

Автор: Н.А. Фиш , П.В. Прудников
Источник: Журнал " Новое в бухгалтерском учете и отчетности ", N 10, май 2008 г.

Услуги по продвижению товара в розничной сети

Организации розничной торговли зачастую предлагают поставщикам реализуемых товаров различные маркетинговые услуги, способствующие росту продаж. Наиболее часто используются следующие варианты оформления услуг по продвижению товара: включение отдельных положений в договор поставки, заключение самостоятельного договора об оказании услуг.

Услуги по приоритетной выкладке товаров

В ряде случаев договором поставки товаров в организации розничной сети определяются так называемые правила торговли: устанавливается плата за заключение договора, за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины розничной сети, за включение товарных позиций в ассортимент магазинов, за размещение товаров на полках, выделение для них постоянного и (или) дополнительного места в магазине согласно плану (услуги по приоритетной выкладке товаров). Включение затрат по таким договорам в расходы, учитываемые для целей налогообложения, влечет для организации-поставщика налоговые риски.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для ведения деятельности, направленной на получение дохода. Все услуги, которые будут оказываться организацией розничной сети, направлены на продвижение товара, купленного у поставщика, т.е уже принадлежащего магазину, и способствуют получению дохода не поставщиком, а магазином. Таким образом, оплата услуг по приоритетной выкладке товара, право собственности на который перешло к магазину в момент поставки, не является для поставщика экономически обоснованными расходами. А раз расходы не являются экономически обоснованными, то организация лишается и права на налоговые вычеты по НДС. Соответственно, возникают налоговые риски — доначисление налога на прибыль, НДС, пеней и штрафа в размере 20% от начисленной суммы налога.

По мнению Минфина России, предусмотренным договором поставки платежом за приоритетную выкладку товара поставщик фактически оплачивает действия покупателя, который тот совершает в рамках договора розничной купли-продажи. Такие расходы не учитываются для целей налогообложения.

В соответствии со ст. 506 Гражданского кодекса РФ по договору поставки поставщик-продавец обязуется в обусловленный срок (сроки) передать производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности. Кроме того, как следует из положений ст. 494 ГК РФ выставление в месте продажи (на прилавках, в витринах и т.п.) товаров, демонстрация образцов или предоставление сведений о продаваемых товарах (описаний, каталогов, фотоснимков товаров и т.п.) в месте их продажи признается публичной офертой в рамках договора розничной купли-продажи.

Услуги по размещению на полках магазинов в оговоренном месте товаров, оказываемые их покупателем поставщику, оказываются в рамках деятельности покупателя по оказанию услуг розничной торговли и не связаны с деятельностью поставщика. Соответственно, его затраты по оплате таких услуг организации розничной торговли не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 2 апреля 2008 г. № 03-03-06/1/244).

Услуги по приоритетной выкладке товаров могут оказываться организациями розничной сети в рамках отдельного договора на оказание услуг. Так, предмет договора может звучать как «услуга по сбыту продукции». В договоре можно также указать, что исполнитель (организация розничной сети) в том числе оказывает следующие услуги: размещает продукцию заказчика (поставщика товаров) во всех магазинах сети и обеспечивает наличие в них товаров в течение срока действия договора.

По мнению авторов, эти затраты не относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ. Дело в том, что услуги по выкладке товаров в торговом зале не соответствуют определению рекламы, содержащемуся в ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе». Аналогичной точки зрения придерживается УФНС России по г. Москве (письмо от 27 января 2006 г. № 20-12/5532). Полагаем, стоимость таких услуг можно учесть для целей налогового учета в том случае, если право собственности на него к покупателю (организации розничной

торговли) не переходит. Например, поставщик передает товар по агентскому договору, образцы товара передаются для оказания рекламных услуг.

В бухгалтерском учете в случае оплаты услуги по приоритетной выкладке товаров делаются следующие проводки:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — К 51 «Расчетные счета» — оплачены услуги по приоритетной выкладке;

Д 44 «Расходы на продажу» — К 60 — отражены услуги по приоритетной выкладке товаров;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость» — К 60 — отражен НДС, предъявленный организацией розничной торговли;

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 19 — списан НДС, предъявленный розничной сетью в прочие расходы;

Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — отражена сумма постоянного налогового обязательства в соответствии с п. 4, 7 ПБУ 18/02¹.

Рекламные и маркетинговые услуги розничной сети

Зачастую торговые организации наряду с договором поставки товаров заключают также договор об оказании рекламных услуг либо заключают смешанный договор. Согласно ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Если у организации — заказчика (поставщика) есть основания полагать, что целенаправленные оговоренные в договоре действия исполнителя (организации розничной сети) способствуют привлечению внимания к товарам, поставляемым ему для реализации, то такие действия могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе.

Расходы по договору на оказание рекламных услуг признаются в целях обложения налогом на прибыль в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (ст. 264 НК РФ). Естественно, эти расходы должны быть подтверждены документально актом оказанных услуг (ст. 252 НК РФ).

Минфин России разъяснил, что поставщик вправе включить в состав затрат для целей исчисления налога на прибыль расходы по выкладке

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

покупателем (предприятием розничной торговли) товара наиболее привлекательным образом в случае, когда заключенное между ними соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих, дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца (письма Минфина России от 2 апреля 2008 г. № 03-03-06/1/244, от 22 мая 2007 г. № 03-03-06/1/286)

Данное соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе и договора поставки). В таких случаях при надлежащем документальном подтверждении указанные расходы как расходы на рекламу могут уменьшать размер налоговой базы по налогу на прибыль в пределах исчисляемого от размера выручки норматива, установленного п. 4 ст. 264 НК РФ.

Пример 1. Между организациями оптовой и розничной торговли (заказчик и исполнитель соответственно) заключен договор на оказание рекламных услуг. Их стоимость за отчетный период составила 236 000 руб., в том числе НДС 18% — 36 000 руб., выручка от реализации, полученная организацией оптовой торговли — 10 000 000 руб. без учета НДС.

Определим сумму рекламных услуг, учитываемых в составе расходов при налогообложении прибыли. Норматив равен 100 000 руб. (10 000 000 руб. x 1%). Налог на добавленную стоимость принимается к вычету в сумме, соответствующей рассчитанному нормативу (п.7 ст.171 НК РФ).

В бухгалтерском учете оптовой организации делаются проводки:

Д 60 — К 51 — 236 000 руб. — оплачены рекламные услуги;

Д 44 — К 60 — 200 000 руб. — отражена стоимость рекламных услуг в составе расходов на продажу;

Д 19 — К 60 — 36 000 руб. — отражен НДС, предъявленный розничной сетью;

Д 68 — К 19 — 18 000 руб. (100 000 руб. x 18%) — списан на расчеты с бюджетом НДС в сумме, соответствующей нормативу;

Д 91 — К 19 — 18 000 руб. [(200 000 руб. – 100 000 руб.) x 18%]— списан в прочие расходы НДС в сумме, превышающей норматив;

Д 99 — К 68 — 28 320 руб. [24% x (100000+18000)] — отражена сумма постоянного налогового обязательства в соответствии с п. 4, 7 ПБУ 18/02.

Обратите внимание: приведенные письма Минфина России являются ответами на частные вопросы организаций, т.е. обращены не к неопределенному

кругу лиц, а к конкретным организациям. По мнению авторов, такие письма нельзя считать письменным разъяснением, освобождающим налогоплательщика от налоговой ответственности и начисления пени в соответствии с п. 8 ст. 75 НК РФ, и подп. 3 п.1 ст. 111 НК РФ.

Кроме того, в письмах нет четких рекомендаций по условиям соглашения, которые бы позволяли учитывать данные расходы для целей налогообложения. Это может быть оказание рекламных услуг в целях увеличения реализации товаров заказчика, которые включают, в том числе:

- размещение в выпускаемом исполнителем информационном листке информации о товарах, реализуемых заказчиком,
- организация и проведение акций заказчика,
- предоставление отдельного места для выкладки товара заказчика,
- распространение информационных материалов заказчика.

С учетом изложенного имеется риск непризнания налоговыми органами для целей обложения налогом на прибыль затрат на размещение информации о реализуемом товаре в рекламных каталогах, брошюрах и других печатных изданиях, выпускаемых организациями-покупателями и распространяемых в торговых сетях. Информация о товарах в привязке к их стоимости в конкретной торговой точке, содержащаяся в каталогах, выпускаемых организациями розничной торговли, призвана формировать не столько интерес к потребительским свойствам товаров, сколько интерес к возможности приобретения этих товаров в конкретном месте по конкурентоспособным (наиболее привлекательным) ценам.

В таком случае затраты оптовой организации по компенсации расходов организации розничной торговли на изготовление каталогов с информацией об ассортименте и ценах товаров в конкретных торговых точках нельзя признать расходами на рекламу, способствующую реализации товаров у оптового продавца. Следовательно, данные расходы оптового продавца также нельзя признать произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. На основании ст. 252 НК РФ такие расходы не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (письмо УМНС России по г. Москве от 16 сентября 2003 г. № 26-08/50782).

Рекламные акции организаций оптовой торговли, которые проводят организации розничной сети (изготовление маек с символикой компании, проведение рекламных акций по раздаче покупателям информации о компании и

ее продукции, стоимость рекламных роликов о компании, демонстрирующихся в организациях розничной сети) следует рассматривать как нормируемые рекламные расходы, которые учитываются с учетом требований п. 4 ст. 264 НК РФ. Такая позиция изложена в письме Минфина России от 3 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/83.

В ряде случаев заключение договора об оказании услуг влечет для организации оптовой торговли дополнительные расходы на приобретение оборудования для приоритетной выкладки товаров. Расходы на приобретение специальных витрин, стеллажей, паллетных выкладок, несущих рекламную символику распространяемых марок товаров в соответствии с положением п. 1 ст. 257 НК РФ формируют первоначальную стоимость приобретаемого имущества.

При размещении такого оборудования в торговых залах организаций розничной торговли с целью привлечения интереса к торговым маркам, в отношении которых организация оптовой торговли является эксклюзивным дистрибьютором, расходы за право размещения (аренду места) и амортизационные отчисления по оборудованию могли бы рассматриваться в качестве расходов на рекламу, подлежащих нормированию в процентах от выручки. Однако размещение (выкладка) на указанном оборудовании товаров, принадлежащих организации розничной торговли, приводит к использованию этого оборудования для привлечения внимания к качеству реализуемых данной торговой точкой товаров. Поскольку при этом у организации розничной торговли не возникает задолженности за использование принадлежащего оптовому продавцу оборудования, то это оборудование следует рассматривать как переданное в безвозмездное пользование. Следовательно, на основании п. 3 ст. 256 НК РФ это оборудование в целях налогообложения исключается из состава амортизируемого имущества.

Кроме того, в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации на безвозмездной основе признаются объектом обложения НДС. Согласно п. 2 ст. 689 ГК РФ к договору безвозмездного пользования применяются правила о договоре аренды. Таким образом, организация оптовой торговли должна исчислять и уплачивать НДС с рыночной цены «безвозмездной услуги» по предоставлению специальных витрин, стеллажей, паллетных выкладок и т.п. ежемесячно в размере, определяемом в соответствии со ст. 40 НК РФ.

Пример 2. Оптовая организация приобрела витрину стоимостью 84 960 руб. (в том числе НДС 18% — 12 960 руб.) и передала организации розничной сети для установки в торговом зале и размещения фирменного товара. Рыночная цена «безвозмездной» услуги по передаче витрины в пользование организации розничной торговли определена оптовой организацией в 1 500 руб. ежемесячно.

В бухгалтерском учете оптовой организации делаются проводки:

Д 60 — К 51 — 84 960 руб. — оплачена витрина;

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К 60 — 72 000 руб. — поступила витрина;

Д 19 — К 60 — 12 960 руб. — отражен НДС, предъявленный поставщиком витрины;

Д 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации» — К 08 — 72 000 руб. — введена витрина в состав основных средств со сроком полезного использования 6 лет;

Д 68 — К 19 — 12 960 руб. — принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком витрины;

Д 01, субсчет «Основные средства, переданные в безвозмездное пользование» — К 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации» — 72 000 руб. — передана витрина в безвозмездное пользование организации розничной сети;

Д 91 — К 02 «Амортизация основных средств» — 1 000 руб. (72 000 руб. : 6 лет : 12 мес.) — начислена месячная сумма амортизации по витрине, переданной в безвозмездное пользование;

Д 91 — К 68, субсчет «НДС» — 270 руб. (1500 руб. x 18%) — начислен НДС с рыночной цены «безвозмездной» услуги за месяц;

Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 — 304,80 руб. [24% x (1 000+270)] — отражена сумма постоянного налогового обязательства за месяц.

В случае же размещения такого оборудования в торговой точке на возмездной основе (согласно договору аренды оборудования) амортизационные отчисления по данному оборудованию могут рассматриваться в качестве расходов, связанных с получением доходов от аренды.

Если же организация арендует площади розничной торговли для размещения своего рекламного оборудования, то сумма амортизационных отчислений по такому оборудованию и расходы на аренду площади могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов на рекламу, подлежащих нормированию в процентах от полученной в отчетном периоде выручки (письмо УФНС по г. Москве от 17 июня 2005 г. № 20-12/43635).

В ряде случаев положениями договора купли-продажи или договора об оказании услуг может быть предусмотрено, что оптовая организация поручает, а розничная организация принимает на себя обязанность оказать маркетинговые услуги на взаимосогласованных условиях. Например, исполнитель обязуется ввести в реализуемый в торговых точках ассортимент и разместить на торговых полках продукцию согласно рекомендованной планограмме. Такие услуги не

являются маркетинговыми и должны квалифицироваться как услуги по продвижению товара.

Предметом договора на оказание услуг может являться оказание услуг по исследованию рынка продукции организации оптовой торговли (заказчика) в целях определения возможности и объемов сбыта заказчиком продукции в торговой сети исполнителя. Подпунктом 27 п. 1 ст. 264 НК РФ предусмотрено, что расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг), учитываются в качестве прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии соблюдения требований п. 1 ст. 252 НК РФ.

Пример 3. Оптовая организация заключила с организацией розничной сети договор на оказание услуг по исследованию рынка своей продукции. Стоимость услуг за отчетный период составила 236 000 руб., в том числе НДС 18% — 36 000 руб.

В бухгалтерском учете оптовой организации делаются проводки:

Д 60 — К 51 — 236 000 руб. — оплачены услуги по исследованию рынка;

Д 44 — К 60 — 200 000 руб. — отражены услуги по исследованию рынка в составе расходов на продажу;

Д 19 — К 60 — 36 000 руб. — отражен НДС, предъявленный исполнителем (организацией розничной сети);

Д 68 — К 19 — 36 000 руб. — принят к вычету НДС, предъявленный исполнителем (организацией розничной сети).

Однако, если у заказчика (оптовой организации) не будет отчета о результатах проведенного исполнителем исследования, такие расходы будут признаны документально не подтвержденными и не уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль. Соответственно, сумма НДС по такому исследованию нельзя будет принять к вычету.

Продвижение алкогольной продукции

Деятельность по реализации алкогольной продукции лицензируется (ст. 11 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции», далее — Закон об обороте алкоголя). В соответствии со ст. 18 Закона об обороте алкоголя лицензии выдаются, в том числе, на ведение следующих видов деятельности:

- закупка, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции;

- розничная продажа алкогольной продукции.

Если организация розничной сети реализует алкогольную продукцию по поручению оптовой организации, у принципала лицензии на розничную продажу алкогольной продукции не будет. Поэтому оптовая организация фактически лишена возможности передать товар по агентскому договору либо образцы товара для оказания рекламных услуг. По мнению авторов, передача образцов алкогольной продукции должна оформляться как реализация товара и покупатель (организация розничной торговли) должен иметь лицензию на закупку, хранение и поставку алкогольной и спиртосодержащей продукции. Иначе возникает риск признания сделки недействительной (ст. 173 ГК РФ), а также привлечения к ответственности покупателя и его должностных лиц (ст. 14.1 КоАП РФ, ст. 171 УК РФ). Если по каким-либо причинам покупатель (организация розничной торговли) возвращает качественный товар продавцу (оптовой организации), такая операция рассматривается как сделка обратной купли-продажи.

Пример 4. Оптовая организация поставила в розничную сеть алкогольную продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС 18% — 36 000 руб. Себестоимость поставленной алкогольной продукции — 150 000 руб. Половина поставленной алкогольной продукции по взаимному согласию сторон была возвращена оптовой организации через 2 месяца.

В бухгалтерском учете оптовой организации делаются проводки:

после отгрузки товара организации розничной торговли

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — 236 000 руб. — учтена выручка от продажи алкогольной продукции;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68, субсчет «НДС» — 36 000 руб. — начислен НДС с выручки;

Д 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 41 «Товары» — 150 000 руб. — списана себестоимость реализованной алкогольной продукции;

Д 51 — К 62 — 118 000 руб. — оплачена покупателем (организацией розничной торговли) часть поставленной алкогольной продукции;

при возврате товара организацией розничной торговли

Д 41 — К 60 — 100 000 руб. — оприходована возвращенная алкогольная продукция;

Д 19 — К 60 — 18 000 руб. — учтен НДС по возвращенной алкогольной продукции;

Д 68 — К 19 — 18 000 руб. — принят к вычету НДС по возвращенной алкогольной продукции;

Д 60 — К 51 (62) — 118 000 руб. — оплачен возвращенный товар либо произведен взаимозачет.

Налоговые вычеты производятся в общем порядке в соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ, а в случае проведения взаимозачета НДС — только в случае оплаты налога денежными средствами

(п.4 ст.168 НК РФ, п. 2 ст. 172 НК РФ). Если же сделка будет признана недействительной (по причине отсутствия лицензии), то, по мнению авторов, организация оптовой торговли будет лишена права на налоговые вычеты по НДС со стоимости возвращенного товара и не сможет включить такие затраты в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

В заключение — немного об арбитраже. По мнению авторов, наибольшую сложность представляет обоснование довода об экономической обоснованности рассмотренных в статье услуг. Оптовая организация может привести в обоснование своей позиции следующие аргументы.

Гражданский кодекс РФ допускает заключение договоров, не предусмотренных законом или иными правовыми актами (ст. 421), в том числе смешанных, т.е. содержащих элементы различных договоров (п. 3 ст. 421). Организация розничной сети оказала оптовой организации определенные услуги. Сделка, заключенная между организациями, возмездная. Документальным подтверждением этого факта являются договор, акт, счет-фактура, платежное поручение либо соглашение о взаимозачете.

Соответственно, оптовая организация понесла расходы, направленные на увеличение объемов реализации, а значит, на получение дохода. Таким образом, эти расходы являются экономически обоснованными. Например, ФАС Северо-Восточного округа в Постановлении от 4 октября 2007 г. по делу № А56-6929/2007 признал, что расходы организации на оплату услуг по размещению товара на дополнительном оборудовании отдельно от продукции других производителей, продвижению новых позиций товара и товара в новых магазинах на основе исследования покупательского спроса экономически обоснованны.