КонсультантПлюс









СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА



Расходы на рекламу: вопросы оформления и учета. Анализ судебной практики



420021, г. Казань, ул. Татарстан, 22. 8 этаж
Тел: 8-800-700-52-23 (843)515-20-20
E-mail: cons@vkons.ru
Сайт: vkons.ru

Оглавление

1. Понятие и виды рекламы: что относится к рекламе, а что нет с учетом разъяснений Пленума ВАС РФ. Понятие «неопределенного круга лиц». Когда, по мнению ФАС РФ, круг лиц определен, а когда нет. Анализ судебной практики…….. 3.
2. Признание расходов на рекламу для целей налогообложения прибыли: нормируемые и ненормируемые расходы. Новый подход судов к отнесению расходов к той или иной категории…….. 11.
3. Неочевидные риски признания расходов на рекламу……. 21.
4. Какие документы могут подтвердить расходы на рекламу в СМИ, наружную рекламу, буклеты, брошюры, каталоги, листовки, сувенирную продукцию с логотипом компании, оформление витрин, выставок-продаж, расходы на организацию пресс-конференций, фуршетов, концертов, дегустаций и других промомероприятий…… 43.
5. НДС при раздаче рекламных материалов с учетом правоприменительной практики: в каких случаях не возникает объект налогообложения, но можно предъявить к вычету входной НДС……48.

Вопрос №1. Понятие и виды рекламы: что относится к рекламе, а что нет с учетом разъяснений Пленума ВАС РФ. Понятие «неопределенного круга лиц». Когда, по мнению ФАС РФ, круг лиц определен, а когда нет. Анализ судебной практики

Нормативные акты:

- *ст. 3, Федеральный закон от 13.03.2006 N 38-ФЗ (ред. от 16.04.2022) "О рекламе" {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Что понимается под рекламой (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Письмо ФНС РФ от 25.04.2007 N ШТ-6-03/348@ "О направлении писем Федеральной антимонопольной службы от 23.01.2006 N АК/582 "О рекламе на сувенирную продукцию", от 30.10.2006 N АК/18658 "О рекламной продукции" и от 05.04.2007 N АЦ/4624 "О понятии "неопределенный круг лиц" (вместе с письмами ФАС РФ от 23.01.2006 N АК/582, от 30.10.2006 N АК/18658, от 05.04.2007 N АЦ/4624) {КонсультантПлюс}*
- *{<Письмо> ФАС России от 20.06.2018 N АД/45557/18 "Об оценке неопределенного круга лиц в рекламе" {КонсультантПлюс}}*
- *Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по налогу на прибыль {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Что относится к рекламе, а что нет с учетом разъяснений Пленума ВАС РФ.

2. Понятие «неопределенного круга лиц». Когда, по мнению ФАС РФ, круг лиц определен, а когда нет.

3. Анализ судебной практики.

Реклама - это информация о товарах, работах, услугах, изготовителях и ряде других объектов (кроме запрещенных к рекламе). Основные ее признаки - адресована всем (неопределенному кругу лиц), имеет обычно коммерческие цели (например, продвижение товара на рынке). Исключение - социальная реклама, у которой иные, общественно полезные, цели (благотворительность и др.).
К рекламе предъявляется множество требований, как общих, так и специальных по видам рекламы. За их нарушение установлена ответственность, в том числе административная. Штрафы для юрлиц могут достигать нескольких сотен тысяч рублей.

Не всякая информация о ваших товарах или компании является рекламой и подпадает под требования к рекламе. Например, к ней не относится информация, которую вы обязаны довести до потребителя в силу закона.

1. Что такое реклама

Реклама - это информация, которая адресована неопределенному кругу лиц и распространяется любым способом, в любой форме и с использованием любых средств. Реклама направлена на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (п. 1 ст. 3 Закона о рекламе).

Реклама может быть направлена на привлечение внимания к следующим объектам рекламирования (ч. 3 ст. 2, п. 2 ст. 3 Закона о рекламе):

- товарам, то есть продуктам деятельности (в том числе работам, услугам), предназначенным для продажи, обмена или иного введения в оборот (п. 3 ст. 3 Закона о рекламе);
- средствам индивидуализации юридического лица и (или) товара;
- изготовителю или продавцу товара (исполнитель работ, услуг);
- результатам интеллектуальной деятельности;
- мероприятиям (в том числе спортивным соревнованиям, концертам, конкурсам, фестивалям, основанным на риске играм, пари).

Самостоятельным видом рекламы является социальная реклама. Она направлена не на продвижение на рынке или достижение иных коммерческих интересов, а на достижение благотворительных и иных общественно полезных целей, а также обеспечение интересов государства (п. 11 ст. 3 Закона о рекламе).

Что такое рекламные услуги

Законодатель не определяет, что такое рекламные услуги.

На практике обычно к рекламным относят услуги:

- по созданию (производству) рекламы, то есть по приведению информации полностью или частично в готовую для распространения в виде рекламы форму (услуги рекламопроизводителей по п. 6 ст. 3 Закона о рекламе);
- по распространению рекламы любым способом, в любой форме и с использованием любых средств (услуги рекламораспространителей по п. 7 ст. 3 Закона о рекламе).

2. Что не является рекламой

Если информация, которую вы распространяете, не соответствует признакам п. 1 или п. 11 ст. 3 Закона о рекламе, рекламой ее признать нельзя. Законодательство о рекламе к такой информации не применяется. Такой вывод следует из ч. 1 ст. 2 Закона о рекламе. При этом распространение такой информации может подпадать под требования другого законодательства.

Так, не признается рекламой информация, которая указана в ч. 2 ст. 2 Закона о рекламе (п. 2 Письма ФАС России от 25.09.2019 N АК/83509/19), например:

- информация, которую вы обязаны раскрыть или распространить либо довести до потребителя в соответствии с федеральным законом (п. 2 ч. 2 ст. 2 Закона о рекламе), а также информация, которая обязательна к размещению в силу обычая делового оборота (п. 3 Письма ФАС России от 27.12.2017 N АК/92163/17, п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 08.10.2012 N 58);

- объявления физических лиц или юридических лиц, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности (п. 6 ч. 2 ст. 2 Закона о рекламе). Например, не является рекламой информация, направленная на привлечение внимания к деятельности некоммерческой организации, которая не является предпринимательской деятельностью, если такая информация распространяется любым способом, в любой форме и с использованием любых средств и адресована неопределенному кругу лиц (Письмо ФАС России от 24.05.2021 N АК/41745/21);

- политическая реклама, в том числе предвыборная агитация и агитация по вопросам референдума (п. 1 ч. 2 ст. 2 Закона о рекламе).

Что понимается под политической рекламой

Понятие политической рекламы законодательством не определено.

К политической рекламе относится в том числе предвыборная агитация и агитация по вопросам референдума. Закон о рекламе на политическую рекламу не распространяется (п. 1 ч. 2 ст. 2 Закона о рекламе). Требования к предвыборной агитации и к агитации по вопросам референдума определены в том числе Федеральным законом от 12.06.2002 N 67-ФЗ "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации" (в частности, ст. ст. 48, 49 указанного Федерального закона), Федеральным законом от 22.02.2014 N 20-ФЗ "О выборах депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации", Федеральным законом от 10.01.2003 N 19-ФЗ "О выборах Президента Российской Федерации".

Это самостоятельный вид информации, разрешенной к размещению (в том числе к размещению на рекламных конструкциях) помимо рекламы и социальной рекламы. Такая позиция встречается в административной практике (Определение Новгородского УФАС России от 28.05.2021 N 053/05/19-382/2021).

3. Каким требованиям должна соответствовать реклама

Общие требования к рекламе сформулированы в ст. 5 Закона о рекламе. В частности, реклама должна быть добросовестной и достоверной. Недобросовестная реклама, как и недостоверная реклама, запрещена (ч. 1 ст. 5 Закона о рекламе).

Не допускается использование и распространение скрытой рекламы в радио-, теле-, видео-, аудио- и кинопродукции или в другой продукции (ч. 9 ст. 5 Закона о рекламе).

Что такое скрытая реклама

Скрытая реклама - это реклама, которая оказывает неосознаваемое воздействие на сознание потребителей рекламы. В частности, такое воздействие могут оказывать специальные видеовставки и иные подобные методы. Использование и распространение скрытой рекламы в радио-, теле-, видео-, аудио- и кинопродукции или в другой продукции не допускается. Это следует из ч. 9 ст. 5 Закона о рекламе.

Например, скрытой рекламой может быть признана демонстрация в программе новостей сюжета о сети магазинов с информацией об условиях продажи товаров (в том числе со скидкой) или размещение в информационном материале товара определенной марки. Такая позиция встречается в административной практике (Решения Тульского УФАС России от 31.01.2017 N 02-03/01-2017, Ямало-Ненецкого УФАС России N 03-01/21/10-2018).

Реклама не должна злоупотреблять доверием и недостатком опыта несовершеннолетних. Это следует из ст. 6 Закона о рекламе.

Не допускается реклама товаров и иных объектов рекламирования, перечисленных в ст. 7 Закона о рекламе (в частности, наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, взрывчатых веществ и материалов, за исключением пиротехнических изделий, медицинских услуг по искусственному прерыванию беременности и др.).

Специальные требования и ограничения могут устанавливаться к отдельным видам рекламы, в том числе к отдельным способам распространения рекламы, техническим средствам размещения рекламы (например, к рекламным конструкциям, баннерам) (гл. 2 Закона о рекламе) или к рекламе отдельных видов товаров (гл. 3 Закона о рекламе). По общему правилу специальные требования и ограничения, установленные к рекламе отдельных видов товаров, распространяются и на рекламу средств индивидуализации таких товаров, их изготовителей или продавцов (ч. 4 ст. 2 Закона о рекламе).

Нарушение законодательства о рекламе в установленных случаях влечет за собой ответственность в соответствии с гражданским законодательством, законодательством об административных правонарушениях, а также иные меры ответственности (ч. 1, 4, 5 ст. 38 Закона о рекламе).

Например, превышение допустимого законодательством объема рекламы в периодических печатных изданиях влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 4 000 руб. до 7 000 руб., а на юридических лиц - от 40 000 руб. до 100 000 руб. (ч. 3 ст. 14.3 КоАП РФ). Штраф за нарушение порядка прерывания рекламой теле- или радиопрограммы, теле- или радиопередачи составит для должностных лиц от 10 000 руб. до 20 000 руб., а для юридических лиц - от 200 000 руб. до 500 000 руб. (ч. 2 ст. 14.3 КоАП РФ).

Реклама, которая не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации, признается ненадлежащей (п. 4 ст. 3 Закона о рекламе). Если антимонопольный орган признает вашу рекламу ненадлежащей, он выдаст предписание о прекращении нарушения законодательства РФ о рекламе с указанием о прекращении распространения такой рекламы (ч. 1, 3 ст. 36 Закона о рекламе). Лица, чьи права и интересы нарушены в результате распространения ненадлежащей рекламы, вправе обращаться в установленном порядке в суд или арбитражный суд, в том числе с исками о возмещении убытков, включая упущенную выгоду, и др. (ч. 2 ст. 38 Закона о рекламе).

Что такое баннер

Что такое баннер, законодательство не определяет.

В самом общем смысле можно сказать, что баннер - это носитель информации. Это может быть как цифровой носитель, так и печатный материал. Например, в таком смысле данный термин используется во Временном руководстве ВОЗ от 20.05.2020.

Информация, которую вы размещаете на баннере, может носить рекламный характер. В этих

случаях эта информация, а также баннер как средство размещения рекламы должны соответствовать требованиям законодательства о рекламе, иначе вас могут привлечь к ответственности (ст. 38 Закона о рекламе). Например, если на печатном баннере помимо сведений, которые должны размещаться на вывеске, вы разместили информацию о своих товарах (работах, услугах), а также с учетом других обстоятельств (в том числе цели размещения сведений, внешнего вида конструкции, ее характера, размера и места расположения), такой баннер могут признать рекламной конструкцией. И если он не соответствует требованиям законодательства, вас привлекут к административной ответственности. Такая позиция встречается в судебной практике (Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2018 N 14АП-5753/2018).

4. Какие существуют виды рекламы

Для целей правового регулирования выделяют различные виды рекламы по разным критериям, в частности:

1) **по способу распространения рекламы** выделяют, например, рекламу в телепрограммах и телепередачах, рекламу в радиопрограммах и радиопередачах, рекламу при кино- и видеообслуживании, а также другие виды рекламы (ст. ст. 14 - 20 Закона о рекламе);

2) **по объекту рекламирования** выделяют, например, рекламу алкогольной продукции, рекламу финансовых услуг и финансовой деятельности, рекламу ценных бумаг, а также другие виды рекламы (ст. ст. 21 - 30.2 Закона о рекламе);

3) **по цели (направлению) рекламы можно выделить в том числе:**

- рекламу, которая направлена на продвижение на рынке товаров, работ, услуг и других объектов рекламирования (п. 1 ст. 3 Закона о рекламе). Это реклама для коммерческих целей;

- рекламу, которая направлена на достижение благотворительных и иных общественно полезных целей, а также обеспечение интересов государства. Это социальная реклама (п. 11 ст. 3 Закона о рекламе);

- спонсорская реклама - реклама, распространяемая на условии обязательного упоминания в ней об определенном лице как о спонсоре (п. 10 ст. 3 Закона о рекламе). Ее цель прорекламировать того, кто дал средства или обеспечил их предоставление, и лишь опосредованно - его продукцию или его деятельность.

4.1. Какая реклама является социальной

Социальная реклама - это информация, направленная на достижение благотворительных и иных общественно полезных целей, а также обеспечение интересов государства, адресованная неопределенному кругу лиц и распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств (п. 11 ст. 3 Закона о рекламе).

См. также: Какие особенности есть при размещении социальной рекламы в сети Интернет

Социальная реклама не преследует коммерческих целей, не формирует интереса к товару для его продвижения на рынке (Письмо ФАС России от 02.11.2021 N КТ/93622/21).

Заказчиками работ, услуг по производству и распространению социальной рекламы могут быть в том числе органы государственной власти, иные государственные органы и органы местного самоуправления, а также муниципальные органы, которые не входят в структуру органов местного самоуправления (ч. 2 ст. 10 Закона о рекламе).

По общему правилу в социальной рекламе не допускается упоминание о конкретных марках (моделях, артикулах) товаров, товарных знаках, знаках обслуживания и об иных средствах их индивидуализации, о физических лицах и юридических лицах (ч. 4 ст. 10 Закона о рекламе).

Исключение составляют следующие случаи (ч. 4 ст. 10 Закона о рекламе):

1) в социальной рекламе, которая распространяется в сети Интернет, должна содержаться информация, предусмотренная ч. 3.19 ст. 10 Закона о рекламе;

2) в социальной рекламе допустимо упоминать (ч. 5 ст. 10 Закона о рекламе):

- об органах государственной власти, иных государственных органах, органах местного самоуправления, о муниципальных органах, которые не входят в структуру органов местного самоуправления;
- о спонсорах (информация о спонсорах приводится с соблюдением ограничений по времени или объему, установленных ч. 6 ст. 10 Закона о рекламе);
- о социально ориентированных некоммерческих организациях, если содержание этой рекламы непосредственно связано с информацией о деятельности таких некоммерческих организаций, направленной на достижение благотворительных или иных общественно полезных целей;
- о физических лицах, оказавшихся в трудной жизненной ситуации или нуждающихся в лечении, в целях оказания им благотворительной помощи.

ФАС России рассмотрел обращение Федеральной налоговой службы о понятии "неопределенный круг лиц", применяемом в законодательстве Российской Федерации о рекламе, и сообщает.

В соответствии со статьей 3 Федерального закона "О рекламе" под рекламой понимается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

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

Соответственно, распространение такой 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.

ФАС России в соответствии с пунктом 24 Плана оказания методической помощи территориальным органам ФАС России в 2018 году, утвержденным приказом ФАС России от 19.04.2018 N 508/18, направляет разъяснение по вопросу применения пункта 1 статьи 3 Федерального закона "О рекламе" - является ли рекламой информация о возможности приобретения определенных товаров/услуг ограниченным кругом лиц (например, клиентами компании).

Согласно пункту 1 статьи 3 Федерального закона "О рекламе" реклама - это информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

В данной норме под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования.

Таким образом, под рекламой понимается определенная неперсонифицированная информация, направленная на продвижение объекта рекламирования, в том числе если она направляется по конкретному адресному списку.

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 3 Федерального закона "О рекламе", объект рекламирования - товар, средства индивидуализации юридического лица и (или) товара, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама.

Таким образом, квалификация информации как рекламы либо иного рода информации зависит от совокупности направленности и содержания сути сведений, приведенных в такой информации.

По мнению специалистов ФАС России, если информация отвечает признакам рекламы и имея некую целевую аудиторию (например, клиенты компании, зрители телеканала, прохожие определенной территории), формирует интерес у неопределенного круга лиц, соответственно, выходит за пределы своей целевой аудитории, такая информация является рекламой и подпадает под регулирование Федерального закона "О рекламе".

Признаются ли для целей налога на прибыль расходы на розыгрыш призов среди потенциальных покупателей (пп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 НК РФ)?

Согласно пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов учитываются затраты 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 ст. 264 НК РФ.

Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям их розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на виды рекламы, не

поименованные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации.

Статья 3 Федерального закона от 03.13.2006 N 38-ФЗ среди основных признаков рекламы называет ее направленность на неопределенный круг лиц. Что понимать под неопределенным кругом лиц, ни Налоговый кодекс РФ, ни законодательство о рекламе не поясняют.

В Письме ФАС России от 20.06.2018 N АД/45557/18 под неопределенным кругом лиц понимаются лица, которые не могут быть заранее определены как получатели рекламной информации и участники отношений, связанных с реализацией объекта рекламирования. Рекламой может быть признана в том числе информация, которая помимо целевой аудитории представляет интерес и доступна иным лицам.

Официальной позиции нет.

Есть судебное решение, в котором отмечено, что затраты на розыгрыш призов среди потенциальных покупателей можно признать в качестве рекламных. Это связано с тем, что рекламная информация о проведении розыгрыша распространяется среди неопределенного круга лиц и победитель заранее не известен.

Подробнее см. документы

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.03.2006 по делу N А56-11128/2005

Суд указал, что подарки распространялись в ходе проведения рекламной кампании, организованной в целях продвижения на рынке новой услуги организации. Информация о проведении данной акции была размещена на информационных стендах налогоплательщика и в сети Интернет, а призы вручались первым клиентам, воспользовавшимся соответствующей услугой. Таким образом, доступ к сведениям о проведении кампании был открыт неопределенному кругу лиц и конкретные получатели подарков заранее известны не были. Поэтому налогоплательщик вправе признать такие расходы в качестве рекламных.

Вопрос №2. Признание расходов на рекламу для целей налогообложения прибыли: нормируемые и ненормируемые расходы. Новый подход судов к отнесению расходов к той или иной категории.

Нормативная база:

- *Готовое решение: Как учесть расходы на рекламу при расчете налога на прибыль (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *{Типовая ситуация: Как учесть расходы на рекламу (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}*
- *{Статья: Комментарий к Определению ВС РФ от 20.10.2021 N 305-ЭС21-18632 (Соловьева А.А.) ("Строительство: акты и комментарии для бухгалтера", 2021, N 12) {КонсультантПлюс}}*

Содержание вопроса:

1. Нормируемые и ненормируемые расходы.

2. Новый подход судов к отнесению расходов к той или иной категории.

Для налога на прибыль можно учесть любые расходы на рекламу, некоторые - без ограничений, другие - в пределах норматива.

Ненормируемые расходы названы в НК - это реклама в СМИ и Интернете, наружная реклама, участие в выставках и оформление витрин, брошюры и листовки.

Нормируемые - все расходы на рекламу, которые не отнесены к ненормируемым, в частности смс-рассылки, рекламные призы. Норматив - 1% выручки без НДС. Его считают нарастающим итогом с начала года, поэтому расходы, не уложившиеся в норматив в текущем квартале, можно учесть в следующих (Письмо Минфина от 28.10.2013 N 03-03-06/1/45479).

Входной НДС принимайте к вычету полностью как по ненормируемым, так и по нормируемым расходам.

Раздача сувениров с логотипом компании и образцов продукции - это тоже нормируемые расходы.

При раздаче рекламной продукции и сувениров дороже 100 руб. начислите НДС. Если они стоят 100 руб. и меньше, налог не начисляют, входной НДС к вычету не принимают. От этой льготы можно отказаться (Письмо Минфина от 20.07.2017 N 03-07-11/46167).

При раздаче листовок, брошюр и других рекламных материалов, не имеющих потребительской ценности, НДС не начисляйте, входной налог к вычету не принимайте (Письмо Минфина от 23.10.2014 N 03-07-11/53626).

НДФЛ с призов и выигрышей, вручаемых в ходе рекламных акций, не облагайте до 4 000 руб. в год. С превышения посчитайте налог по ставке 35%, а если получатель нерезидент - 30%.

В бухгалтерском учете расходы на рекламу учитывайте на счете 44.

Проводки при бесплатной раздаче рекламной и сувенирной продукции

Д 10 (41) - К 60	Принята к учету рекламная продукция
Д 19 - К 60	НДС по рекламной продукции
Д 68 - К 19	Вычет НДС по рекламной продукции
Д 10 (41) - К 19	Входной НДС включен в стоимость рекламной продукции
Д 44 - К 10 (41, 43)	Списаны расходы на рекламу
Д 91 - К 68	Начислен НДС с раздачи рекламной продукции

Порядок учета расходов на рекламу зависит от вида рекламных расходов и метода учета доходов и расходов. Одни рекламные расходы можно учитывать в полном объеме. Например, рекламу через СМИ. Другие же расходы нужно нормировать. Например, на приобретение призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний. Такие расходы учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период, в котором были произведены. При этом важно помнить, что любые расходы, в том числе на рекламу, должны быть документально подтверждены.

1. Какие расходы относятся к расходам на рекламу

К рекламным затратам при исчислении налога на прибыль можно отнести расходы (п. 4 ст. 264 НК РФ):

- на рекламу через СМИ, информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;
- световую и иную наружную рекламу (в том числе изготовление рекламных стендов и щитов);
- участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- изготовление брошюр и каталогов о товарах, работах, услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, о самой организации;
- уценку товаров, потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;
- приобретение (изготовление) призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний;
- иные расходы на рекламу.

Что является рекламой

Информацию о том или ином объекте можно считать рекламой, если она одновременно отвечает следующим условиям (п. 1 ст. 3 Закона о рекламе):

1) распространяется любым способом, в любой форме и любыми средствами;

2) адресуется неопределенному кругу лиц;

3) направлена на привлечение внимания к объекту, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Если вы несете расходы на распространение информации, которая не является рекламой, они не будут учитываться как рекламные.

Например, нельзя отнести к рекламным расходам затраты на вывески и указатели, не содержащие сведений рекламного характера, на размещение информации, которая является обязательной для потребителя, справочно-информационные материалы, не имеющие в качестве основной цели продвижение товара на рынке (п. 2 ст. 2 Закона о рекламе).

Однако такие затраты могут признаваться расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли, по другим основаниям.

2. Какими документами подтвердить расходы на рекламу

Рекламные расходы могут быть подтверждены любыми документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ или с обычаями делового оборота иностранного государства, в котором были произведены расходы. В том числе документами, которые косвенно подтверждают произведенные расходы (п. 1 ст. 252 НК РФ). Например, договоры на производство, размещение и распространение рекламы, эфирные справки радиостанций, отчеты исполнителей о проделанной работе, графики фактических выходов рекламы либо иные подобные документы.

Все документы, которые подтверждают расходы на рекламу, вам следует хранить пять лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

3. Как признаются в налоговом учете расходы на рекламу

Порядок учета расходов на рекламу зависит от вида рекламных расходов (нормируемые или ненормируемые) и метода учета доходов и расходов.

Ненормируемые расходы на рекламу учитываются при исчислении налога на прибыль в полном объеме.

Список ненормируемых рекламных расходов является исчерпывающим, к ним относятся (п. 4 ст. 264 НК РФ):

1) реклама через СМИ, информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;

2) световая и иная наружная реклама;

3) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;

4) изготовление брошюр и каталогов о товарах, работах, услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, о самой организации;

5) уценка товаров, потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Нормируемые расходы на рекламу учитываются при исчислении налога в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (без учета НДС и акцизов) за отчетный (налоговый) период, в котором они были произведены (п. 4 ст. 264 НК РФ, Письмо Минфина России от 07.06.2005 N 03-03-01-04/1/310).

К нормируемым рекламным расходам относятся все расходы на рекламу, за исключением ненормируемых. Например, это расходы на приобретение (изготовление) призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Нормируются ли расходы на рекламу на транспорте для целей налога на прибыль

Вопрос о том, следует ли нормировать расходы на размещение рекламных баннеров на наземном общественном транспорте, Верховный Суд РФ решил в пользу налогоплательщиков (Определение Верховного Суда РФ от 30.05.2019 N 305-ЭС19-4394 N А40-125588/2017 (приведено в п. 43 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2019), п. 6 Обзора правовых позиций Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ за второй квартал 2019 г.)).

Так, принимая во внимание общие принципы признания расходов (закреплены п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 252 НК РФ), а также положения п. 4 ст. 264 НК РФ, суд посчитал, что такая реклама признается наружной. Соответственно, расходы на изготовление (нанесение) рекламных баннеров учитываются полностью (не нормируются).

Точку зрения налогового органа о том, что Закон о рекламе не позволяет отнести рекламу на транспорте к наружной, суд отклонил, указав, что данный Закон не содержит определение понятия "наружная реклама", которое могло бы использоваться на основании п. 1 ст. 11 НК РФ.

Суд также в качестве аргумента в пользу признания данной рекламы наружной для целей учета расходов при расчете налога на прибыль указал, что рекламные баннеры налогоплательщика, размещенные на транспорте, могли быть использованы и для размещения на любой иной открытой поверхности, помимо общественного транспорта.

Нормируются ли расходы на размещение рекламного ролика в эфире для целей налога на прибыль

Расходы на размещение рекламного видеоролика (рекламных аудиозаписей) в эфире не нормируются, если его транслирует зарегистрированное СМИ. Такие расходы относятся к ненормируемым расходам, которые предусмотрены п. 4 ст. 264 НК РФ.

Нормируются расходы на размещение видеоролика (рекламных аудиозаписей), если его в эфире транслирует площадка, у которой нет статуса СМИ (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Нормируются ли расходы на создание рекламного ролика для целей налога на прибыль

Расходы на создание рекламного видеоролика (рекламных аудиозаписей) не нормируются, если он размещается в СМИ и в сети Интернет или транслируется при кино- и видеообслуживании. Это следует из п. 4 ст. 264 НК РФ, Письма Минфина России от 26.07.2013 N 03-03-06/1/29764.

Нормируются расходы на создание видеоролика (рекламных аудиозаписей), если он транслируется в иных условиях (п. 4 ст. 264 НК РФ, Письмо Минфина России от 17.05.2013 N 03-03-06/1/17267).

Сверхнормативные рекламные расходы, которые не были учтены налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль в одном отчетном периоде, могут быть учтены в последующих отчетных периодах календарного года (п. 7 ст. 274 НК РФ, Письмо Минфина России от 06.11.2009 N 03-07-11/285).

Пример расчета нормируемых рекламных расходов

Организация "Альфа" осуществляет раздачу потенциальным покупателям пробников парфюмерно-косметической продукции.

Расходы организации по приобретению данных пробников составили 25 000 руб., включая НДС. Организация "Альфа" освобождена от исполнения обязанностей плательщика НДС на основании ст. 145 НК РФ. Других расходов на рекламу в налоговом периоде у организации нет.

Отчетными периодами у организации по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По итогам I квартала выручка организации составила 2 000 000 руб. Предельный размер рекламных расходов, которые могут быть учтены обществом в I квартале, - 20 000 руб. (2 000 000 руб. x 1%).

Остаток в размере 5 000 руб. (25 000 руб. - 20 000 руб.), не учтенный в I квартале, организация сможет учесть при расчете налога на прибыль за полугодие.

По итогам полугодия выручка составила 3 000 000 руб. Предельный размер рекламных расходов, которые могут быть учтены обществом, - 30 000 руб. (3 000 000 руб. x 1%).

Сумма рекламных расходов, признанная за полугодие в целях налогообложения, - 25 000 руб. (20 000 руб. + 5 000 руб.).

Расходы на рекламу включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и уменьшают налоговую базу (п. 1 ст. 252, пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ). Расходы на создание (приобретение) амортизируемого имущества, используемого в рекламных целях, учитываются через амортизацию (Письма Минфина России от 23.03.2015 N 03-03-06/1/15750, от 14.12.2011 N 03-03-06/1/821). К такому имуществу, в частности, можно отнести рекламные щиты, видеоролики.

Если вы применяете **кассовый метод**, то рекламные расходы будут признаваться после их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

При **методе начисления** расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Как учитываются расходы на сувенирную продукцию при расчете налога на прибыль

Расходы на изготовление сувенирной продукции с вашим логотипом, которая распространяется среди клиентов (в том числе потенциальных), при расчете налога на прибыль учитываются в составе прочих так же, как и другие нормируемые расходы на рекламу. Общая сумма нормируемых расходов не должна превышать 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период, в котором они были произведены (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.09.2004 N 03-03-01-04/2/15).

Если сувениры с символикой организации вы распространяете в ходе переговоров (деловых встреч), то расходы на их изготовление не являются рекламными расходами. В данном случае сувениры не будут подпадать под понятие рекламы, так как получающий их круг лиц заранее определен.

Можно ли учесть расходы на мерчандайзинг для целей налога на прибыль

К услугам мерчандайзинга относятся, в частности, приоритетная выкладка товара, размещение полной ассортиментной линейки товара, поддержание необходимого запаса товара в зале (см., например, Письмо Минфина России от 27.04.2010 N 03-03-06/1/294).

Затраты на мерчандайзинг, по мнению Минфина, следует отнести к нормируемым рекламным расходам, так как они не поименованы в п. 4 ст. 264 НК РФ (Письмо от 22.04.2015 N 03-03-06/22913).

Затраты на приоритетную выкладку товаров вы можете учесть в пределах норматива, установленного п. 4 ст. 264 НК РФ (см., например, Письма Минфина России от 03.09.2021 N 03-03-06/1/71382, от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11641).

У судов встречаются различные подходы к учету таких расходов. Некоторые из них не признают данные затраты расходами на рекламу, а значит, их можно учесть в полном объеме на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Другие признают их расходами на рекламу на основании пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ, но не рассматривают вопрос о нормировании.

Как учитываются расходы на создание видеоролика при расчете налога на прибыль

Налоговый учет расходов на создание рекламного видеоролика зависит от того, является ли он нематериальным активом или амортизируемым имуществом.

Если ролик относится к амортизируемым НМА, то расходы на его создание ежемесячно списывайте через амортизацию (п. 1 ст. 256, пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.03.2015 N 03-03-06/1/15750).

Эти суммы отнесите в полном объеме к "рекламным" расходам, если видеоролик размещается в СМИ и в сети Интернет или транслируется при кино- и видеообслуживании (п. 4 ст. 264 НК РФ). В остальных случаях суммы ежемесячной амортизации включите в "рекламные" расходы по нормативу не более 1% выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ, Письма Минфина России от 26.07.2013 N 03-03-06/1/29764, от 17.05.2013 N 03-03-06/1/17267).

Если видеоролик не является амортизируемым НМА, то затраты на его создание включите в расходы на рекламу, то есть в прочие расходы. Сделать это нужно единовременно в периоде их осуществления с учетом правил о нормировании рекламных расходов (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Как учесть расходы на наружную рекламу при расчете налога на прибыль

Чтобы правильно учесть расходы на наружную рекламу, вам потребуется оценить стоимость и срок полезного использования рекламной конструкции.

Если по своим характеристикам она подпадает под определение амортизируемого имущества, приведенное в п. 1 ст. 256 НК РФ, включите в состав рекламных расходов сумму начисленной амортизации (см., например, Письмо Минфина России от 14.12.2011 N 03-03-06/1/821).

Среди судов преобладает другое мнение: такие объекты выступают носителями рекламной информации и затраты на изготовление конструкций относятся к расходам на рекламу. Вы вправе выбирать способ учета затрат, в равной степени относимых к разным группам расходов в соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ:

1) если рекламная конструкция по своим характеристикам не соответствует понятию амортизируемого имущества - включите в состав рекламных расходов стоимость ее приобретения (создания);

2) если вы используете рекламные конструкции, которые получены по договору аренды, - в состав рекламных расходов включите арендные платежи;

3) если для размещения наружной рекламы организации вы приобретаете услуги третьих лиц - в состав расходов включите стоимость приобретенных рекламных услуг.

Как учитываются расходы на участие в выставке при расчете налога на прибыль

Затраты на участие в выставке включите в расходы на рекламу, то есть в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Списывайте их в полном объеме в периоде осуществления (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не указывает, какие затраты относятся к расходам на участие в выставке. Полагаем, что к ним можно отнести любые затраты, которые непосредственно относятся к организации и проведению выставок, в частности:

- арендная плата за аренду площади и стендов в выставочном комплексе;
- оплата услуг рекламных агентств;
- оплата услуг охранных фирм;
- вступительный взнос за участие в выставке;
- затраты на изготовление рекламной продукции для бесплатной раздачи посетителям (фирменные календари, ручки, пакеты, блокноты, брошюры, каталоги, буклеты, листовки и т.п.).

Как учитываются расходы на призы при расчете налога на прибыль

Затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, при расчете налога на прибыль

учитываются в составе прочих расходов, как и другие нормируемые расходы на рекламу.

Общая сумма нормируемых расходов не должна превышать 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период, в котором они были произведены (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Как учесть расходы на проведение рекламной акции при расчете налога на прибыль

Затраты на проведение рекламной акции учитывайте так же, как и иные расходы на рекламу - в зависимости от того, какие именно расходы вы понесли в рамках данной акции.

Ненормируемые затраты учтите в полном объеме. К ним, в частности, относятся (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ):

- создание и размещение в СМИ рекламного ролика;
- размещение наружной рекламы (баннеров, щитов), включая рекламу на транспорте;
- участие в выставке;
- изготовление каталогов с продукцией.

Нормируемые расходы учтите при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в пределах установленного лимита. Например, это затраты на призы победителям розыгрышей или сувениры участникам акции (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Затраты на проведение рекламной акции, как и другие расходы на рекламу, включайте в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. При этом независимо от того, являются ли ваши затраты нормируемыми или ненормируемыми, они должны быть обоснованы и документально подтверждены (п. 1 ст. 252, пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Пунктом 4 ст. 264 НК РФ предусматриваются как ненормируемые, так и нормируемые расходы на рекламу. Перечень рекламных расходов является открытым. Однако в любом случае расходы, связанные с рекламными мероприятиями, должны непосредственно затрагивать или деятельность самого налогоплательщика, или товары (работы, услуги), которые он производит и (или) реализует (Письмо Минфина России от 01.10.2021 N 03-03-07/79764).

Расходы могут быть подтверждены любыми документами (договорами, актами, фотоматериалами и др.). Применительно к рекламе в эфирных СМИ можно руководствоваться Письмом Минфина России от 22.06.2012 N 03-03-06/2/71, в котором разъяснено: при размещении рекламы в эфирных средствах массовой информации посредством привлечения услуг рекламного агентства документами, подтверждающими для целей налогообложения прибыли организаций факт оказания услуги по размещению рекламного материала, служат эфирные справки или иные документы, содержащие необходимые реквизиты (дату, время размещения рекламы, наименование теле-, радиоканала, вид рекламного материала и пр.), выданные непосредственно теле- или радиокомпанией.

Итак, признание расходов в целях налогообложения прибыли возможно, если доказана их связь с деятельностью организации или реализуемыми товарами (работами, услугами) и имеются надлежащим образом оформленные документы, которые подтверждают виды расходов, их размер

и т.п. Однако существует еще одно обязательное условие: расходы должны быть реальными. В противном случае налогоплательщику не помогут любые, даже идеально оформленные документы, из которых усматривается непосредственная связь расходов с деятельностью, направленной на получение доходов.

Вместе с тем некоторые организации уверены, что проверить реальность рекламных расходов, особенно на трансляцию аудироликов, очень сложно, поэтому достаточно подготовить пакет необходимых подтверждающих документов. Практика свидетельствует, что такое мнение ошибочно.

Например, из материалов дела N А40-48153/2020 следует, что инспекция обвинила ООО в получении необоснованной налоговой выгоды, выраженной в неправомерном включении в состав расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, затрат по сделкам со спорными контрагентами, а также использовании вычетов по НДС.

В проверяемом периоде между организацией и спорными контрагентами были заключены договоры на оказание рекламных услуг.

Инспекция проверила исполнителей и сделала вывод, что они не являются реальными участниками экономической деятельности и не могли оказывать какие-либо услуги налогоплательщику.

Так, согласно ответам территориальных налоговых органов по проведенным в отношении спорных контрагентов и их контрагентов (контрагенты 2-го, 3-го звена) встречным проверкам установлена невозможность выполнения компаниями обязательств по оказанию услуг ввиду отсутствия у них активов, имущества, помещений и транспортных средств, работников.

Организации-исполнители не находятся по адресу регистрации и не имеют иного адреса фактического места нахождения.

Физические лица, числящиеся руководителями данных организаций, являются номинальными и согласно допросам, проведенным в порядке ст. 90 НК РФ, к деятельности указанных организаций отношения не имеют.

Налоги контрагенты уплачивали в минимальных размерах, не сопоставимых ни с суммами полученной от налогоплательщика выручки, ни с размером доходов, отраженным в выписках банков по расчетным счетам.

Спорные контрагенты не осуществляли платежи, свидетельствующие о наличии реального ведения организациями финансово-хозяйственной деятельности (выплата заработной платы, оплата аренды офисов, транспортные расходы, коммунальные и эксплуатационные расходы, покупка канцелярских товаров и др.).

Полученные от налогоплательщика денежные средства перечислялись в этот или на следующий день в адрес организаций, обладающих признаками фиктивности, с последующим их снятием.

В подтверждение понесенных затрат и заявленных вычетов по НДС общество представило следующие документы:

- договоры с дополнительными соглашениями;

- акты подтверждения передачи аудироликов;

- счета-фактуры;

- акты об оказании услуг;

- графики размещения рекламных материалов;

- эфирные справки на размещение рекламных роликов в эфирах радиоканалов.

Проверяющие допросили сотрудников поименованных в документах радиостанций. Допрошенные лица:

- указали на неверное название радиоканала в документах;

- сообщили, что рекламные материалы налогоплательщика не размещались в эфире радиостанции;

- не подтвердили свою подпись на имеющихся у ООО эфирных справках;

- указали, что график выходов рекламы не соответствует сетке вещания радиоканала.

Почерковедческая экспертиза подтвердила, что подписи в документах выполнены не сотрудниками радиостанций, а иными неустановленными лицами.

С учетом всех обстоятельств суды трех инстанций решили, что налоговый орган правомерно исключил затраты на рекламу из состава расходов и отказал в применении вычетов по НДС (Постановление АС МО от 28.06.2021 N Ф05-13438/2021).

Налогоплательщик подал жалобу в Верховный суд. Однако в передаче дела на пересмотр было отказано в связи с отсутствием доказательств реальности оказания рекламных услуг спорными контрагентами (Определение от 20.10.2021 N 305-ЭС21-18632).

Данный налоговый спор подтверждает: налогоплательщикам не следует уповать на трудности проверки факта оказания рекламных услуг, в частности, при размещении в СМИ аудиоматериалов. Наличие полного пакета подтверждающих документов не гарантирует отсутствие налоговых претензий важно доказать реальность осуществления деятельности исполнителем и оказания услуг налогоплательщику.

Вопрос №3. Неочевидные риски признания расходов на рекламу.

Нормативная база:

- *Тематический выпуск: Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый учет, арбитражная практика (под ред. Брызгалина А.В.) ("Налоги и финансовое право", 2012, N 11) {КонсультантПлюс}*

- *Статья: Ассорти из рекламных расходов: разъяснения контролирующих органов (Орлова Е.) ("Налоговый вестник", 2015, N 6) {КонсультантПлюс}*

Реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе").

Расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, относятся к прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и реализацией в силу пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 264 НК РФ к расходам организации на рекламу в целях налогообложения прибыли относятся:

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

- 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.

Основные налоговые риски организаций по расходам на рекламу заключаются в признании экономически необоснованными:

а) затрат по передаче большего количества единиц продукции по цене меньшего;

б) затрат по передаче сувенирной продукции своим клиентам;

в) затрат по рекламе чужой продукции;

г) затрат на публикацию статей в газете.

Претензии налоговых органов также могут касаться отсутствия надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих расходы, связанные с получением организацией премий.

1. Экономическая обоснованность затрат по передаче большего количества единиц продукции по цене меньшего

Передачу большего количества единиц продукции по цене меньшего налоговый орган относит к безвозмездной передаче, а не к рекламной деятельности, в связи с чем указанные затраты по стимулированию продаж исключает из налоговой базы по налогу на прибыль.

Арбитражные суды указанную позицию налогового органа признают необоснованной, при условии что стоимость дополнительных единиц продукции включается в себестоимость реализованной покупателям продукции и участвует в формировании цены реализованного товара.

Арбитражная практика.

Передача большего количества товаров по цене меньшего признана рекламой, а не безвозмездной передачей (Постановление ФАС ВВО от 10.06.2008 N А82-4718/2007-27).

По мнению налогового органа, уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на затраты по стимулированию продаж выпускаемой продукции является неправомерным, поскольку данная акция рекламой не является, так как соответствующая продукция отгружалась безвозмездно.

Однако согласно ст. 2 Федерального закона от 18.07.1995 N 108-ФЗ "О рекламе", реклама - это распространяемая в любой форме информация о товарах, идеях, начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этим товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний.

В налоговом законодательстве не дано определение понятия "безвозмездная передача", поэтому, согласно ст. 11 Кодекса, необходимо использовать данное понятие, применяемое в иных отраслях законодательства.

В соответствии со ст. 572 Гражданского кодекса РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом. При наличии встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства договор не признается дарением.

Следовательно, говорить о безвозмездном характере можно лишь в случае, если одаряемый не совершает никаких встречных действий.

В рассматриваемом случае общество при проведении отдельных товаропродвигающих мероприятий предусмотрело право покупателя получить большее количество единиц продукции (бутылок, ящиков пива) по цене меньшего количества: при покупке трех бутылок пива - четвертая бесплатно; при покупке оптовым покупателем десяти упаковок пива - одиннадцатая бесплатно, то есть покупатель должен был совершать встречное действие, а стоимость "подарков" включалась в себестоимость реализованной покупателям продукции и участвовала в формировании цены реализованного товара. При этом размер затрат на рекламу не превысил одного процента выручки от реализации, что суды установили и налоговый орган не оспаривает.

2. Экономическая обоснованность затрат по передаче сувенирной продукции своим клиентам

ФАС России в Письме от 05.04.2007 N АЦ/4624 разъяснила, что:

"в ст. 3 Закона N 38-ФЗ под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена.

Соответственно, распространение такой 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, до которых такая информация будет доведена".

Следует отметить, что приведенные разъяснения ФАС России в целях администрирования налога на добавленную стоимость в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ ФНС России Письмом от 25.04.2007 N ШТ-6-03/348@ направила для сведения и использования в работе.

В свою очередь, по мнению налоговых органов, при передаче сувенирной продукции не каждому клиенту, а ВИП-клиентам данные затраты не могут быть признаны расходами на рекламу, поскольку круг лиц в данном случае ограничен (Письмо УФНС России по г. Москве от 18.10.2010 N 16-15/108647@).

Арбитражная практика.

Передача сувенирной продукции своим клиентам признана рекламой, поскольку она не содержит индивидуальных признаков клиентов, а предназначена для неопределенного круга лиц (Постановление ФАС ВВО от 07.05.2008 N А29-6646/2007).

По мнению инспекции, банк неправомерно включил в состав расходов затраты по приобретению и распространению сувенирной и подарочной продукции, содержащей символику налогоплательщика, в сумме 460 610 руб. Проверяющие посчитали, что данная продукция не отвечает признакам рекламы, поскольку она предназначена для определенного круга лиц - клиентов и акционеров банка.

Суды установили, что банк произвел затраты по созданию рекламного продукта (конфет "Ассорти", пакетов бумажных, новогодних открыток, открыток фирменных, календарей и других) с символикой банка. Факт приобретения данной рекламной продукции и распространения ее среди клиентов и акционеров банка налоговым органом не оспаривается.

Суды также установили и материалами дела (актом сдачи-приемки по договору купли-продажи от 11.11.2004 N 10-04, актом на списание сувенирной продукции от 30.12.2004 N 371) подтверждается, что данная продукция является рекламой, поскольку предназначена для неопределенного круга лиц.

Довод инспекции о том, что получатели сувенирной и подарочной продукции конкретно поименованы - клиенты и акционеры банка, правомерно не принят судами обеих инстанций, поскольку такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых направлена. Следовательно, поскольку заранее невозможно определить всех клиентов и акционеров банка, до которых такая информация будет доведена, то круг таких лиц является неопределенным.

3. Экономическая обоснованность затрат по рекламе продукции, производимой другим предприятием

При налогообложении прибыли нельзя учесть расходы на рекламу, направленную на формирование интереса к товарам других компаний, поскольку это вступает в противоречие с принципом направленности расходов на получение дохода, установленным в абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ.

В целях оптимизации налоговых рисков по рекламе продукции несобственного производства в рекламной продукции должны быть сведения о налогоплательщике - продавце рекламируемого товара.

Арбитражная практика.

Кассационный суд посчитал, что расходы на рекламу продукции, которая для налогоплательщика является перепродаваемым товаром, не могут считаться экономически обоснованными, и направил дело на новое рассмотрение (Постановление ФАС ЗСО от 16.06.2008 N Ф04-3014/2008(5068-А46-37)).

Из положений ст. ст. 252, 264 НК РФ, ст. ст. 2, 3 Федерального закона "О рекламе" следует, что налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов на рекламу только в отношении собственных товаров.

Суд установил, что основным видом деятельности общества является оптовая реализация продукции под торговыми марками "О" Бекон" и "Птицефабрика "С".

При этом обществом включены в расходы стоимость рекламных материалов производителей товаров, а именно "Птицефабрика "С" и "О" Бекон", без упоминания о самом себе.

Арбитражный суд отклоняет довод налогового органа о том, что расходы по приобретению обществом рекламных материалов (баннеров, ценников, рекламных держателей, зажимов на ножке, листовок, логотипов и т.д.) не связаны с осуществляемой им деятельностью по приобретению и оптовой продаже мясопродуктов, не могут включаться в расходы.

При этом арбитражный суд, руководствуясь ст. 2 Федерального закона "О рекламе" (действовавшего в проверяемый период) и ст. 1 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров", пришел к выводу о том, что информация о продукции, выпускаемой указанными производителями, поддерживает интерес к ней потребителей и, как следствие, влечет увеличение дохода самого общества.

Суд кассационной инстанции считает необоснованным данный вывод арбитражного суда, поскольку реклама была направлена на формирование интереса к товарам не заявителя, а других юридических лиц. Кроме того, данный вывод противоречит положениям ст. ст. 252, 264 НК РФ.

4. Экономическая обоснованность затрат на публикацию статей в газете

Одним из оснований предъявления претензий налоговых органов является необоснованность расходов на публикацию в газете статьи, посвященной деятельности налогоплательщика.

Арбитражная практика.

Затраты на публикацию в газетах статей об обществе признаны экономически обоснованными, поскольку данные статьи направлены на формирование положительного имиджа предприятия (Постановление ФАС СЗО от 27.03.2008 по делу N А42-1050/2007).

В ходе проверки налоговый орган признал неправомерным включение обществом в состав расходов затрат, связанных с опубликованием статей в газетах "Вечерний Мурманск" и "Полярная

правда". По мнению инспекции, указанные публикации не связаны с получением дохода при осуществлении производственной деятельности и не являются расходами на рекламу.

В результате исследования документов суды установили, что опубликованные в газетах материалы направлены на формирование и поддержание интереса к обществу, создание положительного имиджа путем рекламирования его деятельности с целью привлечения партнеров, расширения рынка сбыта продукции, а следовательно, являются расходами на рекламу.

Следовательно, вывод судов о том, что затраты общества, понесенные в связи с опубликованием статей в газетах, в силу пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ уменьшают доходы при налогообложении прибыли, является правильным.

К рекламированию своих товаров, работ, услуг в той или иной форме прибегают практически все компании, рассчитывающие на ускорение процесса купли-продажи, оборачиваемости капитала и продвижение на рынке торговой марки. Поэтому рекламные расходы есть практически у всех. Для этих целей используются все виды технологий размещения и распространения рекламных материалов - от уже зарекомендовавших себя традиционных (рекламные ролики, адресная почтовая рассылка) до относительно новых (мерчандайзинг, телевизионные панели по технологии InDoor TV, корпоративные издания, PR-акции, лекции для розничных продавцов, пресс-конференции для СМИ). Рассмотрим все по порядку.

У бухгалтеров возникает множество вопросов, связанных с бухгалтерским и налоговым учетом расходов на тот или иной вид рекламы. Ведь учет затрат на каждый конкретный вид рекламы имеет ряд особенностей, и допущенные налоговые ошибки могут стоить очень дорого, особенно для небольшой фирмы. Неслучайно контролирующие органы всегда выпускают много разъяснений по вопросам учета затрат на некоторые "проблемные" виды рекламы. Об этом мы и поговорим.

Мерчандайзинг (выкладка товаров)

Как известно, с целью продвижения на рынке своих товаров их поставщики приобретают за плату услуги сетевых магазинов по приоритетной выкладке товаров (в том числе демонстрации на палетах, в промоместах, в зонах импульсных покупок, в частности в прикассовой зоне) в целях привлечения дополнительного внимания покупателей и увеличения объемов продаж. Услуги мерчандайзинга контролирующие органы в большинстве случаев рассматривают как рекламные услуги.

Если целью заключения возмездного договора об оказании услуг мерчандайзинга (ст. 779 ГК РФ) являются действия исполнителя (покупателя - организации розничной торговли), направленные на привлечение внимания потенциальных покупателей к товарам заказчика (поставщика-продавца) путем применения специальных технологий выкладки товара, следовательно, такие действия могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе.

Расходы по договору об оказании услуг мерчандайзинга при их надлежащем документальном подтверждении учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в составе расходов на рекламу в пределах 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период (п. 1 ст. 252, пп. 28 п. 1, абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ, Письма Минфина России от 22.04.2015 N 03-03-06/22913, от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11641).

В то же время в случае заключения с покупателем договора на обслуживание для поддержки продаж и установления в нем платы за услуги по продвижению товара такие расходы судьи признают услугами розничной торговли и позволяют заказчику полностью учесть их

(Постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2014 по делу N А41-30381/13, ФАС Северо-Кавказского округа от 29.03.2013 по делу N А32-5215/2012). Судьи считают, что в результате выкладки товаров покупатели не получают дополнительной информации о товаре, значит, это не реклама и списать их можно в полном размере в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, Постановление ФАС Московского округа от 18.02.2013 по делу N А40-83540/12-116-180).

Обратите внимание! Обязанность розничного продавца выкладывать товары за вознаграждение можно предусмотреть в договоре поставки или в отдельном соглашении на оказание услуг. Но если организация торгует продуктами питания, безопаснее всегда оформлять самостоятельный контракт. Выкладка продовольственных товаров на основании договора поставки не допускается (ч. 11, 12 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации"). А вот отдельный договор разрешен. Только при таком способе можно признать расходы в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 19.02.2010 N 03-03-06/1/85).

Создание рекламного видеоролика (аудиозаписи)

Иногда в рамках рекламной кампании организация приобретает результаты интеллектуальной деятельности, которые используются в рекламных мероприятиях различного характера. Например, организация может заказать создание рекламного ролика, который демонстрируется по телевидению, по радио, в интернет-ресурсах, перед сеансами в кинотеатрах и др.

Рекламный ролик относится к аудиовизуальному произведению, которое состоит из зафиксированной серии связанных между собой изображений (с сопровождением или без сопровождения звуком) и предназначено для зрительного и слухового (в случае сопровождения звуком) восприятия с помощью соответствующих технических устройств (ч. 1 ст. 1263 ГК РФ).

Аудиовизуальные произведения включают кинематографические произведения, а также все произведения, выраженные средствами, аналогичными кинематографическим (теле- и видеофильмы и другие подобные произведения), независимо от способа их первоначальной или последующей фиксации. Они являются объектами авторского права (ч. 1 ст. 1259, ч. 1 ст. 1263 ГК РФ).

Лицо, организовавшее изготовление аудиовизуального произведения, обладает правами на него. Порядок их определения регулируется ст. 1240 ГК РФ (ч. 4 ст. 1263 ГК РФ).

Рекламный ролик как аудиовизуальное произведение может состоять из нескольких частей, имеющих разных авторов. К авторам Гражданский кодекс РФ относит режиссера-постановщика, автора сценария, композитора, являющегося автором музыкального произведения (с текстом или без текста), специально созданного для этого аудиовизуального произведения (ч. 2 ст. 1263 ГК РФ).

При этом каждый автор произведения, вошедшего составной частью в аудиовизуальное произведение, как существовавшего ранее (автор произведения, положенного в основу сценария, и другие), так и созданного в процессе работы над ним (оператор-постановщик, художник-постановщик и другие), сохраняет исключительное право на свое произведение, если только оно не было передано изготовителю рекламного ролика или другим лицам (ч. 5 ст. 1263 ГК РФ).

На этом основании при заключении договора на изготовление (приобретение) аудиовизуального произведения должны быть предусмотрены порядок и форма передачи авторских прав, а также срок их использования.

На практике применяются различные способы передачи авторских прав на аудиовизуальную продукцию, а именно:

- исполнитель передает заказчику исключительные права на аудиовизуальное произведение (рекламный ролик) по договору об отчуждении исключительного права на произведение (ст. 1285 ГК РФ);

- исполнитель передает заказчику право использования аудиовизуального произведения (рекламного ролика) в объеме, определенном лицензионным договором, исключительное право на этот объект интеллектуальной деятельности остается за правообладателем (исполнителем) (ст. 1286 ГК РФ).

Порядок признания затрат на создание рекламного ролика в бухгалтерском и налоговом учете зависит от того, переданы исключительные права на этот объект или ролик используется по лицензионному договору, от срока его использования, а также от того, где демонстрируется рекламный ролик.

Обычно договор на создание рекламного ролика предусматривает, что исключительное право на его использование передается организации-заказчику (ст. ст. 1270, 1285 ГК РФ).

Если рекламный видеоролик (аудиозапись) первоначальной стоимостью более 40 000 руб. организация планирует использовать более 12 месяцев, то в целях налогообложения прибыли расходы по приобретению соответствующего исключительного права должны учитываться в составе нематериальных активов (п. 1 ст. 256 НК РФ). А в состав расходов на рекламу в этом случае необходимо включать ежемесячные суммы амортизации. Иными словами, амортизационные начисления в этом случае являются расходами на рекламу и учитываются с учетом положений абз. 2 п. 4 ст. 264 НК РФ. Поэтому, если рекламный ролик транслируется по телевидению, затраты на его создание можно учитывать в полном объеме как ненормируемые рекламные расходы.

Официальная позиция контролирующих органов, изложенная в Письмах Минфина России от 26.07.2013 N 03-03-06/1/29764, от 15.06.2012 N 03-03-10/71, доведена до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков Письмами ФНС России от 27.06.2012 N ЕД-4-3/10519@, от 26.03.2012 N 03-03-06/1/157, от 07.12.2011 N 03-03-06/1/812.

В этом случае в договоре на создание ролика для трансляции в СМИ нужно четко прописать, что реклама предназначена именно для телевидения, радио, интернет-ресурсов. Ведь расходы на ролики для показа в торговых центрах или маршрутках необходимо нормировать (Письмо Минфина России от 17.05.2013 N 03-03-06/1/17267).

Итак, если имущество, используемое в рекламных целях, признается амортизируемым, то компания вправе учесть понесенные затраты в качестве расходов на рекламу через амортизационные отчисления. Однако существует и другая точка зрения.

Например, судьи некоторых федеральных округов разъяснили, что имущество, используемое в рекламных целях, является не основными средствами (нематериальными активами), а носителями рекламной информации, поскольку формирует и поддерживает интерес к юридическому лицу. Срок использования рекламной информации зависит не от материала и конструкции этого носителя, а от стабильности потребительского спроса на продукцию, производимую налогоплательщиком. Поэтому затраты на изготовление такого имущества относятся к расходам на рекламу (Постановления ФАС Уральского округа от 21.07.2010 N Ф09-4631/10-С2 по делу N А34-4973/2009, от 30.01.2008 N Ф09-57/08-С3 по делу N А07-6671/07, от 14.01.2005 по делу N Ф09-5757/04-АК). При этом судьи другого округа отметили, что налогоплательщик вправе выбирать способ учета затрат, в равной степени относимых к разным группам расходов в соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2010 по делу N А05-8466/2009, от 05.04.2007 по делу N А56-4732/2006 (Определением ВАС РФ от 14.08.2007 N 9542/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

Пример 1. ООО "Рона" в соответствии с условиями лицензионного договора приобрело исключительные права на рекламный видеоролик для трансляции его по телевидению.

Стоимость работ по созданию видеоролика составила 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб.

По лицензионному договору ООО "Рона" становится правообладателем исключительных прав на рекламный видеоролик, срок действия которых 1,5 года (18 месяцев).

В бухгалтерской и налоговой учетной политике ООО "Рона" на 2015 г. закреплено, что амортизация начисляется линейным способом (методом) (п. п. 18, 19 ПБУ 6/01 "Учет основных средств, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, пп. 1 п. 1 ст. 259, ст. 259.1 НК РФ).

Для признания в налоговом учете доходов и расходов используется метод начисления (ст. ст. 271, 272 НК РФ).

Бухгалтерской учетной политикой ООО "Рона" на 2015 г. предусмотрено, что:

- амортизация по нематериальным активам начисляется путем накопления ее сумм на отдельном счете 05 "Амортизация нематериальных активов";

- признанные в бухгалтерском учете суммы расходов на рекламу, учтенные по дебету счета 44 "Расходы на продажу", списываются ежемесячно на себестоимость проданной продукции (товаров) полностью.

Основание - ч. 2, 3 ст. 8, ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, п. п. 9, 20 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, комментарий к счету 05 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Расходы на создание рекламного видеоролика в бухгалтерском учете признаются в составе расходов по обычным видам деятельности как коммерческие расходы в соответствии с п. п. 5, 7 ПБУ 10/99.

В бухгалтерском учете ООО "Рона" были сделаны следующие записи:

1) на дату оплаты:

- Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Авансы выданные", Кредит 51 "Расчетные счета" - 118 000 руб. - отражена сумма аванса, выданного под выполнение работ по созданию рекламного видеоролика, на основании счета изготовителя ролика и выписки банка;

2) на дату принятия к учету:

- Дебет 08.5 "Приобретение нематериальных активов" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" - 100 000 руб. - отражены затраты на создание рекламного видеоролика на основании лицензионного договора и акта сдачи-приемки выполненных работ;

- Дебет 19.2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" - 18 000 руб. - отражен НДС, предъявленный изготовителем рекламного видеоролика, на основании счета-фактуры;

- Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Расчеты с изготовителем ролика", Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Авансы выданные", - 118 000 руб. - отражено уменьшение задолженности перед изготовителем ролика за счет ранее

перечисленного аванса на основании бухгалтерской справки и акта сдачи-приемки выполненных работ;

- Дебет 04 "Нематериальные активы" Кредит 08.5 "Приобретение нематериальных активов" - 100 000 руб. - приняты к учету и зачислены в состав нематериальных активов по первоначальной стоимости исключительные права на рекламный видеоролик на основании карточки учета нематериальных активов (унифицированная форма N НМА-1, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а, применение которой закреплено в бухгалтерской учетной политике ООО "Рона" на 2015 г. согласно ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете");

- Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19.2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" - 18 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по изготовленному видеоролику на основании счета-фактуры изготовителя ролика (при соблюдении требований пп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ);

3) ежемесячно (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ролика к учету, до полного погашения стоимости либо списания этого актива):

- Дебет 44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на рекламу", Кредит 05 "Амортизация нематериальных активов" - 5555,56 руб. (100 000 руб. : 18 мес.) - отражена сумма начисленной амортизации по рекламному видеоролику, включенная в состав коммерческих расходов (по статье "Расходы на рекламу"), на основании бухгалтерской справки-расчета (п. 31 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов", утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, Фонд НРБУ БМЦ Толкование Р113 "Исключительные права как критерий признания нематериальных активов").

В налоговом учете стоимость нематериального актива погашается посредством начисления амортизации начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям (п. 4 ст. 259 НК РФ, п. 5 ст. 259.1 НК РФ). Применительно к рекламному видеоролику начисление амортизации в налоговом учете производится в течение того периода времени, пока ролик фактически используется в рекламных целях (Письмо УМНС России по г. Москве от 15.09.2003 N 26-12/51408);

- Дебет 90.2 "Себестоимость продаж" Кредит 44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на рекламу", - 5555,56 руб. - списана сумма начисленной амортизации на основании бухгалтерской справки-расчета и бухгалтерской учетной политики ООО "Рона" на 2015 г.

Документальным обоснованием произведенных операций ООО "Рона" являются следующие документы (ч. 1, 3 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", п. 1 ст. 252, абз. 9 ст. 313 НК РФ, Письма Минфина России от 06.09.2012 N 03-03-06/1/467, от 22.06.2012 N 03-03-06/2/71):

- лицензионный договор с рекламным агентством на изготовление и размещение рекламного видеоролика на телеканалах;

- акт сдачи-приемки выполненных работ;

- счет на предварительную оплату в размере 100% в счет выполнения работ по изготовлению рекламного видеоролика;

- график выхода в эфир рекламного видеоролика;

- эфирная справка телеканала.

Условие о том, что эфирную справку составляет исполнитель, рекомендуем включить в договор с ним. Иначе, если эфирных справок нет, расходы придется защищать только в суде (Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.06.2014 по делу N А54-4759/2013).

Образец

ЭФИРНАЯ СПРАВКА

В соответствии с договором от 20.04.2015 N 234 за июнь 2015 г. были размещены в эфире Телекомпании "ЛюксТВ" следующие телевизионные сюжеты о деятельности ООО "Рона", его ресторанных услугах:

Канал вещания	Название передачи	Название сюжета	Дата выхода в эфир	Время выхода в эфир	Хронометраж
Канал "Онлайн"	Город. Новости	Рекламный ролик "Скучно без конкурентов... Сеть ресторанов "Рона"	04.06.2015	18.30	0:03:23
Канал "Пять звезд"	Ресторанный навигатор	Рекламный ролик "Скучно без конкурентов... Сеть ресторанов "Рона"	11.06.2015	10.45	0:03:23
Канал "ФТВ"	Телепорт	Рекламный ролик "Скучно без конкурентов... Сеть ресторанов "Рона"	18.06.2015	13.20	0:03:23
Канал "Клуб"	Формула успеха	Рекламный ролик "Скучно без конкурентов... Сеть ресторанов "Рона"	25.06.2015	21.50	0:03:23
Итого за июнь 2015 г. (минут)					0:12:92

Менеджер Маслов С.С.
30.06.2015
М.П.

На практике рекламные видеоролики стоимостью как до 40 000 руб., так и более этой суммы часто транслируют менее года. Причем в договоре на создание рекламного видеоролика не указывают срок его службы. Когда организация не может установить срок использования видеоролика, его придется амортизировать не менее двух лет и такие амортизационные отчисления относить к расходам на рекламу (абз. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.03.2015 N 03-03-06/1/15750). В то же время если в договоре на создание видеоролика зафиксирован срок его службы (больше года), а организация фактически использовала его меньше 12 месяцев, то расходы на его создание можно попробовать списать сразу, подтвердив, сколько времени организация использовала такой рекламный материал (например, эфирными справками со временем фактического показа рекламы). Такая позиция может привести к налоговому спору, который можно выиграть (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2013 по делу N А78-10238/2012).

Адресная почтовая рассылка каталогов, брошюр, флаеров, буклетов, СМС-сообщений рекламного характера

В рекламных целях многие организации распространяют по почтовым ящикам брошюры, каталоги, флаеры, буклеты, которые исчерпывающе описывают весь ассортимент реализуемых товаров, работ, услуг и/или саму компанию.

Такая прямая почтовая рассылка называется еще директ-мейл (от англ. direct mail).

Директ-мейл обычно включает: выбор целевой группы, определение адресов выбранных потенциальных покупателей (клиентов), формирование рекламного обращения, его тиражирование и отправку по почте (курьерской службой, e-mail, SMS и т.д.), обработку результатов откликов и ответов на возможные вопросы, повторную рассылку, оформление заказов.

Основная функция директ-мейла заключается в организации эффективной системы взаимоотношений с потенциальными покупателями (клиентами) и положительной обратной связи для прямых продаж определенной целевой группе покупателей (клиентов) с целью получения прибыли.

Адресное распространение, по мнению специалистов, наиболее эффективная схема прямой рекламы, поскольку рекламные предложения получает целевая аудитория, то есть та, которая потенциально заинтересована в приобретении конкретного товара, работы или услуги (избирательное воздействие).

При реализации данной схемы распространения рекламы для рассылки используется определенная адресная база данных (по оговоренным параметрам).

Формирование различных адресных программ распространения производится под каждую конкретную задачу. Базы данных клиентов должны быть четко структурированными, постоянно пополняемыми и обновляемыми информацией о физических или юридических лицах, об их потребительских предпочтениях и потребностях - с целью последующей обработки данной информации и предложения потенциальным покупателям (клиентам) товаров, работ, услуг, соответствующих их запросам. При этом адресная база может быть как собственная (то есть формируемая самостоятельно), так и арендованная у рекламного агентства (адаптированная к индивидуальным запросам организации-заказчика).

Пример 2. Открылся магазин для охотников "Охотничий мир". Для того, чтобы сообщить об этом целевой аудитории (охотникам), используется специальная база данных, включающая в себя все интересующие параметры (набор личностной уникальной информации): совокупность имен, фамилий и адресов охотников, виды охоты, предпочитаемые каждым охотником, клички собак охотников и т.д.

В результате каждый охотник получает рекламное письмо с именным обращением и персонифицированным вложением и может купить в магазине, например, ошейник собачий с GPS-передатчиком Биофон-11, устройство слежения за собакой с GPS-приемником до 2 км, а для себя - ягдташ из натуральной кожи.

Основные сложности и налоговые риски при проведении адресной почтовой рассылки состоят в том, что расходы на проведение такой рекламной кампании (в зависимости от их документального оформления) могут быть квалифицированы как нормируемыми, так и ненормируемыми рекламными расходами либо вообще не признаны рекламными расходами в целях исчисления налога на прибыль. Давайте в этом разберемся.

Пунктом 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Закон о рекламе) установлено, что рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

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

Соответственно, распространение такой 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.

Такое разъяснение понятия "неопределенный круг лиц" дано в Письме ФАС России от 05.04.2007 N АЦ/4624, доведенном до территориальных налоговых органов для сведения и использования в работе Письмом ФНС России от 25.04.2007 N ШТ-6-03/348@.

Пунктом 1 ст. 11 НК РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Согласно гражданскому законодательству метод прямой почтовой рассылки признается офертой (ст. ст. 434 - 437 ГК РФ). При этом в ст. 437 ГК РФ поименованы признаки, позволяющие отграничивать оферту от приглашения делать оферты (то есть от рекламы).

Так, в качестве приглашения делать оферты, если иное прямо не указано в предложении, рассматриваются реклама и иные предложения, адресованные неопределенному кругу лиц (п. 1 ст. 437 ГК РФ).

Напротив, содержащее все существенные условия договора предложение, из которого усматривается воля лица, делающего предложение, заключить договор на указанных в

предложении условиях с любым, кто отзовется, признается офертой (публичной офертой) (п. 2 ст. 437 ГК РФ).

Таким образом, целью оферты является заключение договора с конкретным покупателем (потребителем). Целью же рекламы признается доведение информации о свойствах товаров (работ, услуг), выгодно отличающих их от аналогичных товаров (работ, услуг), существующих на действующем рынке, до неопределенного круга лиц. В то же время реклама не преследует цели сообщения потенциальному покупателю (клиенту) существенных условий будущего договора.

В связи с этим, например, каталоги товаров, рассылаемые компанией по почте потенциальным покупателям (с указанием их адресов, фамилий, имен, отчеств), не могут рассматриваться в качестве рекламы.

Таким образом, рекламные материалы, рассылаемые организацией потенциальным покупателям (клиентам) (с указанием их адресов, фамилий, имен, отчеств), не рассматриваются в качестве рекламы. Такие материалы предназначены для конкретных лиц, указанных в почтовых отправлениях.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На основании п. 4 ст. 264 НК РФ к расходам организации на рекламу относятся, в частности, расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации.

Учитывая приведенные выше нормы, признать в целях налогообложения прибыли затраты на одни и те же рекламные материалы, предназначенные для физических лиц, можно по разным статьям расходов (все зависит от заполнения адреса почтового отправления, а именно от указания Ф.И.О. конкретного получателя), но при соблюдении требований п. 1 ст. 252 НК РФ:

- если рассылка рекламных материалов осуществляется на конкретные адреса без указания фамилии, имени, отчества конкретного получателя, которому адресованы данные рекламные материалы, то затраты на их изготовление должны быть включены в состав нормируемых расходов на рекламу в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ;

- если рассылка рекламных материалов совершается по конкретным адресам с указанием фамилий, имен, отчеств конкретных получателей таких материалов, то эти расходы признаются прочими расходами, связанными с реализацией этих товаров (работ, услуг), на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 15.07.2013 N 03-03-06/1/27564, от 04.07.2013 N 03-03-06/1/25596.

А вот расходы на рассылку СМС-сообщений рекламного характера потенциальным покупателям могут быть учтены в составе расходов для целей налога на прибыль организаций на основании п. 4 ст. 264 НК РФ в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ (Письмо Минфина России от 28.10.2013 N 03-03-06/1/45479).

Пример 3. Издательский дом осуществляет реализацию печатной, аудио-, видеопродукции, распространение которой осуществляется методом прямой почтовой рассылки, а именно: потенциальному подписчику на его адрес и его Ф.И.О. направляется фирменный конверт со стандартным комплектом материалов (промоушн-материалов), содержащих информацию о номенклатуре, цене и условиях поставки, бланк заказа, конвенты "да" и "нет" с номером абонентского ящика Издательского дома.

Комплект промоушн-материалов, рассылаемый потенциальным подписчикам, всегда персонифицирован, что не отвечает требованиям п. 1 ст. 3 Закона о рекламе и по своей сути является способом реализации продукции. Поэтому затраты, связанные с изготовлением фирменных почтовых конвертов, конвертов "да" и "нет", а также расходы на изготовление комплектов промоушн-материалов, их персонификацию, упаковку, доставку, подписку Издательский дом вправе учесть при исчислении налога на прибыль как прочие расходы, связанные с реализацией, на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Приведем позицию контролирующих органов по вопросу "рекламности" адресной почтовой рассылки в ретроспективе (см. таблицу 1).

Таблица 1

Признание расходов на адресную почтовую рассылку рекламных материалов с информацией о продаваемых товарах, работах, услугах в ретроспективе

Статья расходов	Обоснование	Реквизиты
Расходы на рекламу (п. 1 ст. 252, п. 4 ст. 264 НК РФ)	Если рекламные материалы рассылаются на конкретные адреса без указания Ф.И.О.	Письма Минфина России от 15.07.2013 N 03-03-06/1/27564, от 04.07.2013 N 03-03-06/1/25596
Прочие расходы (п. 1 ст. 252, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Если рекламные материалы рассылаются на конкретные адреса с указанием Ф.И.О.	
Рекламными расходами не являются	Возможность учета в составе прочих расходов не оговорена	Письмо Минфина России от 05.07.2011 N 03-03-06/1/392
Прочие расходы (п. 1 ст. 252, пп. 49 п. 1 ст. 264, ст. 268 НК РФ)	Если рекламные материалы рассылаются с указанием конкретных адресов и Ф.И.О.	Письма УФНС России по г. Москве от 30.09.2008 N 20-12/091764, от 18.02.2008 N 20-12/015163, от 18.08.2006 N 20-12/74671
Рекламными расходами не являются	Как расходы, связанные с безвозмездной передачей рекламных материалов, не учитываются для целей налогообложения прибыли (п. 16 ст. 270 НК РФ)	Письма Минфина России от 24.04.2006 N 03-03-04/1/390, от 18.01.2006 N 03-03-02/13, ФНС России от 11.02.2005 N 02-1-08/24@

Листовки, буклеты, флаеры, лифлеты

В настоящее время в рекламной полиграфии используется множество терминов для обозначения различных видов печатной продукции. При их использовании в ходе рекламных кампаний у бухгалтеров возникает много проблем с учетом затрат на такую полиграфию.

Для правильного понимания терминов и избежания путаницы виды рекламной полиграфической продукции мы привели в таблице 2. К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, 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 ст. 264 НК РФ (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таблица 2

Вид рекламной полиграфической продукции

Название	Определение
Флаер (флаерс, флайерс)	От англ. flyer (flier) - рекламный листок: небольшая информативная рекламная листовка, как правило, дающая право на скидку. Выполнена в ярких, сочных красках. Используется в основном как раздаточный материал в различных рекламных и промоакциях. Иногда является своеобразным бесплатным пропуском, приглашением или даже входным билетом на какое-либо мероприятие, которым может воспользоваться любой человек
Лифлет	От англ. leaflet - двухсторонний отпечатанный лист, как правило, с двумя или тремя фальцами (фальц - это линия сгиба), сложенный всевозможными способами, например: пополам, гармошкой, дельтообразно или любым другим способом, подчеркивающим индивидуальность рекламного продукта. Типовой лифлет представляет собой лист формата А4, сфальцованный таким образом, что получается изделие размером примерно 10х20 см (конверт евроформата). Один из основных его признаков - отсутствие каких-либо скрепляющих элементов: пружины, клея, скрепок. В форме лифлета издаются краткие путеводители, рекламы, проспекты, программы и т.п. Лифлет в формате евроконверта идеально подходит для рассылки почтой. Поэтому его иногда называют евробуклет. Лифлет может быть отпечатан в одну или несколько красок, на разной бумаге: тонкой или плотной, белой или крашеной, гладкой или фактурной и т.д. В качестве отделки обычно используют лакирование
Флайкард (фрикард)	От англ. flycard и freecard - разновидность лифлета, предназначенного для рассылки по почте. По сути представляет собой рекламную открытку, флаер, выполненный в виде открытки на хорошей плотной бумаге, в "дорогом" исполнении, с различными видами отделки
Буклет	От англ. booklet - вид печатной продукции, имеющей внешнюю схожесть с брошюрой, но обычно более сложной конструкции и проработанного дизайна. Выполняет рекламную функцию. Представляет собой листы, скрепленные в корешке, или сфальцованный в два и более сгиба лист бумаги, на обеих сторонах которого размещена текстовая и/или графическая информация. Традиционно буклеты изготавливаются на

	бумаге из листа формата А4 или меньше (рекламные издания, печатаемые форматом А4 и больше, называются проспектами). Обложка буклета печатается на более плотной бумаге, число страниц в блоке не регламентируется. Все буклеты делятся на: - массовые буклеты, призванные информировать о проводимых акциях, новых направлениях деятельности компании или просто рекламировать какой-либо товар или услугу (они очень простые в полиграфическом исполнении); - имиджевые буклеты, являющиеся лицом компании, поэтому к их дизайну и конструкции предъявляются высокие требования (качественная бумага, оригинальные кальки, картон и т.д.)
Буклет и лифлет - виды печатной продукции, выделяемые среди всего разнообразия не по принципу их содержания и предназначения (журнал, книга, календарь и пр.), а по конструкции. Таким образом, в виде лифлета может быть выполнен, например, календарь, открытка, а буклет может представлять собой каталог или годовой отчет	
Брошюра	От фр. brochure, от brocher - "сшивать" - небольшая книга, обычно без твердого переплета, в обложке. Вид рекламной продукции. Также бывают и обучающие брошюры (недорогие методические пособия, учебная или профильная литература и т.п.). Брошюра - это непериодическое текстовое книжное издание, содержащее от 8 до 48 полос и сшитое нитками, проволочными скобами, винтовой проволокой или другим способом, с бумажной обложкой, причем часто обложка изготавливается из той же бумаги, что и блок
Проспект	Его главное отличие от буклета и брошюры - размер (он не бывает меньше формата А4). В проспекте не оговаривается число полос (оно может быть достаточно большим) и вид скрепления. Для упрощения классификации принято буклетом и брошюрой называть издания форматом А4 и меньше, а проспектом - А4 и больше. Как правило, это справочное и (или) рекламное издание, содержащее систематизированный перечень услуг, предметов (описание одного предмета), предназначенных к выпуску, продаже или экспонированию
Листовка	Сравнительно недорогой рекламный носитель, изготавливаемый без особых изысков и довольно большими тиражами. В частности, листовки никогда не фальцуются и никак не скрепляются. Листовки могут быть односторонние и двухсторонние, самый распространенный формат - А5

В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ к расходам организации на рекламу в целях налогообложения прибыли организации относятся расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации. Данные расходы на рекламу для целей налогообложения прибыли являются ненормируемыми.

Помимо указанных в п. 4 ст. 264 НК РФ рекламных брошюр и каталогов, иные виды полиграфических материалов, такие как листовки, буклеты, флаеры, лифлеты, также могут использоваться в рекламных целях и содержать информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации.

Согласно официальной позиции расходы на изготовление рекламных листовок, буклетов, флаеров, лифлетов, содержащих рекламную информацию об организации или об отдельных услугах, оказываемых организацией, распространяемых в рекламных целях неопределенному кругу лиц, относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли на основании абз. 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, и являются ненормируемыми. Такие затраты компания может учесть в полном объеме (Письма Минфина России от 12.10.2012 N 03-03-06/1/544, от 12.10.2012 N 03-03-06/1/544, от 02.11.2011 N 03-03-06/3/11, от 20.10.2011 N 03-03-06/2/157, от 02.11.2010 N 03-03-06/1/681, от 21.05.2010 N 03-03-06/2/93).

Размещение в рекламном модуле на рекламном щите нового товарного знака, который находится на регистрации

Экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты на размещение в рекламном модуле на рекламном щите информации о компании (ее названии, сайте, телефонах) с указанием на коммерческое обозначение организации, название товарного знака (при условии, что данной компании принадлежит право его использования) и реализуемые товары (работы и услуги) относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли в порядке, установленном п. 4 ст. 264 НК РФ.

Такой подход объясняется тем, что на товарный знак, то есть на обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей, признается исключительное право, удостоверяемое свидетельством на товарный знак (п. 1 ст. 1477 ГК РФ). На товарный знак, зарегистрированный в Государственном реестре товарных знаков, выдается свидетельство на товарный знак, которое удостоверяет приоритет товарного знака и исключительное право на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве (ст. 1481 ГК РФ). Форма свидетельства на товарный знак (знак обслуживания) предусмотрена в Приложении N 1 к Приказу Роспатента от 08.08.2006 N 90.

Согласно п. 1 ст. 1491 ГК РФ исключительное право на товарный знак действует в течение десяти лет с даты подачи заявки на государственную регистрацию товарного знака в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности либо в случае регистрации товарного знака по выделенной заявке с даты подачи первоначальной заявки.

Так что во избежание налоговых рисков затраты на рекламный модуль, размещенный на рекламном щите, лучше признать при исчислении налога на прибыль после оформления и получения компанией свидетельства о регистрации товарного знака, то есть тогда, когда у вас появится право на использование товарного знака. На это обращено внимание в Письме Минфина России от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29309.

Рекламные ролики на мониторах и плазменных панелях по технологии InDoor TV

Технология InDoor TV является относительно молодой и очень популярной технологией размещения рекламного материала.

Технология InDoor TV (можно перевести как "внутреннее телевидение"/"телевидение внутри помещения") относится к достаточно широкому сегменту InDoor рекламы и использует в основе носителей рекламной информации дисплеи различных типов и форматов - от мониторов с электронно-лучевой трубкой до плазменных телевизионных панелей. По своей сути InDoor TV - это рекламно-информационный носитель, используемый для трансляции развлекательного, информационного материала и рекламы на плазменных панелях и мониторах в местах скопления людей (торгово-развлекательных комплексах, торговых залах сетевых магазинов, в городском транспорте, аэропортах, в отделениях связи, учебных заведениях и т.д.). Источником сигнала служит персональный компьютер. Все компоненты системы между собой, а также вся система и

персональный компьютер соединены линиями связи (кабели, шнуры, провода и т.п.). Трансляция и управление осуществляются с помощью специализированного программного обеспечения.

Организация вещания в торговых залах магазинов отличается лишь способом доставки видеоаудиоматериала в места вещания. Выделяется несколько основных видов доставки рекламного контента посредством InDoor TV: курьерская доставка, доставка через Интернет, спутниковый канал. Выбор способа доставки зависит от многих факторов, таких как количество станций вещания, стоимость обслуживания, наличие проводной связи и др.

Рекламное воздействие осуществляется на протяжении всего времени, пока покупатель находится в магазине. Даже в тот момент, когда он занят выбором и смотрит исключительно на полки с товаром, звук, сопровождающий видеоряд, продолжает воздействовать на его подсознание. В большей части оборудованных мониторами магазинов звуковые динамики расположены таким образом, что звук распространяется на весь торговый зал. В некоторых слышимость обеспечивается только в прикассовой зоне.

Разберемся, как учесть затраты на создание и размещение рекламного ролика на телевизионных панелях по технологии InDoor TV. Порядок учета зависит от того, зарегистрирована организация, предоставляющая услуги по размещению рекламного ролика, как средство массовой информации или нет.

Если такая организация (телевизионный или спутниковый канал; рекламное информационно-развлекательное СМИ на DVD и т.п.), транслирующая такие ролики, зарегистрирована в качестве средства массовой информации, то расходы по созданию и размещению роликов относятся к рекламе в СМИ и учитываются в полном объеме (абз. 2, 5 п. 4 ст. 264 НК РФ).

В обоснование такой позиции можно привести следующие аргументы.

Пунктом 4 ст. 264 НК РФ предусмотрено, что к расходам на рекламу относятся, в частности, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передачи по радио и телевидению) и информационно-телекоммуникационные сети. К указанным сетям должны относиться сети общего пользования, например сеть Интернет.

На основании п. 4 ст. 2 Федерального закона от 27.07.2006 N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" информационно-телекоммуникационная сеть - это технологическая система, предназначенная для передачи по линиям связи информации, доступ к которой осуществляется с использованием средств вычислительной техники.

При этом п. 4 ст. 264 НК РФ предусмотрен перечень расходов на рекламу, которые в зависимости от ее назначения или размещения учитываются в целях налогообложения прибыли как ненормируемые и нормируемые расходы.

Расходы налогоплательщика на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, осуществленные им в течение налогового (отчетного) периода, для целей налогообложения прибыли организаций признаются в размере, не превышающем 1% выручки, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Исчерпывающий перечень ненормируемых расходов на рекламу приведен в п. 4 ст. 264 НК РФ, и в нем не содержится расходов на размещение рекламных роликов по технологии InDoor TV.

Следовательно, расходы на демонстрацию рекламных роликов на телевизионных панелях по технологии InDoor TV являются расходами на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, и признаются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Таким образом, затраты по созданию и размещению рекламного ролика по технологии InDoor TV могут быть учтены в составе расходов в полном объеме только в случае, если организация, предоставляющая услуги по размещению рекламного ролика, зарегистрирована как средство массовой информации. В иных случаях расходы на трансляцию рекламного ролика подлежат нормированию.

Такая позиция изложена в Письмах Минфина России от 17.05.2013 N 03-03-06/1/17267, от 06.12.2012 N 03-03-06/1/631, от 04.12.2012 N 03-03-06/1/623, от 11.02.2009 N 03-03-06/1/51.

Проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов с целью привлечения новых клиентов

Чаще всего организации, занимающиеся оптовой торговлей фармацевтической продукцией и товарами медицинского назначения, в рамках информационно-образовательной деятельности устраивают научные конференции, тематические семинары, симпозиумы для работников сферы здравоохранения, на которых приглашенные эксперты выступают с лекциями, посвященными различным методам лечения. Ведь такие мероприятия помогут розничным продавцам привлечь внимание большего количества новых покупателей, быстрее продать товары и, как следствие, увеличить продажи и прибыль оптовых компаний. Для проведения подобных мероприятий арендуются помещения с оборудованием, организуется буфетное обслуживание и изготавливается печатная продукция для последующей раздачи участникам.

В данных ситуациях у бухгалтеров возникает вопрос: по какой статье в целях налогообложения прибыли учитывать затраты на такие мероприятия - как рекламные или это отдельная группа прочих расходов?

Напомним, что объектом рекламирования является товар, средства индивидуализации юридического лица и (или) товара, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама (п. 2 ст. 3 Закона о рекламе).

А п. 8 ст. 24 Закона о рекламе установлено, что реклама лекарственных препаратов в формах и дозировках, отпускаемых по рецептам на лекарственные препараты, методов профилактики, диагностики, лечения и медицинской реабилитации, а также медицинских изделий, для использования которых требуется специальная подготовка, не допускается иначе как в местах проведения медицинских или фармацевтических выставок, семинаров, конференций и иных подобных мероприятий и в предназначенных для медицинских и фармацевтических работников специализированных печатных изданиях.

Расходы организации на проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов с целью привлечения новых клиентов (аренда зала для такого мероприятия, гонорар лекторов и экспертов, буфетное обслуживание участников мероприятия, изготовление печатной продукции для раздачи слушателям и т.п.) относятся к иным видам рекламы и учитываются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ). Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 25.11.2013 N 03-03-06/1/50586, от 09.08.2013 N 03-03-06/1/32239.

На практике суды защищают компании и считают, что конференции, семинары не являются рекламой, поскольку носят информационный характер. Поэтому затраты на такие мероприятия можно учесть в составе прочих расходов, а не в составе нормируемых рекламных расходов. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 16.10.2012 по делу N А40-13384/12-75-64 судьи рассмотрели следующий эпизод.

По мнению ИФНС, налогоплательщик в нарушение п. 4 ст. 264 НК РФ сверх установленного норматива учел расходы на оплату услуг лекторов по договорам гражданско-правового характера, согласно п. 8 ст. 24 Закона о рекламе являющиеся расходами на рекламу (все публичные мероприятия, если на них упоминаются рецептурные лекарственные препараты, носят рекламный характер), что привело к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Как указал суд, признавая позицию налоговой инспекции неправомерной, налогоплательщик проводил научно-практические лекции и предоставлял лечащим врачам информацию о современных методах лечения заболеваний, новейших лекарственных препаратах и т.п. Данные мероприятия организовывались специализированными лечебными учреждениями, и целью их проведения являлось не рекламирование медицинских препаратов, а повышение профессионального уровня врачей для правильного применения современных методик лечения и новейших лекарственных средств, обмен передовым опытом. Лекции не могут быть квалифицированы как реклама, поскольку они носят справочно-информационный, аналитический, научный характер и не имеют в качестве основной цели продвижение товара на рынке; слушатели - лечащие врачи - не являются лицами, потребляющими и закупающими препараты налогоплательщика.

Организация и проведение пресс-конференции со СМИ в целях создания через СМИ положительного имиджа компании

Часто у компании возникают расходы на организацию и проведение пресс-конференций со средствами массовой информации в целях создания через СМИ ее положительного имиджа и увеличения базы покупателей и клиентов, в частности расходы на аренду зала и оборудования, питание, изготовление приглашений и бейджиков участников, доставка приглашенных, а также сотрудников организации к месту проведения конференции.

Согласно официальной позиции проведение конференций с участием представителей средств массовой информации в целях создания через СМИ положительного имиджа организации и увеличения базы покупателей и клиентов признается мероприятием рекламного характера, поскольку распространяемая информация адресована неопределенному кругу лиц.

Однако из положений ст. ст. 14 - 16 Закона о рекламе, устанавливающих требования к рекламе, размещаемой в средствах массовой информации, следует, что проведение таких мероприятий не признается рекламой в СМИ.

Следовательно, указанные расходы к расходам на рекламные мероприятия посредством СМИ не относятся, поэтому они не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в полном объеме.

Указанные расходы учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ, на основании абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ при условии признания их соответствующими требованиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

При этом расходы компании, связанные с питанием представителей СМИ, организованным в рамках рекламного мероприятия, могут быть рассмотрены в качестве экономически оправданных нормируемых затрат, поскольку они обусловлены обычаями делового оборота.

В соответствии с п. 1 ст. 5 ГК РФ обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.

Вместе с тем расходы на буфетное обслуживание должны быть документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ). Оправдательными документами при этом являются:

- приказ или распоряжение руководителя организации о проведении соответствующего мероприятия;

- смета расходов на проведение мероприятия;

- акт о фактически произведенных расходах, подписанный руководителем организации.

В указанных документах должна содержаться информация о цели мероприятия, дате и месте его проведения, программе мероприятия, составе приглашенных лиц и участников принимающей стороны, величине расходов на проведение мероприятия.

Между тем расходы на доставку представителей СМИ и сотрудников организации к месту проведения пресс-конференции могут быть признаны в качестве экономически обоснованных расходов только при условии, что проведение мероприятия организовано в месте, до которого добраться общественным транспортом не представляется возможным.

При этом все расходы должны быть подтверждены соответствующими первичными документами. Например, при заключении договора с предприятием общественного питания документальным подтверждением осуществления расходов на буфетное обслуживание являются договор с данной организацией, акт выполнения работ (оказания услуг), счет-заказ, счет-фактура.

Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 03.10.2006 N 03-03-04/1/678, УФНС России по г. Москве от 22.11.2011 N 16-15/112952@, от 23.01.2009 N 19-12/004970.

Пример 4. Филиал немецкой компании в России, занимающийся кинопрокатом фильмов, в целях продвижения фильмов на рынке организует прием режиссеров фильма, актеров - исполнителей главных ролей, а также организует пресс-конференции с их участием.

В соответствии с Соглашением между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29.05.1996, п. 3 Протокола к этому Соглашению от 29.05.1996 все рекламные расходы (без ограничений) принимаются на уменьшение прибыли в целях исчисления налога на прибыль.

Однако указанные положения не будут применяться в случаях, когда участие в капитале осуществляется исключительно для получения преимуществ, предусмотренных в п. 3 Протокола к Соглашению от 29.05.1996. В каждом таком случае решение будет приниматься по согласованию между компетентными органами в рамках ст. 25 Соглашения от 29.05.1996 (Письмо МНС России от 06.02.2004 N 23-1-10/9-419@).

При этом само Соглашение от 29.05.1996 и Протокол к нему не содержат ограничений относительно доли участия в капитале, дающей право на неограниченный вычет (Письмо Минфина России от 20.06.2007 N 03-08-05).

Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы на подготовку и проведение пресс-конференций, в том числе связанные с приемом актеров-исполнителей и режиссеров, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе рекламных расходов. Для целей гл. 25 НК РФ расходы, связанные с подготовкой и проведением пресс-конференции в рекламных целях, являются нормируемыми и учитываются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

Однако в суде компаниям удается доказать, что расходы на презентацию товаров для прессы можно списать в полном объеме, поскольку Налоговый кодекс РФ не требует их нормировать.

Так, если темой пресс-конференции является освещение деятельности организации или реклама производимой (реализуемой) ею продукции (работ, услуг) и при этом информация о проведении пресс-конференции была размещена в средствах массовой информации, то расходы на проведение пресс-конференции можно признать для целей налогообложения прибыли в полном

размере в соответствии с абз. 2 п. 4 ст. 264 НК РФ. Из ст. ст. 14 - 16 Закона о рекламе, на которые ссылается налоговая инспекция, не следует, что проведение рекламных мероприятий в форме, использованной организацией, не признается рекламой в средствах массовой информации (Постановление ФАС Московского округа от 25.06.2010 N КА-А40/6610-10 по делу N А40-104444/09-127-696).

Напоминаем, что, скорее всего, позицию, отличную от официальной, компании придется доказывать в суде.

Выпуск или приобретение тиража корпоративной газеты

В ряде компаний издаются и (или) приобретаются корпоративные газеты. При этом корпоративные газеты компании могут распространяться как среди работников этой компании, так и среди сторонних лиц (в том числе по открытой подписке).

Корпоративные газеты, как правило, являются инструментом осуществления корпоративных коммуникаций холдинга или отдельной компании и предназначены для донесения информации по различным вопросам их деятельности до работников организации, ее филиалов и других структурных подразделений, дочерних организаций, а также до внешней аудитории.

Для этого в корпоративных печатных средствах массовой информации размещается информация производственного характера, в целях получения которой журналистам предоставляются возможности:

- участия в совещаниях, в том числе селекторных, конференциях и других производственных, социальных и культурных мероприятиях и непосредственного общения с должностными лицами холдинга;

- ознакомления с документами (как нормативными, так и оперативными), за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну;

- доступа к внутрикорпоративным каналам коммуникации, таким как Интранет, телеграфная, телефонная, селекторная связь и пр., а также на объекты холдинга.

В ряде случаев информация, размещенная в корпоративных СМИ, косвенно касается деятельности организации, а также трудовой деятельности работников.

Помимо информации производственного характера в корпоративных средствах массовой информации размещается реклама, которая составляет менее 40% объема газеты.

Согласно официальной позиции расходы, связанные с выпуском или приобретением тиража корпоративной газеты, могут учитываться для целей налогообложения прибыли организаций при условии их соответствия критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ, в соответствующих группах расходов. При этом, в случае если указанная газета распространяется на безвозмездной основе, расходы в виде стоимости такой продукции не учитываются для целей налогообложения на основании п. 16 ст. 270 НК РФ (Письмо Минфина России от 15.08.2013 N 03-03-06/1/33241).

Требование к хранению рекламных материалов

Согласно ст. 12 Закона о рекламе 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 1 года со дня последнего распространения рекламы или со дня окончания сроков действия таких договоров, кроме документов, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлено иное. Этот срок установлен для целей государственного контроля, осуществляемого Федеральной антимонопольной службой и ее

территориальными органами, которые наделены функциями контроля за рекламным рынком. При этом ст. 12 Закона о рекламе допускает также возможность существования иных сроков хранения документов, если они предусмотрены иными федеральными законами.

Так, налогоплательщик обязан в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Первичные учетные документы должны храниться в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет после отчетного года (п. 1 ст. 29 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Таким образом, указанный в ст. 12 Закона о рекламе срок хранения рекламных материалов, их копий и договоров на производство, размещение и распространение рекламы (один год) не должен служить ориентиром для бухгалтеров компаний - заказчиков рекламы в целях бухгалтерского учета и налогообложения. Ведь перечисленные в законодательстве о рекламе документы будут являться одним из оснований для признания расходов на рекламу в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Поэтому в целях снижения налоговых рисков и избежания административных штрафов рекомендуем рекламодателям, рекламопроизводителям и рекламораспространителям сохранять рекламные материалы или их копии, в том числе все вносимые в них изменения, а также договоры на производство, размещение и распространение рекламы в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет (при отсутствии споров, разногласий, следственных и судебных дел).

Но, как показывает арбитражная практика, в отдельных случаях для подтверждения реальности понесенных затрат на рекламу не обязательно хранить тексты объявлений или график их выхода (Постановление ФАС Центрального округа от 18.06.2013 по делу N А23-4036/2012).

Заявителем (заказчиком) были заключены договоры оказания услуг, по условиям которых исполнитель обязуется оказать информационные услуги по трансляции информации, предоставленной заказчиком, по внутренней громкоговорящей связи внутри торговых залов сети гипермаркетов, а заказчик - своевременно и в полном объеме оплатить оказанные услуги.

В протоколе допроса директор филиала исполнителя пояснил, что текст рекламного сообщения мог формироваться работниками гипермаркета, но документов по данному факту не сохранилось.

По мнению налоговой инспекции, представленные заказчиком и исполнителем в ходе проверки документы в обоснование исполнения заключенных договоров (договоры оказания услуг, акты оказания услуг с приложением медиапланов внутреннего радио о согласовании графика выхода рекламы, счета-фактуры, платежные поручения об оплате услуг) не являются достаточными для подтверждения несения заказчиком расходов, так как заявителем не представлены тексты транслируемых рекламных сообщений по внутренней громкоговорящей связи внутри торговых залов сети гипермаркетов, а акты выполненных работ (услуг) не содержат объективных и достоверных данных о трансляции исполнителем информации рекламного характера.

Однако судьи заняли позицию заявителя. Они разъяснили, что тексты рекламных сообщений и графики не являются первичными учетными документами, поэтому их не обязательно хранить четыре года, как другие документы (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ). А договоры, акты, платежные поручения и счета-фактуры у налогоплательщика были - и они соответствуют установленным требованиям.

В заключение напомним вам, что ФНС России считает одним из признаков необоснованной налоговой выгоды, а также признаком фирмы-"однодневки" отсутствие в общедоступных источниках информации (СМИ, сети Интернет) сведений о контрагенте налогоплательщика (абз. 9 п. 12 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Поэтому рекомендуем собирать и хранить для налоговой инспекции документы, подтверждающие, откуда ваша организация узнала о своем деловом партнере (рекламные объявления в СМИ, наружная реклама, сайты и т.п.).

Чем больше у вас будет таких документов, тем выше вероятность доказать реальность сделки (Письма Минфина России от 06.07.2009 N 03-02-07/1-340, от 10.04.2009 N 03-02-07/1-177, Постановление ФАС Московского округа от 01.06.2011 N КА-А40/4973-11 по делу N А40-71709/10-99-359). А отсутствие рекламных документов вашего контрагента может помешать выиграть спор с налоговой инспекцией (Постановление ФАС Центрального округа от 12.04.2011 по делу N А36-972/2010).

Вопрос №4. Какие документы могут подтвердить расходы на рекламу в СМИ, наружную рекламу, буклеты, брошюры, каталоги, листовки, сувенирную продукцию с логотипом компании, оформление витрин, выставок-продаж, расходы на организацию пресс-конференций, фуршетов, концертов, дегустаций и других промомероприятий.

Нормативная база:

- *Статья: Особенности учета рекламных расходов аптеками на УСНО (Тарасова Е.А.) ("Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение", 2021, N 8) {КонсультантПлюс}*
- *{Вопрос: Вправе ли организация (заказчик) при расчете налога на прибыль подтвердить расходы на размещение рекламы через ИП (исполнитель) эфирными справками от радиостанций? (Консультация эксперта, ФНС России, 2022) {КонсультантПлюс}}*
- *Готовое решение: Как учесть расходы на рекламу при расчете налога на прибыль (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Реклама в соцсетях: включаем в налоговые расходы (Катаева Н.Н.) ("Главная книга", 2019, N 17) {КонсультантПлюс}*
- *{Статья: Документы, подтверждающие факт предоставления продукции на дегустацию (раздачи пробников) во время выставки-продажи неопределенному кругу лиц (Курбангалеева О.А.) ("Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации", 2010, N 7) {КонсультантПлюс}}*

Конкретный перечень документов, которые подтверждают расходы на рекламу, в Налоговом кодексе, конечно же, не приведен. Поэтому формально организации на УСНО не ограничены в отношении подтверждения правомерности учета этих расходов для целей налогообложения (см., например, Письма Минфина России от 11.03.2021 N 03-03-06/1/17066, от 18.02.2021 N 03-03-07/11292). Очевидно, способ оформления документов - на бумажном носителе или в электронном виде - в данном случае тоже не имеет определяющего значения (что следует из Письма Минфина России от 13.02.2020 N 03-03-06/1/9882).

Между тем расходы на рекламу могут быть учтены в налоговой базе при УСНО, если из подтверждающих документов четко следует, какие именно затраты осуществлены "упрощенцем". То есть в подтверждающих расходы на рекламу документах должно максимально подробно раскрываться содержание понесенных затрат (период, когда они были понесены, цель их осуществления, их соответствие критериям рекламы, приведенным в Законе N 38-ФЗ). На это, в частности, указано в Письмах Минфина России от 21.03.2019 N 03-03-07/19097, от 18.04.2019 N 03-03-06/1/27940.

Также следует учитывать общие требования к подтверждающим документам:

- в силу ст. 54.1 НК РФ они должны отвечать требованиям достоверности и подтверждать реальные хозяйственные операции (см. также Постановления АС ДВО от 10.04.2019 N Ф03-728/2019 по делу N А04-5340/2018, АС ВСО от 09.04.2019 N Ф02-1096/2019 по делу N А74-1032/2017);

- они должны содержать обязательные реквизиты, приведенные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В целях налогообложения расходы могут быть подтверждены любыми документами, в том числе косвенно подтверждающими понесенные расходы (см. Письма Минфина России от 01.11.2019 N 03-03-06/1/84378, от 20.08.2019 N 03-11-11/63548). Например, договоры на производство, размещение и распространение рекламы, эфирные справки радиостанций, отчеты исполнителей о проделанной работе, графики фактических выходов рекламы либо иные подобные документы.

Вопрос: Вправе ли организация (заказчик) при расчете налога на прибыль подтвердить расходы на размещение рекламы через ИП (исполнитель) эфирными справками от радиостанций?

Ответ: Организация при расчете налога на прибыль вправе подтвердить размещение рекламы на радиостанции эфирными справками. Также необходимо представить акты приема-передачи оказанных услуг, подписанные с ИП.

Обоснование: К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика 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 ст. 264 НК РФ (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ).

К расходам организации на рекламу относятся, в частности, 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 (п. 4 ст. 264 НК РФ).

При этом налогоплательщик обязан подтвердить произведенные расходы для целей их включения в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль (п. 1 ст. 252 НК РФ). Список документов, необходимых для подтверждения размещения рекламы на радио или телевидении, налоговым законодательством не установлен.

Но при размещении рекламы в эфирных средствах массовой информации посредством привлечения услуг рекламного агентства документами, подтверждающими для целей налогообложения прибыли организаций факт оказания услуги по размещению рекламного материала, могут служить (Письмо Минфина России от 06.09.2012 N 03-03-06/1/467):

- эфирные справки или иные подобные документы, выданные непосредственно теле- или радиокомпанией;

- графики подтвержденных выходов рекламы и иные подобные документы (по сути выступающие аналогом эфирной справки), выданные рекламным агентством, с приложением надлежащим образом заверенных копий документов теле- или радиокомпаний, на основании которых подготовлены соответствующие графики подтвержденных выходов рекламы;

- иные подобные документы.

Кроме того, первичным документом, подтверждающим расходы на рекламу через эфирные средства массовой информации, является акт, подписанный организацией-заказчиком и посредником.

Таким образом, эфирные справки в совокупности с актами приема-передачи оказанных услуг подтверждают факт расходов, понесенных в рамках размещения рекламы на радиостанции.

Социальная сеть - это домен, веб-сайт. Принцип ее работы - создание страницы или аккаунта. Общение с помощью соцсети доступно только зарегистрированным ее членам. И после прохождения регистрации можно воспользоваться любым функционалом соцсети.

Для документального подтверждения рекламных расходов в соцсетях в общем случае необходимо наличие следующих документов <9>:

- приказ руководителя о проведении рекламной кампании в соцсетях и назначении ответственного сотрудника;

- план ее проведения в соцсетях, список мероприятий;

- договор об оказании рекламных услуг;

- акт об оказанных услугах;

- документы о размещении рекламы в соцсети (например, отчет о размещении рекламы, снимки экрана - скриншоты с интернет-страниц с баннером организации);

- документы об оплате.

Многие соцсети не поддерживают оплату по безналичному расчету от юридических лиц. Поэтому компании поручают вести взаимоотношения с контрагентами через соцсети своим сотрудникам.

Для продвижения продукции или бренда компании в соцсетях работник регистрирует аккаунт на свое имя и рассчитывается за услуги с соцсетью своей банковской или корпоративной картой. А после представления документов, подтверждающих произведенные расходы, компания возмещает ему эти расходы. Но часто при распространении рекламы в соцсетях договор и акты об оказанных услугах в личном кабинете сотрудника не размещаются. Или в лучшем случае есть договор оферты, который можно распечатать с сайта соцсети, и акт об оказанных услугах в электронном виде без подписей и печатей.

Какими документами в таком случае можно подтвердить произведенные рекламные расходы для налога на прибыль? Ведь НК не устанавливает конкретный их перечень. Этот вопрос мы адресовали специалисту Минфина.

Документальное подтверждение рекламных расходов через соцсети

Бахвалова Александра Сергеевна, советник государственной гражданской службы РФ 3 класса

- В таком случае можно представить скриншоты с сайта, где размещалась реклама, договор оферты, платежные документы. Кроме того, можно составить бухгалтерскую справку, в которой пояснить, почему у организации есть только распечатки документов без оригиналов подписей и печатей.

* * *

Интернет - это информационно-телекоммуникационная сеть <10>. И расходы на рекламу в ней не нормируются <11>. Поэтому оплату рекламы в Интернете, в частности в соцсетях, можно полностью учесть в расходах как на общем режиме, так и на упрощенке <12>.

Важно лишь экономически обосновать и документально подтвердить эти расходы <13>.

ДОКУМЕНТЫ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИЕ ФАКТ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ПРОДУКЦИИ НА ДЕГУСТАЦИЮ (РАЗДАЧИ ПРОБНИКОВ) ВО ВРЕМЯ ВЫСТАВКИ-ПРОДАЖИ НЕОПРЕДЕЛЕННОМУ КРУГУ ЛИЦ

Среди множества способов создания рекламы одним из наиболее распространенных можно назвать дегустации, которые представляют собой специально разработанные приемы маркетинга, рассчитанные на то, чтобы познакомить покупателя с определенным товаром поближе и дать ему возможность приобрести пробный товар по сниженной цене или даже получить бесплатно.

Дегустация - это кулинарный термин, который означает внимательное оценивание вкуса различных продуктов и сосредоточение внимания на вкусовых качествах, ощущениях, высоком кулинарном искусстве и хорошей компании.

В целях налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, которые понес налогоплательщик.

В соответствии со ст. 252 НК РФ документально подтвержденными расходами считаются затраты, которые подтверждены:

документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;

документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Расходы организации на проведение дегустации должны подтверждаться документами. Однако в налоговом законодательстве не представлен перечень документов, которые должны иметься у налогоплательщика. Не представлен подобный перечень документов и в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Именно поэтому организации придется самостоятельно решать, какими документами подтверждать расходы на дегустацию.

Поскольку дегустация проводится в рамках рекламной кампании, необходимо сформировать некий документ, который регламентирует эту рекламную кампанию (это может быть бизнес-план или программа проведения рекламной акции).

В данном документе необходимо:

обозначить цель проведения рекламной кампании (увеличение спроса на продукцию, привлечение большего количества покупателей, увеличение объема продаж и прибыли);

перечислить те мероприятия, которые будут проводиться в рамках рекламной кампании;

определить место и время проведения дегустаций, а также их количество.

Вторым документом, необходимым для проведения любой рекламной кампании, является смета расходов. По каждому мероприятию необходимо определить необходимые затраты (оплата труда сотрудников, использование расходных материалов, необходимое количество продуктов питания или напитков) и указать планируемую сумму расходов.

На каждую дегустацию следует оформить отдельный приказ руководителя с указанием даты, места и времени ее проведения, на основании которого со склада будут переданы необходимые продукты питания или напитки.

Отпуск продуктов или напитков со склада для дегустации оформляется накладной. Этот документ можно оформить по унифицированным формам N М-15 (для материалов) или N ТОРГ-13 (для товаров), которые подписывают кладовщик и лицо, организующее проведение дегустации.

Проведение дегустации целесообразно запечатлеть на фото- или видеопленку. В этом случае контролирующим органам сложно будет поставить под сомнение факт проведения дегустации.

По результатам проведения дегустации необходимо составить отчет, в котором будут подведены ее итоги (вид продукции, предложенной покупателям, количество покупателей, которые попробовали продукцию компании, их отзывы и рекомендации).

К отчету следует приложить акт на списание продуктов или напитков, которые были использованы в ходе проведения дегустации. Указанный документ составляется в произвольной форме и должен содержать следующие обязательные реквизиты:

наименование (акт);

дату составления (дату проведения дегустации);

наименование организации;

содержание хозяйственной операции (проведение рекламной дегустации товара, указать, какого именно);

измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

личные подписи указанных лиц (п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Если после проведения дегустации объемы продаж продукции компании увеличились, то этот факт следует отметить отдельно. Для этого можно сформировать отчет об увеличении объема продаж после проведения дегустации.

Вопрос №5. НДС при раздаче рекламных материалов с учетом правоприменительной практики: в каких случаях не возникает объект налогообложения, но можно предъявить к вычету входной НДС.

Нормативная база:

- *Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Рекламная раздача товаров: о начислении, вычете и учете НДС в целях налоговых расходов (Луговая Н.Н.) ("НДС: проблемы и решения", 2021, N 12) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Раздача рекламной продукции: как учесть начисленный НДС в целях налогообложения прибыли? (Зайцева С.Н.) ("Налог на прибыль: учет доходов и расходов", 2022, N 1) {КонсультантПлюс}*

Облагается ли НДС передача рекламных материалов, товаров (работ, услуг) в рекламных целях (пп. 1, 2 п. 1 ст. 146, пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ)?

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ облагается НДС. Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признаются реализацией товаров (работ, услуг).

При этом в силу пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ не облагается НДС передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, затраты на которые включаются в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., не облагается НДС (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

По рассматриваемому вопросу существует две точки зрения.

В п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ указано, что передача товаров (работ, услуг) в рекламных целях подлежит налогообложению на основании пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 руб. Есть разъяснения Минфина России и судебные акты с аналогичным выводом.

Вторая точка зрения, также представленная в указанном Постановлении Пленума ВАС РФ, заключается в том, что не является объектом обложения НДС распространение налогоплательщиком рекламных материалов в рамках деятельности по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара. Минфин России рекомендовал руководствоваться данной позицией Пленума ВАС РФ при решении вопроса о применении НДС в отношении распространяемых рекламных материалов. Есть судебные акты, подтверждающие этот подход.

Подробнее см. документы

Позиция 1. Передача товаров (работ, услуг) в рекламных целях облагается НДС, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 руб.

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"

В п. 12 Постановления указано, что в случае передачи товаров (работ, услуг) в рекламных целях такие операции подлежат налогообложению на основании пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 руб.

Письмо Минфина России от 26.07.2021 N 03-03-06/1/59638

Ведомством указано: передача рекламной продукции стоимостью более 100 руб. за единицу облагается НДС в общеустановленном порядке.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо Минфина России от 20.07.2017 N 03-07-11/46167

Письмо Минфина России от 17.10.2016 N 03-03-06/2/60252

Письмо Минфина России от 23.12.2015 N 03-07-11/75489

Письмо Минфина России от 23.10.2014 N 03-07-11/53626

Письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/2/20320

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.06.2018 N Ф05-8543/2018 по делу N А40-117346/2017

Суд установил, что общество распространяло в рекламных целях материалы стоимостью более 100 руб. за единицу. Материалы имеют собственные потребительские качества и в силу этого относятся к числу товаров.

Учитывая позицию Пленума ВАС РФ, приведенную в п. 12 Постановления от 30.05.2014 N 33, суд пришел к выводу, что такие товары являются самостоятельным объектом налогообложения по НДС.

Аналогичные выводы содержит:

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.09.2017 N Ф04-3736/2017 по делу N А46-838/2017

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.06.2017 N Ф05-7994/2017 по делу N А40-101493/2016

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.07.2018 N Ф05-7827/2018 по делу N А40-143103/2017

Суд указал: если стоимость товара не превышает 100 руб., то при его передаче в рекламных целях налогоплательщик в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ не начисляет НДС. Если цена

товара составляет более 100 руб., то при его передаче в рекламных целях налогоплательщик обязан начислить и уплатить НДС. При вынесении решения суд учел позицию Пленума ВАС РФ (п. 12 Постановления от 30.05.2014 N 33).

Аналогичные выводы содержит:

Постановление ФАС Московского округа от 13.05.2014 N Ф05-2657/14 по делу N А40-121701/12-107-602

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 19.03.2013 по делу N А20-2704/2010

Суд установил, что банк провел розыгрыши призов среди лиц, открывших вклады в банке. Выигравшим вкладчикам передавались подарки: бытовая техника, сотовые телефоны, компьютеры и легковые автомобили.

Как указал суд, названные подарки не являются сувенирной продукцией, не содержат логотипа банка, обладают потребительской ценностью для получателя, имеют рыночную стоимость и являются товаром. При реализации в рекламных целях товаров (работ, услуг) расходы на их приобретение составили менее 100 руб., в связи с чем НДС не начисляется. Если такие расходы составляют более 100 руб., НДС начисляется в общеустановленном порядке.

Позиция 2. Не является объектом налогообложения по НДС распространение налогоплательщиком рекламных материалов в рамках деятельности по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"

Пленум ВАС РФ в п. 12 Постановления указал следующее. Не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения по НДС, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, т.е. имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве.

Аналогичные выводы содержит:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.03.2017 N Ф05-3154/2017 по делу N А40-94917/2016

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.05.2017 N Ф05-5009/2017 по делу N А40-127018/16

Суд установил: материалы, переданные в рекламных целях потенциальным покупателям, не отвечают признакам товара. На основании этого суд пришел к выводу, что такая бесплатная передача не является объектом обложения НДС. При этом суд сослался на правовую позицию, изложенную в п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33.

Аналогичные выводы содержит:

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.01.2016 по делу N А56-10090/2015

Письмо Минфина России от 23.12.2015 N 03-07-11/75489

Указывается, что с учетом п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 передача рекламных материалов, не отвечающих признакам товара, бесплатно раздаваемых потенциальным покупателям, объектом налогообложения по НДС не является независимо от величины расходов на приобретение (создание) этих рекламных материалов.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо Минфина России от 23.10.2014 N 03-07-11/53626

Письмо Минфина России от 19.09.2014 N 03-07-11/46938

Министерство рекомендовало при решении вопроса о применении НДС в отношении распространяемых организацией рекламных материалов руководствоваться п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33. В соответствии с указанным пунктом не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения по НДС, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, т.е. имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве.

В каких случаях при раздаче товаров в ходе рекламных кампаний НДС можно не начислять? Как учесть начисленный налог в целях налогообложения прибыли? При каких условиях можно заявить вычет "входного" НДС по таким товарам (продукции)?

Ответы на поставленные вопросы - далее в статье.

Раздача в рекламных целях товаров (продукции)...

...стоимостью за единицу 100 рублей и ниже

Раздача в рекламных целях продукции, являющейся товаром, который можно продать в собственном качестве (например, ручки, флешки, футболки) и который имеет ценность для потребителя, приравнивается к безвозмездной передаче товаров. Такая операция, как известно, облагается НДС (п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33).

Но если речь идет о недорогих товарах (продукции) стоимостью за единицу не более 100 руб. (с учетом НДС, как пояснил Минфин России в Письме от 17.10.2016 N 03-03-06/2/60252), налогоплательщик вправе воспользоваться льготой, предусмотренной пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ.

"Входной" налог в подобных случаях налогоплательщик учитывает в стоимости товаров на основании пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ (Письмо Минфина России от 19.12.2014 N 03-03-06/1/65952).

Пример 1. В ходе рекламной акции розданы блокноты с символикой организации в количестве 150 шт. Цена единицы - 96 руб., в том числе НДС - 16 руб.

На момент проведения рекламной акции "входной" НДС по данному товару к вычету не заявлен.

Организация пользуется льготой, предусмотренной пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Поскольку раздача рекламной продукции в данном случае - не облагаемая НДС операция, организация не вправе заявлять вычет "входного" НДС в сумме 2 400 руб. (16 руб. x 150 шт.).

Сумму налога она учтет в стоимости товара.

Если первоначально товары (стоимостью менее 100 руб. с учетом НДС) были приобретены для продажи и, соответственно, НДС по ним был принят к вычету, а потом какая-то их часть использовалась для бесплатной раздачи при проведении рекламной акции, "входной" НДС по таким товарам нужно восстановить. Восстановленная (впрочем, как и начисленная) сумма налога в целях бухгалтерского учета принимается в расходы на продажу (п. 5, 7 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). При этом нужно сделать следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 44 Кредит 10 (41, 43) - отражено списание рекламных товаров (продукции) в расходы на продажу;

Дебет 19 Кредит 68 - восстановлен "входной" НДС;

Дебет 44 Кредит 19 - восстановленный НДС включен в расходы на продажу.

Обратите внимание! При наличии облагаемых и не облагаемых НДС операций налогоплательщик обязан обеспечить ведение раздельного учета таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ). Кроме того, он должен вести раздельный учет сумм "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам), в том числе объектам ОС и НМА, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

В противном случае (при отсутствии раздельного учета) "входной" НДС по приобретениям для облагаемых НДС и не подлежащих налогообложению операций не подлежит вычету, более того, он не может включаться в расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль организаций (абз. 6 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Впрочем, если налогоплательщик считает подобную льготу обременительной, он может от нее отказаться. Общая сумма НДС, исчисленная в соответствии со ст. 166 НК РФ, в этом случае может быть уменьшена на суммы налога по товарам (работам, услугам), предъявленного при приобретении (создании) рекламных товаров (Письмо Минфина России от 26.02.2016 N 03-07-07/10954).

...стоимостью за единицу свыше 100 рублей

Рекламная раздача товаров (продукции) дороже 100 руб. за единицу является объектом налогообложения. Налог начисляют на дату передачи рекламной продукции (п. 1 ст. 167 НК РФ), для чего к налоговой базе применяют соответствующую ставку налога (20% или 10%).

Налоговая база по НДС при реализации товаров на безвозмездной основе (что следует из п. 2 ст. 154 НК РФ) соответствует стоимости данных товаров, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ <1>, с учетом акцизов

(для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (см. также Письма Минфина России от 20.07.2017 N 03-07-11/46167, от 12.07.2019 N 03-07-11/51818).

<1> Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, считаются рыночными.

В случае невозможности определения рыночной цены рекламных товаров налоговую базу (указал Минфин России в Письме от 26.07.2021 N 03-03-06/1/59638) следует определять как стоимость этих рекламных товаров, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их приобретение (создание) и передачу.

Счет-фактуру можно выставить в одном экземпляре на общий объем переданной продукции в течение пяти дней со дня ее раздачи. При этом в строках 6 "Покупатель", 6а "Адрес", 6б "ИНН/КПП покупателя" проставляются прочерки. Счет-фактуру нужно зарегистрировать в книге продаж (п. 3 ст. 168, п. 3 ст. 169 НК РФ, п. 2, 3 Правил ведения книги продаж).

Пример 2. В целях продвижения на рынке реализуемой продукции, увеличения объемов продаж, привлечения внимания потребителей организация распространяет на выставке свою продукцию. Себестоимость единицы - 250 руб.; рыночная стоимость (цена продажи) - 300 руб.

В ходе выставки посетителям роздано 400 единиц продукции.

В бухгалтерском учете компании будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена безвозмездная передача продукции посетителям выставки (250 руб. x 400 шт.)	44	43	100 000
Начислен НДС при бесплатной раздаче продукции (на дату составления отчета о проведенной выставке) (300 руб. x 20% x 400 шт.)	91-2	68-НДС	24 000

"Входной" НДС по приобретенному и переданному в рекламных целях товару (изготовленной продукции) можно принять к вычету в полном объеме (Письмо Минфина России от 17.10.2016 N 03-03-06/2/60252).

Раздача рекламных материалов, не отвечающих признакам товара

Распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти материалы не отвечают признакам товара, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве, не может рассматриваться как операция, формирующая самостоятельный объект налогообложения. На это в свое время указал Пленум ВАС РФ (п. 12 Постановления от 30.05.2014 N 33).

Листовки, каталоги, брошюры и прочая полиграфическая продукция - рекламные материалы, не имеющие самостоятельной потребительской ценности (в собственном качестве их реализовать нельзя). Соответственно, объект обложения при их раздаче отсутствует, а НДС - не начисляется (п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), причем, как указал Минфин России, вне

зависимости от величины расходов на приобретение (создание) таких материалов (Письмо от 23.12.2015 N 03-07-11/75489).

А вот заявить "входной" НДС по таким материалам можно, если объекты рекламирования (конкретные товары, работы, услуги) реализуются налогоплательщиком с уплатой НДС. Этот подход сформирован Судебной коллегией ВС РФ в Определении от 13.12.2019 N 301-ЭС19-14748 по делу N А43-5424/2018 <2>.

<2> Включено в Обзор судебной практики ВС РФ N 1 (2020), утв. Президиумом ВС РФ 10.06.2020. См. также Письмо ФНС России от 27.01.2020 N СА-4-7/1129@ "О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения".

Розыгрыш призов

Бывает, в рамках проведения рекламной кампании (на выставке-ярмарке, например) организация разыгрывает призы среди посетителей, купивших ее продукцию. Такая передача товаров (продукции) сопровождается начислением НДС.

При этом "входной" НДС по товарам (призам) налогоплательщик вправе заявить к вычету (при соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ) в полной сумме.

К сведению. Напомним: "нормирование" вычетов по НДС в отношении расходов на рекламу, учитываемых в целях налогообложения в определенных нормативах, не действует с 01.01.2015.

С указанной даты такое положение предусмотрено лишь в отношении представительских расходов (абз. 1 п. 7 ст. 171 НК РФ).

Для полноты картины остановимся на учете рассматриваемых расходов в целях налогообложения прибыли, а также заострим внимание на том, как учитывать начисленный (восстановленный) НДС в налоговых расходах.

К вопросу о налоговом учете бесплатной раздачи рекламной продукции

Стоимость бесплатно раздаваемой потенциальным клиентам рекламной продукции в соответствии с пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ учитывают в налоговом учете в прочих расходах, связанных с производством и реализацией. При этом во внимание принимаются положения п. 4 ст. 264 НК РФ, согласно которому некоторые затраты на рекламу включаются в налоговые расходы по нормативу.

Анализ п. 4 ст. 264 НК РФ позволяет сделать вывод, что из рассматриваемых нами расходов к нормируемым относятся лишь расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний (см. таблицу ниже).

Виды расходов на рекламу	Соответствующий абзац п. 4 ст. 264 НК РФ	Предельный размер расходов на рекламу, признаваемых при налогообложении прибыли

Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях	Абзац 4	Не установлен
Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации	Абзац 4	Не установлен
Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний	Абзац 5	1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ

А как учитывать начисленный к уплате в бюджет или восстановленный НДС, который ранее был принят к вычету, в целях исчисления налога на прибыль организаций?

На основании пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, суммы налогов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Пункт 19 ст. 270 НК РФ гласит, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, **предъявленных** в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено данным Кодексом.

Порядок отнесения предъявленной суммы НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) определяется ст. 170 НК РФ. В иных случаях, не предусмотренных вышеуказанной статьей, сумма НДС в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли организации, не включается (см., например, Письма Минфина России от 06.02.2020 N 03-03-06/1/7684, от 03.06.2019 N 03-03-06/1/40265).

Принимая во внимание перечисленные нормы НК РФ, обозначим, как учесть начисленный (восстановленный) НДС при раздаче в целях рекламы товаров (продукции) в различных ситуациях.

Раздача товаров (образцов продукции) стоимостью 100 руб. и менее за единицу. При использовании льготы, предусмотренной пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, такая раздача не сопровождается начислением НДС. Если "входной" налог по рекламным товарам (продукции) был заявлен к вычету ранее, НДС нужно восстановить. Суммы восстановленного налога включаются в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в полном объеме (п. 1, пп. 2 п. 3 ст. 170, пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Раздача товаров (образцов продукции) стоимостью свыше 100 руб. В указанном случае НДС нужно начислить. В свое время официальные органы давали разъяснения, что начисленный НДС нельзя учесть в целях налогообложения прибыли: запрет на это, по их мнению, прямо установлен п. 16, 19 ст. 270 НК РФ (Письма Минфина России от 11.03.2010 N 03-03-06/1/123, от 08.12.2009 N 03-03-06/1/792, от 22.09.2006 N 03-04-11/178, ФНС России от 20.11.2006 N 02-1-07/92).

Усомниться в этой позиции (по которой начисленный НДС квалифицировался либо как расход, связанный с безвозмездной передачей, либо как НДС, предъявленный контрагенту) стоило

и в былые времена, и сегодня. Во-первых, некорректно само приравнивание бесплатной раздачи рекламной продукции к безвозмездной передаче с переходом права собственности на товар к другому лицу - это иная операция. Во-вторых, при передаче рекламной продукции потенциальным клиентам организация не предъявляет им к уплате НДС. Иными словами, ссылки на названные нормы законодательства здесь неуместны. НДС в данном случае стоит включить в расходы по пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ как налог, начисленный в соответствии с законодательством РФ.

Подкреплением сказанному служит и Письмо Минфина России от 10.09.2021 N 03-03-10/73599 (подробнее о нем - ниже).

Раздача рекламных материалов, не отвечающих признакам товара. Расходы на изготовление рекламных листовок, буклетов, флаерсов, лифлетов, содержащих рекламную информацию об организации или об отдельных услугах, оказываемых организацией, распространяемых в рекламных целях неопределенному кругу лиц, относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли на основании абз. 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, и являются ненормируемыми (см., например, Письмо Минфина России от 20.10.2011 N 03-03-06/2/157).

В отношении НДС повторимся: поскольку объект обложения при раздаче такой продукции отсутствует, НДС не начисляется.

Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей. Подобные расходы, понесенные во время проведения массовых рекламных кампаний, в целях налогообложения прибыли учитываются в пределах норматива, рассчитываемого как 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Это касается и НДС, начисленного при передаче призов победителям, - налог можно учесть в составе рекламных расходов в том же порядке. Данный подход подкреплен Письмом N 03-03-10/73599. Специалисты Минфина, принимая во внимание то, что сумма НДС, исчисленная налогоплательщиком (банком) при передаче клиентам рекламной продукции, формируется в рамках осуществления рекламных мероприятий по смыслу Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе", указали: расходы в виде данных сумм НДС учитываются в составе расходов на рекламу. При этом такие расходы на рекламу признаются для целей налогообложения прибыли в составе расходов, размер которых не превышает 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

В Письме от 10.09.2021 N 03-03-10/73599 Минфин России разъяснил, можно ли учесть в налоговых расходах НДС с передачи рекламной продукции. Некоторые налоговые эксперты, комментируя данное Письмо, указали на смену позиции чиновников в лучшую (для налогоплательщиков) сторону. Так-то оно так, но, на наш взгляд, по этому вопросу нужны уточнения.

Рекламные расходы в целях налогообложения прибыли

Расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, расходы, связанные с рекламными мероприятиями, осуществляемые налогоплательщиком, непосредственно затрагивают или деятельность самого налогоплательщика,

или товары (работы, услуги), которые он производит и (или) реализует (Письмо Минфина России от 01.10.2021 N 03-03-07/79764).

Расходы налогоплательщика, которые тот вправе учесть при налогообложении, должны быть документально подтверждены, экономически оправданны и направлены на извлечение доходов (п. 1 ст. 252 НК РФ).

При этом нужно учитывать положения п. 4 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 26.07.2021 N 03-03-06/1/59638). В этом пункте указаны виды рекламных расходов, относящиеся к нормируемым и ненормируемым для целей налогообложения прибыли.

<table>
<tr><th>Виды рекламных расходов (п. 4 ст. 264 НК РФ)</th><th>Предельный размер расходов на рекламу, признаваемых в расходах</th></tr>
<tr><td>Расходы на рекламные мероприятия через СМИ (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), ИТС, при кино- и видеообслуживании (абз. 2)</td><td rowspan="4">Не установлен</td></tr>
<tr><td>Расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов (абз. 3)</td></tr>
<tr><td>Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях (абз. 4)</td></tr>
<tr><td>Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации (абз. 4)</td></tr>
<tr><td>Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний (абз. 5)</td><td rowspan="2">1% выручки от реализации, определяемой по правилам ст. 249 НК РФ <*></td></tr>
<tr><td>Расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода (абз. 5)</td></tr>
</table>

<*> При исчислении облагаемой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода, которым в соответствии с п. 1 ст. 285 НК РФ признается календарный год (п. 7 ст. 274 НК РФ). Поэтому сверхнормативные расходы на рекламу, которые не были учтены при исчислении налога в одном отчетном периоде, могут быть учтены в последующих отчетных периодах календарного года (Письмо Минфина России от 06.11.2009 N 03-07-11/285).

Раздача рекламной продукции (товаров) и НДС

Согласно официальной позиции (см., например, Письма Минфина России от 26.07.2021 N 03-03-06/1/59638, от 12.07.2019 N 03-07-11/51818, от 20.07.2017 N 03-07-11/46167) бесплатная

передача товаров в рекламных целях рассматривается как их реализация, которая облагается НДС на основании пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 39 НК РФ с учетом пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Заметим: речь идет о товарах, которые можно продать в собственном качестве (например, ручки, флешки, футболки) и которые имеют ценность для потребителя.

К сведению. Налоговая база при передаче товаров в рекламных целях определяется как их рыночная стоимость (без учета НДС). Если рыночную цену установить невозможно, налоговую базу следует определять как стоимость передаваемых товаров, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их приобретение (создание) и передачу (п. 2 ст. 154, ст. 105.3 НК РФ, Письмо Минфина России от 26.07.2021 N 03-03-06/1/59638).

Распространение рекламных материалов (как часть деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров, работ, услуг в целях увеличения объема продаж), **не отвечающих признакам товара** (то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве), не может рассматриваться как операция, формирующая самостоятельный объект налогообложения (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33). Так, не образует объект налогообложения распространение листовок, каталогов, брошюр и прочей полиграфической продукции, причем, как указал Минфин, вне зависимости от величины расходов на приобретение (создание) таких материалов (Письмо от 23.12.2015 N 03-07-11/75489) <1>.

<1> Заявить "входной" НДС по таким рекламным материалам можно, если объекты рекламирования (конкретные товары, работы, услуги) реализуются налогоплательщиком с уплатой НДС. Этот подход сформирован Судебной коллегией ВС РФ в Определении от 13.12.2019 N 301-ЭС19-14748 по делу N А43-5424/2018 (включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в IV квартале 2019 года по вопросам налогообложения, - см. Письмо ФНС России от 27.01.2020 N СА-4-7/1129@).

Что касается упомянутого пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, им предусмотрена льгота, согласно которой передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., не облагается НДС. Заметим: речь идет о 100 руб., включающих в себя сумму НДС (Письмо Минфина России от 17.10.2016 N 03-03-06/2/60252).

К сведению. Согласно Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов, утвержденным Минфином, планируется увеличение лимита расходов на приобретение или создание единицы товаров (работ, услуг), передаваемых в рекламных целях и освобождаемых от обложения НДС, со 100 до 300 руб. (действительно, этот норматив не пересматривался с 2005 года).

Впрочем, налогоплательщик может отказаться от освобождения от обложения НДС передачи в рекламных целях недорогих (не превышающих 100 руб. за единицу) товаров (продукции) <2>.

<2> Отказ от применения освобождения от обложения НДС позволит заявить вычет сумм "входного" НДС, уплаченного при их приобретении (изготовлении) (Письмо Минфина России от 26.02.2016 N 03-07-07/10954), и избавит от ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций (п. 4 ст. 149 НК РФ), а также сумм "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам), в том числе объектам ОС и НМА, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Итак, если передача товаров неопределенному кругу лиц, целью которой является привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке, облагается НДС, у налогоплательщика может возникнуть вопрос: как сумму налога учесть в целях налогообложения прибыли?

В анонсированном Письме (от 10.09.2021 N 03-03-10/73599) Минфин России, рассмотрев ситуацию с передачей клиентам рекламной продукции, формируемой в рамках осуществления рекламных мероприятий в понимании Закона N 38-ФЗ <3>, подчеркнул: расходы в виде исчисленных при такой передаче сумм НДС учитываются в составе расходов организации на рекламу. При этом такие расходы на рекламу признаются для целей налогообложения прибыли в составе расходов, размер которых не превышает 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

<3> Федеральный закон от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе".

Подробности (четкое описание ситуации) запроса в Минфин нам не известны, именно поэтому считаем, что данный ответ заслуживает уточнения.

Как справедливо указано в Письме Минфина России от 05.04.2021 N 03-03-07/24910, большую часть рекламных расходов составляют **ненормируемые расходы**. Такие расходы (поименованы в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ) учитываются в облагаемой базе **в полном объеме** (Письма Минфина России от 09.04.2021 N 03-03-06/1/26537, от 06.04.2021 N 03-03-06/1/25182, от 23.12.2020 N 03-03-06/1/113077).

Соответственно, начисленный НДС при передаче товаров, например, в ходе рекламной акции на выставках, ярмарках учитывается в составе рекламных расходов без каких-либо ограничений.

Обратите внимание! Прежде официальные органы придерживались иной позиции. Так, в Письме от 11.03.2010 N 03-03-06/1/123 финансисты подчеркнули: суммы НДС и акциза, предъявленные в соответствии с п. 19 ст. 270 НК РФ налогоплательщиком покупателю, в расходах не учитываются. Кроме того, согласно п. 16 ст. 270 НК РФ не учитывается в налоговых расходах стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей. Следовательно, суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком при реализации товаров (работ, услуг), в том числе при безвозмездной передаче рекламной продукции, в расходы не включаются (см. также Письмо ФНС России от 20.11.2006 N 02-1-07/92).

Для общего случая с этим и вправду не поспоришь: сумма НДС, исчисленная при безвозмездной передаче имущества, прибыльную налоговую базу не уменьшает на основании ст. 270 НК РФ (Письмо Минфина России от 08.07.2019 N 03-03-06/3/50014).

Однако приравнивание его к рассматриваемой ситуации некорректно. Во-первых, Налоговый кодекс не рассматривает бесплатную раздачу рекламной продукции в качестве безвозмездной передачи. Во-вторых, передавая рекламный товар, налогоплательщик не предъявляет НДС потенциальным клиентам. Соответственно, ссылки на названные нормы здесь неуместны.

К **нормируемым** (в целях налогообложения прибыли) относятся расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний (см., например, Письмо Минфина России от 10.03.2017 N 03-07-11/13704). Здесь же - иные (не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ) виды рекламы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода. Вот для примера некоторые из них:

- расходы на мерчандайзинг (Письма Минфина России от 03.09.2021 N 03-03-06/1/71382 и от 22.04.2015 N 03-03-06/22913);

- расходы на оплату услуг по размещению в каталогах и брошюрах, выпускаемых третьими лицами, информации о производимой налогоплательщиком продукции (Письмо Минфина России от 23.12.2016 N 03-03-06/1/77417);

- расходы, связанные с проведением стимулирующей лотереи, организованной с целью привлечения внимания к объекту рекламирования (Письмо Минфина России от 30.11.2012 N 03-03-06/1/619);

- расходы на изготовление книги, содержащей рекламную информацию о самом налогоплательщике (Постановление АС ВСО от 22.03.2018 N Ф02-290/2018 по делу N А78-13337/2016);

- стоимость сувенирной продукции (ручки, пакеты, обложки на паспорт) и других подарков (френч-прессы, зонты, пледы и др.) с символикой организации, которые раздаются в рамках рекламной акции на улице, а также посетителям в офисах организации (Письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/2/20320).

Кстати, о последней - **сувенирной продукции**. Судя по всему, именно о ней и шла речь в Письме от 10.09.2021 N 03-03-10/73599, в котором Минфин России дал добро на учет сумм НДС, исчисленного при передаче клиентам рекламной продукции, в целях налогообложения прибыли в составе расходов, размер которых не превышает 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Бухгалтерский учет бесплатной раздачи товаров (продукции) в целях рекламы

В бухгалтерском учете стоимость бесплатно раздаваемой рекламной продукции (товаров) включается в расходы по обычным видам деятельности (п. п. 5, 7 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Списывают ее в дебет счета 44 "Расходы на продажу" с кредита счетов учета продукции (товаров) или на дату передачи в подразделения организации для распространения, или на дату передачи потенциальным клиентам на основании отчета о проведении рекламной кампании.

Если по указанной операции начислен НДС к уплате в бюджет (или восстановлен ранее принятый к вычету "входной" НДС), сумма налога включается в расходы на продажу.

Бухгалтерские записи при бесплатной раздаче рекламной продукции (товаров), как правило, будут такими:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Раздача рекламной продукции (товаров), имеющей потребительскую ценность		
Списана себестоимость рекламной продукции	44	10 (41, 43)
Начислен НДС при безвозмездной передаче рекламной продукции	44	68
Раздача рекламной продукции (товаров), имеющей потребительскую ценность, цена единицы которой 100 руб. и менее <*>		
Списана себестоимость рекламной продукции	44	10 (41, 43)

Восстановлен "входной" НДС	19	68
Восстановленный НДС включен в расходы на продажу	44	19

Раздача рекламных материалов (брошюр, каталогов, листовок и т.д.), не имеющих потребительской ценности

Оприходованы рекламные материалы	10	60
Отражен "входной" НДС по рекламным материалам	19	60
"Входной" НДС принят к вычету	68	19

<*> В случае если налогоплательщик использует льготу, предусмотренную пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ.

* * *

Порядок признания стоимости бесплатно раздаваемых товаров (продукции) в рекламных целях в налоговом учете зависит от ее вида.

Если такая передача сопровождается начислением НДС, сумму налога можно учесть в составе расходов на рекламу. Однако надо иметь в виду положения п. 4 ст. 264 НК РФ, и, если речь идет о нормируемых для целей налогообложения прибыли расходах, их размер (с учетом суммы НДС) не должен превышать 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Сверхнормативные расходы на рекламу, которые не были учтены при исчислении налога на прибыль в одном отчетном периоде, могут быть учтены в последующих отчетных периодах календарного года.