

**СТИМУЛИРУЮЩИЕ АКЦИИ:
КАК СНИЗИТЬ НАЛОГОВЫЕ РИСКИ**

31 мая 2016 г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

Для продвижения производимых или приобретенных товаров, работ, услуг организации проводят различные акции, стимулирующие покупателей. В рамках таких акций покупателям предлагаются скидки на товары (работы, услуги), раздаются дисконтные карты, образцы товаров или подарки, организовываются лотереи с розыгрышем призов и т.п. Осуществление данных мероприятий требует правильного учета налоговых последствий. Для минимизации налоговых рисков при расчете налога на прибыль, НДС, а в ряде случаев и налога на доходы физических лиц необходимы правильная трактовка выполненных работ, подробное обоснование их целесообразности и необходимости для получения будущих доходов, а также грамотное документальное подтверждение.

В соответствии с Определениями Конституционного суда от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 04.06.2007 № 320-О-П и от 04.06.2007 № 366-О-П для признания расходов экономически обоснованными имеет значение лишь цель и направленность деятельности, а не ее результат. При этом целесообразность, рациональность и эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать лишь налогоплательщик, поскольку он осуществляет деятельность самостоятельно и на свой риск. Таким образом, все произведенные организацией расходы изначально предполагаются обоснованными. Доказать их необоснованность должны именно налоговые органы.

Для признания расходов при расчете налога на прибыль их необходимо подтвердить документами, оформленными в соответствии с законодательством. При этом в первичном документе должны быть обязательные реквизиты, установленные статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: наименование; дата составления; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за правильность оформления свершившегося события; подписи вышеназванных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации. Исходя из положений закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, печать не является обязательным реквизитом первичного учетного документа. Но данный реквизит может быть предусмотрен формой первичного учетного документа, утвержденной руководителем экономического субъекта (письмо Минфина от 06.08.2015 г. № 03-01-10/45390).

В 2015 году Минфин России распространил правило о «критичных» и «некритичных» ошибках, которое ранее применялось в отношении счетов-фактур, на первичные документы для целей расчета налога на прибыль: ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 04.02.2015 г. № 03-03-10/4547, письмо ФНС от 12.02.2015 г. № ГД-4-3/2104).

Правильно оформленные первичные учетные документы на бумажном носителе и в электронном виде с использованием электронной подписи имеют равную юридическую силу, поэтому могут быть использованы как в налоговом, так и бухгалтерском учете. При этом для целей бухучета и налогообложения электронные документы можно заверять любым видом электронной подписи (в том числе простой или усиленной неквалифицированной подписью), если с контрагентом подписано соглашение об обмене первичными документами с помощью таких подписей. Налоговое законодательство предъявляет требование по применению квалифицированной электронной подписи только к счетам-фактурам и при электронном взаимодействии с налоговыми органами (письма Минфина России от 05.05.2015 N 07-01-06/25701, от 04.08.2015 №03-03-06/44905).

По способу организации и влиянию на налогообложение стимулирующие акции можно разделить на две группы:

- ценовые: предоставление скидок, премий, бонусов, в том числе, с использованием купонов, дисконтных карт и различных программ лояльности;
- рекламные: передача бесплатных образцов товаров, подарков, призов в рекламных конкурсах и лотереях, а также стимулирование продаж путем приоритетной выкладки акционных товаров, анонсирования акций в прессе, через буклеты и каталоги.

1. Стимулирующие рекламные акции

Критерии и условия для признания рекламных расходов

Для стимулирования продаж организация может проводить акции, в рамках которых раздаются бесплатные образцы товаров и подарки, проводятся презентации и дегустации, организуются конкурсы, игры и лотереи с розыгрышем призов. Затраты на проведение таких акций можно учесть при расчете налога на прибыль как «нормируемые» рекламные расходы. Анонсирование проводимых стимулирующих акций требует дополнительных расходов, которые также относятся к рекламным. Вместе с тем в ряде случаев расходы на презентации, дегустации или раздачу подарков не признаются для налогообложения.

Для минимизации налоговых рисков при осуществлении стимулирующих акций нужно:

- 1) оценить, относится ли данное мероприятие к рекламе;
- 2) проверить, можно ли учесть расходы на него в полном размере, или они ограничены лимитом – 1% выручки от реализации;
- 3) подготовить пакет документов, подтверждающих факт проведения мероприятия, его цель и размер понесенных расходов.

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 – предназначенность для неопределенного круга лиц и цель (формировать или поддерживать интерес к определенному товару или производителю).

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.

По мнению ФАС России, информацию можно считать адресованной неопределенному кругу лиц при выполнении следующих условий:

- в информации отсутствует указание о лицах, для которых она создана,
- заранее невозможно определить всех лиц, до которых такая информация будет доведена.

В силу прямых указаний Закона № 38-ФЗ «О рекламе» (п. 2 статьи 2) не является рекламой размещенная на товаре или его упаковке информация об изготовителе товара, самом товаре и любых его элементах. Поэтому стоимость упаковки с логотипом товара или оборудования с товарным знаком компании, которое передается в торговую сеть, осуществляющую продажу продукции этой компании, 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).

Расходы на рекламу для целей налогообложения должны быть обоснованы, направлены для осуществления деятельности, приносящей экономический эффект, и документально подтверждены.

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

- ненормируемые - учитываются в полном размере, их перечень закрытый;
- нормируемые - учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг).

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;
- 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. Флайеры – листовка, которая информирует о проведении какой-либо акции либо предоставляет скидку;

- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Соответственно, любые иные расходы на рекламу подпадают под определение нормируемых 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;
- документы, подтверждающие факт оказания рекламораспространителем услуг по рекламе (акты оказанных услуг (выполненных работ), технические задания);
- документы, подтверждающие оплату оказанных рекламных услуг (выполненных работ);
- счета-фактуры, если рекламодатель и рекламораспространитель – плательщики НДС.

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

В качестве подтверждения рекламных расходов налоговый орган может потребовать у рекламодателя предъявить сами рекламные носители. Данные требования не соответствуют Налоговому кодексу: рекламные материалы не являются документами, подтверждающими расходы, поэтому их наличие не является обязательным. 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.

Анонсирование акций

Анонсирование акций, направленных на увеличение продаж товаров, осуществляется с использованием различных средств – печати, радио, телевидения, интернета и др. Поскольку эта информация адресована неопределенному кругу лиц и направлена на привлечение внимания к объекту рекламирования, то в соответствии с Федеральным законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) она признается рекламой. В зависимости от способа анонсирования, данные рекламные расходы признаются для налога на прибыль в полном размере или в пределах 1% выручки от реализации.

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

Для документального подтверждения факта раздачи рекламных листовок, анонсирующих товары (работы, услуги) компании или проводимые ей стимулирующие акции, необходимо учесть 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 распространением рекламных листовок занимается сторонняя организация, то для подтверждения необходим акт оказания услуг или отчет исполнителя.

При размещении рекламы в эфирных средствах массовой информации подтверждающими документами 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 радиокomпаний, на основании которых подготовлены соответствующие графики (письмо Минфина России от 06.09.2012 г. N 03-03-06/1/467).

В случае размещения рекламы в интернете, в том числе посредством рекламных баннеров, рекомендуется периодически делать «скриншоты» (снимки изображения текущего состояния экрана) и запрашивать у организации-рекламораспространителя статистические отчеты. С помощью статистических программ можно продемонстрировать, насколько часто посетители заходили на сайт с помощью баннера или объявления.

Тематические семинары, презентации

Расходы организации на проведение тематических семинаров для привлечения новых клиентов относятся к рекламным расходам и могут быть учтены в пределах 1% от выручки (письмо Минфина России от 09.08.2013 N 03-03-06/1/32239).

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.

Презентацию товаров для неограниченного круга приглашенных с целью привлечения новых клиентов следует отнести к рекламным расходам. Такие расходы признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации (письмо Минфина России от 13.07.2011 N 03-03-06/1/420). 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).

Вместе с тем презентация для ограниченного круга приглашенных под понятие рекламы не попадает. При этом презентация связана с получением дохода только косвенно, поэтому доказать обоснованность расходов на нее сложно.

Приоритетная выкладка акционных товаров и специализированное оборудование

В рамках мерчандайзинга - содействия магазинами торговой сети в продвижении товаров поставщика - осуществляется приоритетная выкладка товаров, сопровождение их специальными яркими ценниками, наклейками, агитационными материалами. По мнению налоговых органов, все эти действия направлены на привлечение внимания потенциальных покупателей к определенным видам товаров, а значит, относятся к рекламным расходам. Такие затраты поставщик товаров можно учитывать только при наличии договора возмездного оказания услуг, в рамках которого торговая сеть будет способствовать продвижению товаров поставщика, причем при расчете налога на прибыль эти расходы можно учесть только в пределах 1 % от выручки (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.).

Суды нередко считают иначе: данные расходы не могут быть признаны рекламными, поскольку выкладка товаров, модель их расположения не содержат в себе никаких сведений о товаре и производителе. 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 поставщика (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) (постановления ФАС МО от 18.02.13 № А40-83540/12-116-180, постановление ФАС МО от 10.06.2011 № КА-А40/4733-11).

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:

- 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 на услуги по продвижению товаров должен быть составлен отдельный договор (п. 11-12 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 г. № 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.

Разъяснения порядка учета расходов организаций, передающих в торговую сеть 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, сложившейся практики и решений судебных органов возможны следующие варианты оформления отношений:

1. 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.
4. Если предоставление торгового оборудования неразрывно связано с договором поставки, то пользование происходит как элемент возмездного договора. 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.

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.

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.

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.

Следует подчеркнуть, что организация, которая воспользовалась льготой по НДС при передаче в рамках рекламной акции недорогих (стоимостью не более 100 руб.) подарков или 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 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. Но 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).

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).

1. При получении от организации физическими лицами подарочных сертификатов у таких лиц образуется доход в натуральной форме в виде оплаты права на получение услуг в организации, реализующей такие сертификаты. Отнесение доходов, полученных налогоплательщиками в виде стоимости подарочных сертификатов, к подаркам либо к иным видам доходов зависит от документального оформления выплаты (выдачи) доходов. Пунктом 28 ст. 217 НК предусмотрено освобождение от обложения доходов налогоплательщиков в виде подарков, полученных от организаций, стоимость которых не превышает 4000 руб. за налоговый период. Таким образом, если выдача подарочных сертификатов физическим лицам оформлена в качестве подарков, то в соответствии с "п. 28 ст. 217" Кодекса стоимость подарочного сертификата в сумме до 4000 руб. освобождается от обложения налогом на доходы физических лиц. Сумма указанного дохода в размере, превышающем установленное ограничение 4000 руб., подлежит обложению НДФЛ. Соответственно, организация, от которой физические лица получают указанные доходы, признается налоговым агентом в отношении указанных доходов и обязана исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов "ст. 226" Кодекса (письма Минфина России от 07.09.2012 N 03-04-06/6-274, от 14.09.2012 N 03-04-06/6-279)

Передача образцов товаров

Чтобы привлечь новых клиентов, поставщики бесплатно отдают образцы своих товаров розничным магазинам для раздачи их потенциальным покупателям.

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;

- по мнению Минфина, 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

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.

Промо-акции, 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 промоакции. Для подтверждения расходов на проведение промоакции необходимы следующие документы:

- 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;
- при привлечении для проведения акции сторонней организации:
 - договор,
 - накладная с пометкой «на промоакцию»,
 - акт выполненных работ или отчет о проведенной промоакции с указанием количества и стоимости израсходованных товаров.

Если промоакция проводится это на арендуемых площадях, в состав нормируемых рекламных расходов подлежит включению также сумма 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.

Товары, безвозмездно передаваемые в рамках промоакции, облагаются НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 статьи 146 НК РФ. При этом на основании 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.

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

Стимулирующие конкурсы, игры и другие мероприятия

В целях стимулирования продаж компании проводят конкурсы, игры и иные подобные мероприятия, условием участия в которых является приобретение определенного товара.

Расходы на проведение стимулирующих конкурсов, игр и других мероприятий с целью привлечения внимания неопределенного круга лиц к объектам рекламирования при расчете налога на прибыль учитываются как рекламные. При этом согласно п. 4 ст. 264 НК расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких массовых рекламных кампаний, для

целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 Кодекса.

Расходы на проведение стимулирующего мероприятия согласно п. 1 ст. 272 НК признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, то есть на момент составления протокола утверждения победителей (письмо Минфина России от 29.08.2008 г. № 03-03-06/1485).

Передача выигрышей и призов победителям рекламных акций облагается НДС. Исключение - передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., освобождена от НДС (пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ, письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/2/20320). Денежный приз победителю НДС не облагается.

Выигрыш или приз, полученный физическим лицом на конкурсе или ином мероприятии в целях рекламы товаров, признается в соответствии с Налоговым кодексом (пп. 2 п. 2 ст. 211 НК РФ) доходом в натуральной форме. Приз, рыночная стоимость которого превышает 4 тыс. руб., облагается НДФЛ по ставке 35 % (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Следует учесть, что конкурсы и игры, проводимые в рамках рекламной акции, не относятся к играм, основанным на риске, поэтому правила ст. 228 НК РФ о самостоятельной уплате физическим лицом НДФЛ с суммы выигрыша на них не распространяются. Следовательно, организация, которая проводит конкурс, игру или иное рекламное мероприятие и передает физическому лицу – победителю выигрыш стоимостью свыше 4 тыс. руб., является налоговым агентом (письмо Минфина России от 30.10.2013 г. N 03-04-05/46287, письмо ФНС от 16.07.2009 N 3-5-04/1040). При невозможности удержать у физического лица исчисленную сумму налога 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).

2. Стимулирующие ценовые акции

В целях стимулирования продаж организации проводят различные ценовые акции, в рамках которых покупателям предоставляются скидки или премии (бонусы) за выполнение определенных условий. Например, за одновременное приобретение определенного количества товара, наличие льготных купонов, дисконтных карт, накопленных баллов за покупки и т.п. Кроме того, в рамках ценовых акций формируются «промо-комплекты» - комплекты товаров, имеющие меньшую общую стоимость за счет скидок с каждой единицы товара, входящей в комплект.

К основным видам стимулирующих ценовых акций относятся:

- распродажи, которые могут быть сезонными, приуроченными к каким-либо событиям (например, открытие магазина, праздник) и т. п.,
- льготные купоны,
- промо-комплекты товаров;
- дисконтные карты, бонусы, баллы и различные программы лояльности.

Налоговые последствия таких акций для организатора зависят от их обоснованности с точки зрения получения будущего дохода; «возмездности», то есть наличия ответных действий со стороны покупателя, а также документального оформления в соответствии с установленной учетной, ценовой или маркетинговой политикой.

Основой всех стимулирующих акций с премированием покупателя являются скидки с цены товара (работы, услуги) или премии за выполнение определенных условий договора (в том числе, заключенного путем акцепта оферты).

По механизму формирования скидки (премии) можно разделить на 2 группы:

1. Скидки, связанные с изменением цены. Они могут предоставляться:

- 1) в момент продажи;
- 2) после продажи – в отношении будущих покупок;
- 3) путем пересмотра цены единицы товара в отношении прошлых покупок (ретро-скидки)

2. Скидки (премии), не связанные с изменением цены товара.

В рамках акций, стимулирующих покупателей-физических лиц, скидки, как правило, предоставляются либо в момент продажи, либо после продажи на будущие покупки. Такие скидки могут оформляться путем анонсирования снижения цен, формирования промо-комплектов товаров, путем выдачи купонов или дисконтных карт, а также в рамках программ лояльности.

Стимулирование контрагентов-организаций или предпринимателей может осуществляться в соответствии с условиями договора как на текущие и будущие покупки, так и путем пересмотра цены единицы товара в отношении прошлых покупок (ретро-скидки). Скидки (премии) без изменения цены могут предоставляться в виде уменьшения задолженности покупателя перед продавцом, денежной премии или бонусного товара (подарка).

Для признания в целях налогообложения расходов на стимулирующие ценовые акции необходимо выполнить следующие условия:

1. Система скидок, премий, бонусов должна быть экономически обоснована и направлена на увеличение доходов.
2. Система скидок, премий, бонусов, а также методика их применения должна быть утверждена учетной, маркетинговой или ценовой политикой организации.
3. Договор купли-продажи (в т.ч. оферта при розничной продаже) должен содержать условия, при выполнении которых покупателю предоставляется скидка или выплачивается премия.
4. Факт выполнения условий предоставления договорной скидки необходимо подтвердить документами, перечень которых должен быть установлен договором (акт сверки, протокол или любой другой подписанный обеими сторонами документ). При проведении стимулирующих ценовых акций в отношении всех покупателей условия и период проведения акции должны утверждаться приказом или распоряжением предприятия.

Налоговые последствия предоставления скидок (премий)

1. При предоставлении скидки путем снижения цены на текущие или будущие покупки продавец определяет сумму выручки за вычетом скидки (п. 6.5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Налог на прибыль и НДС также рассчитываются с уменьшенной цены.

2. Если в соответствии с условиями договора предоставление покупателю ретро-скидки уменьшает цену приобретенных ранее товаров (работ, услуг), то при документальном подтверждении выполнения условий предоставления скидки продавец должен составить корректировочный счет-фактуру и на его основании отразить уменьшение НДС по отгруженным ранее товарам в книге покупок. Покупатель в этом случае обязан восстановить часть принятого к вычету налога, соответствующую предоставленной скидке, путем записи в книге продаж. Восстановление производится в наиболее раннюю из двух дат: получения корректировочного счета-фактуры или документа, подтверждающего предоставление скидки.

Продавец, предоставивший покупателю скидку в виде изменения цены реализованного товара, может подать уточненную декларацию за прошедший период или учесть сумму скидки, на которую уменьшились его доходы, в периоде подписания дополнительного соглашения к договору купли-продажи в составе внереализационных расходов как убыток прошлых лет письма Минфина России от 22.05.2015 № 03-03-06/1/29540, от 23.06.2010 № 03-07-11/267). Но необходимо помнить, что отражение скидки в текущем периоде возможно только при условии, что в периоде предоставления скидки у организации была положительная налоговая база, то есть был уплачен налог на прибыль (ст. 54 НК РФ).

Покупатель при получении скидки на приобретенные ранее и реализованные товары должен подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за период, когда списал стоимость товаров, т.к. в прошедшем периоде у него оказалась занижена налоговая база.

3. При предоставлении скидки (премии) без изменения цены:

поставщик:

- 1) сумму выручки от реализации товара не уменьшает;
- 2) сумму НДС, уплаченную при реализации товара, не корректирует;
- 3) сумму предоставленной премии учитывает в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ) на дату предъявления документов, которые служат основанием для произведенных расчетов (ст. 272 НК РФ);

покупатель:

- 1) НДС с суммы полученной премии (вознаграждения) не исчисляет;
- 2) сумму принятого к вычету "входного" НДС по оприходованным товарам (работам, услугам) не уменьшает;

3) сумму предоставленной премии учитывает как внереализационный доход (ст. 250 НК РФ).

Купоны

Купон удостоверяет предоставление скидки при продаже товара (работы, услуги).

Реализация товаров (работ, услуг) по купону подразумевает снижение их цены в рамках конкретной сделки в момент продажи (оказания услуг).

Расходы по изготовлению купонов, дисконтных карт включаются в расходы по обычным видам деятельности и отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сами бланки или пластиковые карты учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» в условной оценке, например, один документ – один рубль.

В налоговом учете скидки, предоставляемые по купону, уменьшают доход от реализации, то есть формируют уменьшенную выручку непосредственно в момент продажи (оказания) услуг, а не после выполнения покупателем определенных условий (пп. 19.1 п.1 ст. 265, п. 2 ст. 249 НК РФ). НДС также начисляется на стоимость услуги, уменьшенную на сумму скидки (п. 1 ст. 154 и п. 4 ст. 166 НК РФ).

Вознаграждение, которое организация платит посреднику за размещение купонов, относится при расчете налога на прибыль к прочим расходам (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При использовании купонов следует обратить внимание на их документальное оформление:

- в специальном внутреннем документе (например, маркетинговой политике) следует указать способ и условия распространения и получения купонов. Данные условия следует приложить к каждому купону при передаче его покупателю. Это требуется для подтверждения обоснованности уменьшения выручки, налога на прибыль и НДС;
- необходимо вести учет выпущенных купонов и учет купонов, которые предъявляли покупатели при покупке товара (услуги);
- в выдаваемых покупателю документах (акте выполненных услуг, кассовом чеке или бланке строгой отчетности) должна быть отражена предоставленная скидка.

При распространении купонов через посредника отношения сторон строятся на основе агентского соглашения по типу договора комиссии: собственник товара (работы, услуги) – принципал, распространитель купонов – агент.

Пример.

Организация (принципал) продает купоны на реализацию своих услуг через агента. Агент участвует в расчетах, реализует купоны от своего имени. Покупателями купонов являются физические лица, которые рассчитываются с Агентом в безналичном порядке. Установленная стоимость купона – 1000 руб. (цена услуги без купона на скидку – 3000 руб.). Агент перечисляет 90% стоимости реализованных купонов Принципалу в течение установленного срока после их продажи, 10% удерживает в качестве вознаграждения. За отчетный период Агент реализовал 20 купонов. Покупатель имеет право использовать купон в течение 3 месяцев со дня приобретения.

Бухучет у принципала

На основании отчета и счета-фактуры Агента:

Д 76 «Расчеты с прочими поставщиками»

К 62 «Расчеты по авансам полученным» - 20 000 руб. – на основе отчета Агента отражен аванс от реализации купонов

Д 76 «НДС по авансам»

К 68 «НДС» - 3 050,85 руб. – начислен НДС с аванса

Д 44

К 76 «Расчеты с прочими поставщиками» - 1 694,92 руб. – учтены расходы на вознаграждение Агента

Д 19

К 76 «Расчеты с прочими поставщиками» - 305,08 руб. – учтен НДС с вознаграждения Агента

Д 68 «НДС»

К 19 - 305,08 руб. - принят к вычету НДС с вознаграждения Агента

Д 51

Стимулирующие акции: как снизить налоговые риски

К 76 «Расчеты с прочими поставщиками» - 18 000 руб. – получены денежные средства от Агента за реализованные купоны.

При оказании услуги, в счет которой были реализованы купоны:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90 -1 «Выручка от продаж» - 20 000 руб. – отражена выручка от оказания услуг

Д 90 - 3 «НДС»

К 68 «НДС» - 3 050,85 руб. - начислен НДС с выручки

Д 68 «НДС»

К 76 «НДС по авансам» - 3 050,85 руб. – принят к вычету НДС, начисленный с аванса

Д 62 «Расчеты по авансам полученным»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 20 000 руб. - зачтена сумма полученного по купонам аванса в счет расчетов с покупателями

Бухучет у Агента по продаже купонов:

Д 51

К 76 «Расчеты с прочими покупателями» - 20 000 руб. - отражено поступление денежных средств от покупателей за купоны.

Д 76 «Расчеты с прочими покупателями»

К 76 «Расчеты с Принципалом» - 20 000 руб. - отражен отчет Агента на сумму проданных купонов.

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90 -1 «Выручка от продаж» - 2 000 руб. – отражено агентское вознаграждение.

Д 90 - 3 «НДС»

К 68 «НДС» - 305,08 руб. - начислен НДС с агентского вознаграждения.

Д 76 «Расчеты с принципалом»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 2 000 руб. – отражена удержанная Агентом сумма вознаграждения.

Д 76 субсчет «Расчеты с принципалом»

К 51 - 18 000 руб. – отражено перечисление денежных средств Принципалу.

Промо-комплекты товаров

Нередко организация-продавец предлагает клиентам принять участие в акции, суть которой можно выразить словами: "При покупке двух товаров - третий в подарок". Если по условиям акции товар реализуется ее участникам по фиксированной цене, а система начисления бонусов не предусматривает перерасчета цены товара, то такие акции налоговые органы рассматривают как безвозмездную передачу имущества со всеми указанными выше налоговыми последствиями, вытекающими из передачи подарков. Во избежание уплаты лишних налогов целесообразно оформлять такие стимулирующие 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 «подарочный» товар в документ, оформляемый на отгрузку всей партии.

Высший арбитраж подтверждает, что НДС на стоимость подарков клиенту нужно начислять, только если поставщик не докажет, что цена основного товара уже включает в себя стоимость дополнительно переданного (п.12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г.). То есть чтобы при передаче дополнительного товара избежать налоговых последствий безвозмездной передачи, необходимо на этапе подготовки акции сформировать промо-комплект (партию, включающую основные товары и бонусный) и установить скидки с цен входящих в этот комплект товаров таким образом, чтобы цена комплекта включала стоимость будущего подарка.

Пример. ООО "Флора" продает живые растения в розницу. В рамках стимулирующей акции при покупке двух горшков с бегонией третий предлагается покупателю «бесплатно». Акция названа «Три

предмета по цене двух». Стоимость одного горшка составляет 118 руб. (в т. ч. НДС по ставке 18%). Себестоимость одного горшка - 70 руб. Товар учитывается по приходным ценам.

Цена двух горшков цветов вне акции 118 руб. x 2 шт. = 236 руб.

В рамках акции на основании приказа предоставляются скидки с цены в размере 33,3% и формируется комплект, включающий три единицы товара, на общую сумму 236 руб. В учетных регистрах отражается продажа трех единиц товара по цене 78,67 руб. (236 руб.: 3 шт. = 78,67 руб.):

Дебет 50 - Кредит 90 - 236 руб. - отражена выручка от реализации товара

Дебет 90 - Кредит 41 - (70 руб. x 3 шт.) = 210 руб. - списана себестоимость товара

Дебет 90 - Кредит 68 - (236 руб.: 118 x 18) = 36 руб. - начислен НДС.

Бонусные товары

Бонусы, баллы - скидка на будущие покупки или предоставление в будущем премиального товара/работы/услуги за выполнение определенных условий договора (Оферты)

В случае выполнения договорных условий покупатель получает дополнительную партию приобретаемого товара или подарок (другой товар). Предоставление покупателю бонуса (подарка) не считается дарением, т.к. связано с выполнением им определенных условий договора (п. 1 ст. 572 ГК РФ).

Документальное оформление предоставления скидок за счет накопленных бонусов (баллов):

1. Приказ (распоряжение) определяющий
 - 1) какие категории покупателей и при каких условиях имеют право на скидку за счет накопленных бонусов (баллов)
 - 2) чем подтверждается предоставление скидки
 - 3) форма предоставления бонусного товара (услуги): дополнительная партия товара, подарок, денежная премия
2. Документы, подтверждающие выполнение условий для скидки за счет накопленных бонусов (баллов)

Существует несколько вариантов учета премиальных товаров:

1. Поставщик отражает отгрузку товаров как безвозмездную передачу.

При предоставлении бонусного подарка нужно начислить НДС на рыночную стоимость безвозмездно переданного товара (дополнительной партии или экземпляра) (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) (письмо Минфина России от 11.03.2010г. №03-03-06/1/123). При этом покупатель не может принять НДС к вычету, так как к вычету принимается НДС при приобретении товаров, работ, услуг, а не при их безвозмездном получении (п. 1 ст. 171 НК).

Продавец не может учесть стоимость переданных товаров в расходах, а покупатель должен признать внереализационный доход.

2. Передача бонусных товаров осуществляется за счет предоставленной скидки с цены единицы продукции (если бонусные товары поставляются в виде дополнительной партии или экземпляра товара). В этом случае поставщик пересчитывает стоимость всей партии товаров и отражает себестоимость товаров в расходах в обычном порядке.
3. Продавец относит передачу бонусных товаров к рекламным расходам.

Если в качестве бонусных товаров передаются сувениры (календари, авторучки и т. п.) с логотипом продавца, расходы признаются в качестве нормируемых рекламных (письмо Федеральной антимонопольной службы России от 23.01.2006 г. № АК/582, письмо ФНС России от 25.04.2007 г. №ШТ-6-03/348, письмо УФНС России по г. Москве от 30.04.2008 г. № 20-12/041966.2).

Для оформления бонусных товаров в качестве рекламных расходов необходим приказ о проведении рекламной акции, программа, акт на списание товаров в рекламных целях, отчет о проделанной работе.

4. Передача бонусных товаров осуществляется в рамках программы лояльности клиентов за счет накопленных баллов.

Если по акции покупатели полностью оплачивают товар бонусами, безопаснее пробить чек хотя бы на 1 копейку. Иначе такую реализацию налоговики могут приравнять к безвозмездной передаче, при которой НДС надо платить с рыночной цены товаров (п. 2 ст. 154 НК РФ). А рыночной в этом случае

будет та цена, по которой компания реализует данные товары другим покупателям. Если организация пробивает чек на копейку, для целей продажи такая цена будет рыночной и с нее и надо платить НДС.

Предоставление бонусных товаров за счет накопленных баллов нельзя рассматривать как безвозмездную передачу. Следовательно, стоимость товара или услуги, предоставляемых в обмен на бонусные баллы, можно учесть в составе прочих расходов, связанных с реализацией, на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Условие – данное мероприятие должно проходить в рамках программы лояльности, то есть для привлечения большего числа клиентов или сохранения уже имеющейся клиентской базы (письма Минфин России от 03.06.2011 № 03-03-06/2/86, от 31.08.2009 № 03-03-06/1/55 и др.).

Организации на УСН учесть данные затраты не могут, т.к. они не предусмотрены ст. 346.16 НК.

Вопрос о том, будет ли в таком случае полученный бонусный товар доходом покупателя, является спорным, поскольку его получение обусловлено обязанностью оплатить другой товар. По мнению Минфина России, полученный организацией бонусный товар с нулевой ценой необходимо включить в состав внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль организаций, как доход в виде безвозмездно полученного имущества. Он оценивается исходя из рыночной стоимости, но не ниже определяемой в соответствии с Налоговым кодексом остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам).

Услуги, приобретенные физическим лицом за счет баллов в рамках бонусной программы, не являются его экономической выгодой, поскольку бонусные баллы можно рассматривать как авансовую оплату физическим лицом стоимости товаров (работ, услуг), то есть оплата носит возмездный характер и представляет собой взаимные расчеты в рамках договорных отношений. Следовательно, стоимость таких услуг не облагается НДФЛ (письма Минфина России от 08.07.2014 N 03-03-06/1/32881, от 19.04.2012 № 03-04-08/0-78, от 05.02.2013 № 03-03-06/1/2421).

В отношении денежного вознаграждения, которое физическое лицо получает в обмен на бонусные баллы, позиция Минфина неоднозначна. В ряде писем (письма Минфина России от 13.01.2015г. №03-04-06/69407, от 07.08.2015 г. N 03-04-06/45708, от 01.09.2015 г. N 03-04-06/50206) Минфин утверждает, что если физические лица, присоединившиеся к программе лояльности, получают от банка поощрение в виде возврата на банковскую карту части денежных средств, затраченных ими на оплату товаров или услуг, то такие выплаты образуют экономическую выгоду этих физических лиц и квалифицируются как доход в денежной форме (ст. 41 НК РФ) и облагаются НДФЛ (п. 1 ст.210 НК РФ).

Однако в письме от 02.11.2015 г. N 03-04-06/63270 Минфин России высказал противоположное мнение: если за совершение расходных операций по банковским картам банк начисляет физическим лицам бонусные баллы, которые впоследствии могут быть обменены на вознаграждения, то данные баллы, эквивалентные определенному денежному вознаграждению, можно рассматривать как скидку со стоимости услуг банка, предоставляемую физическим лицам, регулярно за свой счет пользующимся услугами банка в рамках маркетинговой политики банка. Учитывая, что вознаграждение от банка не является безвозмездно полученным, дохода, подлежащего налогообложению, у физического лица не возникает.