

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ПОТРЕБИТЕЛЬСКИХ ТОВАРОВ



альпина
ПУБЛИШЕРЗ

Москва
2010

УДК 336.221
ББК 65.261.41
О75

Издано при содействии «Пепеляев Групп»

Под редакцией С.Г. Пепеляева

О75 Особенности налогообложения при реализации потребительских товаров / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишерз, 2010. — 264 с.

ISBN 978-5-9614-1264-2

В книге приведены особенности налогообложения, имеющиеся при реализации потребительских товаров, наиболее характерные ситуации и проблемы, с которыми сталкиваются в хозяйственной практике торговые организации и производители потребительских товаров.

Адресована руководителям компаний, юристам и консультантам.

УДК 336.221
ББК 65.261.41

Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, а также запись в память ЭВМ для частного или публичного использования, без письменного разрешения владельца авторских прав. По вопросу организации доступа к электронной библиотеке издательства обращайтесь по адресу lib@alpinabook.ru.

ISBN 978-5-9614-1264-2

© Коллектив авторов, 2010
© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2010
© ООО «Альпина Паблишерз», 2010

Содержание

Предисловие.....	5
Глава 1. Рекламные и маркетинговые мероприятия	7
1.1. Критерии отнесения затрат в состав расходов на рекламу.....	7
1.2. Передача в рекламных целях брошюр, каталогов и других рекламных материалов	29
1.3. Использование подарочных сертификатов в рекламных целях.....	48
1.4. Налог на добавленную стоимость при передаче продукции в рекламных целях.....	57
1.5. Использование дочерней компанией материнского бренда для целей налога на прибыль	64
Глава 2. Стимулирующие мероприятия в отношении дистрибьюторов и торговых сетей.....	71
2.1. Налоговые последствия предоставления скидок и премий.....	71
2.2. Виды стимулирующих программ для дистрибьюторов и торговых сетей	89
2.3. Стимулирование увеличения объемов продаж путем проведения конкурсов между продавцами	106
2.4. Налоговые последствия стимулирования клиентов и дистрибьюторов призами за выполнение программ продвижения товаров	117

2.5. Налогообложение стимулирования дистрибьюторов за выполнение установленных планов по объему вторичных продаж	128
Глава 3. Возврат и уничтожение брака	153
3.1. Возврат бракованной продукции	153
3.2. Уничтожение бракованной продукции покупателем	171
Глава 4. Потери и недостачи	181
4.1. Порядок учета потерь в пределах естественной убыли	181
4.2. Технологические потери при производстве и транспортировке	192
4.3. Списание товаров с истекшим сроком годности	195
4.4. Невьясненные недостачи	199
4.5. Восстановление входного НДС при списании товаров в связи с недостачей	202
Приложение. Налоговые споры	217
Расходы на выкладку товаров можно признавать без ограничений	217
Принятие к налоговому учету услуг PR-компании в составе расходов по налогу на прибыль и НДС	220
Правомерность применения ретроспективных скидок	230
Расходы на оплату услуг агентов	237
Компания обосновала распространение дорогих рекламных материалов без НДС	258

Предисловие

Предлагаемая вниманию читателей книга рассматривает особенности налогообложения при реализации потребительских товаров. Читатель получит представление о наиболее характерных ситуациях и проблемах, возникающих при приобретении рекламных и маркетинговых услуг, при затратах на мерчандайзинг и продвижение товаров в розничных торговых сетях, применении скидок и премий, прямого и косвенного стимулирования всех этапов реализации продукции на пути к потребителю.

Актуальность издания обусловлена повышенным вниманием налоговых органов к деятельности крупных производителей товаров народного потребления, к оформлению их взаимоотношений с дистрибьюторами, клиентами, розничными сетями и торговыми точками. Растущее число правовых проблем, требующих практического разрешения, указывает на необходимость создания информационного поля, которое отражало бы текущее положение дел в отрасли и могло быть полезно всем участникам бизнес-процессов.

В первой главе книги представлены подходы к решению актуальных проблем налогообложения при реализации потребительских товаров, возникающих в сфере маркетинга и рекламы товаров народного потребления, рассмотрены критерии отнесения затрат в состав рекламных расходов. Читатели смогут узнать о налоговых последствиях проведения различных рекламных и маркетинговых мероприятий.

Вторая глава посвящена вопросам налогообложения, возникающим в сфере взаимодействия производителей товаров народного потребления с дистрибьюторами и торговыми се-

тями. Авторы описывают различные виды стимулирующих программ для дистрибьюторов и торговых сетей, а также их работников, рассматривают налоговые последствия таких программ и дают рекомендации по их документальному оформлению.

Третья глава раскрывает сложности налогообложения при возврате, обмене, уничтожении бракованной продукции; четвертая — налоговые последствия при выявлении потерь и недостат продукции.

Приложение к книге составляют материалы налоговых споров, в которых защиту интересов производителей товаров народного потребления взяли на себя юристы компании «Пепеляев Групп».

Книга подготовлена практикующими юристами компании «Пепеляев Групп», специализирующимися на налогообложении при производстве, реализации и продвижении продукции народного потребления. Надеемся, что настоящее издание поможет читателю в структурировании и построении бизнеса, комплексной оценке налоговых рисков, а также при выборе эффективных способов производства и реализации продукции.

В подготовке книги приняли участие адвокаты и юристы компании «Пепеляев Групп»: М. В. Андреева (руководитель авторского коллектива), А. А. Никонов, В. В. Воинов, А. Г. Дуюнов, В. П. Коломейцева, Е. А. Ролетр, Н. Л. Файзрахманова, Е. В. Еремина, К. А. Трунтаева, И. Б. Штукмастер, Р. И. Ахметшин, Ю. С. Александрова, Н. В. Белозерцева, К. Ю. Литвинова, П. С. Кондуков, Е. А. Щербинина и др.

*С. Г. Пепеляев,
управляющий партнер,
кандидат юридических наук*

Глава 1. РЕКЛАМНЫЕ И МАРКЕТИНГОВЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ

1.1. Критерии отнесения затрат в состав расходов на рекламу

Что признается рекламой?

В соответствии с законодательством 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»*. Объект рекламирования — это *«товар, средство его индивидуализации, 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»* (ст. 3 Закона РФ от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе»).

Ориентируясь на приведенные определения, можно выделить отличительные признаки рекламы:

- реклама — это информация о товаре, средстве его индивидуализации, изготовителе или продавце, результате интеллектуальной деятельности либо мероприятии, распространяемая в любой форме и с помощью любых средств;

- цель распространения рекламы — формирование (поддержание) интереса к объекту рекламирования, что должно способствовать его продвижению на рынке;
- рекламная информация предназначена для неопределенного круга лиц.

Что относится к расходам на рекламу?

Расходы на рекламу включены в состав прочих расходов (подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ), связанных с производством и реализацией, и учитываются в порядке, предусмотренном НК РФ. Так, п. 4 ст. 264 НК РФ предусмотрен закрытый перечень рекламных расходов, которые учитываются налогоплательщиком в размере фактических затрат:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати) 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, 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, на уценку товаров, полностью или частично потерявших первоначальные качества при экспонировании.

Все иные виды рекламных расходов, в том числе расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов при проведении массовых рекламных кампаний, учитываются в пределах 1% выручки от реализации.

Содержание понятия рекламных расходов для целей налогообложения прибыли в главе 25 НК РФ не раскрывается. В п. 4 ст. 264 НК РФ дается лишь примерный перечень расходов, которые рассматриваются в качестве рекламных. Тем самым перечень расходов, включаемых в рекламные, оставлен открытым.

Следовательно, к рекламным расходам в целях налогообложения прибыли могут быть отнесены любые затраты, связанные с проведением мероприятий, подпадающих под определение рекламы.

Иные расходы на продвижение продукции

Следует отметить, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, будучи открытым, позволяет учитывать в составе расходов любые затраты налогоплательщика, направленные на получение дохода. Поэтому даже если понесенные налогоплательщиком расходы в полной мере не соответствуют понятию рекламных из-за несоблюдения какого-либо критерия, предусмотренного законодательством о рекламе, они могут учитываться в составе расходов при условии производственной направленности, экономической оправданности и документальной подтвержденности как другие расходы в соответствии с подп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Так, в деловой практике весьма распространены случаи проведения компаниями мероприятий (промоакций), в целом направленных на продвижение своей продукции на рынке, проводимых, однако, среди определенного круга лиц (конференции дистрибьюторов или распространителей продукции, клиентские семинары и другие подобные мероприятия). Расходы на такие цели, будучи фактически расходами на продвижение продукции, могут учитываться в составе расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Эти расходы признаются без учета норматива, установлен-

ного для рекламных расходов. Такой вывод обоснован правовой позицией Конституционного Суда РФ, воспринятой арбитражными судами.

Согласно Определению Конституционного Суда РФ № 320-О-П от 4 июня 2007 г. обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, поскольку, руководствуясь принципом свободы экономической деятельности, налогоплательщик ведет ее на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. В Постановлении от 21 февраля 2008 г. № КА-А40/410-08-П по делу № А40-50906/06-117-310-39 ФАС Московского округа указал: *«Установленные по делу обстоятельства позволили суду прийти к обоснованным выводам, что все спорные расходы Общества являются документально подтвержденными ввиду того, что неверная квалификация в ряде случаев понесенных расходов как рекламных применительно к подп. 28 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации не повлияла на право заявителя отнести расходы к иным, связанным с производством и (или) реализацией в силу подп. 49 п. 1 названной статьи и отнести их в затраты в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль»*, подтвердив тем самым, что основными критериями для включения затрат налогоплательщика в состав расходов служат их направленность на получение дохода и документальная подтвержденность.

Действующее налоговое законодательство допускает возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на затраты, произведенные на представительские цели (подп. 22 и 28 п. 1 ст. 264 НК РФ). Такие затраты отнесены законодателем в состав прочих расходов, однако признаются в пределах другого норматива, установленного п. 2 ст. 264 НК РФ, а именно — в размере, не превышающем 4% фонда оплаты

труда за соответствующий отчетный (налоговый) период. В связи с этим в целях налогообложения прибыли важно правильно классифицировать те или иные затраты, если они потенциально могут быть отнесены к группам, нормируемым в пределах различных нормативов как представительские и рекламные.

Представительские расходы определяются как расходы на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также на обслуживание участников заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика независимо от места проведения таких мероприятий.

Определение представительских расходов, предусмотренное ст. 264 НК РФ, позволяет сделать вывод, что затраты налогоплательщика могут быть отнесены к представительским расходам при одновременном соблюдении следующих условий:

- затраты направлены на организацию официального приема и (или) обслуживания представителей других организаций;
- представители других организаций участвуют в переговорах с представителями налогоплательщика;
- цель переговоров — установление и (или) поддержание взаимного сотрудничества участвующих в переговорах сторон.

В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ представительские расходы могут включать затраты на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) участвующих в переговорах лиц, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и обратно, буфетное обслужи-

вание, оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, а также профилактики или лечения заболеваний.

Формулировка нормы допускает различное ее толкование. Налоговые органы настаивают на том, что расходы, которые прямо не предусмотрены НК РФ в качестве представительских, не могут уменьшать налогооблагаемую базу. Так, по их мнению, расходы на проживание приглашенных лиц в гостинице, питание во время проведения мероприятия (за исключением буфетного обслуживания, а также организации официального приема), расходы на аренду помещения, в котором проходят переговоры, и иные аналогичные расходы не могут уменьшать базу налога на прибыль¹.

По нашему мнению, такая позиция ошибочна, поскольку системное толкование указанной нормы в ее взаимосвязи с абз. 2 п. 2 ст. 264 НК РФ позволяет сделать вывод, что законодатель, предусмотрев перечень затрат, не включаемых в представительские, допускает включать в состав представительских иные расходы, соответствующие общему определению понятия представительских. В противном случае конкретизация перечня затрат, не включаемых в представительские расходы, не несла бы смысловой нагрузки. В состав представительских расходов могут включаться расходы на проживание и питание приглашенных представителей других организаций, а также на аренду зала при условии использования зала для проведения официальных мероприятий. Арбитражная практика подтверждает вывод, что перечень представительских расходов не является закрытым²,

¹ См., например, письмо Минфина России от 16 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/235; письмо УФНС по г. Москве от 6 декабря 2007 г. № 21-11/116748@.

² См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 1 марта 2007 г. № Ф04-9370/2006 (30552-А81-27); Постановление ФАС

и при возникновении спора вероятность его положительного исхода для налогоплательщика высока при достаточном документальном подтверждении расходов.

Таким образом, открытый перечень затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, позволяет учитывать в составе расходов любые затраты налогоплательщика при условии их соответствия общим критериям, предусмотренным ст. 252 НК РФ, независимо от того, поименованы конкретные виды расходов непосредственно в нормах главы 25 НК РФ или нет.

Если расходы в соответствии с приведенными критериями подлежат квалификации в качестве представительских или рекламных, они подлежат учету в пределах соответствующих нормативов, установленных п. 2 и 4 ст. 264 НК РФ.

Расходы на спонсорство

В соответствии со ст. 3 Закона РФ от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» спонсор — это лицо, предоставившее средства либо обеспечившее предоставление средств для организации и (или) проведения спортивного, культурного или любого иного мероприятия, создания и (или) трансляции теле- или радиопередачи либо создания и (или) использования иного результата творческой деятельности. Спонсорской признается реклама, распространяемая на условии обязательного упоминания в ней об определенном лице как о спонсоре.

Таким образом, если при проведении какого-либо мероприятия (конкурса, соревнований, выставки и др.) компания упоминается в качестве спонсора, расходы такой компании должны признаваться в качестве рекламных.

Уральского округа от 3 марта 2005 г. № Ф09–529/05АК; Постановление ФАС Московского округа от 23 декабря 2004 г. № КА-А40/12097–04.

Если мероприятие проводится с использованием СМИ, расходы могут быть квалифицированы как расходы на рекламу в размере фактических затрат. При этом необходимо учесть, что в соответствии со ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2124–1 «О средствах массовой информации» *«под средством массовой информации понимается периодическое печатное издание, радио-, теле-, видеопрограмма, кинохроникальная программа, иная форма периодического распространения массовой информации»*. Если спонсор финансирует вручение победителям призов, при учете расходов на такие призы необходимо руководствоваться следующим. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации. Существует высокий риск признания расходов компании на призы, вручаемые организатором мероприятия победителям, в качестве нормируемых. Квалификация расходов в качестве нормируемых возможна, если содержание спонсорского договора позволяет выявить целевое назначение средств, передаваемых спонсором на проведение мероприятия.

Расходы на размещение рекламных, информационных и иных материалов в нерекламных изданиях

Как мы уже отмечали, *«под средством массовой информации понимается периодическое печатное издание, радио-, теле-, видеопрограмма, кинохроникальная программа, иная форма периодического распространения массовой информации»*. При этом периодическим печатным изданием могут быть *газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год*.

В случае если журналы отвечают признакам периодического печатного издания, то соответствующие расходы подлежат квалификации в качестве расходов на рекламу в средствах массовой информации и могут учитываться при налогообложении прибыли в размере фактических затрат. Отметим, что этот вывод справедлив, только если размещаемые в журналах материалы по своему содержанию и цели соответствуют признакам рекламы, а именно:

- распространяемая в СМИ информация направлена на формирование интереса к продукции компании;
- информация предназначена для неопределенного круга лиц.

При размещении рекламы в СМИ следует учитывать положения законодательства о рекламе. В соответствии со ст. 16 Закона РФ «О рекламе» размещение текста рекламы в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, должно сопровождаться пометой «реклама» или «на правах рекламы». Руководствуясь нормой законодательства о рекламе, Минфин России настаивает на том, что рекламные материалы, размещенные в СМИ с нарушением указанного требования, не могут признаваться рекламой и, как следствие, не подлежат учету в составе расходов на рекламу¹.

Однако анализ судебной практики подтверждает несостоятельность такой позиции Минфина России. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 21 февраля 2008 г. № КА-А40/410–08–П указано: «Нарушение положений второго абзаца п. 1 ст. 5 Федерального закона от 18.07.95 № 108-ФЗ “О рекламе”² в части отсутствия на публика-

¹ См.: письма Минфина России от 27 июня 2007 г. № 03-03-06/1/418; от 31 января 2006 г. № 03-03-04/1/66.

² Аналогичная норма есть и в предыдущей редакции Закона РФ «О рекламе».

циях в СМИ пометок “на правах рекламы” не влияет на обоснованность расходов и выявление их рекламного характера относительно деятельности налогоплательщика». В Постановлении ФАС Северо-Западного округа отмечено: «Суды признали несостоятельной ссылку налоговой инспекции на отсутствие в газетной публикации сообщения о том, что информация об Обществе публикуется на правах рекламы: наличие такого сообщения не относится к существенным признакам рекламы».

Таким образом, отсутствие в СМИ пометы «на правах рекламы» при публикациях, фактически содержащих информацию, соответствующую всем признакам рекламы, не препятствует признанию затрат в качестве рекламных расходов, тем не менее в этом случае нельзя исключить риск возникновения спора с налоговым органом.

Расходы на перевод и редактирование материалов семинаров и конференций

При проведении семинаров, конференций и иных подобных мероприятий, а также для фактических потенциальных клиентов дистрибьюторов могут распространяться различные материалы с информацией о компании.

Расходы на перевод и редактирование таких материалов не отвечают признакам рекламы, поскольку в этом случае отсутствует один из основных ее признаков — предназначенность неопределенному кругу лиц.

Такие расходы могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 265 НК РФ), в размере фактических затрат.

В связи с фактом использования материалов, в том числе при проведении семинаров для потенциальных покупателей, существует риск квалификации таких затрат в качестве представительских, учитываемых в пределах нормы, установленной п. 2 ст. 264 НК РФ. Такой возможный подход

может быть обоснован включением законодателем в состав представительских расходов стоимости услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Однако такой подход недостаточно обоснован в силу ряда причин.

По нашему мнению, расходы на подготовку материалов для проведения конференции с учетом того, что данные материалы имеют универсальный характер и используются или могут использоваться и в других целях, не должны относиться к представительским расходам. Буквальное толкование приведенной нормы НК РФ ориентирует на вывод о том, что речь в ней идет об услугах переводчиков, привлекаемых непосредственно для целей обеспечения проведения представительского мероприятия.

Необходимо отметить, что согласно п. 4 ст. 252 НК РФ, если затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

На основании изложенного можно сделать вывод, что расходы на перевод материалов, используемых при проведении конференций и семинаров для дистрибьюторов и потенциальных покупателей, могут быть отнесены в состав прочих расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ в размере фактических затрат.

Расходы на разработку и изготовление рекламных постеров

Расходы на разработку дизайн-макетов рекламных постеров и на их последующее изготовление относятся к рекламным расходам и учитываются в пределах нормы, так как:

- постеры содержат рекламную информацию, предназначенную для неопределенного круга лиц;
- рекламные постеры, размещаемые в местах, посещаемых потенциальными потребителями, не относятся к наружной рекламе, поскольку не соответствуют определению понятия наружной рекламы в соответствии с Законом РФ «О рекламе».

В соответствии с п. 1 ст. 19 Закона «О рекламе» наружной рекламой признается распространение рекламной информации с использованием конструкций, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также на остановочных пунктах движения общественного транспорта. Все иные способы распространения рекламной информации не признаются наружной рекламой и поэтому не могут квалифицироваться как ненормируемый рекламный расход (абз. 3 п. 4 ст. 264 НК РФ).

Следует отметить, что если дизайн-макет рекламного постера формально отвечает признакам нематериального актива и амортизируемого имущества для целей налогообложения¹, то существует риск спора с контролирующими органами. Минфин России в официальных разъяснениях утверждает, что если имущество относится к амортизируемому для целей налогообложения, то организация относит к расходам на рекламу амортизационные отчисле-

¹ В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

ния, начисленные в соответствии с действующим порядком. Как указано в ряде разъяснений, такие амортизационные отчисления могут признаваться только в периоде использования налогоплательщиком нематериального актива в рекламных целях. Если используемое имущество не относится к амортизируемому, расходы учитываются единовременно в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (см., например, письмо Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 03-03-06/2/213). Несмотря на то, что письмо Минфина России касается расходов на изготовление дорогостоящих наружных рекламных конструкций, нельзя исключать вероятность применения налоговым органом подобного подхода и к расходам на создание нематериального актива в виде исключительных прав на дизайн-макет рекламного постера.

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Нематериальный актив обладает следующими признаками:

- наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход);
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование нематериального актива и (или) исключительного права налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности, в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака.

Можно привести пример судебной практики, подтверждающей правомерность единовременного признания рас-

ходов на создание рекламных конструкций, формально (по стоимости и сроку службы) отвечающих признакам амортизируемого имущества. ФАС Уральского округа в Постановлении от 14 января 2005 г. № Ф09–5757/04-АК указал: *«Рекламный плакат не является в данном случае основным средством, как это указывает в жалобе налоговый орган, а представляет собой носитель рекламной информации, срок использования которой зависит не от материала и конструкции этого носителя, а от стабильности потребительского спроса на продукцию, производимую мясокомбинатом. Таким образом, доводы кассационной жалобы о наличии в плакате признаков амортизируемого имущества (по стоимости и сроку службы) не могут быть приняты»*. Аналогичный вывод содержится и в Постановлении ФАС Уральского округа от 30 января 2008 г. по делу № Ф09–57/08-СЗ. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 марта 2008 г. по делу № А21–3735/2006 суд также признал правомерным единовременное списание в составе расходов на рекламу затрат на изготовление наружной рекламной конструкции, отвечающей по формальным признакам амортизируемому имуществу.

Несмотря на то, что в приведенных делах речь идет о материальных носителях рекламной информации — рекламных конструкциях, выводы судов вполне могут быть применимы и при квалификации расходов на создание дизайн-макета конкретного рекламного постера. Ведь такой «нематериальный актив» действительно не обладает способностью самостоятельно приносить в будущем доход организации, а срок его использования зависит только от спроса на продукцию. Иными словами, по нашему мнению, он должен включаться в состав расходов на рекламу и признаваться единовременно в пределах установленных норм.

Более того, в письме Минфина России от 26 января 2006 г. № 03-03-04/2/15 указано: *«Расходы по разработке оригинал-макетов рекламных материалов подлежат учету*

в целях налогообложения прибыли в составе нормируемых расходов на рекламу, которые признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 кодекса». Минфин России даже не рассматривал условия и последствия признания оригинал-макетов рекламных материалов нематериальным активом для целей налогообложения.

Расходы на проведение семинаров и экскурсий для потенциальных клиентов

С целью информирования потенциальных клиентов (дистрибьюторов, дилеров) об условиях производства продукции, высоком уровне качества продукции, поддержания положительного имиджа производителя продукции у определенной группы потребителей и дистрибьюторов (дилеров) компания-производитель может проводить экскурсии и семинары. В ходе проведения экскурсий компания оплачивает проезд гостей, проживание их в гостинице, ужин; гостям дарятся фирменные подарки с логотипом компании. Такие экскурсии не имеют целью заключение договоров на поставку продукции.

По нашему мнению, с учетом цели проводимых мероприятий расходы на них относятся к расходам на продвижение продукции, учитываемым в составе прочих расходов по подп. 49 п. 1 ст. 164 НК РФ. При этом документы, оформляющие такие расходы, должны содержать сведения об участниках, подробное описание цели и содержания проводимых мероприятий, а также соответствовать общей маркетинговой стратегии компании по продвижению продукции.

Существует высокий риск спора с налоговым органом, который может попытаться квалифицировать понесенные расходы либо в качестве нормируемых рекламных, либо в качестве представительских, которые также признаются в пределах установленной нормы.

Главный аргумент против квалификации расходов в качестве рекламных состоит в том, что оба мероприятия организуются для заранее определенного круга лиц, что не отвечает основному критерию рекламы.

Руководствуясь формальным подходом к применению п. 2 ст. 264 НК РФ, а также учитывая нормируемый характер представительских расходов, налоговые органы могут настаивать также на квалификации таких расходов в качестве представительских.

В соответствии с приведенной нормой НК РФ *«к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества... независимо от места проведения указанных мероприятий»*.

Норма п. 2 ст. 264 НК РФ оставляет весьма обширное пространство для толкования. Так, НК РФ не раскрывает понятия *«официальный прием и (или) обслуживание»*, равно как и термина *«взаимное сотрудничество»* для целей применения этой нормы. Такая неопределенность влечет возможность квалификации рассматриваемых мероприятий в качестве представительских на основании внешних признаков — экскурсия и семинар вполне могут быть признаны официальными приемами; в экскурсии участвуют в том числе представители других организаций; установление и поддержание взаимного сотрудничества с потенциальными клиентами и дистрибьюторами (дилерами) с учетом неопределенности термина может быть признано в качестве целей проводимых мероприятий.

По нашему мнению, один из основных критериев представительских расходов — это обозначенная в норме п. 2 ст. 264 НК РФ цель проведения мероприятия — участие представителей других организаций в переговорах для установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества.

Для признания мероприятия представительским оно должно отвечать по меньшей мере двум признакам:

- проводиться с участием представителей других компаний;
- в ходе мероприятия должны проводиться переговоры.

В рассматриваемых форматах мероприятий переговоры не проводятся. Более того, компания не имеет цели заключения сделок ни по итогам проведения экскурсии, ни по итогам семинара. Как отмечалось выше, основная цель рассматриваемых расходов — информирование потенциальных потребителей и дистрибьюторов (дилеров) о высоких стандартах производства продукции компании, ее преимуществах по сравнению с продукцией конкурентов, принципах и способах ее применения и др. Компания фактически формирует и (или) поддерживает свой положительный имидж как производителя, а также пытается влиять на формирование потребительского спроса, тем самым расширяя продвижение продукции на рынке.

Таким образом, рассматриваемым мероприятиям не характерен один из основных критериев квалификации в качестве представительских — проведение переговоров с представителями других организаций.

Дополнительным аргументом против квалификации расходов в качестве представительских может служить то, что в этих мероприятиях участвуют в том числе частные лица — конечные потребители продукции, а также специалисты, которые не могут быть покупателями продукции, а по роду своей деятельности могут лишь выполнять функции информирования потребителей о продукции, рекомендуя ее в процессе выполнения своих профессиональных обязанностей. Минфин России в официальных разъяснениях о порядке применения п. 3 ст. 264 НК РФ указывает, что отнесение на расходы затрат по приему и обслуживанию клиентов — физических лиц НК РФ не предусмотрено (пись-

мо от 24 ноября 2005 г. № 03-03-04/2/119). Таким образом, Минфин России не позволяет квалифицировать в качестве представительских затраты на прием и обслуживание физических лиц.

Отметим, что в приведенном письме Минфин России пришел к выводу, что, поскольку специальной нормой п. 2 ст. 264 НК РФ такие расходы не предусмотрены как представительские, они в принципе не могут включаться в состав прочих расходов. По нашему мнению, такая позиция ошибочна, поскольку перечень прочих расходов является открытым, и при условии экономической оправданности и документальной подтвержденности расходы могут учитываться в составе прочих на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Документальное оформление рассматриваемых видов затрат должно подчеркивать, во-первых, их экономическую оправданность и направленность на получение дохода, а во-вторых — отличие проводимых мероприятий от представительских.

В подобных случаях следует разработать и утвердить внутренний документ компании (это может быть маркетинговая политика), подробно обосновывающий необходимость проведения подобных мероприятий, а также демонстрирующий связь доходов компании с понесенными расходами на аналогичные мероприятия. Иными словами, документ должен содержать основные принципы продаж компании, виды каналов сбыта и формирования потребительского спроса, а также способы их развития и расширения. Проведение подобных мероприятий среди обозначенных категорий участников обусловлено именно спецификой производимой продукции, требующей разработки особой политики продаж, формирования нетрадиционных каналов сбыта и использования специальных средств влияния на потребительский спрос.

Маркетинговая политика компании должна отражать условия, цели и формат проведения подобного рода экс-

курсий и семинаров. Кроме того, о проведении конкретного мероприятия следует издавать приказ руководителя и утверждать его программу (повестку), в которой должна быть отражена цель мероприятия:

- информирование потребителей и лиц, формирующих спрос на продукцию, о принципах и процессе производства, способах применения конкретных видов продукции компании;
- формирование положительного имиджа компании и высоких стандартов производимой компанией продукции среди лиц, влияющих на потребительский спрос;
- способствование продвижению продукции на рынке.

В программе мероприятия должен быть представлен перечень приглашенных участников, дата и место проведения.

Содержание оформляемых компанией по итогам проведения подобных мероприятий документов должно отличаться от документального оформления представительских расходов. Такое отличие должно отражать разную направленность этих мероприятий и различие их результатов. Например, программа представительского приема, как правило, отражает цель — заключение договоров с партнерами либо достижение иных принципиальных бизнес-договоренностей; по итогам представительского мероприятия оформляется протокол, содержащий результаты достигнутых сторонами договоренностей.

Документы, оформляющие проведение экскурсий и семинаров, сведений о достигнутых договоренностях и заключенных контрактах в силу специфики самих мероприятий содержать не должны. При наличии подробного документального оформления мероприятия по проведению экскурсии соответствующие расходы могут учитываться в составе

прочих расходов, связанных с производством и реализацией как экономически оправданные затраты.

Судебная практика признает правомерность учета для целей налогообложения прибыли расходов на проведение аналогичных мероприятий с участием потенциальных или имеющих у компании клиентов при условии производственной направленности, экономической оправданности и документальной подтвержденности таких расходов.

Так, в ФАС Московского округа было рассмотрено дело по спору о признании в составе рекламных расходов затрат, понесенных Обществом на оплату услуг по оформлению помещений и организации фейерверка.

Налоговый орган настаивал на том, что Обществом не доказана связь этих услуг с рекламой налогоплательщика. Но суд кассационной инстанции отклонил доводы налогового органа. Окружной суд, приходя к выводу о правомерности включения спорных расходов в состав рекламных, сослался на представленные Обществом доказательства: договоры, акты, счета-фактуры, приказ директора о проведении рекламных мероприятий в регионе в целях обеспечения повышения имиджа Общества. Суд принял во внимание, что спорная сумма затрат на организацию фейерверка была составной частью рекламной программы, проводившейся Обществом на основании приказа.

В такой ситуации суд счел доказанным характер спорных расходов как рекламных¹.

Расходы на производство видеодисков о компании, вручаемых участникам в ходе проведения экскурсии, относятся к нормируемым рекламным расходам. Расходы на производство буклетов о продукции относятся к ненормируемым расходам на рекламу.

¹ См.: Постановление ФАС Московского округа от 24 сентября 2009 г. № КА-А40/9145-09.

Существует риск возникновения спора с налоговым органом, который может, настаивая на квалификации мероприятия в качестве представительского, квалифицировать все сопутствующие расходы, включая затраты на видеодиски и буклеты, в качестве представительских, учитываемых в пределах нормы для этой категории расходов¹. Мы полагаем такой подход несостоятельным. Характер и цель расходов на производство как диска с рекламным роликом (фильмом), так и буклетов с рекламной информацией о продукции компании, несомненно, рекламные. Такие расходы направлены на формирование и (или) поддержание интереса к объекту рекламирования, а распространяемая посредством этих материалов информация предназначена для неопределенного круга лиц. При этом ФАС России в письме от 5 апреля 2007 г. № АЦ/4624 разъяснил, что следует понимать под «неопределенным кругом лиц» для целей применения определения понятия рекламы: *«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»*.

Применительно к задаче в ходе проведения рассматриваемого мероприятия подарков в виде рекламного фильма и буклетов о продукции компании все признаки распространения компанией рекламной информации присутствуют, следовательно, расходы должны квалифицироваться в качестве рекламных и учитываться в пределах норм — в части

¹ Такой подход выражен, в частности, в письме УМНС по г. Москве от 30 апреля 2008 г. № 20-12/041966.2.

стоимости видеодисков и в размере фактических затрат — в части стоимости рекламных буклетов.

Расходы на подарки покупателям в рамках рекламных акций

Стоимость подарков, вручаемых покупателям в рамках проведения рекламных акций (например, при покупке определенного количества продукции), следует относить в нормируемые расходы на рекламу. Вручение подарков направлено на формирование и поддержание интереса к реализуемой продукции неопределенного круга лиц, т. е. отвечает признакам рекламы; такие расходы не поименованы в п. 4 ст. 264 НК РФ в качестве ненормируемых. Более того, стоимость призов, вручаемых победителям розыгрышей призов во время проведения массовых рекламных кампаний, прямо упомянута законодателем в составе нормируемых расходов на рекламу.

Существует риск спора с налоговым органом, который может настаивать на квалификации стоимости подарков в качестве безвозмездно переданного имущества, не учитываемого в составе расходов на основании п. 16 ст. 270 НК РФ.

Анализ судебной практики показывает, что налоговые органы при отказе в признании подобных расходов в качестве рекламных ссылаются на следующие обстоятельства. Если подарки не содержат информации о компании, призванной формировать и поддерживать интерес к ее продукции, то распространение подарков не может способствовать привлечению новых клиентов и продвижению продукции компании на рынке. Передача подарков не отвечает признакам рекламы, поэтому подлежит применению подп. 16 ст. 270 НК РФ, на основании которого стоимость безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей, не учитываются в целях налогообложения прибыли. Кроме того, налоговые органы нередко пытаются применить

подп. 16 ст. 270 НК РФ и в случае, если подарки содержат символику компании.

Изложенная логика налогового органа ошибочна, что подтверждается судебной практикой, в том числе решениями ВАС РФ¹. Суды, отклоняя доводы налоговых органов, учитывают, что:

- расходы на призы, вручаемые в рамках массовых рекламных кампаний, предусмотрены ст. 264 НК РФ;
- наличие или отсутствие на подарках информации о налогоплательщике или реализуемой им продукции не влияет на рекламный характер акций, в рамках которых такие подарки вручаются;
- получение приза обусловлено выполнением покупателем определенных действий, следовательно, не является безвозмездной передачей, к которой применяется п. 16 ст. 270 НК РФ.

1.2. Передача в рекламных целях брошюр, каталогов и других рекламных материалов

О понятии «передача в рекламных целях»

Как мы уже отмечали, Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» определяет рекламу как информацию, распространенную любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованную неопределенному кругу лиц и направленную на привлечение внимания к объекту рекламирования.

¹ См., например, Определение ВАС РФ от 25 августа 2008 г. № 10504/08.

Законодательное определение понятия рекламы содержит два основных признака, которым должна соответствовать информация для ее признания рекламной: она должна формировать или поддерживать интерес к рекламируемому объекту и быть предназначена для неопределенного круга лиц.

Таким образом, один из квалифицирующих признаков рекламной информации — ее предназначенность для неопределенного круга лиц. Однако налоговые органы и арбитражные суды по-иному интерпретируют этот признак рекламы. Они исходят из того, что информация, адресованная неопределенному кругу лиц, но распространяемая среди определенных лиц, не может быть рекламной. При оценке характера информации суды и налоговые органы исходят не из ее содержания, а из способа ее распространения.

Такой подход был, в частности, высказан Минфином России в письме от 24 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/390, где он указал, что адресная рассылка рекламных каталогов не может быть признана рекламой, а затраты на безадресную рассылку относятся к расходам на рекламу.

В письме от 18 августа 2006 г. № 20–12/74671 УФНС России по г. Москве указало, что *«каталоги товаров, рассылаемые организацией, осуществляющей исключительно торговлю товарами почтовыми отправлениями, потенциальным покупателям (с указанием их адресов, Ф. И. О.), не могут рассматриваться в качестве рекламы»*.

Такой подход не основан на нормах Закона о рекламе. Распространение носителей информации, например буклетов и сувенирной продукции, среди определенного круга лиц не влияет на квалификацию информации в качестве рекламной, поскольку информация при таком способе ее распространения продолжает быть адресована неопределенному кругу лиц, т.е. любому лицу, которое ее получает.

Такой подход к определению рекламной информации выражен ФАС России в письме, доведенном до сведения на-