентам подарки.

Налог на прибыль

Если вещь передана бесплатно, то ни ее стоимость, ни расходы, связанные с передачей, не уменьшают налогооблагаемую прибыль организации, так как в данном случае применяется п. 16 статьи 270 НК РФ.

Если же организация утвердила программу рекламной акции с бесплатной раздачей подарков, то расходы на них признаются для целей налогообложения прибыли в пределах 1% выручки от реализации согласно пункту 4 статьи 264 НК РФ.

При этом расходы на организацию выставок, фестивалей и т.п., в рамках которых передаются подарки, учитываются в целях налогообложения в полном объеме.

Документальным подтверждением расходов при проведении рекламной акции собственными силами служит

- отчет о проведении рекламной акции, в рамках которой покупателям вручались подарки (с указанием количества переданного товара),
- накладная на передачу товаров лицу, ответственному за их вручение.

Рекламная акция может проводиться силами сторонней организации (например, комиссионером, реализующим товары). В этом случае документальным подтверждением служит акт оказанных услуг (отчет исполнителя). В нем должно быть указано место и время проведения рекламной акции, а также количество врученных подарков.

Наряду с безвозмездной передаче подарков достаточно часто организация-продавец предлагает клиентам принять участие в акции, суть которой можно выразить словами: "При покупке двух товаров - третий в подарок". Если по условиям такой акции товар реализуется ее участникам по фиксированной цене, а система начисления бонусов не предусматривает перерасчета цены товара, то такие акции налоговые органы рассматривают не как скидку, а как безвозмездную передачу имущества. Во избежание уплаты лишних налогов целесообразно оформлять промо-акции не по принципу "покупателю двух предметов - третий в подарок", а в виде предоставления скидок по принципу приобретения "трех предметов по цене двух". То есть включить этот товар в документ, оформляемый на отгрузку всей партии. Кроме того, проведение данных мероприятий необходимо надлежащим образом обосновывать.

НДС

Передача права собственности на товары на безвозмездной основе признается реализацией, которая, в свою очередь, является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Поэтому у продавца появляется обязанность заплатить НДС со стоимости безвозмездно переданного имущества. Начисленный НДС не учитывается в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

При этом в соответствии с пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ освобождается от обложения НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 рублей.

Следует подчеркнуть, что организация, которая воспользовалась льготой по НДС при передаче в рамках рекламной акции недорогих (стоимостью не более 100 руб.) подарков или при распространении рекламных каталогов, не признаваемых товарами и поэтому не облагаемых НДС, обязана вести отдельный учет НДС. При использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для осуществления операций, облагаемых налогом, суммы НДС принимаются к вычету, а для

Все о торговой деятельности для бухгалтера

осуществления операций, освобожденных от НДС – суммы налога включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). При отсутствии отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам вычету не подлежит и в расходы для налога на прибыль не включается.

НДФЛ

Подарок, полученный физическим лицом от организации или индивидуального предпринимателя, признается в соответствии с Налоговым кодексом доходом в натуральной форме (пп. 2 п. 2 ст. 211 НК РФ). Этот доход облагается НДФЛ при стоимости подарка свыше 4 тыс. руб. (п.28 ст. 217 НК РФ).

Нередко в качестве подарка выдается подарочный сертификат. Под термином "подарочный сертификат" принято понимать документ, удостоверяющий право его владельца на получение товаров (работ, услуг) у указанного в сертификате лица (продавца), в том числе с оплатой за товар (работы, услуги) его стоимости за вычетом указанной в сертификате суммы - номинальной стоимости сертификата (письмо Минфина России от 04.04.2011 N 03-03-06/1/207). Доход, возникающий у получателя подарочного сертификата, квалифицируется как доход в натуральной форме в виде оплаты права на получение услуг в организации, реализующей такие сертификаты (письмо Минфина России от 07.09.2012 N 03-04-06/6-274). При этом подлежащая налогообложению выгода возникает на дату получения сертификата, независимо от того, предъявит его гражданин к оплате или нет (письмо Минфина России от 14.09.2012 N 03-04-06/6-279).

Налоговым кодексом предусмотрено освобождение от обложения НДФЛ доходов, полученных от организаций и предпринимателей в виде подарков, если их стоимость не превышает 4 тыс.руб. за налоговый период (п. 28 ст. 217 НК РФ). Сумма дохода в размере, превышающем установленный лимит, подлежит обложению НДФЛ по ставке 13% (Письма Минфина России от 04.04.2011 N 03-03-06/1/207, от 02.07.2012 N 03-04-05/9/809).

Организация, от которой физическое лицо получает доход в виде подарка стоимостью свыше 4 тыс. руб., признается в отношении него налоговым агентом и должна удержать и перечислить в бюджет НДФЛ (письмо Минфина России от 14.09.2012 N 03-04-06/6-279). При невозможности удержать у физического лица исчисленную сумму налога до окончания налогового периода, налоговый агент обязан не позднее 1 марта после окончания данного налогового периода письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога (п. 5 ст. 226 НК РФ).

При проведении промоакции с передачей товаров неопределенному кругу лиц объект налогообложения по НДФЛ не возникает, так как отсутствует персонализация доходов получателей.

3.5. Промоакции, дегустации

Промоакция — рекламное мероприятие, в ходе которого потенциальным покупателям предлагается продегустировать (применить) реализуемую продукцию.

Расходы на проведение промоакции носят рекламный характер, поэтому они учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Причем, независимо от места проведения акции, расходы на нее принимаются в пределах норматива - 1% от выручки.

В частности, относятся к рекламным расходам и учитываются в пределах 1% от выручки затраты на проведение дегустации продукции в торговых залах магазинов. Однако дегустация, проведенная для ограниченного круга лиц по именованным приглашениям, не подпадает под определение рекламы. Такие расходы нельзя учесть в расходах для налога на прибыль, поскольку они связаны с безвозмездной передачей товаров (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596).

В состав нормируемых расходов следует включить все затраты, связанные с проведением акции. Расходы на проведение промоакции подтверждаются следующими документами:

- смета расходов с указанием количества и стоимости переданных товаров, аренды торгового оборудования, зарплаты промоутеров и т. д.
- накладная на передачу товаров (продукции) на проведение промоакции;
- в случае аренды площади для проведения промоакции – договор аренды и акт сдачи-приемки.

Если промоакция проводится на арендуемых площадях, в состав нормируемых рекламных расходов необходимо включить также сумму арендной платы. Если же площадь и необходимое оборудование для проведения промоакции предоставлены организатору рекламного мероприятия бесплатно, у него возникает доход в виде безвозмездно полученной услуги.

Если для проведения промоакции привлечена сторонняя организация, то документальным подтверждением расходов служит договор, накладная с пометкой «на промоакцию», акт выполненных работ или отчет о проведенной промоакции с указанием количества израсходованных товаров. Стоимость

Все о торговой деятельности для бухгалтера

израсходованных товаров признается в составе расходов на основании акта (отчета) организации, оказавшей услугу по проведению промоакции.

Товары, безвозмездно передаваемые в рамках промоакции, облагаются НДС в соответствии с пп.1 п. 1 статьи 146 НК РФ. При этом в соответствии с пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ освобождается от обложения НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 рублей.

Объект налогообложения по НДС не возникает, так как отсутствует факт передачи товаров конкретному лицу.

4. Реклама товаров

4.1. Критерии для признания расходов рекламными

Много сложных вопросов налогообложения возникает при осуществлении рекламных расходов. И первый из них – «граница» между рекламой и прочими мероприятиями, связанными с продвижением товаров, но не относящимися к рекламе. Если какие-то расходы на продвижение считать рекламными, то они зачастую не предусмотрены в списке ненормируемых рекламных расходов, поэтому могут признаваться для налога на прибыль только в пределах установленного лимита - 1% от выручки. Поэтому важно четко разграничить, где реклама начинается и где она заканчивается. В соответствии с Федеральным законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования. В связи с этим ключевые моменты для отнесения какой-либо информации к рекламе – это ее цель (формировать или поддерживать интерес к определенному товару или производителю) и предназначенность для неопределенного круга лиц.

В соответствии с разъяснениями Федеральной антимонопольной службы (письма ФАС РФ от 05.04.2007 № АЦ/4624, от 30.10.2006 № АК/18658, от 23.01.2006 № АК/582) под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации. Исходя из этого подхода, и следует квалифицировать, относятся ли конкретные виды расходов к рекламным.

Так, например, не подпадает под определение рекламы презентация товаров для ограниченного круга лиц или рассылка рекламных буклетов на конкретные адреса с указанием ФИО получателя (в частности, рассылка каталогов или буклетов своим клиентам). Вместе с тем затраты на проведение дегустации продукции в торговых залах магазинов или рассылку буклетов без указания ФИО получателя относятся к рекламным расходам и учитываются в пределах 1% от выручки (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596).

Для признания в целях налогообложения затрат на презентацию продукции или рассылку буклетов клиентам необходимо экономическое обоснование данного мероприятия. В противном случае такие расходы нельзя учесть в расходах для налога на прибыль, поскольку они связаны с безвозмездной передачей товаров.

В силу прямых указаний Закона № 38-ФЗ «О рекламе» (п. 2 статьи 2) исключаются из-под действия этого закона, т.е. не являются рекламой некоторые информационные сообщения и материалы. Например, не признается рекламой размещенная на товаре или его упаковке информация о самом товаре, его изготовителе, об импортере или экспортере, а также любых элементах данного товара. Именно со ссылкой на эту норму закона суды признают, что стоимость оборудования с товарным знаком компании, которое было передано в торговую сеть, осуществляющую продажу этой продукции, не относится к рекламным расходам (постановления ФАС Московского округа от 25.04.2012 № А40-79873/11-99-360, Центрального округа от 10.04.2012 № А54-999/2011).

4.2. Документальное подтверждение рекламных расходов

Статьей 12 Федерального закона «О рекламе» установлено, что рекламные материалы или их копии, в том числе все вносимые в них изменения, а также договоры на производство, размещение и распространение рекламы должны храниться в течение года со дня последнего распространения рекламы или со дня окончания сроков действия таких договоров, кроме документов, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлено иное.

Перечень документов, подтверждающих рекламные расходы, законодательно не регламентирован. Как правило, он стандартный:

- договор на изготовление рекламной продукции;

Все о торговой деятельности для бухгалтера

- документы, подтверждающие факт оказания рекламодателем услуг по рекламе (акты оказанных услуг (выполненных работ), технические задания);
- документы, подтверждающие оплату оказанных рекламных услуг (выполненных работ);
- счета-фактуры, если рекламодатель и рекламодатель – плательщики НДС.

Для документального подтверждения рекламных расходов одного договора с рекламодателем и акта об оказанных услугах недостаточно, так как необходимо подтвердить, что реклама действительно была распространена.

В случае размещения рекламы в интернете, в том числе посредством размещения рекламных баннеров, рекомендуется периодически делать «скриншоты» (снимки изображения текущего состояния экрана) и запрашивать у организации-рекламодателя статистические отчеты. С помощью статистических программ можно продемонстрировать, насколько часто посетители заходили на сайт с помощью баннера или объявления. При продвижении сайта организации через интернет нормировать расходы не требуется (п. 4 ст. 264 НК РФ, письмо Минфина России от 08.08.2012 №03-03-06/1/390).

В отношении документального подтверждения факта раздачи рекламных листовок необходимо отметить следующее: если распространение рекламной продукции осуществляется собственными силами организации, то подтверждающим документом может служить отчет ответственного лица о количестве рекламной продукции, распространенной за определенный промежуток времени; если же распространение рекламной продукции осуществляется сторонней организацией, то подтверждающим документом является акт оказания услуг или отчет, подтверждающий факт раздачи.

Размещая рекламу в печатном издании, следует снимать копии со страниц журналов (газет) с указанием номера журнала (газеты).

При размещении рекламы в эфирных средствах массовой информации документами, подтверждающими для целей налогообложения прибыли организаций факт оказания услуги по размещению рекламного материала, могут служить эфирные справки или иные подобные документы, выданные непосредственно теле- или радиоккомпанией, а также графики подтвержденных выходов рекламы, выданные рекламным агентством, с приложением надлежащим образом заверенных копий документов теле- или радиоккомпаний, на основании которых подготовлены соответствующие графики (письмо Минфина России от 06.09.2012 г. N 03-03-06/1/467).

В качестве подтверждения рекламных расходов налоговый орган может потребовать у рекламодателя предъявить сами рекламные носители, например, рекламные брошюры. Данные требования не соответствуют Налоговому кодексу: рекламные материалы не являются документами, подтверждающими расходы, поэтому их наличие не является обязательным. Кроме того, в договоре на изготовление рекламной продукции, как правило, имеются все данные о продукции (количество экземпляров брошюр, формат, макет и т.п.). Суды, как правило, придерживаются аналогичной позиции. Однако наличие рекламных материалов позволит исключить претензии налоговых органов.

На основании пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги, в течение четырех лет. Поэтому все документы, которые подтверждают расходы на рекламу в соответствии с требованиями п. 1 ст. 252 НК РФ, необходимо хранить четыре года.

4.3. Ограничение по сумме рекламных расходов

Согласно п. 4 ст. 264 НК РФ в целях налогообложения прибыли расходы на рекламу делятся на две группы:

- ненормируемые - учитываются в полном размере;
- нормируемые - учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг). При этом выручку для расчета норматива следует определять в соответствии со ст. 249 НК РФ, без учета НДС и акцизов (письмо Минфина РФ от 07.06.2005 г. № 03-03-01-04/310).

Список ненормируемых рекламных расходов является исчерпывающим:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети, а также расходы при кино- и видеообслуживании;
- на световую и иную наружную рекламу;

Все о торговой деятельности для бухгалтера

- участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- изготовление рекламных брошюр и каталогов. По мнению Минфина России (письма от 12.10.2012 № 03-03-06/1/544, от 20.10.2011 N 03-03-06/2/157, от 16.03.2011 N 03-03-06/1/142 и др.), помимо названных в п. 4 ст. 264 НК РФ рекламных брошюр и каталогов, могут использоваться в рекламных целях и признаваться в составе ненормируемых расходов и некоторые иные виды полиграфических материалов: листовки, буклеты, флаеры, лифлеты. Буклеты и лифлеты – разновидность брошюр, содержащих рекламную информацию, имеющих от одного до трех сгибов. Флаеры – листовка, которая информирует о проведении какой-либо акции либо предоставляет скидку. Но расходы на другие виды печатной продукции (например, календари, плакаты и т.п.) относятся к нормируемым, поэтому признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации;
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Любые иные расходы на рекламу подпадают под определение нормируемых. Так, являются рекламными и учитываются в составе прочих расходов в размере не более 1 % выручки от реализации расходы на стимулирующую лотерею, организованную для привлечения внимания к объекту рекламирования, и в которой число участников не ограничено (п. 4 ст. 264 НК РФ). Такие расходы признаются на момент составления протокола утверждения участника лотереи (п. 1 ст. 272 НК РФ) (письмо Минфина России от 29.08.2008 г. № 03-03-06/1/485).

Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных компаний, учитываются в пределах 1% процента выручки от реализации. В то же время сами действия сотрудников исполнителей, направленные на выполнение функций, связанных с передачей в процессе проведения конкурсов (фестивалей, выставок, ярмарок, экспозиций) потребителям продукции бесплатных призов, признаются как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, и должны учитываться в целях налогообложения в полном объеме.

4.4. Спорные вопросы классификации расходов в качестве рекламных

Тематические семинары, конференции

По мнению Минфина России (письмо от 09.08.2013 N 03-03-06/1/32239), в целях налогообложения прибыли расходы организации на проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов для привлечения новых клиентов нормируются.

Однако, по мнению судебных органов (постановление ФАС Московского округа от 16.10.2012 № А40-13384/12-75-64), компания вправе полностью списать расходы на семинары о своих товарах, проводимые специально для потенциальных контрагентов. Если список слушателей на мастер-классах ограничен конкретным числом приглашенных потенциальных контрагентов, то мероприятие не адресовано неопределенному кругу лиц и не является рекламой.

Расходы на проведение тематического семинара или пресс-конференции, на которых присутствуют представители средств массовой информации, можно отнести к ненормируемым, если по итогам презентации соответствующая информация опубликована в средствах массовой информации (постановление ФАС Московского округа от 25.06.2010 № КА-А40/6610-10).

Презентации и дегустации

По формальному признаку презентация **для ограниченного круга приглашенных** под понятие рекламы не попадает. В остальных условиях признания затрат соблюдаются: презентация направлена на продвижение услуг и продуктов компании. В то же время презентация связана с получением дохода только косвенно, поэтому доказать обоснованность расходов на нее сложно.

Расходы на проведение презентации, на которых присутствуют представители средств массовой информации, можно отнести к ненормируемым, если по итогам презентации соответствующая информация опубликована в средствах массовой информации (постановление ФАС Московского округа от 25.06.2010 № КА-А40/6610-10).

Презентацию **для неограниченного круга приглашенных** с целью привлечения новых клиентов следует отнести к иным видам рекламы и признавать в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации (письмо Минфина России от 13.07.2011 N 03-03-06/1/420).

Затраты на проведение дегустации продукции в торговых залах магазинов относятся к рекламным расходам и учитываются в пределах 1% от выручки (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596). Дегустация, проведенная для ограниченного круга лиц по именованным приглашениям, не

Все о торговой деятельности для бухгалтера

подпадает под определение рекламы. Такие расходы нельзя учесть в расходах для налога на прибыль, поскольку они связаны с безвозмездной передачей товаров.

4.5. НДС по рекламным расходам

Бесплатная передача товаров в рекламных целях (сувениров, авторучек и др.) облагается НДС в общеустановленном порядке, поскольку согласно ст. 146 НК РФ безвозмездная передача права собственности на товары признается их реализацией. При этом в соответствии с пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ освобождается от обложения НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 рублей.

Вместе с тем не возникает объект налогообложения при распространении рекламных материалов, которые сами по себе не отвечают признакам товара, то есть в собственном качестве реализовываться не могут (например, рекламные буклеты). С данной позицией Высшего арбитражного суда (п.12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г.) согласился и Минфин (письма от 23.12.2015 N 03-07-11/75489, от 19.12.2014 N 03-03-06/1/65952.), подчеркнув, что в таком случае суммы НДС, предъявленные поставщиком рекламных материалов, организация вправе учесть в стоимости полученных товаров (работ, услуг) на основании пп. 4 п.2 ст. 170 НК РФ.

Организация обязана вести отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС и освобожденным от налогообложения. При использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для осуществления операций, облагаемых налогом, суммы НДС принимаются к вычету, а для осуществления операций, освобожденных от НДС – суммы налога включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). При отсутствии отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам вычету не подлежит и в расходы для налога на прибыль не включается.

В случае частичного использования приобретенных товаров для операций, облагаемых НДС, а частично – для освобожденных от налогообложения, суммы НДС подлежат распределению. При этом налоговый вычет производится исходя из пропорции, которая определяется как доля выручки, облагаемой НДС, в общей стоимости отгрузки за налоговый период.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ можно не распределять НДС, а полностью принимать к вычету, если в течение налогового периода доля совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию. Эта норма предоставляет организациям возможность отказаться от избыточного учета показателей, которые недостаточно существенны для целей исчисления НДС, в частности, если стоимость переданных в рамках рекламы недорогих (не более 100 руб. за единицу) товаров не превышает 5% от всех совокупных расходов (Определение ВС РФ от 15.07.2015 № 307-КГ15-7168, письмо Минфина от 19.09.2008 № 03-07-15/139).

Следует подчеркнуть, что для проверки 5% критерия необходимо учитывать все расходы организации по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (письмо Минфина от 01.04.2009 № 03-07-07/26), в том числе общехозяйственные (письмо Минфина России от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Это подтверждается и судебной практикой (Постановление АС Московского округа от 21.01.2016 по делу N А40-168860/2014). Поэтому для использования 5% критерия необходимо предусмотреть в рабочем плане счетов отдельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения. При этом в составе совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, учитываются, в том числе расходы, относящиеся к операциям, не признаваемым объектом налогообложения этим налогом (письмо Минфина России от 04.04.2016 № 03-07-11/18785). В частности, необходимо учесть в составе необлагаемых НДС операций стоимость рекламных буклетов, листовок и каталогов с описанием продуктов компании: данные материалы не являются товарами, поэтому их передача потенциальным клиентам не облагается НДС.

Кроме того, следует установить порядок распределения между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями расходов, учтенных на счетах, не относящихся к конкретному виду деятельности: счета 23, 25, 26, 29, а также 91.2 в части, связанной с реализацией товарно-материальных ценностей или ценных бумаг.

Если выполняется 5% критерий, то к вычету можно принять все суммы НДС, в том числе, по прямым расходам для освобожденных операций (Определение ВС РФ от 15.07.2015 № 307-КГ15-7168, письмо Минфина от 19.09.2008 № 03-07-15/139).

5. Торговый сбор

С 01.07.2015г. на территории Москвы действует торговый сбор в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся на территории г. Москвы торговлей с использованием объектов движимого или недвижимого имущества, предусмотренных законодательством (глава 33 НК РФ, Закон г. Москвы от 17.12.2014 N 62).

Периодом обложения торговым сбором признается квартал.

Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

5.1. Объекты обложения торговым сбором

В настоящее время торговый сбор действует при продаже через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами, без торговых залов, объекты нестационарной торговой сети, а также при организации розничных рынков (пункты 1 и 2 статьи 413 НК РФ).

В отношении торговли путем отпуска товаров со склада торговый сбор в Москве не установлен. Поэтому организации и ИП, занимающиеся в Москве такой торговой деятельностью, не являются плательщиками торгового сбора и не должны подавать уведомление о постановке на учет в территориальные налоговые органы.

Объектом обложения торговым сбором признается использование объекта торговли, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Объект обложения торговым сбором не появляется, если отсутствует установленный законодательством объект торговли (письма Минфина России от 15.07.2015 г. № 03-11-10/40730, от 27.07.2015 №03-11-09/42966, письма Департамента экономической политики и развития г. Москвы от 10.08.2015 № ДПР-3-2964/15, от 04.09.2015 № ДПР-3-3572/15, от 07.09.2015 № ДПР-3-3419/15), в частности:

- при использовании офиса для заключения договоров купли-продажи;
- при дистанционной торговле (в том числе, приемке заказов по телефону и электронной почте) без использования движимого или недвижимого имущества (объекта осуществления торговли) с оказанием услуг доставки курьером, почтой или транспортом;
- при торговле на розничном рынке.

Главой 33 НК и Федеральным законом от 28.12.2009г. № 381-ФЗ не дано понятие объекта торговли в виде открытой площадки, представляющей собой специально оборудованное для торговли место, расположенное на земельном участке. Поэтому организации и ИП, осуществляющие розничную или оптовую торговлю через открытые площадки, не признаются плательщиками торгового сбора. В то же время, если на открытой площадке расположены временные конструкции, используемые для осуществления торговли, такая открытая площадка является нестационарным торговым объектом и облагается торговым сбором. (письмо Минфина от 14.10.2015 г. N 03-11-09/58630).

5.2. Плательщики торгового сбора и льготы

Плательщиками торгового сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) они осуществляют виды торговли, отнесенные к торговой деятельности (п. 2 ст. 413 НК РФ) и в отношении которых установлен торговый сбор;
- 2) такая торговая деятельность осуществляется ими на объектах осуществления торговли, перечисленных в п. 4 ст. 413 НК РФ;
- 3) объект осуществления торговли расположен на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), нормативным правовым актом которых установлен сбор в отношении этой торговой деятельности;
- 4) организации и индивидуальные предприниматели не применяют патентную систему налогообложения, не являются плательщиками единого сельскохозяйственного налога и не освобождены от уплаты торгового сбора нормативными правовыми актами муниципальных образований и городов федерального значения (в частности, г. Москвы).

Торговый сбор должен уплачиваться теми, кто непосредственно торгует, т.е. плательщиками могут быть и собственники объектов недвижимости, и арендаторы, и комиссионеры. Отдельный порядок взимания торгового сбора в случае осуществления торговли с привлечение третьих лиц, в том числе в рамках договора комиссии или агентского договора, законодательно не определен. Поэтому если фактически торговую деятельность ведет комиссионер, который от своего имени заключает договоры купли-продажи и принимает денежные средства от покупателя за полученный товар, и объект, где осуществляется

Все о торговой деятельности для бухгалтера

торговля, отвечает признакам торгового объекта, то комиссионер является плательщиком торгового сбора.

Если организация ведет торговую деятельность в Москве, она должна уплачивать торговый сбор независимо от места ее регистрации как юридического лица.

Освобождаются от уплаты торгового сбора организации федеральной почтовой связи, автономные, бюджетные и казенные учреждения, а также религиозные организации в отношении торговли, осуществляемой в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним земельных участках.

Освобождены от уплаты торгового сбора следующие виды торговли:

- 1) розничная торговля с использованием торговых (вендинговых) автоматов;
- 2) торговля на ярмарках выходного дня, специализированных и региональных ярмарках;
- 3) торговля через объекты, расположенные на территории розничных рынков;
- 4) разносная розничная торговля в зданиях/ помещениях, находящихся в оперативном управлении автономных, бюджетных и казенных учреждений;
- 5) торговля на территории имущественного комплекса управляющей организации агропродовольственного кластера;
- 6) торговля в кинотеатрах, театрах, музеях, если по итогам квартала доля доходов от продажи билетов на показ фильмов, спектакли и другие представления в театрах, а также от продажи билетов в музеи в общем объеме доходов составила не менее 50 %.

Право на применение данной льготы должно подтверждаться (письмо Департамента финансов города Москвы от 18.08.2015 № 90-01-08-213/15):

- данными налогового и бухгалтерского учета о доходах от продажи билетов на посещение кинотеатров, театров, музеев, а также доходов от иной деятельности,
- документами, подтверждающие правовой статус кинотеатров, театров, музеев (уставы, учредительные договора, положения) и возможность ведения ими торговой деятельности.

7) торговля через объекты нестационарной торговой сети со специализацией «Печать»;

Право на специализированную торговлю печатными изделиями подтверждается копиями договоров на осуществление торговой деятельности в нестационарных торговых объектах и договоров на размещение данных объектов (письмо Департамента финансов города Москвы от 18.08.2015 № 90-01-08-213/15).

8) продажа товаров парикмахерскими, салонами красоты, прачечными, химчистками, мастерскими по ремонту одежды, обуви, часов и ювелирных изделий, по изготовлению и ремонту металлической галантереи и ключей, если деятельность ведется в нестационарном объекте, или стационарном объекте без торгового зала, или площадь стационарного объекта составляет менее 100 кв. метров, а для выкладки и демонстрации товаров используется не более 10 % общей площади.

Постановка на учет или снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора осуществляются на основании уведомления (утверждено Приказом ФНС России от 22.06.2015г. №ММВ-7-14/249), которое должно представляться им в налоговый орган не позднее 5 дней с даты возникновения объекта обложения сбором. А объект обложения сбором возникает на дату начала использования для торговли движимого или недвижимого имущества. За опоздание с подачей уведомления может быть наложен штраф 200 руб. в соответствии со статьей 126 НК РФ.

Постановка на учет осуществляется:

- по месту нахождения объекта недвижимого имущества - в случае торговли через стационарный торговый объект;
- по месту нахождения организации (месту жительства ИП) – при осуществлении нестационарной торговли.

Если несколько объектов торговли находятся на территориях, подведомственных разным налоговым органам, то постановка на учет осуществляется налоговым органом по месту нахождения того объекта, сведения о котором поступили раньше, чем о других объектах.

Уведомление о постановке на учет должны подавать все плательщики, в том числе имеющие право на льготу. При наличии льготы вместе с уведомлением необходимо представить документы, подтверждающие право на ее получение.

Если магазин (торговая точка) поменяла местонахождение и ведет торговую деятельность по другому адресу, необходимо направить в налоговую инспекцию уведомление о прекращении ведения деятельности на старом объекте, а также подать уведомление плательщика сбора в отношении нового объекта.

Все о торговой деятельности для бухгалтера

В случае изменения площади объекта торговли, плательщик должен в течение 5 рабочих дней подать в налоговый орган уведомление о таких изменениях.

Если торговая деятельность на объекте больше не ведется, необходимо направить в налоговый орган уведомление о прекращении ведения торговли. До подачи такого уведомления организация или ИП по-прежнему считаются плательщиками торгового сбора.

Если плательщик сбора не подал своевременно уведомление о постановке на учет, то налоговый орган поставит его на учет на основании сведений, поступающих от Департамента экономической политики г. Москвы. Постановлением правительства Москвы от 30.06.15 № 401-ПП утверждены Правила сбора сведений о торговых объектах. Департамент экономической политики г. Москвы получает сведения о торговых объектах от арендодателей, Госинспекции по недвижимости, из рекламы, от жителей и др., а затем сверяет их с полученными из налоговых инспекций уведомлениями. Если сведения расходятся, торговый объект включается в список на сайте depr.mos.ru, который регулярно обновляется. На основании этой информации налоговая инспекция ставит на учет плательщиков сбора, которые не подали самостоятельно уведомления.

Организация или ИП - правообладатели объекта, включенного в список торговых объектов, вправе в течение 20 дней с момента включения объекта в Список подать в Департамент экономической политики обращение об исключении его из Списка с приложением документов, подтверждающих отсутствие в этом объекте торговой деятельности. Департамент рассматривает обращение Заявителя и не позднее 10 рабочих дней принимает решение об исключении соответствующего объекта из Списка объектов или передает Обращение на рассмотрение Комиссии.

Если в течение 20 дней с момента опубликования информации на сайте Департамента заявление от владельца объекта не поступило, Департамент в течение следующих 5 рабочих дней составляет Акт о выявлении нового объекта и направляет данную информацию в налоговый орган, а также уведомляет об этом плательщика торгового сбора.

5.3. Ставки торгового сбора и его расчет

В Москве ставки торгового сбора дифференцируются по следующим видам торговой деятельности:

1. Торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями), и объекты нестационарной торговой сети (за исключением развозной и разносной розничной торговли).
2. Развозная и разносная розничная торговля.
3. Торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы.
4. Организация розничных рынков.

Ставки сбора установлены законом г. Москвы в рублях за квартал в расчете на объект торговли или на его площадь и дифференцированы по районам г. Москвы.

Вид торговой деятельности	Ставка торгового сбора (руб. за квартал)			Физический показатель
	Группа 1	Группа 2	Группа 3	
Торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением АЗС) и нестационарной торговой сети (за исключением развозной и разносной торговли)	81 000	28 350	40 500	Объект осуществления торговли
Развозная и разносная розничная торговля	40 500			Объект осуществления торговли
Торговля через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами: а) до 50 кв. м (включительно)	60 000	21 000	30 000	Объект осуществления торговли
б) свыше 50 кв. м: каждый кв. м площади торгового зала, не превышающей 50 кв. м, плюс 50 руб. за каждый полный/неполный кв. м площади торгового зала свыше 50 кв. м	1 200 руб.	420 руб.	600 руб.	1 кв. м площади торгового зала
Организация розничных рынков (за 1 кв. м площади розничного рынка)	50 руб.			1 кв. м площади

5.4. Налоговый и бухгалтерский учет торгового сбора

Организации, осуществляющие на территории г. Москвы предпринимательскую деятельность, в отношении которой установлен торговый сбор, могут уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет г. Москвы на сумму торгового сбора, фактически перечисленную с начала налогового периода до даты уплаты налога или авансового платежа (п.10 ст. 286 НК РФ).

На сбор можно уменьшить только налог, зачисляемый в региональный бюджет, т.е. в данном случае в бюджет города Москвы. Причем уменьшить можно региональный налог, рассчитанный со всей деятельности компании, а не только с торговой. Если сумма торгового сбора превышает сумму исчисленного по итогам соответствующего отчетного (налогового) периода авансового платежа (налога на прибыль), то торговый сбор учитывается в налоговых декларациях в пределах этого авансового платежа (налога).

В Декларации по налогу на прибыль, утвержденной Приказом ФНС России от 19.10.2016г. №ММВ-7-3/572, торговый сбор отражается в листе 02 по строкам 265, 266 и 267. При этом если сумма уплаченного торгового сбора (стр. 265) превышает сумму начисленных с начала года авансовых платежей (стр. 200), то в стр. 267 указывается сумма торгового сбора только в пределах авансовых платежей.

Расчет торгового сбора, засчитываемого в уменьшение авансового платежа по обособленным подразделениям, занятым торговлей на территории регионов с торговым сбором, приводится в Декларации в Приложении 5 к листу 02 по строкам 095,096, 097.

Организации и предприниматели, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы", вправе уменьшить исчисленную сумму налога (авансового платежа), зачисляемую в бюджет города Москвы, на сумму уплаченного в данный бюджет торгового сбора по соответствующему виду предпринимательской деятельности (ст. 346.21 НК РФ). Поэтому индивидуальный предприниматель, проживающий, например, в Московской области, и применяющий УСН, при осуществлении торговли на территории Москвы, уменьшит сумму налога (авансового платежа), уплачиваемого в бюджет Московской области, на сумму торгового сбора, уплаченного в течение данного налогового (отчетного) периода в бюджет г. Москвы, не вправе.

Важно учесть:

- уменьшение налоговых платежей производится, только если торговый сбор уплачен на основании уведомления о постановке на учет в качестве соответствующего плательщика, а не по требованию налогового органа;
- налогоплательщики на УСН с объектом «доходы», осуществляющие несколько видов предпринимательской деятельности, на сумму торгового сбора вправе уменьшить только сумму налога, исчисленного с объекта налогообложения по виду деятельности, по которому уплачивается торговый сбор (письма Минфина России от 15.07.2015 № 03-11-09/40621, от 23.07.2015 № 03-11-09/42494). То есть должен быть организован отдельный учет доходов с выделением дохода по виду предпринимательской деятельности, по которому уплачивается торговый сбор.

В декларации по УСН (утв. приказом ФНС России от 26.02.2016г. № ММВ-7-3/99) предусмотрен раздел 2.1.2 для расчета суммы торгового сбора, уменьшающего единый налог при объекте налогообложения «Доходы». В разделе 2.1.2 следует показать доходы, страховые платежи, а также оплаченные пособия по временной нетрудоспособности только в отношении деятельности, облагаемой торговым сбором. Уменьшение единого налога на торговый сбор производится после уменьшения налога на страховые платежи и оплаченные пособия по временной нетрудоспособности. При этом на уменьшение налога на сумму торгового сбора не распространяется ограничение в виде 50 % исчисленного налога (авансовых платежей по налогу).

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, сумму уплаченного торгового сбора учитывают в составе расходов. Весь уплаченный сбор можно учесть в расходах и при совмещении нескольких видов деятельности, а также если головной офис компании находится в другом регионе. При этом включить торговый сбор в расходы можно только в части фактически перечисленного сбора и при условии, что он уплачен на основании уведомления о постановке на учет в качестве соответствующего плательщика, а не по требованию налогового органа.

Предприниматель на общем режиме может учесть торговый сбор в качестве профессионального вычета при расчете НДФЛ.