

«Учет расходов по изготовлению и рассылке рекламных каталогов»

[Полухина Марина Юрьевна](#) | доктор экономики, руководитель Департамента методологии и консалтинга ЗАО «Деловой Профиль», действительный член Палаты налоговых консультантов России, ИПБ России и ИПБ Московского региона

В недавнем разъяснении Минфин отметил, что организации, применяющие «упрощенку», вправе учесть затраты на изготовление и рассылку рекламных каталогов, содержащих информацию об оказываемых организацией услугах, в качестве расходов. Несмотря на то что данное письмо адресовано спецрежимникам, признание таких расходов по определенному кругу лиц (базе клиентов) в качестве рекламных отличается от разъяснений, данных ведомством ранее. Автор анализирует позицию Министерства финансов как для «упрощенцев», так и для организаций, работающих на традиционной системе налогообложения.

При применении упрощенной системы налогообложения

Рекламные расходы

В недавнем письме от 01.11.2007 г. № 03-11-04/2/272 Минфин России разъяснил, что юридическое лицо, применяющее упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы», вправе принять в расходы по изготовлению и почтовой рассылке по своей базе клиентов рекламных каталогов с информацией о предлагаемых товарах.

Данное письмо было ответом на запрос турфирмы о возможности признания в качестве расходов затрат по изготовлению и почтовой рассылке рекламных каталогов о турах на текущий туристический сезон по базе клиентов фирмы, которые когда-либо приобретали у нее туры, по сути дела – потенциальным клиентам. При этом турфирма применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы».

Ответ строился на том, что налогоплательщик при определении налоговой базы учитывает расходы, предусмотренные подпунктом 20 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса, и рассматривает их как рекламные. При этом данные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций статьей 264 Налогового кодекса (п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Следует только соблюдать условия, указанные в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса. А именно: расходами для целей исчисления налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Данный перечень является исчерпывающим.

Несмотря на то, что данное письмо адресовано налогоплательщикам, применяющим «упрощенку», признание расходов по изготовлению и распространению рекламных каталогов с информацией о своей продукции по определенному кругу лиц (базе клиентов) в качестве рекламных отличается от других разъяснений.

При применении общего режима налогообложения

Предложение заключить договор на продажу продукции

УФНС России по г. Москве в письме от 18.08.2006 г. № 20-12/74671 изложила свою позицию. Она состоит в следующем. Если почтовая рассылка является адресной, то есть осуществляется по базе данных потенциальных клиентов и предназначена для конкретных лиц, относящиеся к ней расходы рекламными не признаются. Такие затраты учитываются на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса как другие расходы, связанные с производством и реализацией, и не подлежат нормированию.

При этом данная точка зрения строится на основании пункта 1 статьи 437 Гражданского кодекса, где реклама и иные предложения, адресованные неопределенному кругу лиц, рассматриваются как приглашение делать оферты, если иное прямо не указано в предложении. Офертой признается содержащее все существенные условия договора предложение, из которого усматривается воля лица, делающего предложение, заключить договор на указанных в предложении условиях с любым, кто отзовется (п. 2 ст. 437 ГК РФ).

Данная позиция подтверждена и судебной практикой, постановлениями ФАС Московского округа от 11.12.2006 г. № КА-А40/12000-06, а также от 17.01.2007 г. № КА-А41/12981-06.

Рассмотрим ситуацию на примере.

Пример 1

В октябре 2007 года организация заказала в специализированной фирме изготовление рекламных каталогов, содержащих информацию о своей продукции, со специальным предложением для постоянных клиентов. В этом же месяце она осуществила почтовую адресную рассылку по базе данных лиц, ранее приобретавших продукцию у организации. Стоимость услуг по изготовлению каталогов составила 45 000 руб., кроме того, НДС - 8 100 руб. Стоимость услуги по адресной почтовой рассылке равна 5 000 руб., кроме того, НДС - 900 руб. Организация применяет общий режим налогообложения.

Налоговый учет

При отнесении понесенных затрат к расходам в целях исчисления прибыли необходимо обратиться к понятию рекламы, приведенному в законе от 13.03.2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» (далее - Закон № 38-ФЗ). Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона № 38-ФЗ, 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.

Поэтому затраты по изготовлению и адресной почтовой рассылке рекламных каталогов не являются рекламными расходами в целях исчисления налога на прибыль, так как предназначены для определенного круга лиц, указанного в почтовых отправлениях.

Договор розничной купли-продажи может быть заключен на основании ознакомления покупателя с образцом товара (его описанием, каталогом товаров и т.д.), представленного продавцом. Если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором, договор розничной купли-продажи товара по образцу считается исполненным с момента доставки товара в место, указанное в договоре, а если место передачи товара договором не определено, - с момента доставки товара покупателю по месту жительства гражданина или месту нахождения юридического лица (п. 1, 2 ст. 497 ГК РФ).

В рассматриваемом случае имеет место распространение каталогов, содержащих информацию обо всех существенных условиях договора купли-продажи, и предложение

заключить договор с любым отозвавшимся на спецпредложение постоянным клиентом. Из этого следует, что каталоги рассылаются с целью заключения договора на продажу продукции, а не в целях рекламы.

Поэтому затраты на изготовление и почтовую рассылку рекламных каталогов относятся на расходы, связанные с реализацией товаров (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

НДС, предъявленный специализированной фирмой по изготовлению каталогов, а также по почтовым услугам при их рассылке, принимается к вычету в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса. Это правило действует при условии наличия соответствующих счетов-фактур.

Бухгалтерский учет

Изготовленные каталоги принимаются к бухгалтерскому учету в составе материально-производственных запасов по фактически произведенным затратам на их приобретение без учета НДС (п. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н), с отражением по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма НДС, предъявленная изготовителем каталогов, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 60.

В момент осуществления рассылки каталогов их стоимость и стоимость услуг по распространению за исключением НДС учитываются в составе коммерческих расходов с отнесением на счет 44 «Расходы на продажу» (п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н).

Продолжение Примера 1

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

- Дебет 10 Кредит 60 – 45 000 руб. – приняты к учету рекламные каталоги;
- Дебет 19 Кредит 60 – 8 100 руб. – учтен НДС по приобретенным рекламным каталогам;
- Дебет 68 Кредит 19 – 8 100 руб. – принят к вычету НДС по изготовленным рекламным каталогам;
- Дебет 44 Кредит 10 – 45 000 руб. – списана стоимость рекламных каталогов,

- распространенных по почтовой рассылке;
- Дебет 44 Кредит 60 – 5 000 руб. – отражена стоимость услуг по почтовой рассылке рекламных каталогов;
 - Дебет 19 Кредит 60 – 900 руб. – отражен НДС по распространению рекламных каталогов;
 - Дебет 68 Кредит 19 – 900 руб. – принят к вычету НДС по распространению рекламных каталогов.

Реклама или безвозмездная передача?

Иную точку зрения можно увидеть в письмах Минфина России от 18.01.2006 г. № 03-03-02/13 и от 24.04.2006 г. № 03-03-04/390.

Данные письма являлись ответом на частный вопрос организации о порядке учета рассылки предварительных предложений, направляемых по почте потенциальному подписчику (покупателю) в виде каталогов товаров с информацией о номенклатуре и цене, условиях поставок, содержащих бланки заказов, а также конвертов с номером абонентского ящика организации-продавца.

На основании определения, приведенного в Законе № 38-ФЗ, специалисты Министерства финансов делают вывод, что затраты на адресную почтовую рассылку не относятся к рекламным расходам, поскольку информация, распространяемая подобным образом, предназначена для конкретных лиц. А расходы на изготовление, приобретение и распространение разосланных материалов признаются безвозмездной передачей и не учитываются для целей налогообложения прибыли согласно пункту 16 статьи 270 Налогового кодекса.

В то же время затраты на безадресную почтовую рассылку рекламных каталогов следует рассматривать в качестве рекламных расходов, так как они предназначены для неопределенного круга лиц. Эти расходы следует учитывать для целей налогообложения прибыли в соответствии с требованием пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса как рекламные расходы.

Но поскольку данные затраты отсутствуют в перечне ненормируемых рекламных расходов, поименованных в абзацах 2–4 пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса, их следует принимать в размере, не превышающем 1 процент выручки от реализации.

При расчете норматива рекламных расходов выручку следует уменьшить на суммы НДС и акцизов.

Необходимо помнить, что передача права собственности на товары (результаты выполненных работ, оказанных услуг) на безвозмездной основе является объектом налогообложения по НДС согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса.

При этом налоговая база по передаче рекламных материалов определяется в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса (п. 1 ст. 154 НК РФ). Рыночная цена материалов определяется как сумма произведенных затрат без НДС (п. 10 ст. 40 НК РФ). Сумма налога, начисленная на стоимость разосланных рекламных буклетов, не учитывается при исчислении налога на прибыль (п. 19 ст. 270 НК РФ).

Обращаем внимание читателей на то, что в соответствии с подпунктом 25 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышает 100 рублей, не облагается НДС.

НДС, уплаченный при приобретении (изготовлении) рекламных материалов, передача которых облагается НДС, принимается к вычету в общеустановленном порядке. Когда стоимость рассылаемых материалов меньше 100 рублей за единицу, то НДС, предъявленный поставщиками или изготовителями, включается в стоимость данных материалов (подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). Аналогичный порядок учета НДС производится со стоимости услуг по распространению этих материалов.

Как правило, стоимость рассылаемых материалов не превышает 100 рублей за единицу. Поэтому организации в данной ситуации следует вести отдельный учет «входного» НДС. Иначе она утратит право на вычет налога по облагаемым НДС операциям.

Но налогоплательщик может воспользоваться правом принять к вычету весь НДС, предъявленный ему продавцами товаров (работ, услуг), в случае если доля необлагаемых НДС операций в общем обороте организации невелика (п. 4 ст. 170 НК РФ). Данная норма действует в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), реализация которых не облагается НДС, не превышает 5 процентов общего размера совокупных расходов на производство.

Рассмотрим сказанное на примере.

Пример 2

ООО «Издательский дом» заказало 2 000 экземпляров каталогов с информацией о предлагаемых к продаже товарах, ценах и условиях приобретения. Стоимость изготовления каталогов составила 60 000 рублей, кроме того, НДС – 10 800 рублей. Цена одного каталога – 30 рублей, кроме того, НДС – 5,4 рубля.

В целях продвижения товара организация распространила 1 600 экземпляров каталогов, воспользовавшись услугами почты, путем раскладки по почтовым ящикам граждан. Стоимость данных услуг составила 11 800 рублей, в том числе НДС – 1 180 рублей.

400 каталогов были разосланы постоянным клиентам.

Выручка организации за рассматриваемый налоговый период по НДС (месяц) составила 5 000 000 рублей, кроме того, НДС – 900 000 рублей.

Бухгалтерский учет

Рекламные каталоги, переданные путем адресной и безадресной рассылки, отражаются в бухгалтерском учете одинаково с использованием счета 44. По итогам месяца эти расходы списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

Сумма НДС по приобретенным каталогам учитывается в составе прочих расходов и отражается по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 19.

Поэтому в бухгалтерском учете организации возникает постоянное налоговое обязательство. Оно также образуется при безадресной почтовой рассылке при превышении норматива расходов на рекламу, установленного пунктом 4 статьи 264 Налогового кодекса.

Постоянное налоговое обязательство отражается по дебету счета 99 «Прибыли или убытки» в корреспонденции с субсчетом 68-1 «Постоянные налоговые обязательства».

Налоговый учет

Сумма расходов на рекламу составит 50 000 рублей. (5 000 000 руб. x 1%).

Общая сумма расходов, осуществленных путем распространения каталогов через почтовые отделения, которая может быть принята в качестве рекламных, равна 58 000 рублей. (10 000 руб. + 30 руб. x 1 600 экз.).

Для целей налогообложения прибыли из этих расходов нельзя принять 8 000 рублей (58 000 руб. - 50 000 руб.). Данная величина, а также сумма НДС со стоимости услуг почты по распространению, отнесенные на расходы, сформируют постоянную разницу и соответствующие налоговые обязательства.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

- Дебет 44 Кредит 10 - 48 000 руб. (30 руб. x 1 600 экз.) - списана стоимость рекламных каталогов, распространенных путем безадресной рассылки;
- Дебет 68-2 Кредит 19 - 8 640 руб. (5,4 руб. x 1 600 экз.) - принят к вычету НДС по каталогам, распространенным путем безадресной рассылки;
- Дебет 44 Кредит 60 - 10 000 руб. - отражена стоимость услуг по почтовой рассылке рекламных каталогов;
- Дебет 19 Кредит 60 - 1 800 руб. - учтен НДС по услуге почтовой рассылки рекламных каталогов;
- Дебет 91-2 Кредит 19 - 1 800 руб. - отнесен на расходы НДС по услуге почтовой рассылки рекламных каталогов;
- Дебет 90-2 Кредит 44 - 48 000 руб. (30 руб. x 1 600 экз.) - списана стоимость 1 600 рекламных каталогов;
- Дебет 90-2 Кредит 44 - 10 000 руб. - списана стоимость услуг почты;
- Дебет 99 Кредит 68-1 - 2 352 руб. ((8 000 руб. + 1 800 руб.) x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

Для целей налогообложения прибыли стоимость каталогов, отправленных клиентам путем адресной рассылки, не является рекламными расходами, так как они осуществлены для определенного круга лиц. Эта сумма составляет 12 000 руб. (30 руб. x 400 экз.), кроме того, НДС - 2 160 руб. Она формирует постоянную разницу и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство.

В бухгалтерии общества будут сделаны следующие операции по адресной рассылке рекламных каталогов:

- Дебет 44 Кредит 10 - 12 000 руб. (30 руб. x 400 экз.) - списана стоимость рекламных

- каталогов;
- Дебет 91-2 Кредит 19 – 2 160 руб. (5,4 руб. x 400 экз.) – отнесен на расходы НДС по рекламным каталогам;
 - Дебет 90-2 Кредит 44 – 12 000 руб. – списана стоимость 400 рекламных каталогов по постоянным клиентам;
 - Дебет 99 Кредит 68-1 – 3 398,40 руб. ((12 000 руб. + 2 160 руб.) x 24%) – отражено постоянное налоговое обязательство.

Обращает на себя внимание также письмо Минфина от 12.01.2007 г. № 03-03-04/1/1. В нем еще раз высказано мнение относительно отнесения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по прибыли, затрат на безадресные почтовые рассылки рекламно-информационных материалов в пределах норм, не превышающих 1 процента от выручки.

Поэтому если организация, находящаяся на общем режиме налогообложения, производит рассылки рекламных материалов, она тщательно должна подойти к оформлению первичных документов своих затрат с тем, чтобы правильно трактовать произведенные ею расходы для исчисления налога на прибыль.

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/uchet-raskhodov-po-izgotovleniyu-i-rassyлке-reklamnykh-katalogov/>

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru