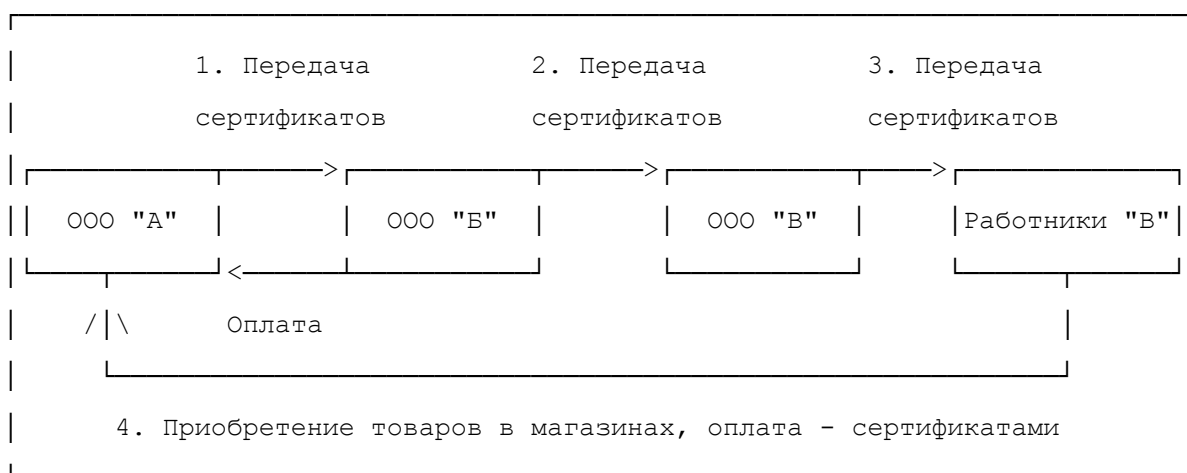


## ПОДАРОЧНЫЕ СЕРТИФИКАТЫ

В условиях кризиса важной задачей любой компании является привлечение новых клиентов и сохранение лояльности старых. Среди множества маркетинговых механизмов есть и такой - передача клиентам подарочных сертификатов на приобретение потребительских товаров. Сертификаты могут распространяться вашим контрагентом, например, среди своих сотрудников, стимулируя уже в свою очередь их лояльность.

Что же такое подарочный сертификат - товар, услуга или что-то иное? Как документально оформить данную операцию? Какие налоги возникают у каждого участника операций по передаче такого сертификата?

Рассмотрим каждую из этих операций и ее налогообложение для каждой стороны.



## Схема

**Возмездная передача подарочных сертификатов  
от ООО "А" в ООО "Б"**

Допустим, ООО "Б" приобрело у компании ООО "А" сертификат на 1000 руб.

В НК РФ не содержится понятий "подарочный сертификат" и "имущественное право". При этом согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Как разъясняет Минфин России в Письме от 04.04.2011 N 03-03-06/1/207, 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 товара (работы, услуги) (его стоимости), за вычетом указанной в сертификате суммы (номинальной стоимости сертификата).

Далее Минфин в своем Письме разъясняет: "При приобретении подарочного сертификата организация приобретает не товар, а обязательство продавца предоставить выбранный владельцем сертификата товар (работы, услуги) на определенную сумму. <...> Денежные средства, уплаченные организацией - покупателем сертификатов компании - агенту продавцов товаров (работ, услуг), фактически являются авансами, уплаченными за

товары (работы, услуги)". Таким образом, подарочный сертификат, по сути, удостоверяет имущественное право и при его приобретении организация приобретает не товар, а обязательство продавца предоставить выбранному владельцем сертификата товар (работы, услуги) на определенную сумму.

Между ООО "А" и ООО "Б" заключается договор купли-продажи товара, производится оплата 1000 руб. В качестве подтверждения заключения договора и произведенной оплаты выдается подарочный сертификат.

### НДС

Согласно [ст. 167 НК РФ](#) моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Оплата ООО "Б" по договору за подарочный сертификат является авансом в счет предстоящих поставок, а следовательно, является облагаемой НДС операцией. Продавец ООО "А" должен определить налоговую базу и исчислить НДС.

ООО "Б" может принять НДС к вычету (если все критерии для вычета выполняются, то вычет правомерен (учтен как аванс, используется в деятельности, облагаемой НДС (с этим налоговые органы могут не согласиться), есть документы - [ст. ст. 171, 172 НК РФ](#)). Во избежание рисков можно этого не делать.

### Налог на прибыль

Расхода у ООО "Б" на момент совершения данной операции не образуется при методе начисления, т.к. аванс не является расходом ([п. 14 ст. 270 НК РФ](#)).

### Передача подарочных сертификатов от ООО "Б" своему контрагенту ООО/ИП "В"

Данная передача должна быть предусмотрена маркетинговой политикой ООО "Б", соглашениями об уступке прав (актами приема-передачи) либо договорами поставки (дополнительными соглашениями к ним) с покупателем/заказчиком "В".

Рассмотрим возможные варианты документального оформления.

Безвозмездное соглашение об уступке требования  
(передаче сертификата) между ООО "Б" и ООО "В"  
(может быть оформлена актом приема-передачи)

### НДС

Передача подарочных сертификатов не облагается НДС (судебная практика ФАС ВСО: [Постановление](#) от 14.02.2014 по делу N А19-4871/2013, [Постановление](#) 13 ААС от 25.12.2015 по делу N А56-23994/2015).

При передаче подарочного сертификата от ООО "Б" ООО "В" происходит передача имущественного права.

В соответствии с [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) Налогового кодекса РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях

налогообложения передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Как видно, безвозмездная передача имущественных прав в данной [норме](#) не поименована. Кроме того, в [НК РФ](#) не установлен порядок определения налоговой базы при безвозмездной передаче имущественных прав, поскольку в [ст. ст. 154, 155](#) Кодекса упоминаются только товары, работы, услуги.

Таким образом, если руководствоваться буквальным толкованием [НК РФ](#), безвозмездная передача имущественных прав, в том числе подарочных сертификатов, не должна облагаться НДС (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.02.2014 по делу [N A19-4871/2013](#), ФАС Западно-Сибирского округа от 13.07.2011 [N A81-4401/2010](#), от 12.11.2010 [N A46-4140/2010](#)).

Поддерживая идею отсутствия НДС, некоторые суды приходят к выводу, что передача подарочного сертификата все же возмездная операция. Если она преследует цель не дарения, а продвижения товара, то это исключает безвозмездность ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 04.03.2013 по делу [N A40-52718/12-91-297](#)). А НДС отсутствует потому, что, если взимать НДС с промежуточных звеньев, просто передавших сертификаты на товар потенциальным покупателям - физическим лицам, получится, что с реализации одних и тех же товаров НДС взимается сразу с двух организаций, а это абсурд.

### Налог на прибыль

У ООО "Б" данная операция в расходы:

- либо не включается (на основании с [п. 16 ст. 270](#) НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей, если иное не предусмотрено [гл. 25](#) НК РФ);

- либо нужно документально обосновать рекламную акцию (согласно [пп. 28 п. 1 ст. 264](#) НК РФ к прочим расходам относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений [п. 4 настоящей статьи](#)).

Согласно [п. 4 ст. 264](#) НК РФ к расходам организации на рекламу в целях настоящей главы относятся:

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

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в [абз. 2 - 4 настоящего пункта](#), осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей

налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со [ст. 249](#) настоящего Кодекса.

Автор полагает, что в расходы стоимость приобретения сертификатов ООО "Б" может принять в момент передачи сертификатов ООО "В" на основании передаточного акта.

Если ООО "В" находится на ОСН, у него есть риск начисления налога на прибыль на сумму сертификата - безвозмездно полученное имущество (имущественное право) ([п. 8. ст. 250 НК РФ](#)).

**Возмездная уступка - соглашение об уступке требования  
(передаче сертификата) между ООО "Б" и ООО "В" - за 10 руб.  
(может быть оформлена актом приема-передачи)**

НДС нет, поскольку это является облагаемой операцией (есть объект налогообложения), но налоговая база равна нулю ([ст. ст. 146, 155 НК РФ](#)). Согласно [ст. 155 НК РФ](#) "Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав", [абз. 2 п. 1](#) налоговая база при уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

В данном случае разница будет отрицательной (10 - 1000 руб.).

#### Налог на прибыль

У ООО "Б" произошло уменьшение налога на прибыль на 99%. Это убыток ([п. 2 ст. 268 НК РФ](#), [п. 2 ст. 279 НК РФ](#)), который обосновывается маркетинговыми, рекламными целями (документальное оформление приказа о проведении рекламной акции, положения в маркетинговой политике).

Для операций по реализации имущественного права в виде денежного требования установлен особый порядок признания убытков ([ст. 279 НК РФ](#)). Поэтому доходы и расходы по таким операциям нужно учитывать отдельно от доходов и расходов по иной деятельности ([п. 2 ст. 274 НК РФ](#)).

Согласно [п. 2 ст. 268 НК РФ](#), если цена приобретения имущественных прав с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от их реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.

У ООО "В" на ОСН нет риска начисления налога на прибыль со всей суммы сертификата, т.к. нет безвозмездной передачи.

#### Выплата премий по договору поставки неденежными средствами

Соответствующее положение прописывается в договоре поставки продукции между ООО "Б" и ООО "В" (либо в дополнительных соглашениях). Передача сертификата оформляется актом приема-передачи.

#### НДС

Данного налога нет, потому что согласно [п. 2.1 ст. 154 НК РФ](#) выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), включая приобретение определенного объема товаров (работ, услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг) (и

применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (поощрительной выплаты) предусмотрено указанным договором (п. 2.1 введен Федеральным законом от 05.04.2013 N 39-ФЗ).

Таким образом, наша премия по условиям договора поставки не будет уменьшать стоимость отгруженных товаров и будет производиться как денежными, так и неденежными средствами (в виде уступки сертификатов в рамках проводимых рекламных акций).

#### Налог на прибыль

Сумма премии, выплаченной (предоставленной) покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок, учитывается поставщиком ООО "Б" в составе внереализационных расходов (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). При этом выплата данной премии должна быть предусмотрена договором поставки (Письмо Минфина России от 17.08.2012 N 03-03-06/1/414).

В налоговом учете стоимость передаваемого в качестве премии (бонуса) товара признается внереализационным расходом (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ, Письмо Минфина России от 08.11.2011 N 03-03-06/1/729).

У покупателя ООО "В" премия образует внереализационный доход (перечень доходов открыт).

#### Безвозмездная передача или передача подарочных сертификатов за 10 рублей ООО "В" своим работникам или иным физическим лицам

В этом случае НДС не возникает.

#### Налог на прибыль

ООО "В" является новым кредитором. А уступка им приобретенного денежного требования (физическим лицам) рассматривается для целей налогообложения как реализация финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).

Налоговая база по данной операции определяется как разница между доходами (выручкой) от реализации финансовых услуг (за сколько уступлено физ. лицу) и суммой расходов, связанных с приобретением и реализацией уступаемого права требования (за сколько приобретено от ООО "Б") (п. 1 ст. 268 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 279 НК РФ при дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право требования, указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг.

Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращения соответствующего обязательства.

При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга (Письмо Минфина России от 20.10.2015 N 03-03-06/1/60050).

Доход (убыток) от уступки права требования долга, полученный как до, так и после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, необходимо учитывать в том отчетном (налоговом) периоде, в котором был подписан акт

уступки права требования ([п. 1 ст. 271 НК РФ](#), [Письмо Минфина России от 07.12.2011 N 03-03-06/2/194](#)).

Если новый кредитор учитывает доходы и расходы по методу начисления, то получение дохода ему следует отразить ([п. 5 ст. 271 НК РФ](#), [Письмо Минфина России от 06.08.2010 N 03-03-06/1/530](#)):

- на дату последующей уступки приобретенного ранее требования или
- на дату исполнения требования должником.

Если новый кредитор учитывает доходы и расходы по кассовому методу, то датой получения дохода признается ([п. 2 ст. 273 НК РФ](#)):

- день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, или
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, или
- дата погашения задолженности иным способом.

Соответственно, если сделать реализацию сертификата работникам тоже за 10 руб., налоговая база по налогу на прибыль у ООО "В" от такой передачи будет равна нулю.

Таким образом, самое выгодное (с точки зрения обложения налогом на прибыль) - это ситуация, когда ООО "Б" уступает сертификаты за 10 руб. (условную малую величину), а ООО "В" за эту же сумму передает сертификаты своим работникам.

**НДФЛ у работников не возникает, если сумма сертификата не превышает 4000 руб.**

В соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 211](#) Кодекса оплата за налогоплательщика организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав относится к доходам налогоплательщика, полученным в натуральной форме.

Таким образом, при получении от организации физическими лицами - участниками рекламной акции подарочных сертификатов у таких лиц образуется доход в натуральной форме в виде оплаты права на получение соответствующих товаров (работ, услуг).

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](#) Кодекса 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 ограничение 4000 руб., подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке. 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, т.е. не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

**Страховые взносы**

Объекта обложения страховыми взносами, по нашему мнению, не возникает.

Согласно **п. 3 ст. 7** Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

В данном случае физическому лицу передается имущественное право по договору купли-продажи в рамках гражданско-правового договора уступки права (требования) к ООО "А".

**О.Ястребкова**  
Руководитель  
юридического департамента  
ООО "Кузьминых, Евсеев и партнеры"

Подписано в печать

23.06.2016