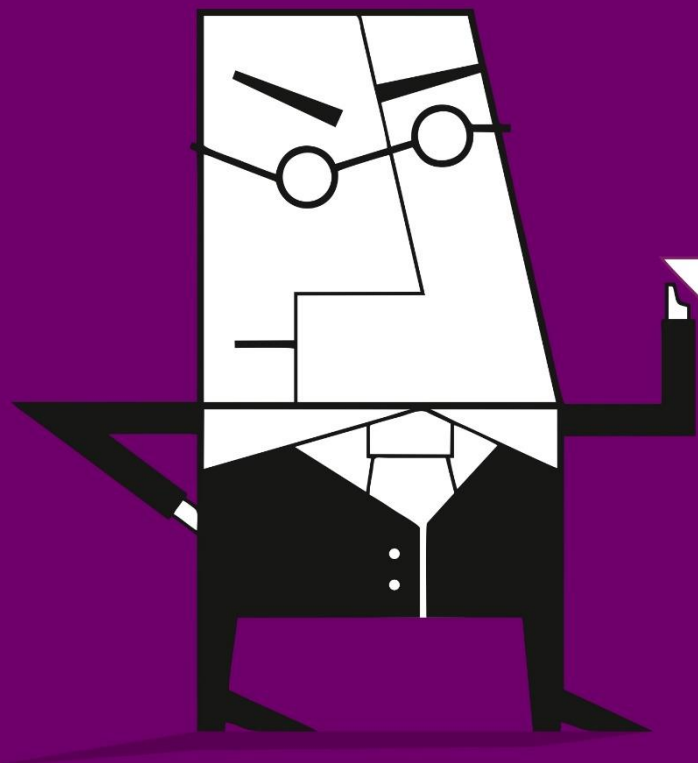




**@PG\_Tax**

Telegram-канал о налогах  
и налоговых спорах



**π<sup>g</sup>**  
pepeliaev group®

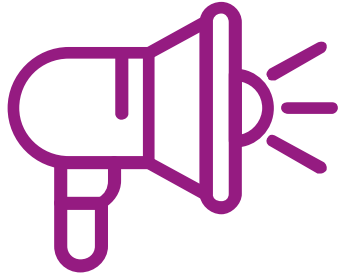
Реклама и маркетинг: как  
рассказать о продукции  
потребителю и не допустить  
налоговых ошибок

**Мария Никонова**  
**Евгения Еремина**

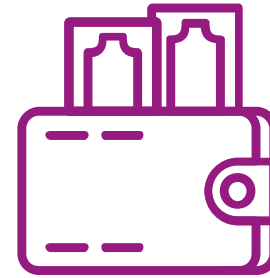
2021

[www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)

# Продвижение: о каких способах пойдет речь?



реклама



акции по снижению общей  
стоимости покупки

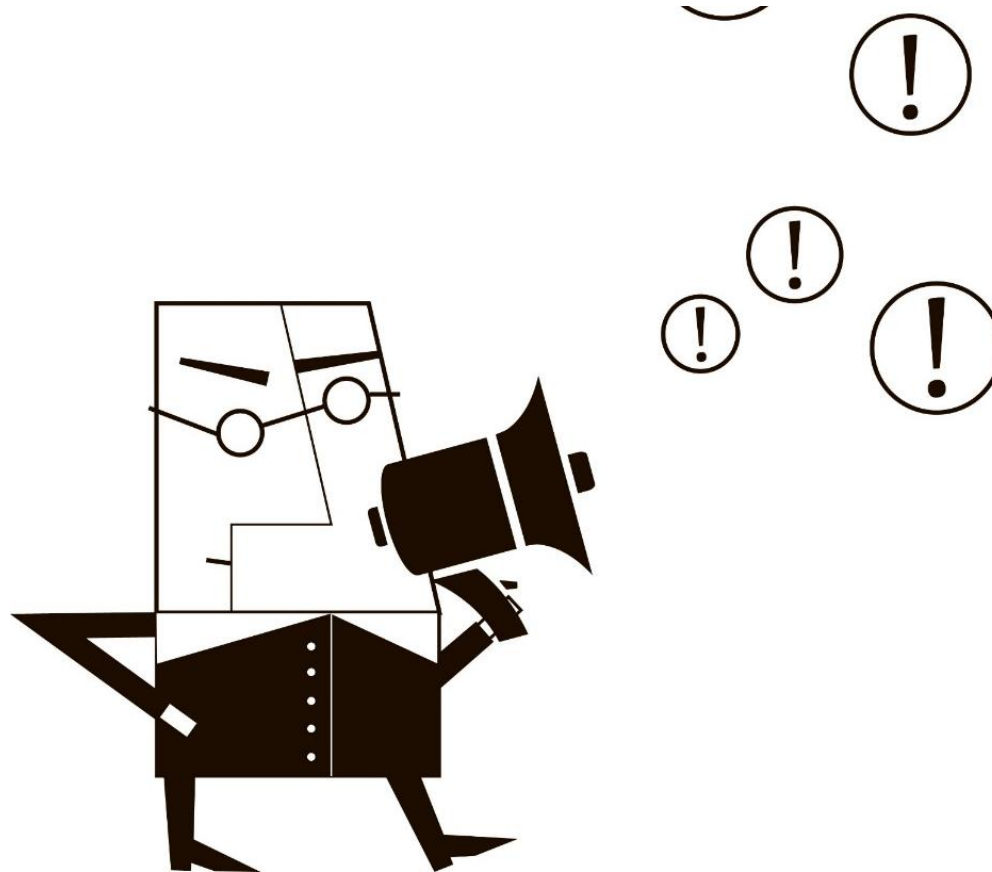


мерчендайзинг

## Реклама

---

01



# Что такое реклама?

*Реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.*

**ФЗ «О рекламе» (ст. 3)**



## Является ли расход – расходом на рекламу?



для целей налога на прибыль – применяем п. 4 ст. 264 НК РФ или нет, нормируем или относим на расходы полностью



для целей НДС – если экспорт услуг – освобождаем от НДС или облагаем



**Реклама**

Применяем п. 4 ст. 264 НК РФ и подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ



**Не реклама**

Определяем суть расходов – маркетинг, представительские, другие?



## информация

направленность информации на привлечение внимания к **объекту рекламирования**, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке



любой способ распространения информации, в любой форме и с использованием **любых средств**



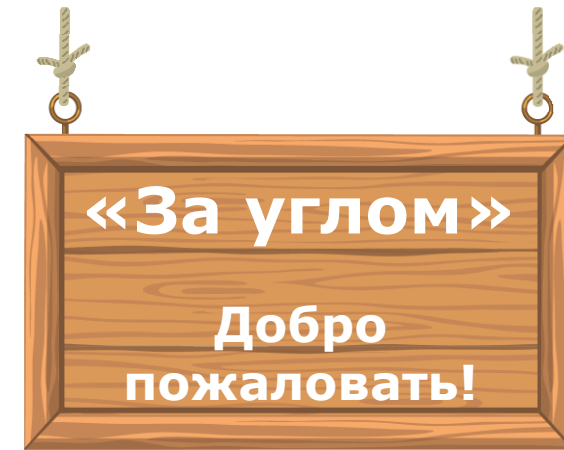
адресована информация **неопределенному кругу лиц**

«... не является рекламой информация о производимых или реализуемых товарах (оказываемых услугах), размещенная на официальном сайте производителя или продавца данных товаров (лица, оказывающего данные услуги), если указанные сведения предназначены для **информирования посетителей сайта об ассортименте товаров (услуг), правилах пользования, а также непосредственно о продавце, производителе товара или лице, оказывающем услуги...**

информация, размещенная в справочно-каталожных изданиях, содержащая одинаковый набор сведений об организациях, и сгруппированная по определенным рубрикам, носит справочно-информационный характер...»

**Письмо ФАС от 25 сентября 2019 г. №  
АК/83509/19**





*«...не подпадает под понятие рекламы информация, размещаемая на конструкциях-указателях вне места нахождения организации, содержащая сведения о профиле деятельности организации (аптека, кондитерская, ресторан) или ассортименте реализуемых товаров и услуг (хлеб, продукты, мебель) и направление движения и расстояние до такой организации, в случае если такая информация не содержит названия или характеристик товаров, товарных знаков, иных средств индивидуализации товаров, наименования юридических лиц.*

*...не является рекламой размещение наименования (коммерческого обозначения) организации в месте ее нахождения, а также иной информации для потребителей непосредственно в месте реализации товара, оказания услуг (например, информации о режиме работы, реализуемом товаре), поскольку размещение такой информации в указанном месте не преследует целей, связанных с рекламой.*





*«... не является рекламой **информация о скидках или проводимых акциях**, размещенная на сайтах, на которых аккумулируются и предлагаются различные купоны или билеты, позволяющие приобрести товар со скидкой...*

*Когда размещаемая на сайте информация направлена **не столько на информирование** потребителя об ассортименте товаров или деятельности компании, **сколько на привлечение внимания к конкретному товару и его выделение среди однородных товаров** (например, всплывающий баннер), такая информация может быть признана рекламой».*

**Письмо ФАС от 25 сентября 2019 г. № АК/83509/19**

*«... под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена.*

*...в случаях распространения сувенирной продукции с логотипом организации в качестве подарков, поскольку заранее невозможно определить всех лиц, для которых такая информация будет доведена»*

**Письмо ФАС от 5 апреля 2007 г. № АЦ/4624**

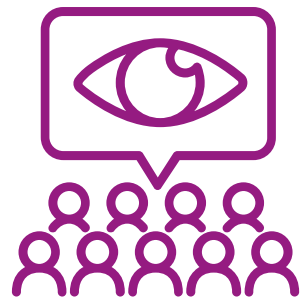




«... реклама может иметь целевую аудиторию, к которой относятся некие лица, для которых в первую очередь предназначена такая информация. Однако направленность рекламы на неопределенный круг оценивается лиц исходя из выбранного способа и средства распространения рекламы, а также содержания самой рекламной информации. Если **рекламная информация представляет интерес и доступна также и иным лицам**, не только входящим в ее целевую аудиторию, то направленность такой рекламы выходит за пределы целевой аудитории и относится к неопределенному кругу лиц.

...если информация отвечает признакам рекламы и имея некую целевую аудиторию (например, клиенты компании, зрители телеканала, прохожие определенной территории), формирует интерес у неопределенного круга лиц, соответственно, выходит за пределы своей целевой аудитории, такая информация является рекламой»

**Письмо ФАС от 20 июня 2018 г. № АД/45557/18**



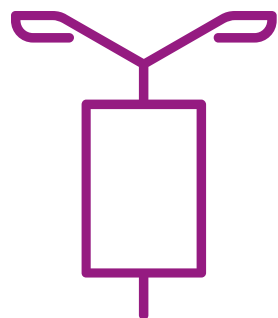
реклама в СМИ  
и интернете



выставки, ярмарки,  
оформление залов и  
витрин



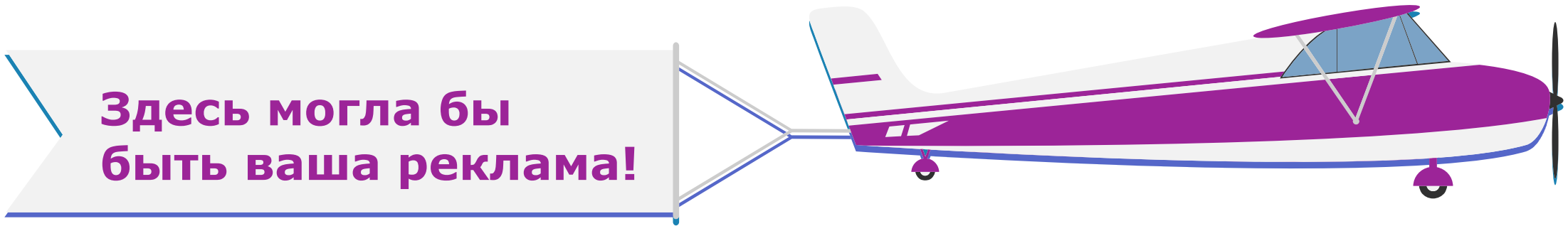
уценка  
экспонированных  
товаров



световая и  
наружная реклама



рекламные брошюры  
и каталоги



**Здесь могла бы  
быть ваша реклама!**

## **Пример – реклама на транспорте**

Ненормируемыми являются только расходы на световую и иную наружную рекламу (абз. 3 п. 4 ст. 264 НК РФ).

В Законе «О рекламе» наружная реклама обособлена от рекламы на транспорте (статьи 19 и 20).

**Вычитать без ограничения или нормировать?**

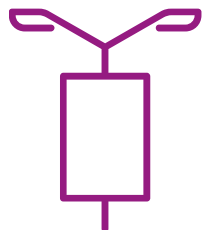


«В главе 25 Налогового кодекса отсутствуют положения, которые бы позволили сделать вывод о том, что **воля законодателя направлена на ограничение возможности признания** для целей налогообложения расходов на распространение рекламных материалов только в связи с тем, что местом их размещения выступают не стационарные объекты, например, остановочные павильоны наземного общественного транспорта, а транспортные средства (трамваи, троллейбусы, автобусы и т.п.). Такого рода **дифференциация** возможности вычета **затрат не имеет под собой разумного экономического основания** и, соответственно, приводит к неравному налогообложению хозяйствующих субъектов».



«**Закон о рекламе** не относится к актам законодательства о налогах и сборах и **имеет иные цели правового регулирования**, установленные в нем различия в составе ограничений, действующих при распространении рекламы с использованием стационарных рекламных конструкций и с использованием транспортных средств, **не должны рассматриваться как имеющие значение для налогообложения прибыли**, при отсутствии на то прямого волеизъявления законодателя».

**Определение Верховного суда РФ от 30 мая 2019 г. № 305-ЭС19-4394**



## рекламные мониторы

*«то обстоятельство, что соответствующие мониторы, на которых транслировались рекламные ролики продукции общества, расположены непосредственно в торговых залах, а не снаружи магазинов, не может лишать налогоплательщика права на полное принятие соответствующих расходов для целей налогообложения налогом на прибыль».*

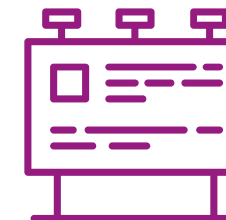
(Постановления АС СКО от 9 марта 2021 № А20-1193/2020, АС от 18.09.2019 № Ф09-4981/19)



## полиграфическая продукция

*«иные виды полиграфических материалов, такие как листовки, буклеты, флаеры, лифлеты, также могут использоваться в рекламных целях и содержать информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации». Такие расходы являются ненормированными.*

(письмо Минфина от 20 октября 2011 г. № 03-03-06/2/157)



## конференции, семинары и симпозиумы

*«расходы организации на проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов с целью привлечения новых клиентов относятся к иным видам рекламы и учитываются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации».*

(Письмо Минфина от 9 августа 2013 г. № 03-03-06/1/32239)





## Письмо Минфина от 23 декабря 2016 № 03-03-06/1/77417

*«к расходам организации на рекламу в целях главы 25 Кодекса относятся в том числе **расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов**, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации.*

*По мнению Департамента, положения п. 4 ст. 264 Кодекса не распространяются на случаи, когда организации оказываются услуги по размещению информации о производимом ею товаре в каталогах и брошюрах, выпускаемых третьими лицами».*



## Постановление АС СЗО от 04.07.2019 № Ф07-5838/2019

*«В главе 25 НК РФ отсутствуют положения, которые бы позволили сделать вывод о том, что воля законодателя направлена на ограничение возможности признания для целей налогообложения расходов на изготовление рекламных брошюр и каталогов только в связи с тем, что они непосредственно изготавливаются не самим налогоплательщиком.*

*Довод Инспекции о том, что изготовленные каталоги не перешли в собственность Общества, также не может быть принят во внимание, поскольку в данном случае не имеет правового значения для решения вопроса об отнесении спорных расходов к ненормируемым».*








## **Письмо Минфина от 9 августа 2013 г. № 03-03-06/1/32239**

*«расходы организации на проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов с целью привлечения новых клиентов относятся к иным видам рекламы и учитываются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации».*



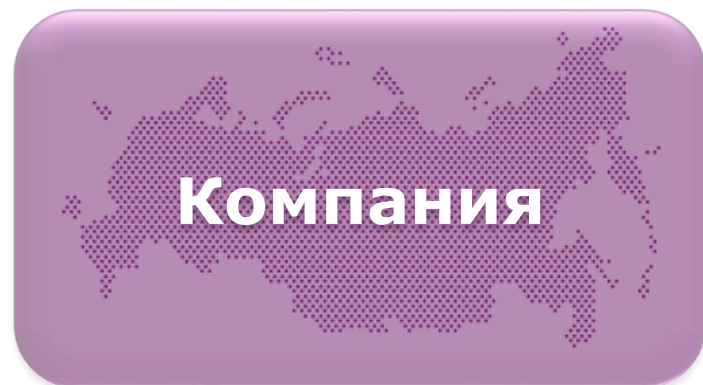
## **Постановление АС МО от 16.10.2012 № А40-13384/12-75-64**

*«налогоплательщик проводил научно-практические лекции и предоставлял лечащим врачам информацию о современных методах лечения заболеваний, новейших лекарственных препаратах и т.п. Данные мероприятия организовывались специализированными лечебными учреждениями, и целью их проведения являлось не рекламирование медицинских препаратов, а повышение профессионального уровня врачей для правильного применения современных методик лечения и новейших лекарственных средств, обмен передовым опытом. Лекции не могут быть квалифицированы как реклама, поскольку они носят справочно-информационный, аналитический, научный характер и не имеют в качестве основной цели продвижение товара на рынке».*

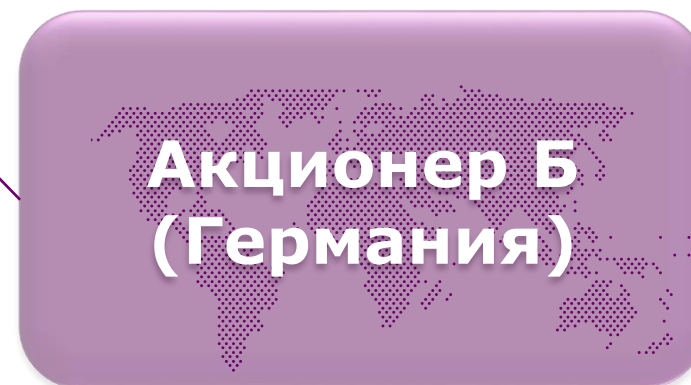
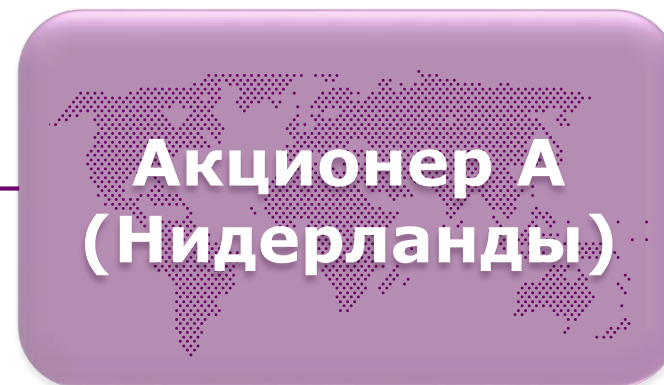
-  мероприятие было закрытым, список участников формировался из заранее определенного круга лиц, что подтверждается характером произведенных расходов (бронирование гостиниц и авиабилетов, заказ именных приглашений);
-  под неопределенным кругом лиц в рекламе понимаются лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации. Обществом же предварительно была осуществлена «выборка» потенциальных поставщиков и покупателей из заранее ограниченного круга лиц (предприятий, организаций в сфере переработки мясного сырья и реализации мясных продуктов), а участие в нем потенциальных розничных покупателей продукции завода не предполагалось;
-  присутствие, равно как и количество представителей СМИ на торжественном мероприятии, которое носило закрытый характер, само по себе не является основанием для вывода о том, что такое мероприятие было рекламным.

**Постановление АС Уральского округа от 18.03.2020 № Ф09-1053/20**

## Российская Федерация



## Не Российская Федерация



В пункте 3 Протокола к СИДН предусмотрено, что расходы на рекламу, понесенные российской компанией с участием немецкой компании, для целей исчисления налога на прибыль учитываются в полном объеме.

Доля участия неважна (письмо Минфина от 29 декабря 2020 г. № 03-08-05/115635)

## Пункт 1 ст. 7 МЛІ



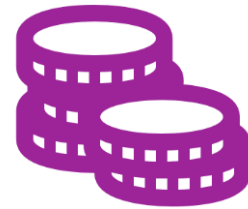
Льгота по СИДН не предоставляется, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было **одной из основных целей** какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе.

*«... общепризнанный принцип международного права, касающийся необходимости добросовестного исполнения договоров (pacta sunt servanda), получивший закрепление, в том числе в статье 26 Венской Конвенции, не предполагает предоставления льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, в тех случаях, когда участниками трансграничной операции допущено злоупотребление правом, в частности, **если главной целью совершения трансграничной операции** являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения)».* (Обзор практики Президиума ВС РФ от 12.07.2017)

# Что положить в defense file при безлимитном вычете



Получение финансовой информации акционером и контроль



Контроль и согласование крупных сделок



Участие во встречах акционеров



Топ-менеджмент с функциями контроля и управления



Должностные инструкции и внутренние документы



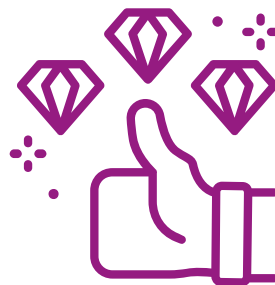
Следы взаимодействия и участия в управлении



Подтверждение деловой цели



печатные материалы  
– брошюры,  
каталоги, листовки



пробники продукции



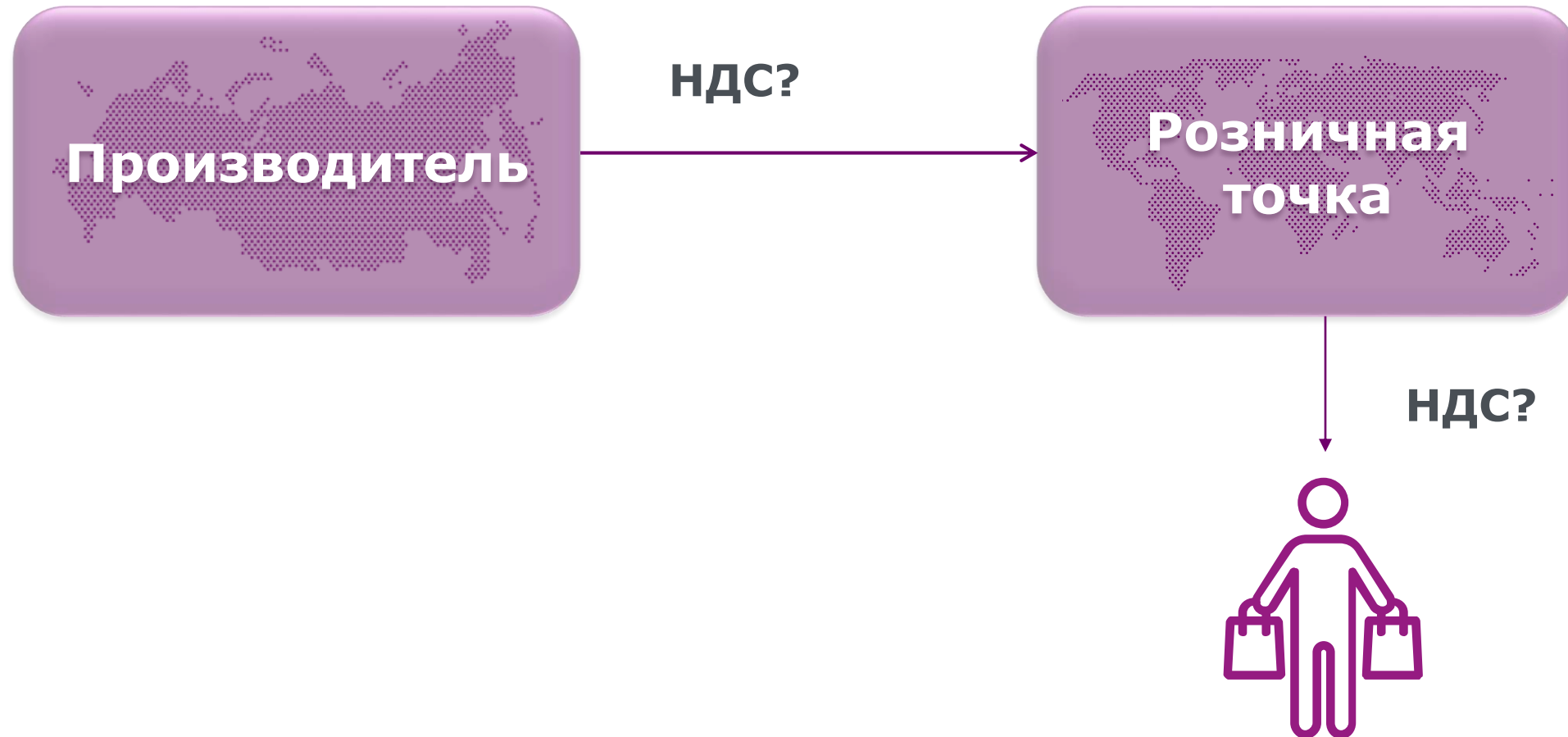
сувенирная продукция  
с логотипом



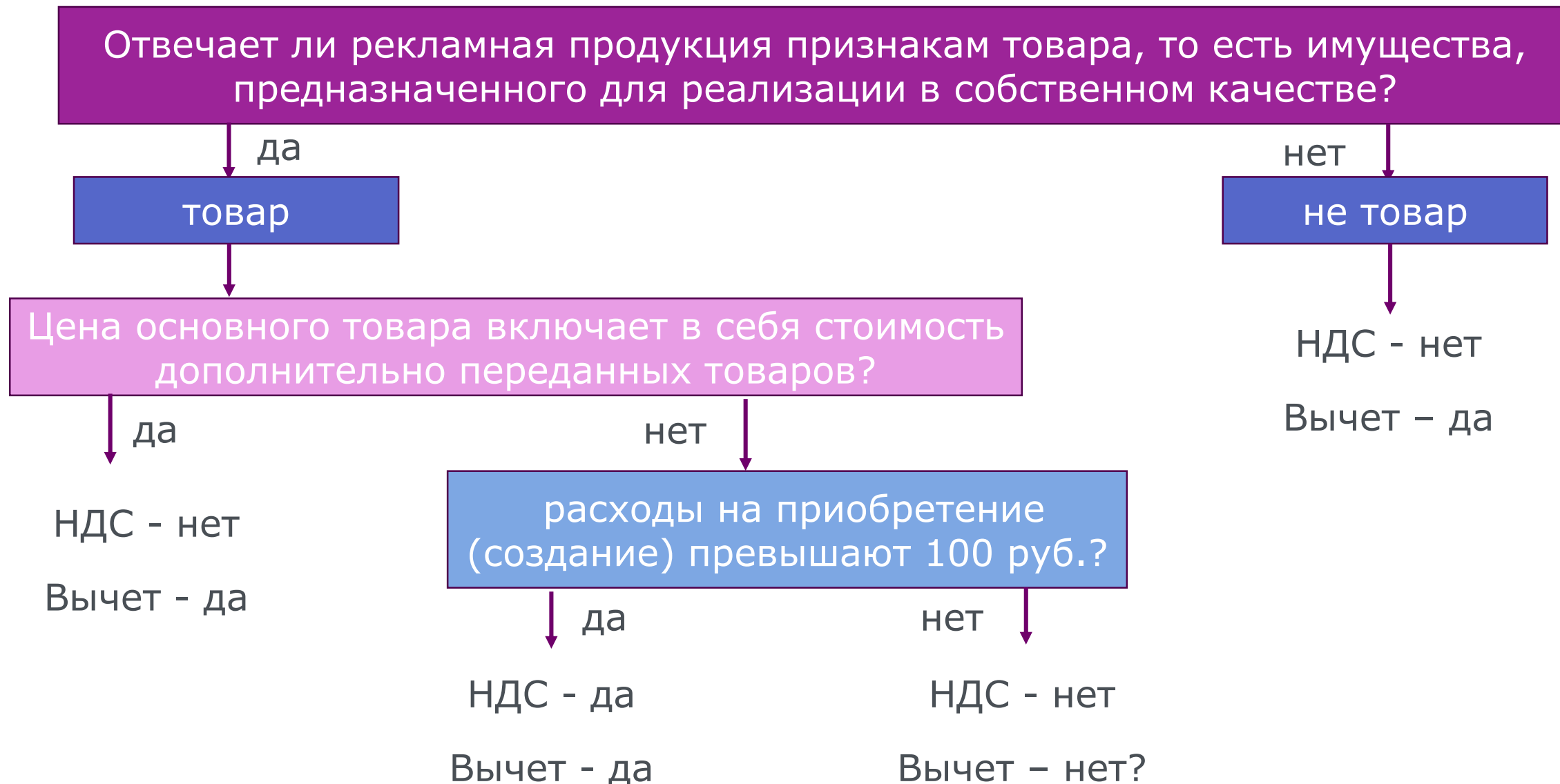
призы и подарки







товары в рамках  
акций «2 по цене 1»



# Нужно ли платить НДС и можно ли принять к вычету?



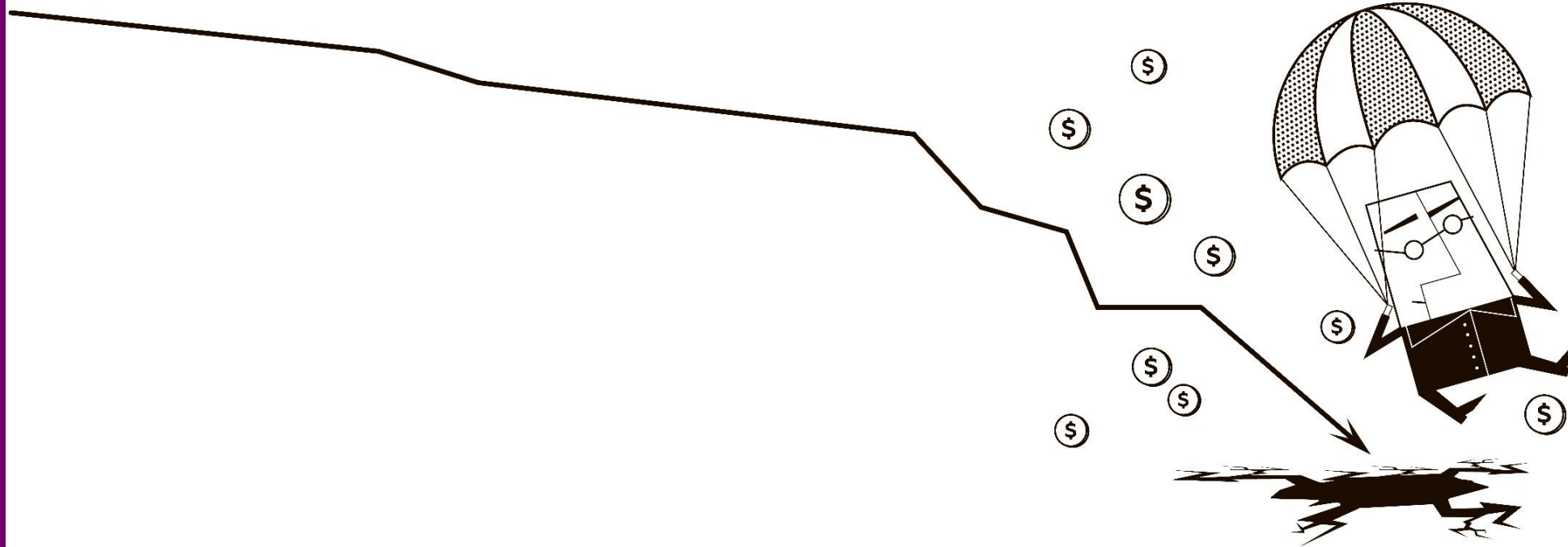


-  «... для принятия к вычету сумм "входящего" налога имеет значение наличие объективной взаимосвязи между конкретными операциями по приобретению товаров (работ, услуг) и корреспондирующими им операциями, формирующими объект налогообложения у налогоплательщика...»;
-  «... если вопрос о вычете "входящего" налога, предъявленного налогоплательщику, возникает в связи с несением издержек на рекламу, то вид и способ распространения рекламы... не должны влиять на оценку правомерности налоговых вычетов. Иное не отвечало бы принципу нейтральности НДС...»;
-  подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ неприменим «к ситуациям, когда розничным покупателям передаются рекламные материалы, не имеющие потребительской ценности (не способные служить предметом личного потребления) - не предназначенные для розничной продажи в качестве отдельных товаров и, соответственно, не способные сформировать самостоятельный объект налогообложения»
-  «... глава 21 не содержит положений, препятствующих принятию к вычету сумм "входящего" налога по рекламным материалам, но устанавливает особенности исчисления налога при передаче этих материалов розничным покупателям с учетом того, имеют ли передаваемые материалы потребительскую ценность, могут ли они быть отнесены к товарам незначительной стоимости (менее 100 рублей)».

## Снижение общей стоимости покупки

---

02 |



# Способы снижения общей стоимости покупки



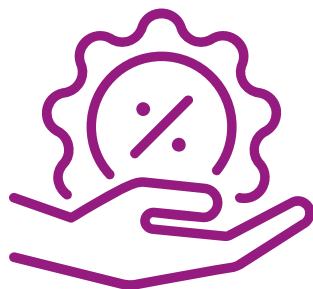
скидка на  
«акционный товар»



подарки при покупке



баллы за покупку

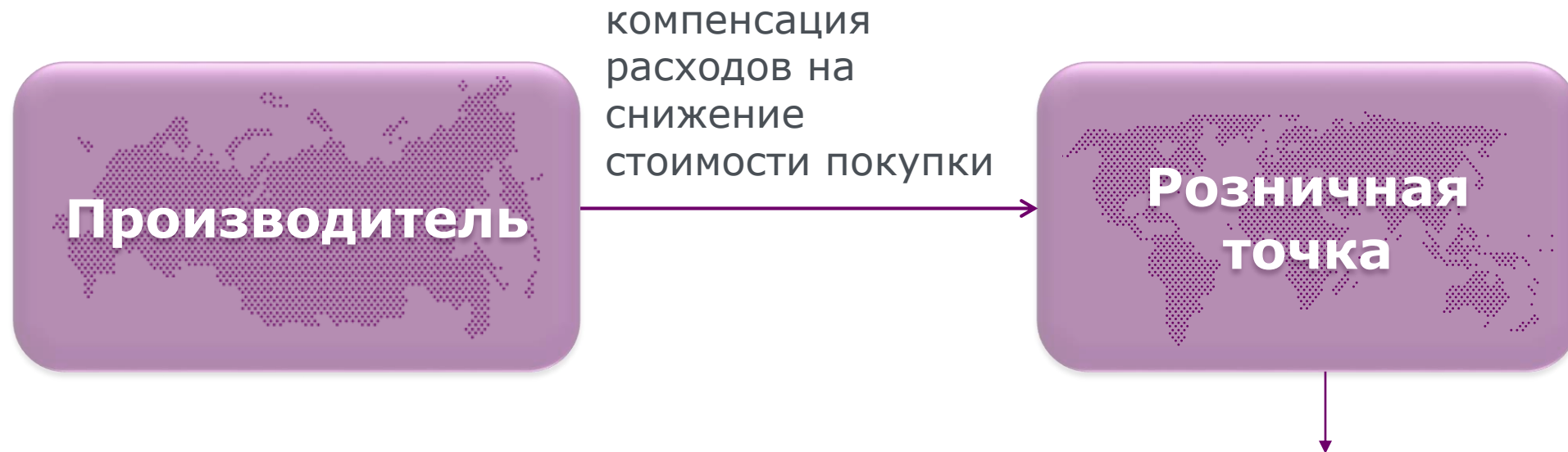


кеш-бэки (возврат  
денежных средств на карту)



компенсации сопутствующих  
покупке расходов (напр.,  
доставка, проценты)

# Если «банкет» оплачивает производитель (дистрибьютор)?

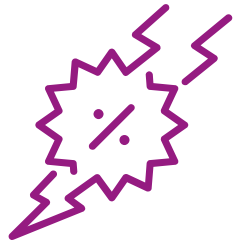


## Вопросы:

- 1) Как оформить? Скидка, премия или услуги?
- 2) Можно ли отнести на расходы?
- 3) Расходы на рекламу или другие обоснованные?
- 4) облагается ли НДС компенсация у розничной точки?



# Как оформить? Скидка, премия или услуга?



## скидка

проблемы:

необходимость выставления корректировочных счетов-фактур;

компенсация расходов может осуществляться между сторонами, не являющимися сторонами одного договора поставки – нет возможности скорректировать цену



## премия

проблемы:

премии выплачиваются за выполнение условий в рамках договоров поставок (а не по факту);

компенсации могут выплачиваться через звено - подп. 19.1 п. 1 ст. 265 не применяется

риск доначисления НДС (автопроизводители)



## услуга

проблемы:

розничный продавец может не осуществлять деятельности, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ)

## Мерчендайзинг

---

03





Письмо Минфина РФ  
от 27.04.2010 № 03-03-06/1/294

Услуги мерчендайзинга направлены на повышение привлекательности, доступности товаров для конечного потребителя. К таким услугам, в частности, относятся приоритетная выкладка товара, размещение полной ассортиментной линейки товара, поддержание необходимого запаса товара в зале.



Письма Минфина  
от 03.09.2021 № 03-03-06/1/713  
от 22.04.2015 № 03-03-06/22913  
от 27.04.2010 № 03-03-06/1/294

расходы на выкладку, мерчендайзинг нормируются

**однако** часто агентства оказывают и иные услуги (сбор информации, контроль запасов и т.д.). При критической постановке вопроса о нормируемых расходах можно выделить такие услуги.



**Кто они?**



**Что они делают?**



**Чем это подтверждается?**



## Проблемы:



- ❑ отсутствие сотрудников в штате агентства

№ А57-3949/2019

№ А27-7202/2017

№ А40-68851/2019

- ❑ отсутствие какой-либо фиксации сведений о мерчендайзерах
- ❑ прямая работа Компании с мерчендайзерами

## Рекомендации:



до заключения договора: анализ данных о численности штатных сотрудников. При **явной недостаточности** запрашивать письменные пояснения на бланке о том, каким образом будут привлекаться дополнительные сотрудники, как будут оформлены их отношения с Агентством (временный трудовой договор, договор ГПХ). **Включить условие в договор** «Исполнитель надлежащим образом в соответствии с законодательством РФ оформляет договорные отношения с привлекаемым для оказания Услуги персоналом»

в период исполнения договора: дистанцирование от мерчендайзеров, контактное лицо – сотрудник агентства

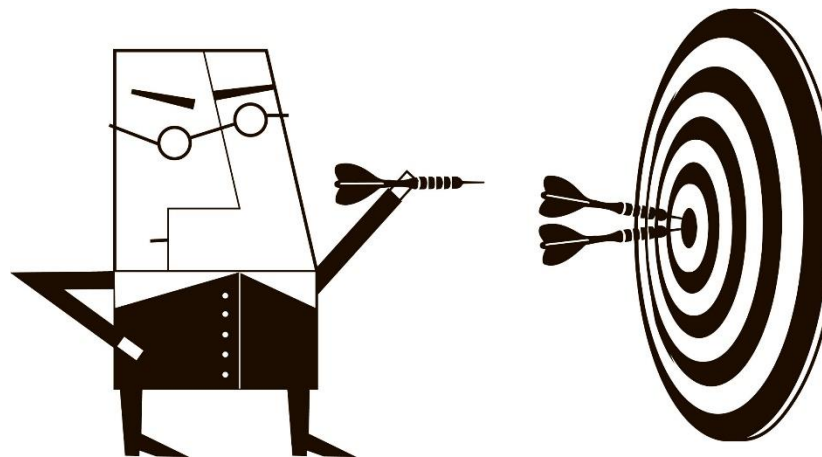
## Обычные услуги:

- контроль выкладки (или сама выкладка?)
- контроль размещения ценников, акционных стикеров, сэмплов (или само размещение?)
- контроль срока годности, товарного запаса (точка не должна?)
- проведение акций

## Основные проблемы:

Дублирование. Некорректные формулировки.

Могут быть выявлены при комплексном анализе договоров с агентствами мерчендайзинга, торговыми сетями, дистрибьюторами и рекламными агентствами



- ❑ характер услуг, оказываемых налогоплательщику магазинами торговых сетей АШАН, АТАК, Перекресток, аналогичен характеру услуг Агентства (дело № А40-202753/18)
- ❑ сотрудники торговой точки: «выкладываем мы сами» (№№ А11-16028/2018, А57-3949/2019, А45-5016/2017)
- ❑ затраты продавца по оплате действий покупателя - организации розничной торговли не могут рассматриваться как экономически обоснованные.

**Но** между могут иметь место случаи, когда заключенное поставщиком и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение *конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих **дополнительное внимание** покупателей* (Письмо Минфина РФ от 27.04.2010 № 03-03-06/1/294)





- ❑ выкладка
- ❑ размещение ценников
- ❑ контроль срока годности



- ❑ контроль выкладки либо приоритетная выкладка
- ❑ контроль размещения ценников
- ❑ сбор информации о .../передача ТТ
- ❑ проведение рекламных акций, размещение акционных стикеров, сэмплов (при контроле дублирования)

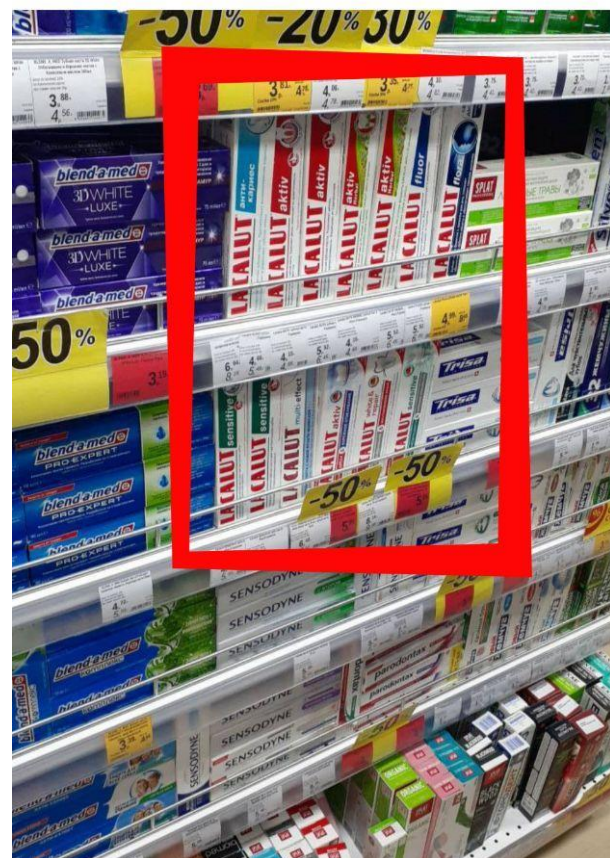
Услуги сетей: (1) не являются стандартной функцией ТТ и (2) обусловлены **особыми возможностями** ТТ. Эти услуги не может сделать пришедший мерчендайзер. Например: аудио, видео, баннеры, буклеты, пакеты в магазине; выкладка только (!) на приоритетных местах (прикассовая зона, спец паллеты, специально выделенные места)



## Проблемы

- ❑ детализация актов
- ❑ недостатки фотоотчетов (дата, место)
- ❑ отсутствие «второго» контроля оказания услуг. Налоговому органу недостаточно фотоотчетов
- ❑ отсутствие следов работы агентства на месте

**ДО**



**ПОСЛЕ**



## Рекомендации:

- ❑ акты: с детализацией посещения ТТ (помним про персональные данные)
- ❑ фотоотчеты: фиксация составления или направления. Фиксация даты и места. Контролировать выгрузку фото, если есть программа
- ❑ иные отчеты (остатки, представленность, доля полки). Установить регулярность либо фиксировать запросы



- ❑ второй контроль: протоколы визуального осмотра сотрудниками Компании или привлеченными лицами



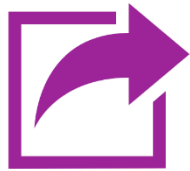


**Налоговый орган:**  
кто их туда пустил?

**Суды:** отсутствие следов агентства - сотрудники не проходили по пропускной системе на точки (№ А76-31267/2017)

- ❑ договор с сетью на доступ мерчендайзеров
- ❑ фиксация доступа (помним про персональные данные). Программный продукт. Альтернатива: предусмотреть в договоре с агентством обязанность документировать списки лиц, которые посещают ТТ

## Направления взаимодействия



Передача чего-либо:

- ❑ спецодежда
- ❑ материалы (стикеры, стойки, ценники)
- ❑ акционные товары



Обучение

! документирование следов

! работа только с агентством/через агентство



Отчетность



Передача и обслуживание  
оборудования самостоятельно  
или с привлечением «агентства»

## На что обратить внимание

- безвозмездность  
(передачи, услуг ТТ)
- расходы по налогу на прибыль



## НДС

Безвозмездная передача в собственность – облагается НДС абз. 2 подп. 1 п. 1 ст. 146

Безвозмездная передача в пользование тоже облагается НДС (Письмо Минфина РФ от 04.05.2016 № 03-07-11/25628).

Постановление АС ВВО от 03.03.2016 № А43-14608/2013 *«передача осуществлялась налогоплательщиком для собственных нужд - в целях распространения информации о производителе и выпускаемой им продукции, узнаваемости бренда и повышения уровня продаж».*

Возмездность: передача и обслуживание покрывается оплатой по договору поставки

## Налог на прибыль

подп. 16 ст. 270 НК РФ *«не учитываются в целях налогообложения расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей»*

Судебная практика **Дирол и ко.**

сохранение у производителя коммерческого интереса к реализации продукции после её реализации торговой точке (Постановление Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 № 11175/09, Постановления ФАС МО от 06.04.2009 № А40-43080/08-115-136, от 11.03.2013 № А40-70444/12-20-391 и др.)



**Приславшие самый интересный кейс-вопрос по рекламе и маркетингу получат в подарок книги:**

- ▶ «Лучшие рецепты большой семьи»
- ▶ «Напитки для хорошей компании»

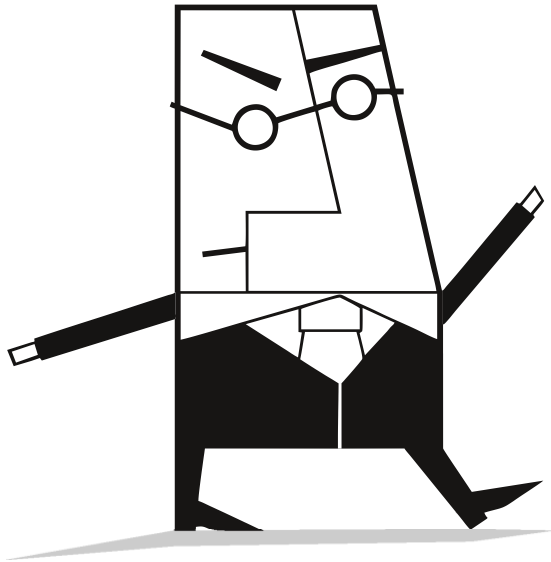


Писать вот сюда

[m.nikonova@pgplaw.ru](mailto:m.nikonova@pgplaw.ru)



# Контактная информация



- **Россия**

Москва, Санкт-Петербург,  
Красноярск, Южно-Сахалинск,  
Владивосток

- **Китай**

Пекин, Шанхай

- **Корея**



[www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)



[m.nikonova@pgplaw.ru](mailto:m.nikonova@pgplaw.ru)



+7 (495) 767-00-07



+7 (495) 765-00-07