

**РЕКЛАМА ТОВАРОВ:
НДС И НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ**

23 мая 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

При планировании различных рекламных мероприятий предприятиям необходимо заранее оценить возможные налоговые последствия соответствующих расходов. Такие последствия могут касаться налога на прибыль, НДС, а в ряде случаев и налога на доходы физических лиц.

Для признания в целях налогообложения любых затрат, в том числе рекламных, должны выполняться условия, установленные статьей 252 Налогового кодекса: экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность расходов на получение дохода.

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 (абз. 7, 8 п. 2 Определения № 1072-О-О, абз. 3, 4 п. 3 Определения №320-О-П, абз. 3, 4 п. 3 Определения №366-О-П). Экономическая оправданность расходов не может оцениваться исходя из их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата (абз. 9 п. 2 Определения № 1072-О-О, абз. 5 п. 3 Определения № 320-О-П, абз. 5 п. 3 Определения 366-О-П). Целесообразность, рациональность и эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать лишь налогоплательщик, поскольку он осуществляет деятельность самостоятельно и на свой риск (абз. 9, 10 п. 2 Определения № 1072-О-О, абз. 5, 6 п. 3 Определения № 320-О-П, абз. 5, 6 п. 3 Определения №366-О-П, Определение ВАС РФ от 12.08.2008 № 9783/08).

Таким образом, все произведенные организацией расходы изначально предполагаются обоснованными. Доказать их необоснованность должны именно налоговые органы (абз. 11, 13 п. 2 Определения № 1072-О-О, абз. 7, 9 п. 3 Определения № 320-О-П, абз. 7, 9 п. 3 Определения № 366-О-П).

Критерии для признания расходов рекламными

Помимо общих требований к признанию расходов для налогообложения, при осуществлении рекламных расходов возникает много сложных вопросов. И первый из них – «граница» между рекламой и прочими мероприятиями, осуществляемыми организацией в целях продвижения товаров на рынке, но не относящимися к рекламе. Многие расходы на продвижение товаров не предусмотрены в списке ненормируемых рекламных и могут признаваться только в пределах установленного норматива - 1% от выручки.

Следовательно, первая задача при планировании мероприятий, близких по сути к рекламным, — четко разграничить, где реклама начинается и где она заканчивается.

В соответствии с Федеральным законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) **реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования.** В связи с этим ключевые моменты для отнесения какой-либо информации к рекламе – это ее цель (формировать или поддерживать интерес к определенному товару или производителю) и предназначенность для неопределенного круга лиц.

Предназначенность информации для неопределенного круга лиц

Основным признаком рекламы является ее адресованность неопределенному кругу лиц.

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

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

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

Так, например, не подпадает под определение рекламы презентация продукции для ограниченного круга лиц или рассылка рекламных буклетов на конкретные адреса с указанием ФИО получателя (в частности, рассылка каталогов или буклетов своим клиентам).

Вместе с тем проведение дегустации продукции в торговых залах магазинов или рассылка буклетов без указания ФИО получателя относятся к рекламным расходам и учитываются в пределах 1% от выручки (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596).

Рассмотрим несколько видов расходов, которые не являются рекламными именно в связи с тем, что не выполняется критерий "адресованность неопределенному кругу лиц".

Логотип компании на сувенирах и форменной одежде

По мнению Федеральной антимонопольной службы, распространение неперсонифицированной информации о лице, товаре, услуге должно признаваться распространением среди неопределенного круга лиц, в том числе 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 России от 05.04.2007г. № АЦ/4624). При этом нанесение юридическим или физическим лицом логотипов или товарных знаков на сувенирную продукцию (авторучки, футболки, пакеты, календари и прочее) осуществляется в рекламных целях, независимо от дальнейшего распространения данной продукции сотрудникам, партнерам данной организации или третьим лицам, в том числе на безвозмездной основе (письмо ФАС России от 23.01.2006 г. № АК/582).

Вместе с тем данная продукция может быть также использована и самим предприятием (его сотрудниками) для собственных нужд при непосредственном осуществлении своей деятельности. В таком случае информация, нанесенная на продукцию, не должна рассматриваться в качестве рекламы. Соответственно, при предоставлении сотруднику изготовленной сувенирной продукции (ручек, блокнотов и т.п.) в качестве канцелярских товаров или спецодежды для использования в качестве униформы предприятие не осуществляет функций по распространению рекламы, равно как и не передает такую продукцию сотрудникам в рекламных целях, однако обеспечивает организацию своей работы (Письмо ФАС от 30.10.2006 г. N АК/18658). Аналогичная точка зрения была высказана в постановлении ФАС Московского округа от 25.04.2012 № А40-79873/11-99-360): размещение логотипов товаров на форменной одежде сотрудников компании и ношение ими данной одежды во время работы не является рекламой товара заказчика, так как отсутствует информация об услуге - это индивидуализация товара, а не реклама.

Арбитражным судом Московского округа (Постановление ФАС Московского округа от 28.04.2005 г. № КА- А40/В274-05) рассматривалась ситуация, связанная с передачей организацией партнерам подарков (шоколадных наборов, иных товаров) с нанесенными на них логотипами данной организации. Организация относила данные расходы к рекламным, поскольку информация о ней в виде логотипа передавалась неопределенному кругу лиц. Однако суд поддержал позицию налоговых органов, не признававших данные расходы в качестве рекламных. Поскольку получатели информации на материальных носителях были конкретно поименованы (это представители организаций, с которыми установлены партнерские отношения или представители клиентов данного Общества, представители зарубежных фирм, руководители предприятий, представителей городской и районной администраций и средств массовой информации), отсутствовал элемент неопределенности получателей, характерный для распространения рекламной информации.

Визитные карточки

Как правило, информация, указанная на визитке, является персональной и касается конкретного физического лица – работника, а не организации. Это сведения о должности сотрудника, его инициалы, контактные телефоны, наименование организации, адреса электронной почты и наименование интернет-сайта организации. Целью вручения такой визитной карточки является, прежде всего, представление личности сотрудника. Информации о виде деятельности организации, ее целях и задачах визитки не содержат, т.е. они не формируют и не поддерживают интереса к товарам (услугам) организации. В то же время, визитки способствуют взаимодействию сотрудников с контрагентами, поэтому являются экономически обоснованными. Поэтому их можно учесть в расходах по подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Однако для этого в должностные обязанности работника, которому изготовили визитки, должно входить установление и поддержание деловых контактов с контрагентами. Указанная обязанность должна четко следовать из должностной инструкции работника.

Размещение информации на квитанциях о квартплате

Информация о товарах (работах, услугах), размещенная на квитанциях по оплате квартир, предназначена, в первую очередь, для конкретных лиц – для потребителей коммунальных услуг, указанных в этих квитанциях. Поэтому затраты организации, связанные с размещением такой

информации, нельзя признать расходами на рекламу (письмо Минфина РФ от 10.09.2007 N 03-03-06/1/655).

Вместе с тем, существует точка зрения, согласно которой информация о товарах (работах, услугах), размещенная на квитанциях о квартплате, предназначена для неопределенного круга лиц и отвечает признакам рекламы, т.к. увидеть ее может не только собственник квартиры, но и другие лица, например, члены его семьи, почтальон, консьерж, арендатор квартиры и т.д. Судебной практики по данному вопросу нет.

Рассылка рекламных буклетов

По мнению Минфина России (письма Минфина России от 15.07.2013 № 03-03-06/1/27564, от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596, от 05.07.2011 №03-03-06/1/392):

- если организация осуществляет рассылку рекламных буклетов на конкретные адреса без указания фамилии, имени, отчества конкретного получателя, которому адресован данный буклет, то затраты на их изготовление должны быть включены в состав расходов на рекламу;
- если организация осуществляет рассылку рекламных буклетов на конкретные адреса с указанием фамилии, имени, отчества конкретных получателей, то эти расходы рекламными не являются. Но они связаны с реализацией товаров и могут учитываться в целях налогообложения прибыли в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При определенной методике отбора адресатов можно говорить о рекламной направленности затрат, даже если информация передается конкретному лицу. Так, чаще всего для рассылки используются так называемые базы контактов. Соответственно, компания всегда может выбрать адресата рекламы по определенным критериям – району проживания, возрасту, полу и др. И здесь говорить об определенности круга лиц, которые получают информацию, не приходится. В то же время налоговые органы могут не согласиться с отнесением затрат по адресной рассылке писем к рекламным расходам.

Поскольку Налоговым кодексом установлен ограниченный круг «ненормируемых» рекламных расходов, адресность мероприятий по продвижению товаров может быть выгодна компании, если соответствующие расходы могут превысить лимит, установленный п.4 ст. 264 Налогового кодекса - 1% от выручки за отчетный (налоговый) период. Например, в случае раздачи дисконтных карт, при проведении стимулирующих лотерей, обзвоне клиентов: в качестве рекламных эти расходы учитываются для налога на прибыль в ограниченном размере, но если мероприятие сделать адресным, то положения Налогового кодекса о порядке признания расходов на данные затраты не распространяются.

Целевая направленность расходов

Второй признак рекламы – ее цель: привлечение и поддержание внимания к объекту рекламирования для его продвижения на рынке.

Некоторые расходы, изначально учтенные как рекламные, могут быть переквалифицированы в случае изменения их назначения. Самым распространенным примером такой переквалификации является использование в рамках собственной деятельности предприятия канцелярских принадлежностей с логотипом компании. При передаче их работникам для выполнения трудовых функций данные расходы могут быть исключены из рекламных и учитываться в качестве расходов на канцелярские товары (постановление ФАС Московского округа от 31.01.2011 № КА-А40/17593-10).

Очень часто на форменной одежде сотрудников изображается зарегистрированный товарный знак (логотип). Существует точка зрения, согласно которой ношение работниками одежды с символикой организации распространяет информацию об организации, поддерживает интерес клиентов к ней и формирует положительный имидж фирмы, поэтому затраты на такую форменную одежду можно учитывать как рекламные. Однако один из основных признаков рекламы – распространение соответствующей информации среди неопределенного круга лиц. Логотипы или товарные знаки, нанесенные на форму, используемую организацией в своей деятельности (т.е. для собственных нужд), не отвечают данному требованию. При передаче сотруднику такой форменной одежды юридическое лицо не осуществляет функций по распространению рекламы. Форменная одежда, в первую очередь, доводит до сведения клиентов информацию о принадлежности работника к конкретной организации. Кроме того, униформа предназначена для работников, общающихся в процессе работы с ограниченным числом посетителей. Следовательно, она не подпадает под определение рекламы.

Вместе с тем, в постановлении ФАС ВВО от 13.01.2005 N А43-1729/2004-32-152 сделан вывод, что затраты на изготовление форменной одежды с логотипом организации правомерно учтены организацией в качестве ненормируемых расходов на рекламу, поскольку форменная одежда с логотипом использовалась работниками, участвующими в проведении рекламных акций в местах реализации товаров, для привлечения интереса потребителей к продукции компании. Однако данный случай является частным, ко всем случаям использования форменной одежды с логотипом его применять нельзя.

По общему правилу налогообложение расходов на форменную одежду (с логотипом или без) зависит от того, передается ли она в собственность работника или нет. Если передается, то ее стоимость включается в расходы по прибыли, в налоговую базу по НДС, облагается НДФЛ и страховыми взносами. Если форменная одежда не передается в собственность работника, то ее стоимость не включается в расходы при исчислении налога на прибыль и в базу по НДС, НДФЛ, и страховые взносы на ее стоимость не начисляются.

Не реклама, потому что так сказано в законе

В силу прямых указаний Закона № 38-ФЗ «О рекламе» (п. 2 статьи 2) некоторые информационные сообщения и материалы исключаются из-под действия этого закона, т.е. не являются рекламой.

Пленум ВАС РФ от 08.10.2012 N 58 «О некоторых вопросах практики применения Арбитражными судами федерального закона «О рекламе» указал, что в качестве рекламы не может быть квалифицирована информация, размещение которой обязательно в силу закона или обычаев делового оборота, даже если у такой информации имеются все признаки рекламы, перечисленные в п. 1 ст. 3 закона «О рекламе». Более того, Пленум ВАС РФ указал, что отсутствие в обязательной к размещению информации каких-либо предусмотренных законодательством сведений не свидетельствует о том, что такая информация является рекламой.

Например, не является рекламой информация, размещенная на товаре или его упаковке, о самом товаре, его изготовителе, об импортере или экспортере, а также любых элементах товара. Не признана судом в качестве рекламных расходов стоимость оборудования с нанесенным на него товарным знаком, которое организация передавала в торговые точки, осуществляющие продажу ее продукции. По мнению судов, эти расходы признаются в обычном порядке, предусмотренном для соответствующих активов (постановления ФАС Московского округа от 25.04.2012 № А40-79873/11-99-360, Центрального округа от 10.04.2012 № А54-999/2011).

Не признается рекламой информация, если ее раскрытие, распространение или доведение до потребителей является обязательным.

В частности, пунктом 1 ст. 9 Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей" установлена обязанность изготовителя (исполнителя, продавца) довести до сведения потребителя фирменное наименование своей организации, место ее нахождения и режим работы. В соответствии с этой же нормой указанная информация должна быть размещена на вывеске. В связи с этим в Постановлении Пленума ВАС РФ от 08.10.2012г. N 58 указано, что не является рекламой размещение наименования организации в месте ее нахождения, а также иной обычно указываемой информации для потребителей непосредственно в месте реализации товара, оказания услуг.

В частности, не являются рекламой:

- вывеска на входе в здание с информацией о деятельности компании (п. 1 Постановления Пленума ВАС от 08.10.2012г. N 58);
- краткие сведения о наименовании организации, ее местонахождении и направлении проезда, размещенные непосредственно на знаках маршрутного ориентирования или на рекламных конструкциях, совмещенных со знаками маршрутного ориентирования, при наличии разрешения органов ГИБДД на установку и снятие технических средств организации дорожного движения (п. 12 Постановления Пленума ВАС от 08.10.2012г. N 58);
- размещение в витрине магазина графической информации о товаре, который непосредственно продается в розницу в этом магазине (Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.11.2012 по делу N А23-3068/2012).

Таким образом, в целях налогообложения прибыли расходы на вывески и указатели не должны учитываться как расходы на рекламу. Вместе с тем, поскольку вывески и указатели необходимы организации для того, чтобы информировать потенциальных потребителей о своем местонахождении,

расходы на их изготовление и размещение соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ и могут учитываться при исчислении налога на прибыль на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При этом важно учитывать, где находится вывеска или указатель с названием компании. Так, суд признал рекламным информационный щит с названием организации, поскольку он находится не в зоне нахождения компании, а на расстоянии 300 метров от нее (постановление ФАС Московского округа от 19.10.2009 № КА-А41/10701-09). Вывеска на крыше здания, где компания занимает несколько помещений, считается рекламой, поскольку она не обозначает местонахождение организации, а преследуют иные цели (письмо Федеральной антимонопольной службы от 16.03.2006 № АК/3512). Размещение на стендах (то есть не у входа) коммерческого обозначения компании и информации о ее товарах является рекламой (письмо Минфина от 30.05.2012 № 03-03-06/1/284).

Кроме того, вывески и указатели следует ограничивать от рекламных конструкций, которые являются элементами наружной рекламы. Если вывеска помимо обязательной информации содержит прочую информацию, она может быть признана рекламой.

Объекты рекламирования. Спорные вопросы

Налоговые органы часто исключают из рекламных расходов затраты на подготовку телероликов и газетных публикаций, которые не содержат информации о производимых организацией товарах. Они считают, что это не реклама. Такие претензии необоснованны. Согласно ст. 3 Федерального закона "О рекламе" объектами рекламирования могут быть товары (работы, услуги), средства индивидуализации юридического лица или товара, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности, мероприятие.

Имиджевая реклама

Объектом рекламирования могут быть не только производимые (реализуемые) товары, но и само юридическое лицо. Эта так называемая "имиджевая" реклама, цель которой – создать положительный имидж организации в целях привлечения внимания потенциальных покупателей и деловых партнеров, расширить рынки сбыта. Такой рекламой можно признать, например, распространение информации о социальной политике, проводимой организацией, о ее благотворительной деятельности, об участии в решении проблем региона, о том, как она заботится о своих сотрудниках, о наличии у нее квалифицированных кадров, о ее деловых партнерах, о перспективах дальнейшего развития, о реконструкции и строительстве новых производственных мощностей.

Руководствуясь аналогичными аргументами, ФАС СЗО в постановлении от 14.09.2007 г. N А42-14020/2005 признал расходами на рекламу затраты организации по договору, в соответствии с условиями которого исполнитель (телекомпания) подготовил и разместил в телеэфире сюжеты о благотворительной деятельности организации, о помощи, оказанной ею центральной районной больнице, об участии в реконструкции детской городской больницы.

По обстоятельствам дела, рассмотренного ФАС Московского округа в Постановлении от 14.03.2012 N А40-63461/11-99-280, торговая организация, владеющая сетью гипермаркетов, расположенных в нескольких городах России, провела социально ориентированную акцию с целью формирования лояльного отношения со стороны покупателей к гипермаркетам, поддержания положительного имиджа и привлечения внимания потенциальных покупателей. В рамках мероприятия были изготовлены и размещены рекламные афиши, билборды, лифлеты, листовки, изготовлена футбольная форма с символикой гипермаркета, размещена реклама в печатных изданиях, интернете. Руководствуясь ст. 3 Закона о рекламе, суды пришли к выводу, что понесенные организацией расходы являются рекламными, поскольку направлены на поддержание интереса к гипермаркетам для рекламы его деятельности и торговой марки, и эти расходы соответствуют пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ. Данная норма позволяет организациям учитывать расходы на рекламу своей деятельности и товарного знака, при этом организация не ограничена в выборе способа и средств рекламирования.

Реклама в пользу третьих лиц

По общему правилу организация вправе списать расходы на рекламу производимых, приобретенных или реализуемых товаров (подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако объектом рекламирования может быть чужой товарный знак или товары, которые уже переданы дистрибьюторам или в розничную сеть, но от реализации которых зависит результат экономической деятельности компании. Это так называемая реклама «в пользу третьих лиц».

Налоговые органы, как правило, возражают против учета расходов на рекламу, если в ней размещена только информация о контрагентах, например о розничных магазинах, где можно купить продукцию компании или товарном знаке, который не принадлежит данной организации. В этом случае, по их мнению, компания рекламирует не себя, а другие организации. Существуют и судебные решения, разделяющие данную точку зрения. Однако ст. 264 НК РФ не содержит условия о праве собственности на рекламируемые товары в целях учета расходов на рекламу. Кроме того, согласно ст. 2 Федерального закона «О рекламе» объектом рекламы может быть товар сам по себе. Поскольку основная выгода для поставщика — продать побольше товаров конечным потребителям, расходы на рекламу товаров, реализуемых третьими лицами, также обоснованы.

Проанализировав арбитражную практику, можно сделать следующий вывод: для исключения налоговых рисков реклама «в пользу третьих лиц» обязательно должна содержать какую-либо информацию и о самой компании-рекламодателе (например, его наименование, товарный знак, адрес, телефон и т.д.), а также способствовать увеличению ее прибыли. Подтвердить это можно, например, отчетами о динамике продаж. Как вариант, можно включить в договор поставки условие о том, что компания обязуется рекламировать отгруженные товары (постановления ФАС Московского округа от 29.07.14 № А40-105967/13). Только при выполнении указанных условий расходы на нее будут экономически обоснованными и будут отвечать требованиям ст. 252 НК РФ.

Документальное подтверждение расходов на рекламу

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

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

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

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

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

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

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

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

Порядок признания рекламных расходов. Виды рекламы

Расходы на рекламу организация может учитывать при исчислении налога на прибыль при соблюдении требований, установленных подп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 НК РФ. Чтобы принять к учету рекламные затраты, они 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;
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Соответственно, любые иные расходы на рекламу подпадают под определение нормируемых расходов.

Ненормируемая реклама

Расходы на разработки идей и сценария проведения рекламного мероприятия, осуществляемого через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети или в рамках участия в выставках, ярмарках, экспозициях, учитываются в составе ненормируемых расходов на рекламу согласно абз. 2 или 4 п. 4 ст. 264 НК РФ. Расходы на разработки идей и сценария проведения иных рекламных мероприятий учитываются в составе нормируемых расходов на рекламу (письмо Минфина России от 26.01.2006 г. № 03-03-04/2/15).

Наружная реклама

К наружной относится реклама, которая распространяется с использованием следующих рекламных конструкций (ч. 1 ст. 19 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ): щитов; стендов; строительных сеток; перетяжек; электронных табло; оборудования, предназначенного для проекции рекламы; воздушных шаров; аэростатов; иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних конструктивных элементах зданий, сооружений или вне их, а также на остановках транспорта. То есть речь идет о рекламе, размещенной вне зданий либо на их внешних стенах.

Если рекламные информационные стенды или табло находятся внутри здания (например, в баре рекламируется продукция производителя на информационном табло), то такая реклама не подпадает под список ненормируемых расходов. Так, должны нормироваться расходы на размещение в барах и ресторанах по заказу поставщика световых вывесок и зеркал, информационных тейбл-тенсов с изображением товаров и с информацией о них (пост. ФАС МО от 25.04.2012 № А40-79873/11-99-360).

Если для размещения наружной рекламы используется приобретенная или изготовленная собственными силами рекламная конструкция, то порядок налогового учета рекламных расходов зависит от стоимости и срока полезного использования такой конструкции:

- при стоимости щитов, электронных табло, стендов, перетяжек и т.п. более 100 тыс. руб. (до 31.12.2015г. – более 40 тыс. руб.) и сроке их службы более одного года, такая рекламная конструкция признается основным средством. Расходы на ее приобретение или создание списываются через амортизацию;
- если рекламная конструкция по своим характеристикам не соответствует понятию амортизируемого имущества, то стоимость ее приобретения (создания) включается в состав рекламных расходов единовременно.

Вместе с тем, иногда организациям удается отстоять в суде правомерность иного порядка учета рассматриваемых расходов. Так, в постановлении от 14.01.2005 N Ф09-5757/04-АК ФАС УО указал, что рекламный плакат не является основным средством, как указывает налоговый орган, а представляет собой носитель рекламной информации, срок использования которой зависит не от материала и конструкции этого носителя, а от стабильности потребительского спроса на продукцию, производимую предприятием. Поэтому суд отклонил доводы налогового органа о наличии в плакате признаков амортизируемого имущества по стоимости и сроку службы.

Если реклама размещается по договору с рекламным агентством на принадлежащих ему рекламных конструкциях, то расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий договора (п.1 ст. 272 НК РФ). А в случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. На основании указанной нормы в случаях, когда договором предусмотрена систематическая оплата за размещение рекламы, расходы признаются также систематически - ежемесячно или ежеквартально. Если же договором предусмотрена оплата за будущие периоды, то расходы подлежат равномерному распределению

Реклама в СМИ и по телекоммуникационным сетям

Под средствами массовой информации понимаются периодическое печатное издание, радио-, теле- и видеопрограмма, кинохроникальная программа, иная форма периодического распространения массовой информации (абз. 3 ст. 2 Закона РФ от 27.12.1991 N 2124-1 «О средствах массовой информации»). При этом под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. Под радио-, теле-, видео-, кинохроникальной программой понимается совокупность периодических аудио-, аудиовизуальных сообщений и материалов (передач), имеющая постоянное название и выходящая в свет (в эфир) не реже одного раза в год.

Реклама в газетах и журналах

Наиболее частые способы распространения рекламы через СМИ – это публикация объявлений или статей в газетах или в журналах.

Следует иметь в виду, что если объем рекламы в периодическом печатном издании не превышает 40% объема одного номера, то такое издание не является специализированным рекламным изданием. В соответствии со статьей 16 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ «О рекламе» размещение текста рекламы в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, должно сопровождаться пометкой «реклама» или пометкой «на правах рекламы». Минфин России считает, что при отсутствии такой пометки затраты организации на соответствующую публикацию не признаются рекламными расходами и не учитываются при налогообложении прибыли (письма Минфина России от 15.06.2011 N 03-03-06/2/94, от 27.06. 2007 г. № 03-03-06/1/418, от 31.01.2006 № 03-03-04/1/66).

Судебные органы с такой позицией нередко не соглашались, поскольку нарушение законодательства о рекламе не изменяет сути распространяемой через периодическое печатное издание рекламной

информации. Поэтому если указанная информация соответствует определению рекламы, приведенному в п. 1 ст. 3 Закона "О рекламе", то затраты, связанные с ее размещением, следует признавать рекламными расходами (постановления ФАС МО от 23.09.2008 N КА-А40/8513-08-2, от 21.02.2008 N КА-А40/410-08-П, ФАС Поволжского округа от 16.04.2008 № А55-10084/2007, ФАС СЗО от 03.04.2007 N А05-8063/2006-13, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.11.2008 № 09АП-14286/2008-АК). В п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 25.12.1998 N 37 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением законодательства о рекламе" также сказано, что при опубликовании рекламной информации без сообщения типа "на правах рекламы" меры административного воздействия применяются к рекламодателю (т.е. к газете), а не к рекламодателю.

Реклама на телевидении, радио, при кино- и видеообслуживании

Данные способы рекламирования, как правило, обусловлены созданием и прокатом в эфире рекламных видеороликов и аудиозаписей. Порядок учета таких затрат имеет свои особенности.

Согласно п. 1 ст. 1259 ГК РФ аудиовизуальные произведения (кино-, теле- и видеофильмы и т.п.) являются объектами авторских прав. Как правило, договор на создание указанных объектов предусматривает, что исключительное право на их использование передается заказчику.

Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. (до 31.12.2015г. – более 40 тыс. руб.) в налоговом учете подлежат включению в состав нематериальных активов (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Таким образом, если рекламный видеоролик (аудиозапись) организация планирует использовать **более 12 месяцев**, то при исчислении налога на прибыль расходы по приобретению исключительного права следует учитывать в качестве нематериальных активов. В состав расходов на рекламу в данном случае надо включать ежемесячные суммы амортизации (письма Минфина России от 23.03.2015 №03-03-06/1/15750, от 26.03.2012 № 03-03-06/1/157, от 15.06.2012 N 03-03-10/71). При этом организация вправе самостоятельно определить срок полезного использования исключительного права на аудиовизуальное произведение, однако он не может быть менее двух лет (абз. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ). Следует иметь в виду, что учитывать амортизацию в составе расходов можно только в течение периода времени, пока ролик (аудиозапись) фактически используется в рекламных целях.

Если по истечении установленного срока видеоролик не может использоваться, он подлежит списанию с баланса с отнесением в бухгалтерском учете его остаточной стоимости на прочие расходы (п. 34 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)).

В целях налогообложения прибыли убыток от ликвидации нематериальных активов учитывается в составе внереализационных расходов в соответствии с подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ. При этом остаточная стоимость признается в составе убытка при использовании линейного метода начисления амортизации.

Согласно подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора. Следовательно, если условиями авторского договора о передаче исключительных прав (например, видеоролика) предусмотрен такой способ оплаты, то рекламные расходы формируются за счет суммы соответствующих платежей, произведенных в течение отчетного или налогового периода.

Если рекламный видеоматериал (аудиозапись) организация планирует использовать **менее 12 месяцев либо его стоимость менее 100 тыс.руб.**, то он не относится к нематериальным активам. Период использования нужно подтвердить. Например, зафиксировать в договоре на трансляцию, а также получить от телеканала эфирную справку со временем фактического показа рекламы (письмо Минфина России от 23.03.2015 № 03-03-06/1/15750). Если ролик заказан для выставки, то зафиксировать срок мероприятия — неделя, месяц и т. п.

Если видеоролик не относится к нематериальным активам, то возможны два варианта учета затрат на его изготовление:

- одновременно на дату начала использования;
- посредством равномерного распределения в течение срока, установленного организацией (периода предполагаемого использования).

В состав ненормируемых для налогообложения расходов включена реклама при кино- и видеообслуживании, поэтому могут быть учтены полностью расходы на изготовление фильмов-анонсов перед киносеансом.

Очень часто рекламные видеоролики транслируются в торговых залах розничных сетей или в общественном транспорте - на плазменных панелях, бегущей строкой и т.п. Затраты на создание и размещение такой рекламы можно учесть в полном объеме, только если организация, предоставляющая услуги по размещению рекламного ролика, зарегистрирована в качестве СМИ. В иных случаях такие расходы нормируются (письма Минфина России от 17.05.2013 N 03-03-06/1/17267, от 06.12.12 №03-03-06/1/631, от 11.02.2009 N 03-03-06/1/51).

Реклама в интернете

К телекоммуникационным сетям относится сеть Интернет (п. 4 ст. 2, п. 3 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 27.07.2006 N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации"). Поэтому затраты на размещение рекламной информации в Интернете учитываются в составе расходов в полном объеме. Это подтверждают контролирующие органы (письма Минфина России от 07.12.2011 № 03-03-06/1/812, от 29.01.2007 № 03-03-06/1/41, письмо УФНС России по г. Москве от 16.03.2006 № 18-11/3/20842).

Размещать рекламу в Интернете можно несколькими способами.

Так, можно создать свой web-сайт, содержащий сведения о рекламодателе. Сайт – это компьютерная программа. Согласно п. 1 ст. 1259 ГК РФ компьютерные программы являются объектом авторских прав. Поэтому порядок учета расходов на создание сайта зависит от того, какие права на него принадлежат организации – исключительные или неисключительные. Согласно ст. 1262 ГК РФ регистрировать исключительные права на сайт в Роспатенте не обязательно. Если организации принадлежат исключительные права на сайт, который планируется использовать свыше 12 месяцев, сайт признается объектом нематериальных активов, стоимость которого нужно списываться на расходы через амортизацию.

Если заказчик не получает исключительное право на сайт, затраты на его создание могут быть признаны ненормируемыми расходами на рекламу и учитываться на основании п. 4 ст. 264 НК РФ.

Данный порядок учета расходов на web-сайт подтверждается разъяснениями Минфина России (письмо от 28.07.2009 N 03-11-06/2/136):

- если налогоплательщику принадлежат исключительные права на созданный сторонней организацией web-сайт и указанные права подтверждены документально, затраты на создание данного программного комплекса относятся к расходам на приобретение (сооружение, изготовление) нематериальных активов;

- затраты на оплату заказа по разработке и созданию web-сайта, предназначенного для продвижения услуг на рынке и не принадлежащего налогоплательщику на праве собственности, могут учитываться в составе расходов на рекламу в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ.

Расходы на первичную регистрацию доменного имени для целей налогообложения прибыли включаются в первоначальную стоимость сайта, если он является нематериальным активом (письмо Минфина РФ от 17.07.2003 N 04-02-05/2/37). Если у организации отсутствуют исключительные права на сайт, расходы на регистрацию доменного имени учитываются по подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ. Обычно право пользования доменным именем предоставляется на год, поэтому затраты следует включать в расходы равномерно в течение этого периода. Расходы на перерегистрацию доменного имени признаются текущими затратами организации.

Услуги по продвижению сайта в сети Интернет, оптимизации сайта для поисковых систем представляют собой рекламные действия, поскольку это информация, распространенная любым способом и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования и его продвижение на рынке. Поэтому стоимость услуг, направленных на привлечение внимания неопределенного круга лиц к интернет-сайту компании, является расходом на рекламу через СМИ и телекоммуникационные каналы. Налоговые органы разрешают квалифицировать такие услуги в качестве ненормируемых рекламных, несмотря на то, с кем заключает договоры компания: со сторонними организациями либо с физлицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями (письмо Минфина России от 08.08.2012 г. № 03-03-06/1/390).

Рекламодатель может размещать рекламу на чужих сайтах, например, посредством баннеров – рекламных объявлений, которые одновременно являются ссылкой на сайт рекламодателя. Если

на баннере в интернете есть только название товара, но нет названия продавца или его контактов, то налоговые органы иногда снимают такие расходы, поскольку подобные объявления продвигают только товар, а не компанию. Безопаснее дополнить текст на баннере сведениями о компании. Можно включить не полную информацию, а хотя бы название и интернет-сайт (постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.09.13 № А40-136634/12-140-976). Для документального подтверждения данных затрат необходим договор на размещение баннера с владельцем сайта и акт сдачи-приемки оказанных им услуг, а также скриншот интернет-страницы с рекламой.

Нередко реклама размещается на страницах социальных сетей (vk.com, ok.ru и др.). Круг пользователей в соцсетях ограничен регистрацией. Но поскольку организация заранее не знает, кто увидит объявления, данная информация предназначена для неопределенного круга лиц. Следовательно, размещение баннеров в соцсетях — это тоже реклама, расходы на которую не ограничены по размеру (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Как правило, компания размещает рекламу в соцсетях через сотрудника. Для подтверждения расходов работник составляет авансовый отчет, к которому прикладывает подтверждающие документы: договор, выписку с банковской карты, акт оказанных услуг, справку о размещенной рекламе или отчет с журналом платежей (с разбивкой по ID рекламы, заголовку, дате и стоимости), а также скриншот с сайта. При оплате услуг соцсеть предлагает заключить договор оферты, а пользователь только подтверждает, что согласен с условиями (акцепт). Договор считается заключенным после оплаты, поэтому к авансовому отчету сотрудник должен приложить выписку с банковской карты. В личном кабинете на сайте соцсети работник сможет распечатать акт оказанных услуг, справку о размещенной рекламе или отчет с журналом платежей (с разбивкой по ID рекламы, заголовку, дате и стоимости). Безопаснее также сделать скриншот с сайта. Так как договор и акты электронные, рекомендуется составить бухгалтерскую справку, в которой указать, почему организация имеет только распечатки документов без оригиналов подписей и печатей.

Оформление витрин, комнат образцов и демонстрационных залов

Для обоснования расходов на создание комнат образцов и демонстрационных залов рекомендуется оформить внутренние распорядительные документы, подтверждающие создание и поддержание в актуальном состоянии данных помещений. Например, можно издать приказ руководителя о создании комнаты образцов (демонстрационного зала) или иной внутренний распорядительный документ. В нем следует указать номер помещения, выделяемого для указанных целей, назначить работника, ответственного за его оформление, прописать порядок обновления выставочной экспозиции, регулярность ее обновления и т.п.

Участие в выставках, ярмарках, экспозициях

По мнению налоговых органов, к ненормируемым расходам на участие в выставке относятся лишь расходы по оплате вступительных взносов, разрешений для участия в подобных выставках, а также расходы на оплату услуг организаций организаторов выставки. Остальные расходы учитываются в пределах 1% от выручки.

Обычно в связи с организацией и проведением выставки большинство ее участников несут, прежде всего, такие затраты, как арендная плата за аренду площади и стендов в выставочном комплексе, оплата услуг рекламных агентств; оплата услуг охранных фирм, вступительный взнос за участие в выставке.

Однако список затрат, которые можно учесть как расходы на выставочные мероприятия, в п. 4 ст. 264 НК РФ не определен. Поэтому при классификации затрат и определении возможности отнесения их к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, целесообразно руководствоваться фактическим использованием тех или иных предметов в указанных целях.

Так, в соответствии с судебной практикой к расходам на выставочные мероприятия можно отнести:

- изготовление для работников, участвующих в выставке, форменной одежды с логотипом и печатной полиграфической продукцией (листовки, органайзеры на полку, шелф-органайзеры и флаеры) (постановление ФАС ВВО от 13.01.2005 N А43-1729/2004-32-152);
- оплату услуг сторонней организации по обеспечению работы на выставке (оформление площади экспозиции и содействие в завозе продукции на выставку) (постановление ФАС ПО от 02.03.2006 N А55-11685/2005);

- затраты по договору на выступление артистов в целях привлечения внимания к товарам, работам, услугам, производимым налогоплательщиком (постановление ФАС МО от 16.03.2009 г. N КА-А40/1402-09).

Другая категория затрат на участие в выставке связана с изготовлением рекламной продукции, которая предназначена для бесплатной раздачи посетителям. Это сувениры с логотипом компании: календари, ручки, пакеты, блокноты, зажигалки; брошюры, каталоги, буклеты, листовки; дисконтные карты, дающие право на приобретение товара со скидкой. Буквальное толкование п. 4 ст. 264 НК РФ позволяет сделать вывод, что из всего вышеприведенного списка затрат в число ненормируемых рекламных расходов входят только затраты на изготовление брошюр и каталогов, а все другие перечисленные выше затраты организация должна нормировать.

Затраты организации на командировки своих работников, командируемых для участия в выставке в другой город или другую страну, учитываются по подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ как расходы на командировки и рекламными расходами не являются.

Рекламные брошюры и каталоги

По мнению Минфина России (письма Минфина России 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, от 02.11.2010 N 03-03-06/1/681 и др.), помимо названных в п. 4 ст. 264 НК РФ рекламных брошюр и каталогов, могут использоваться в рекламных целях и признаваться в составе ненормируемых расходов и некоторые иные виды полиграфических материалов: листовки, буклеты, флаеры, лифлеты. Буклеты и лифлеты – разновидность брошюр, содержащих рекламную информацию, имеющих от одного до трех сгибов. Флаеры – листовка, которая информирует о проведении какой-либо акции либо предоставляет скидку. Но расходы на другие виды печатной продукции (например, календари, плакаты и т.п.) относятся к нормируемым, поэтому признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

Затраты на услуги по размещению информации о товарах в каталогах торговых сетей учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в размере фактических затрат при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 24.10.2012 г. № 03-03-06/1/564, от 27.09.2012 г. № 03-03-06/1/508).

Затраты на выпуск сборника рекламных материалов нескольких организаций, размещенных в разных разделах, учитываются каждой из организаций при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в размере фактических затрат при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 19.12.2012 г. № 03-03-06/1/669).

Нормируемая реклама

Нормируемые рекламные расходы признаются в отчетном (налоговом) периоде в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ, т.е. исходя из выручки от реализации без учета НДС и акцизов (письмо Минфина РФ от 07.06.2005 г. № 03-03-01-04/310).

Норматив для рекламных расходов определяется нарастающим итогом в течение года, то есть для расчета нужно брать выручку, отраженную в Декларации по налогу на прибыль в строке 010 листа 02.

Реклама в метро

В метро рекламу размещают, как правило, в вестибюлях станций, вдоль эскалаторов, на турникетах. Согласно п. 1 ст. 19 Закона РФ "О рекламе" наружная реклама распространяется с использованием рекламных конструкций, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их. В связи с этим реклама, размещенная на щитах во внутренних помещениях метрополитена, не может быть отнесена к наружной. Поэтому затраты на размещение рекламных щитов в вестибюлях станций и на эскалаторных наклонах метро относятся к расходам на рекламу, принимаемым для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (письма Минфина России от 16.10.2008 г. N 03-03-06/1/588, УФНС по г. Москве от 17.06.2005 N 20-12/43630).

Если реклама размещена в вагонах метро, то это реклама на транспорте, поэтому расходы на нее также нормируются (письмо Минфина России от 20.04.2006 г. N 03-03-04/1/361).

Однако в ряде случаев организациям удается отстоять право учитывать расходы на рекламу, размещенной на станции метро, в полном размере: станция метро — остановочный пункт

общественного транспорта, а реклама в таких местах относится к наружной (ч.1 ст. 19 Закона о рекламе) (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.06.10 № 09АП-13309/2010-АК).

Реклама на транспорте

Нередко рекламу на транспорте отождествляют с наружной рекламой, однако это неверно, т.к. согласно ст. 20 Федерального закона "О рекламе" размещение рекламы на транспортных средствах является самостоятельным способом распространения рекламы.

Поэтому в целях налогообложения прибыли затраты, связанные с рекламой на транспорте, следует относить к нормируемым расходам, и при исчислении налога на прибыль признавать в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (письма Минфина России от 20.04.2006 № 03-03-04/1/361, от 30.12.2005 № 03-03-04/2/148 и др.).

Реклама спонсора

Очень часто организации (спонсоры) заключают со спортивными клубами договоры об оказании рекламных услуг, в соответствии с условиями которых на спортивной форме, используемой спортсменами во время проведения игр и тренировок, их экипировке размещаются логотипы (товарные знаки) спонсоров. Это так называемая реклама спонсора.

По мнению Минфина России, спонсорский взнос не является благотворительным пожертвованием, поскольку предполагает встречные обязательства сторон по предоставлению услуг рекламного характера, а значит учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций у спонсируемой организации как доход от оказания услуг за плату. При этом расходы, понесенные организацией в связи с оказанием услуг по договору о спонсорской рекламе, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при соответствии их критериям, установленным ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 17.01.2013 N 03-03-06/4/5).

Если спонсорский договор предусматривает, что спонсируемое спортивное мероприятие подлежит трансляции в эфире и реклама спонсора будет показана на экране, полагаем, что спонсор будет вправе учесть такие рекламные расходы в полном объеме.

Если по условиям договора реклама спонсора будет размещена, например, только на спортивной форме игроков, то это будут нормируемые рекламные расходы, т.к. такой вид рекламы не подпадает ни под один из видов ненормируемых расходов, в том числе, под наружную рекламу. Поэтому их можно учитывать только в пределах лимита – 1%.

Спорные и неоднозначные вопросы рекламных расходов

Рассылка СМС-сообщений

В настоящее время широко используется рассылка СМС-сообщений с информацией о скидках, акциях, новых поступлениях. Признание данных расходов в качестве нормируемых рекламных или «прочих» зависит от того, соответствуют ли они понятию рекламы исходя из критерия неопределенного круга получателей.

По мнению Минфина России (письмо от 28.10.2013 № 03-03-06/1/45479), расходы на смс-рассылку можно учесть для налога на прибыль только в пределах 1% доходов от реализации, поскольку она носит рекламный характер, при этом такой вид рекламы не назван в перечне ненормируемых расходов, приведенных в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ. Однако такая позиция справедлива только для ситуаций, когда рассылка носит безадресный характер.

Вместе с тем, если в СМС-сообщении указано имя получателя, круг лиц уже нельзя считать неопределенным, ведь в этом случае компания обращается к каждому абоненту персонально. Рассылки подобных сообщений не отвечают определению рекламы, а потому расходы на них компания вправе учесть как прочие (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Следует отметить, что аналогичную точку зрения выразил Минфин в ответе на частный вопрос одной из организаций (ответ Зам. директора Департамента Н.А.Комовой от 17.12.2013г.): расходы на адресную рассылку информационных материалов, содержащих предложение воспользоваться существующими продуктами компании, в которых поименованы фамилии, имена и отчества конкретных получателей, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 Кодекса.

Если рассылка СМС-сообщений производится с привлечением посредника, то скорее всего, налоговики признают затраты рекламными и потребуют их нормировать. Ведь заключая договор с посредником на распространение рекламной информации, организация не может заранее знать, кому из предполагаемых потенциальных клиентов посредник отправит сообщения. Соответственно и круг лиц, среди которых распространяется информация, не определен, что соответствует понятию рекламы (письмо Минфина России от 12.01.07 №03-03-04/1/1).

Тематические семинары, конференции

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

По мнению судебных органов (постановление ФАС Московского округа от 16.10.12 № А40-13384/12-75-64), компания вправе полностью списать расходы на семинары о своих товарах, проводимые специально для потенциальных контрагентов. Список слушателей на мастер-классах был ограничен конкретным числом приглашенных потенциальных контрагентов, значит, мероприятие не было адресовано неопределенному кругу лиц и не являлось рекламой.

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

Презентации

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

Презентацию *для неограниченного круга приглашенных* с целью привлечения новых клиентов следует отнести к иным видам рекламы и признавать в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации (письмо Минфина России от 13 июля 2011 г. N 03-03-06/1/420).

Мерчандайзинг

Один из спорных до настоящего времени вопросов для целей налогообложения прибыли – расходы на мерчандайзинг (содействие в продвижении товаров поставщика магазинами торговой сети). Налоговые органы по данному вопросу категоричны: услуги по выкладке товаров направлены на привлечение внимания потенциальных покупателей к товару заказчика, а значит, относятся к рекламным расходам. Такие затраты можно учитывать в размере не более 1 % от выручки или не признавать их вообще (письма Минфина России от 22.04.2015 № 03-03-06/22913, от 13.12.2011 N 03-03-06/1/818, от 16.09.2011 N 03-03-06/1/556 и др.).

С такой позицией нередко соглашаются и судебные органы (Постановление ФАС Московского округа от 19.07.2013 № А40-53178/12-107-291). Так, организация (поставщик) занималась оптовыми продажами товаров крупным торговым сетям (покупателям), которые в свою очередь оказывали ей возмездные услуги, связанные с открытием торговых центров, в том числе выполняли приоритетную выкладку реализуемых ею товаров. Налоговики посчитали, что такие услуги являются рекламными, и поскольку расходы на подобные мероприятия не указаны в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, могут быть учтены при расчете налога на прибыль только в пределах 1% выручки от реализации продукции.

По мнению компании, торговые сети производили лишь особую выкладку товара, которую можно приравнять к оказанию маркетинговых услуг, расходы на которые признаются в фактически осуществленном размере (пп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако суды всех трех инстанций согласились с инспекторами. Тем более что в договорах поставки и актах об оказании услуг было указано, что для поставщика проведена рекламная промоакция, связанная с открытием торгового центра. Кроме того, из пояснений торговых сетей следовало, что ими производилась дополнительная выкладка товаров поставщика в торговых залах на видных местах с учетом правил товарного соседства, они также информировали покупателей нового торгового центра о потребительских свойствах и качествах товаров поставщика, чем стимулировали их к приобретению именно этих товаров. По мнению судебных органов, перечисленные услуги однозначно и безусловно можно отнести исключительно к рекламным услугам (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ "О рекламе").

Вместе с тем в ряде решений судов высказывается иная точка зрения (постановления ФАС МО от 18.02.2013 № А40-83540/12-116-180, постановление ФАС МО от 10.06.2011 № КА-А40/4733-11): данные расходы не могут быть признаны рекламными, поскольку выкладка товаров, модель их расположения не содержат в себе никаких сведений о товаре и производителе. Реклама — это информация, распространенная любым способом и адресованная неопределенному кругу покупателей (ст. 3 Федерального закона от 13.03.06 № 38-ФЗ). А выкладка товара — это лишь его грамотное расположение, которое стимулирует приобретать продукцию, но дополнительной информации о товаре она не несет. При этом такие действия ускоряют продажу товаров, а значит, увеличивают оптовые отгрузки поставщика. Следовательно, они экономически обоснованы и относятся к прочим расходам (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). В любом случае для обоснования целесообразности расходов на мерчандайзинг требуется четкая определенность в договоре состава оказываемых услуг и правильное документальное подтверждение результатов с максимальной детализацией их состава.

НДС по рекламным расходам

НДС при безвозмездной передаче рекламных товаров

В настоящее время с учетом сложившейся арбитражной практики и мнения Минфина России наличие или отсутствие объекта обложения НДС при передаче рекламных материалов зависит от того, имеют ли эти материалы самостоятельную потребительную ценность. Не возникает объект обложения НДС при распространении рекламных материалов, которые не отвечают признакам товара, то есть не предназначены для реализации в собственном качестве (Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г., п.12). Поэтому независимо от величины расходов на приобретение (создание) рекламных каталогов и брошюр их бесплатная передача потенциальным покупателям не облагается НДС. Но при этом суммы НДС, предъявленные компании-рекламодателю продавцами (изготовителями) данных рекламных материалов, к вычету не принимаются, а включаются в стоимость таких товаров (работ, услуг) на основании пп.4 п. 2ст. 170 НК РФ (письма Минфина России от 19.12.2014 №03-03-06/1/65952, от 23.12.2015 N 03-07-11/75489).

Вместе с тем бесплатная передача в рекламных целях сувенирной продукции, авторучек и др. облагается НДС в общеустановленном порядке, поскольку согласно ст.146 НК РФ безвозмездная передача права собственности на товары признается реализацией товаров, облагаемой НДС. При этом организация имеет право в общеустановленном порядке принять к вычету НДС, предъявленный поставщиком этой сувенирной продукции (письмо Минфина России от 19.10.10 № 03-03-06/1/653). Поскольку при безвозмездной передаче продукции суммы НДС получателям не предъявляются, суммы начисленного налога в расходы для налога на прибыль не включаются (п. 16 статьи 270 НК) (письмо Минфина России от 11.03.2010 № 03-03-06/1/123).

Следует отметить, что если безвозмездная передача права собственности на часть товара происходит в рамках рекламной компании и при условии выполнения покупателем каких-либо установленных условий (например, приобретение определенного количества или ассортимента товара), то объект обложения НДС не возникает, так как в такой ситуации передача носит возмездный характер. Однако в этом случае организации необходимо доказать, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных товаров (работ, услуг) и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара (работ, услуг) (Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г., п.12)

Раздельный учет НДС

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

Организации обязаны вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых налогом и освобожденным от налогообложения. При использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для осуществления операций, облагаемых налогом, суммы НДС принимаются к вычету, а для осуществления операций, освобожденных от НДС — суммы налога включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг, имущественных прав).

При отсутствии отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам) вычету не подлежит и в расходы при исчислении налога на прибыль не включается.

В случае частичного использования приобретенных товаров для операций, облагаемых НДС, а частично – для освобожденных от налогообложения, суммы НДС подлежат налоговому вычету в той пропорции, в которой указанные товары используются для выполнения операций, облагаемых НДС. Данная пропорция определяется исходя из доли стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, в общей стоимости отгрузки за налоговый период.

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

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

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

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

Налоговый кодекс не устанавливает особенности ведения отдельного учета НДС в случаях, когда в течение налогового периода отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) не осуществляется, а также если в течение квартала выполняются только облагаемые либо только освобожденные от налогообложения операции. Порядок определения пропорции в таких случаях должен устанавливаться учетной политикой организации (письмо Минфина России от 26.09.2014 № 03-07-11/4828).

Ранее Минфин рекомендовал в тех периодах, когда у организации отсутствуют операции, освобожденные от налогообложения НДС, принимать суммы «входящего налога к вычету с учетом будущей фактической ситуации с использованием этих товаров (работ, услуг) в операциях, как облагаемых, так и не облагаемых НДС (письмо Минфина России от 02.08.2012 № 03-07-11/225).

Вычеты НДС по нормируемой рекламе

До окончания 2014 года существовал спорный вопрос о том, следует ли ограничивать вычет НДС в отношении нормируемой рекламы установленным нормативом по налогу на прибыль. В связи с неоднозначностью формулировки пункта 7 статьи 171 НК РФ Минфин указывал на ограничение вычета НДС по рекламе с возможностью постепенного (в течение нескольких кварталов) вычета налога по мере того, как расходы перестают быть сверхнормативными по налогу на прибыль (письма Минфина России от 13.03.2012 № 03-07-11/68, от 17.02.2011 № 03-07-11/35, от 09.04.2008 г. №

03-07-11/134 и др.). Однако судебные органы из буквального прочтения Налогового кодекса делали вывод о том, что для целей НДС расходы на рекламу не нормируются (постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 2604/10).

С 1 января 2015 года спорный абзац исключен из Налогового кодекса, поэтому все суммы НДС, предъявленные контрагентами по рекламным расходам, можно без сомнения полностью принимать к вычету (конечно, при их должном документальном подтверждении).

Стимулирующие рекламные мероприятия

В целях продвижения товаров (работ, услуг) организации проводят различные рекламные акции, направленные на создание положительного имиджа и стимулирования спроса на товары. Условием участия в таких акциях, как правило, является приобретение определенного товара.

В целях стимулирования продаж используются следующие мероприятия:

- предоставление поставщиком товаров специального торгового оборудования и агитационных материалов предприятиям торговой сети;
- передача в торговую сеть и непосредственно потребителям бесплатных образцов товара;
- рекламные конкурсы и лотереи с выдачей призов;
- выдача покупателям подарков или промо-комплектов товаров;
- распродажи с системой скидок;
- купоны на скидки, дисконтные карты, бонусы, баллы, наклейки и т.п.

Предоставление торгового оборудования и агитационных материалов

В целях рекламы продукции, передаваемой в розничную сеть, поставщики нередко предоставляют магазину бесплатные стенды, холодильники, витрины, содержащие на себе рекламную информацию об их продукции, с условием, что в них будут выставляться только товары этого поставщика.

С учетом разъяснений налоговых органов (письмо ФНС России от 25.01.2005 №02-1-08/8, письмо УФНС РФ по г. Москве от 17.06.2005 №20-12/43635) и сложившейся практики возможны следующие варианты оформления отношений по передаче торгового оборудования:

- 1) Торговое оборудование передается в розничный магазин безвозмездно. Передающая сторона не учитывает расходы, связанные с имуществом, переданным в безвозмездное пользование; начисляет при передаче НДС исходя из рыночной стоимости аренды данного оборудования. Получающая сторона при получении имущества в безвозмездное пользование признает внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ).
- 2) Если размещение оборудования в торговой точке происходит на возмездной основе (по договору аренды оборудования), 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 проблемы 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 возмездного договора и фактически является его элементом. При этом затраты, произведенные в связи с предоставлением данного имущества, являются экономически обоснованными и направленными на получение дохода, т.к. хозяйственная операция направлена на рекламу товаров поставщика и/или способствует увеличению его выручки иным способом.
- 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.

Передача образцов товаров

Чтобы заполучить новых клиентов или продвинуть новую продукцию, поставщики бесплатно отдают образцы своих товаров розничным магазинам, оптовикам или производителям. Те, в свою очередь, знакомятся с образцами или показывают их своим клиентам и по итогам "смотрин" решают, стоит ли заключать с поставщиком договор.

При передаче образцов потенциальным покупателям есть три варианта:

Вариант 1. «Дарение» образцов - это безвозмездная передача

По мнению налоговых органов, "дарение" образцов - это безвозмездная передача, поэтому:

- все связанные с такой передачей затраты нельзя учитывать в целях исчисления налога на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ; письма Минфина от 15.12.2010 N 03-03-06/1/777, от 16.04.2009 № 03-07-08/90 и др., Постановление 15 ААС от 13.08.2013 N 15АП-9919/2013);
- со стоимости передаваемых образцов надо 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 вы, хотя и передаете образцы бесплатно, в ответ получите экономическую выгоду - 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, образцы можно передать 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.

Рекламные конкурсы, игры, лотереи

В Законе о рекламе статья 9 посвящена рекламе стимулирующих мероприятий - конкурса, игры или иного подобного мероприятия, условием участия в которых является приобретение определенного товара. В соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 3 Федерального закона от 11.11.2003 N 138-ФЗ "О лотереях" стимулирующая лотерея представляет собой лотерею, право на участие в которой не связано с внесением платы и призовой фонд которой формируется за счет средств организатора лотереи.

Расходы на стимулирующую лотерею, организованную для привлечения внимания к объекту рекламирования, в которой число участников не ограничено, являются рекламными, и учитываются в составе прочих расходов в размере не более 1 % выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ). Данные

расходы признаются на момент составления протокола утверждения участника лотереи (письмо Минфина России от 29.08.2008 г. № 03-03-06/1/485).

По общему правилу передача организацией своим клиентам подарков облагается НДС (письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/2/20320). Передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., освобождена от НДС (письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/2/20320).

Стимулирующая лотерея, проводимая в рамках рекламной акции, не относится 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 в рамках рекламной акции стимулирующую лотерею и передает физическому лицу – победителю лотереи, выигрыш стоимость свыше 4 тыс. руб., будет являться налоговым агентом (письма Минфина России от 14.11.2007 N 03-04-06-01/392, ФНС РФ от 16.07.2009 N 3-5-04/1040).

В то же время расходы на саму организацию мероприятия (конкурсов, фестивалей, выставок и т.п.), в рамках которого передаются бесплатные призы, признаются как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, и учитываются в целях налогообложения в полном объеме.

Подарки в рекламных акциях и промо-комплекты товаров

Достаточно часто организация-продавец предлагает клиентам принять участие в рекламной акции, суть которой можно выразить словами: "При покупке двух товаров - третий в подарок". По условиям такой акции товар реализуется ее участникам по фиксированной цене, а система начисления бонусов не предусматривает перерасчета цены товара. Такие акции налоговые органы рассматривают не как скидку, а как безвозмездную передачу имущества.

Передача права собственности на товары на безвозмездной основе признается реализацией, которая, в свою очередь, является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Таким образом, у продавца появляется обязанность заплатить НДС со стоимости безвозмездно переданного имущества.

Себестоимость безвозмездно передаваемых товаров представляет собой затраты, не связанные с получением дохода (экономические выгоды не извлекаются), и не учитывается в составе расходов продавца при исчислении налога на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Во избежание уплаты лишних налогов целесообразно оформлять промо-акции не по принципу "покупателю двух предметов - третий в подарок", а в виде предоставления скидок по принципу приобретения "трех предметов по цене двух". То есть включить этот товар в документ, оформляемый на отгрузку всей партии. Кроме того, проведение данных кампаний необходимо надлежащим образом обосновывать.

Скидки и бонусы в рекламных акциях

В целях привлечения внимания к товарам (работам, услугам) и стимулирования продаж проводятся рекламные 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.

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 рекламных акций с премированием покупателя являются скидки с цены товара (работы, услуги), которые предоставляются либо в момент продаж, либо после продаж на будущие покупки.

Для признания в целях налогообложения расходов на скидки или премии (бонусы) необходимо выполнить следующие условия:

1. В отношении сделок с взаимозависимыми лицами следует учитывать требования налогового контроля за ценами сделок между взаимозависимыми лицами.
2. Договор поставки (или дополнительное соглашение к нему) должен содержать условия, при выполнении которых покупателю будет выплачиваться скидка (премия).
3. Методика применения скидок (премий) должна быть отражена в ценовой политике, а также в учетной политике организации.

4. Для признания обоснованности расходов на скидки (премии) следует принять учетную (маркетинговую, ценовую) политику с определенной системой скидок и премий.

5. Факт выполнения условий для предоставления скидки сторонам необходимо подтвердить документами, перечень которых должен быть установлен договором (акт сверки, протокол или любой другой подписанный обеими сторонами документ.) В этом документе целесообразно привести расчет скидки.

Налоговые последствия предоставления рекламных скидок или бонусов зависят от их влияния на цену товара. В случае с баллами, купонами и наклейками эта скидка предоставляется на последующие покупки, которые совершит покупатель. Следовательно, выручка в бухучете и для целей налогообложения отражается с учетом предоставленной скидки (п. 1 ст. 154 НК РФ). Налоговая база по НДС, доход для налога на прибыль и доход при упрощенной системе налогообложения формируются с учетом скидки (ст. 249, п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Но если по акции покупатель полностью оплачивает 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.

Стоимость товаров, переданных в виде бонусов (подарков) покупателям по договорам на оказание услуг (выполнение работ), можно учесть при расчете налога на прибыль в составе прочих производственных расходов. Условие – данное мероприятие должно проходить в рамках программы лояльности, то есть для привлечения большего числа клиентов или сохранения уже имеющейся клиентской базы. Если затраты организации в виде оплаты стоимости товаров, передаваемых использующим услуги организации клиентам, отвечают приведенным выше требованиям, то они могут учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (письма Минфин России от 04.08.09 № 03-03-06/1/513, от 27.03. 2009 г. № 03-03-06/2/65, от 03.06. 2011 г. № 03-03-06/2/86, от 31.08.2009 № 03-03-06/1/55).