**Как не прогореть на рекламных расходах**

Мария Кузнецова, начальник консультационного отдела аудиторской компании «Horwath МКПЦН»

Затраты на рекламу в некоторых случаях нормируются, а в некоторых нет. Все зависит от способа рекламы. Поэтому прежде, чем выбрать тот или иной подход к рекламе, руководство компании, вместе с главным бухгалтером, должно определить, какой из них будет наиболее оптимален для предприятия с точки зрения налогов.

Приведем небольшой пример. Торговая компания заказала рекламный видео-ролик. Она должна была решить, где его показывать: в витрине магазина или торговом зале. Выяснилось, что учесть затраты на создание ролика полностью можно только при трансляции видео в витрине. Поэтому в торговом зале рекламный ролик показывать не стали.

Как видим, очень важно точно знать, какие рекламные расходы нормируются, а какие нет. Ведь если фирма изначально учтет нормируемые затраты в фактическом объеме, то налоговая инспекция может привлечь ее к ответственности за неуплату налога на прибыль (ст. 122 НК РФ).

**Особенности налогового учета**

Расходы на рекламу входят в состав затрат, связанных с производством и реализацией, в качестве прочих (пп. 28 п.1 ст. 264 НК РФ). Перед тем, как установить дату признания расходов, бухгалтер должен определить, являются ли они «длящимися». По общему правилузаказчик рекламы может учесть затраты в момент предъявления ему документов, подтверждающих факт оказания рекламной услуги (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Проще говоря, по дате актов выполненных работ, отчетов и иных документов, подтверждающих факт оказания услуг. Однако при этом следует учитывать условия размещения рекламы, указанные в договоре.

Пример 1

ООО «Терция» разместило рекламные плакаты в вагонах метро на 3 месяца. Сумма расходов составила 30 тысяч руб. (без НДС). «Терция» перечислила стопроцентный аванс исполнителям 15 февраля 2006 года, плакаты были размещены 1 марта. Предположим, что норматив позволяет признать расходы на рекламу полностью.

В налоговом учете рассматриваемые расходы надо списывать равномерно в течение срока размещения рекламы (п. 1 ст. 272 НК РФ). Стороны договора установили срок в три месяца. Таким образом, ООО «Терция», начиная с марта, ежемесячно уменьшает налоговую базу на 10 тысяч руб. в течение трех месяцев.

Как уже упоминалось выше, рекламные расходы могут быть нормируемыми и ненормируемыми. Принцип их различия прост: те виды рекламных расходов, которые указаны в пункте 4 статьи 246 Налогового кодекса, не нормируются. Перечислены там следующие виды рекламных затрат:

рекламные мероприятия через средства массовой информации (СМИ) и телекоммуникационные сети;

световая и иная наружная реклама (плакаты, стенды, световые табло);

участие в выставках, ярмарках, экспозициях;

оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;

уценка товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;

изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации.

То есть компания учтет эти расходы в сумме фактических затрат. А все остальные затраты (например, на призы, вручаемые победителям конкурсов розыгрышей, проводимых в рамках массовых рекламных кампаний) нужно признать в налоговом учете в размере 1 процента от выручки.

Обратимся к конкретным рекламным мероприятиям, реализуемым компаниями на практике. Информация о нормировании (или ненормировании) расходов на них представлена в таблице 1.

Таблица 1. Нормирование расходов на рекламные мероприятия

|  |  |
| --- | --- |
| Рекламное мероприятие | Нормированиев налоговом учете |
| Показ рекламного ролика в зале розничного магазина на специально установленном мониторе | Да |
| Рекламные аудиообъявления в розничном магазине | Да |
| Аудиореклама в метро, наземном транспорте  | Да |
| Размещение рекламных плакатов в вагонах метро, переходах метро  | Да |
| Реклама в сети Интернет | Нет |
| Распространение рекламных каталогов | Нет |
| Размещение рекламы на бортах наземного транспорта | Да |
| Рекламные растяжки в городе  | Нет |
| Почтовая рассылка рекламной информации (письма УФНС по г. Москве от 16 марта 2005 г. № 20-08/16391, от 9 марта 2005 г. № 20-12/14600) | Да |
| Раздача рекламных листовок у метро, магазинов | Да |
| Раздача пробников, образцов продукции у станций метро | Да |
| Дегустация продукции, товаров независимо от места ее проведения | Да |
| Раскладка информации почты по почтовым ящикам физических лиц  | Да |
| Безадресная почтовая доставка (раскладка по почтовым ящикам физических лиц) сотрудниками почты на основании договоров возмездного оказания услуг, заключенных с ФГУП «Почта России» | Да |
| Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям конкурсов, проводимых в рамках рекламных кампаний | Да  |

Однако вопрос о нормировании необходимо решать исходя из конкретных обстоятельств.

Например, компания приняла участие в выставке. Она провела для посетителей дегустацию своей продукции. Расходы на участие в выставке являются ненормируемыми. Но по мнению автора, а к таким затратам относятся траты, непосредственно на участие в выставке (например, аренда площади, стенда, взнос за участие). А расходы на мероприятия, проводимые в рамках выставки, нельзя квалифицировать как "затраты на участие", поэтому они нормируются.

Может быть еще такая ситуация. Компания заключила договор со службой курьерской доставки. Курьер должен был раскладывать рекламные каталоги в почтовые ящики граждан. Расходы на раскладку по почтовым ящикам нормируются, а расходы на изготовление каталога принимаются в сумме фактических затрат.

Для того, чтобы компания верно рассчитала норматив для признания рекламных расходов в налоговом учете, необходимо правильно определить базис такого расчета – сумму доходов от реализации.

К доходам от реализации в налоговом учете относится выручка от реализации продукции, приобретенных товаров, прочего имущества, работ, услуг, имущественных прав. При этом не имеет значения, в денежной или натуральной форме получена выручка. В ее состав не входят НДС и акцизы. Естественно, вместе с изменением суммы доходов от реализации меняется и размер норматива.

**Расчет НДС**

Фирма может возместить НДС по ненормируемым расходам в общеустановленном порядке. А вот для нормируемых расходов установлено особое правило: НДС принимается к вычету в размере, соответствующим сумме расходов, признаваемым в налоговом учете (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Пример 2

Норматив рекламных расходов в 1 квартале 2006 года у ЗАО «Бизнес» составил 4860 руб., а по итогам полугодия - 10360 руб. ЗАО «Бизнес» в 1 квартале 2006 года в рамках рекламной акции провело розыгрыш автомобиля, стоимость которого составила 212400 руб., в том числе НДС – 32400 руб. Приз вручен победителю. Поскольку в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль вся сумма фактических расходов принята быть не может, то и НДС принять к вычету в полной сумме нельзя.

Предположим, что ЗАО «Бизнес» представляет налоговые декларации по НДС поквартально. (см. таблицу 2). Таким образом, НДС в сумме 30535,20 руб. (32400 - 874,80-990) к вычету по итогам двух кварталов не может быть принят.

Таблица 2. Расчет вычета НДС по рекламным расходам ЗАО «Бизнес»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период  | Расходы на рекламу, признанные в налоговом учете (руб.) | Сумма вычета НДС по рекламным расходам (руб.) |
| 1 квартал | 4860 | 874,80 (4860 х 18%) |
| 2 квартал | 5500 (10360 – 4860) | 990(5500 х 18%) |

Законодатели расширили состав необлагаемых операций (закон от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ). Так, с 1 января 2006 года была освобождена от налогообложения передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), которые стоят не дороже 100 рублей.

Контролирующие органы и раньше пытались передачу товаров в рекламных целях облагать НДС как безвозмездную (письма Минфина РФ от 25 ноября 2004 г. № 03-04-11/209, от 16 августа 2005 г. № 03-04-11/205, УМНС по г. Москве от 15 июля 2004 г. № 24-14/47585). Теперь эта позиция законодательно закреплена. Включив в состав льготируемых операцию по передаче недорогой продукции, законодатель тем самым косвенно указал на то, что передача иных рекламных товаров НДС облагается.

Пример 3

Вернемся к примеру 2. Для упрощения пренебрегаем нормами статьи 163 Налогового кодекса РФ и допускаем, что налоговым периодом является квартал. Поскольку ЗАО «Бизнес» в 1 квартале передало призовой автомобиль победителю, то в данном периоде необходимо начислить НДС в сумме 32400 ((212400 – 32400) х 18%).

По общему правилу входной НДС по товарам (работам, услугам), использованным для облагаемых НДС операций, принимается к вычету. Но принять налог к вычету в полной сумме нельзя, поскольку в отношении входного НДС по нормируемым расходам установлена специальная норма (п. 7 ст. 171 НК РФ). ЗАО «Бизнес» в 1 квартале возместит НДС в сумме 874,80 (см. пример 2).

Такая ситуация влечет негативные налоговые последствия. Но если в итоге норматив позволяет принять к вычету полную сумму НДС или при передаче, например, рекламных каталогов, расходы на изготовление которых не нормируются, выгода налогоплательщика очевидна.

Пример 4

Компания распространила рекламные каталоги, стоимость единицы которых превышает 100 руб. За их изготовление фирма заплатила 11800 руб., в том числе НДС – 1800 руб. Компания начисляет НДС со стоимости переданных каталогов – 1800 руб. ((11800 – 1800) х 18%). Поскольку изготовленные каталоги использованы для облагаемых налогом операций, НДС по услугам изготовления каталогов в размере 1800 руб. может быть принят к вычету при наличии счета-фактуры. Таким образом, по данной операции сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет, равна нулю. Но при этом компания, рассчитывая налог на прибыль, учтет сумму начисленного НДС– 1800 руб. (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Итак, НДС в бюджет фактически платить не нужно, а база по налогу на прибыль уменьшается на сумму начисленного НДС.

Однако и с дешевыми рекламными товарами не все так просто.

Во-первых, тем налогоплательщикам, которые решат воспользоваться льготой, придется подтвердить, что расходы на создание единицы такого товара не превышают 100 руб. Для этого придется скалькулировать все затраты, связанные с созданием рекламной продукции, а это порой нелегко.

Во-вторых, компания должна будет наладить раздельный учет входного НДС по необлагаемым операциям (п. 4 ст. 170 НК РФ). Делать это нужно для того, чтобы НДС в части необлагаемых операций был отнесен в стоимость товаров (работ, услуг), а по облагаемым – принят к вычету.

Таким образом, налогоплательщику необходимо просчитать, рационально ли применять вновь введенную льготу. К тому же нужно учесть, что, облагая передачу рекламных товаров, налогоплательщик вовсе не остается в накладе (см. пример 4).

Поскольку рассматриваемая льгота установлена пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе отказаться от ее применения. Такая возможность предусмотрена в пункте 5 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Для этого компания должна представить в налоговую инспекцию заявление в произвольной форме. Документ подается не позднее 1 числа налогового периода, с которого фирма намерена отказаться от льготы.